

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO NORTE - UFRN

Programa Multiinstitucional e Inter-regional de
Pós-Graduação em Ciências Contábeis

O SISTEMA DE CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL
NA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DOS
PROGRAMAS DE GOVERNO E DAS UNIDADES GESTORAS

JOSÉ FLÁVIO DE MELO MOURA

Brasília

2003

JOSÉ FLÁVIO DE MELO MOURA

**O SISTEMA DE CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL
NA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DOS
PROGRAMAS DE GOVERNO E DAS UNIDADES GESTORAS**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba, Universidade Federal de Pernambuco e Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

Orientador: Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

BRASÍLIA

2003

FICHA CATALOGRÁFICA

Moura, José Flávio de Melo

O sistema de contabilidade do governo federal na mensuração dos custos dos programas de governo e das unidades gestoras / José Flávio de Melo Moura: UnB, 2003.

155 p.

Dissertação – Mestrado

Bibliografia

1. Contabilidade Pública 2. Contabilidade de Custos 3. Teoria da Contabilidade 4. Administração Pública

Reitor da Universidade de Brasília - UnB

Prof. Dr. Lauro Morhy

Vice-Reitor da Universidade de Brasília - UnB

Prof. Dr. Timothy Martin Mulholland

Decano de Pesquisa e Pós-Graduação - UnB

Prof. Dr. Noraí Romeu Rocco

Diretor da Faculdade de Estudos Sociais Aplicados – FA/UnB

Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino

Vice-Diretor da Faculdade de Estudos Sociais Aplicados – FA/UnB

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva

Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA/UnB

Prof. Ms. Elivânio Geraldo de Andrade

Coordenador-Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

JOSÉ FLÁVIO DE MELO MOURA

**O SISTEMA DE CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL
NA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DOS
PROGRAMAS DE GOVERNO E DAS UNIDADES GESTORAS**

Dissertação apresentada como requisito à obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), Universidade Federal da Paraíba (UFPB), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), a seguinte comissão examinadora:

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências
Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN - Orientador

Prof. Dr. Nelson Petri
Examinador Externo – PUC – USP

Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino
Examinador Interno - UnB

Brasília, 24 de novembro de 2003.

À minha esposa, Maria Amélia, que sempre proporcionou o impulso e a tranquilidade necessária para que pudéssemos enfrentar os reveses da vida, sem faltar com o carinho que lhe é peculiar. Ao meu filho, Vitor Alexandre, que, apesar de jovem, procurou entender os meus momentos de ausência, durante o desenvolver deste trabalho.

Aos meus pais, Durval (*in memoriam*) e Nair, pela orientação segura e precisa, ensinando-me os valores da vida. Aos meus sogros, José e Conceição, pelo apoio irrestrito no período do nascimento do meu filho caçula, Flávio Eduardo, quando todo o meu tempo estava voltado para o mestrado.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por dar-me força, coragem, e sabedoria para superar as dificuldades encontradas.

Aos professores, que pelo esforço e abnegação possibilitaram a criação deste Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - UnB – UFP – UFPB – UFRN, em especial, aos professores, Dr. Jorge Katsumi Niyama, homem exigente, íntegro, dedicado, que busca sempre o melhor para os seus alunos, e o Prof Dr. César Augusto Tibúrcio Silva, profissional exemplar, meticoloso, competente, ao qual agradeço pela orientação, paciência, amizade e confiança. Sinto-me honrado e grato por ter sido seu orientando. A esses professores, minha eterna gratidão, pelo incentivo e dedicação ao meu aprimoramento pessoal e profissional.

Ao Prof. Dr. Nelson Petri, ao Prof. Dr. Gileno Fernandes Marcelino e ao Prof Domingos Poubel de Castro pelas valorosas observações apresentadas, quando da defesa desta dissertação, as quais foram fundamentais para o enriquecimento do conteúdo deste trabalho.

Aos colegas de turma, Paulo Rodolfo Ogliari, Renato Pereira Amador e César Medeiros Cupertino, pelo esforço integrado nos momentos mais difíceis e, principalmente, Ducineli Régis Botelho e Jaildo Lima de Oliveira, pelo apoio irrestrito e amizade incontestável.

No trabalho, aos companheiros de seção que me ajudaram a cumprir os serviços diários, no curto espaço de tempo que eu dispunha e ao Coronel Leandro Souza de Alcântara, que me proporcionou o tempo necessário para as atividades presenciais do curso.

Ao Sr Isaltino Alves Cruz, Coordenado-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda e sua equipe, pela cooperação proporcionada no desenvolvimento deste trabalho, destacando a Sra Bárbara Verônica Dias Magero Viana e a Sra Vera Lúcia Araújo de Alencar Portugal pela forma amável e pronta com que sempre me recebiam e prestavam as informações solicitadas.

Aos integrantes do Departamento de Contabilidade da Universidade de Brasília, destacando a querida Márcia Andréa Paula Gomes Barcelos, que nunca deixou de me atender, com simpatia e presteza, nas inúmeras vezes em que precisei.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para o meu sucesso, compreendendo a minha ausência e estimulando-me na perseguição do objetivo, o meu eterno agradecimento.

“Sem objetivos bem definidos, somente por acaso chegaremos
a algum lugar”.

Manual do Programa Padrão de Instrução do

Exército Brasileiro - 1999

RESUMO

Ao longo dos anos a administração pública no mundo está se modernizando e a última fase deste processo é denominada de Nova Administração Pública (New Public Management - NPM). Seus proponentes afirmam que as reformas são efetivas, sustentáveis, compatíveis com democracia e justiça distributiva, e universalmente aplicáveis. A NPM é um termo genérico para essa onda de reformas da administração ao longo do mundo. Ela abraça tanto o sistema político quanto o administrativo, sendo que não há um modelo de NPM, e sim numerosas variantes nacionais. Sua implementação varia de lugar para lugar e depende, também, do nível governamental. A NPM incorpora, entre as suas dimensões, a contabilidade de custos, como, também, busca diminuir ou remover as diferenças entre os setores público e privado. Para apoiar a remoção de distinções entre esses setores é necessária a imposição de padrões e regras explícitas e práticas específicas, como a contabilidade pelo princípio da competência. Existem, no Brasil, diversos pronunciamentos de autores e legislações, que determinam a necessidade da administração pública possuir um sistema de contabilidade de custos, que permita a análise da eficiência na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores para a execução dos programas de governo e que a contabilidade governamental não deu o tratamento adequado à contabilidade de custos. Diante disto, o trabalho tem por finalidade analisar a integração de sistemas de custos das entidades da administração pública à contabilidade governamental, com a adoção da contabilidade baseada no princípio da competência, de modo a servir como um instrumento de controle de custos dos programas de governo. Para tanto a pesquisa baseou-se na consulta à bibliografia especializada, ou seja, fundamentou-se na literatura científica, documentação e procedimentos adotados na contabilidade governamental, para melhor compreensão do assunto estudado. Na pesquisa, é analisada a estrutura contábil do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) e a possibilidade de sua integração com sistemas de custeios das unidades gestoras. É verificada a existência de discordância entre o conceito de despesa utilizado na administração pública e o constante na literatura contábil. Finaliza delineando um modelo de contabilização de custos para intervir na realidade atual, como uma sistemática útil para a mensuração dos custos dos programas de governo.

Palavras-chaves: Contabilidade de Custos; Administração Pública, Contabilidade Pública; Despesa; Siafi; Princípio da Competência.

ABSTRACT

Along the years, the public administration in the world is being modernized and the last phase of this process is denominated New Public Management (NPM). Their proposers affirm that the reforms are effective, maintainable, compatible with democracy and distributive justice and universally applicable. NPM is a generic term for that line of worldwide administrative reforms. It involves as the political as the administrative system. There is no model of NPM, but numerous national variants, and its implementation varies of place and also depends on the government level. NPM incorporates, among its dimensions, the cost accounting, as also attempts to decrease or to remove the differences among the public and private sectors. To support eliminating distinctions among those sections, it is necessary the imposition of clear and specific patterns and rules, as the accrual base of accounting. In Brazil, there are several authors' declarations and legislations that determine the need of the public administration to gain a cost accounting system, which allows the analysis of the efficiency in the use of the resources under managers' control for the execution of the government programs and that the governmental accountancy didn't give the proper treatment to the cost accounting. Thus, the purpose of this paper is to analyze the integration of the cost systems of the public administration entities to the governmental accountancy, with the adoption of accrual base of accounting to serve as an instrument of control of costs of the government programs. The research was based on a specialized bibliography; in other words, it was based on scientific literature, documentation and procedures adopted in the government accountancy, for better understanding of the studied subject. In the research, the accounting structure of the Integrated System of Financial Management of the Federal Government (Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - Siafi) and the possibility of its integration into the costing systems of the managing units are analyzed. There is a disagreement between the expense concept adopted by the public administration and what is in the accounting literature. Its conclusion delineates a model of costs accounting to intervene in the current reality, as an useful system for the metering of the costs of the government programs.

key- Words: Cost accounting; Public administration, Public accounting; Expense; Siafi; accrual base of accounting.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Orçamento UnB 2003.....	59
Quadro 2 – Plano de Contas.....	85
Quadro 3 – Proposta de inclusão no Plano de Contas Atual	121
Quadro 4 - Contabilização dos custos - Lançamento 1.....	125
Quadro 5 - Contabilização dos custos - Lançamento 2.....	126
Quadro 6 - Contabilização dos custos - Lançamento 3.....	128
Quadro 7 - Contabilização dos custos - Lançamento na UG liquidante (UG1)	131
Quadro 8 - Transferência dos custos - Lançamento na UG liquidante (UG1)	132
Quadro 9 - Contabilização dos custos - Lançamento na UG Receptora (UG2) ...	132

LISTA DE FIGURAS

Figura 1– Estrutura do Siafi.....	77
Figura 2- Integração do Siafi aos sistemas de custos das entidades.....	110
Figura 3 Contabilização no módulo de custos do Siafi.....	112
Figura 4 - Comparativo Modelo Aeronáutica X Modelo delineado	115
Figura 5 - Apropriação de custos no Siafi	118

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
Art	Artigo
ATUCONTA	Atualiza Plano de Contas
ATUEVENTO	Atualiza evento.
BBI	Beleid en Beheers Instrumentarium
BT	Batch
C&AG	Controller and Auditor-General
CAPAM	Commonwealth Association for Public Administration and Management
CC	Centro de Custos
CCONT/STN	Coordenação de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional
CF88	Constituição Federal de 1988
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CI	Centro de Informações
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COMMANMF	Consulta Manuais do Ministério da Fazenda
CREA	Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
GAAP	Generally Accepted Accounting Practice
GEADE	Gerência de Área de Cadastramento e Demarcação
GEAPN	Gerência de Área de Próprios Nacionais
IBG	Informatie Beheer Groep

IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IFES	Instituições Federais do Ensino Superior
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MRW	Maintenance of Roads and Waterways
NPM	New Public Management
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
PAGG	Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo
PFA	Public Finance Act
PLC135	Projeto de Lei Complementar nº 135
PPA	Plano Plurianual
PSW	Purification of Sewage Water and Inspection of Quality of Public Water Areas
PT	Programa de Trabalho
PTRES	Programa de Trabalho Resumido
PWE	Public Works and Environment
SCI	Sistema de Controle Interno
Serpro	Serviço de Processamento de Dados
Siafi	Sistema de Administração Financeira do Governo Federal
SIDOR	Sistema Integrado de Dados Orçamentários
SIGPlan	Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SPIUNet	Sistema Patrimonial de Imóveis da União

SPU	Secretaria do Patrimônio da União
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
TXT	Texto
UCG	Unidades de Controle de Gastos
UG	Unidade Gestora
UGR	Unidade Gestora Responsável
UnB	Universidade de Brasília

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS	6
RESUMO	9
ABSTRACT	10
LISTA DE QUADROS	11
LISTA DE FIGURAS	11
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	12
1. INTRODUÇÃO	18
1.1. PROBLEMA E RELEVÂNCIA.....	18
1.2. JUSTIFICATIVA.....	19
1.3. OBJETIVO.....	25
1.4. HIPÓTESE.....	25
1.5. DELIMITAÇÃO.....	26
1.6. METODOLOGIA.....	27
1.7. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO.....	28
2. CUSTOS E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	30
2.1. EXPERIÊNCIAS DE CUSTOS NA NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	31
2.1.1. Nova Zelândia.....	33
2.1.2. Alemanha.....	36
2.1.3. Holanda.....	37
2.1.4. Outros Países.....	38
3. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL	40
3.1. CUSTOS E LEGISLAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA – COMENTÁRIOS.....	44
3.2. CUSTOS E OS PROGRAMAS DE GOVERNO.....	53
3.3. DIFICULDADES PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	55
3.4. SISTEMAS DE INFORMAÇÕES EXISTENTES.....	65

4. O SIAFI.....	71
4.1. APRESENTAÇÃO	72
4.2. OBJETIVOS DO SIAFI	74
4.3. ESTRUTURA.....	77
4.4. SAÍDAS E ENTRADAS DE DADOS	79
4.4.1. Siafi Gerencial	80
4.4.2. Via Centro de Informações – CI/extrator de dados.....	81
4.4.3. Processo BT.....	82
4.5. O SIAFI E A CONTABILIDADE.....	82
4.5.1. Plano de Contas	83
4.5.2. Eventos.....	86
4.6. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	89
5. A TEORIA CONTÁBIL NA CONTABILIDADE PÚBLICA - ALGUNS ASPECTOS	92
5.1. O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA.....	95
5.2. O RECONHECIMENTO DOS CUSTOS	99
5.2.1. Recursos Consumidos Antecipadamente.....	102
5.2.2. Recursos Estocáveis	103
5.2.3. Ativo Permanente	103
6. INTEGRAÇÃO DO SIAFI AOS SISTEMAS DE CUSTEIOS PARA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	109
6.1. DESVINCULAÇÃO DOS CUSTOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA.....	111
6.2. INTEGRAÇÃO DO SIAFI AOS SISTEMAS DE CUSTEIOS	116
6.3. A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SIAFI.....	119
6.3.1. Roteiros Contábeis dos Eventos	122
6.3.1.1. Envolvendo apenas uma Unidade Gestora	122
6.3.1.2. Envolvendo mais de uma Unidade Gestora	130
7. CONSIDERAÇÕES FINAIS	134
REFERÊNCIAS.....	139
GLOSSÁRIO.....	147

ANEXOS	152
ANEXO A - Art. 52 da LRF - Relatório Resumido da Execução Orçamentária	153
ANEXO B - Art. 55 da LRF - Relatório de Gestão Fiscal.....	154
ANEXO C -Balancete Contábil - Depreciação.....	155

1. INTRODUÇÃO

1.1. PROBLEMA E RELEVÂNCIA

A proposta da pesquisa está baseada nas mudanças da legislação (art. 74 da Constituição Federal de 1988 (CF88); art. 4º do Decreto nº 2.829/98; art. 50 da Lei Complementar nº 101/2000 e art. 15, 20 e 24 da Lei nº 10.180/2001) e pronunciamento de autores como Piscitelli (1988, p.33), Giacomoni (2002, p. 170 e 308), Kashiwakura (1997, p.1 e 2). Esses dispositivos legais e autores caracterizam a necessidade da administração pública possuir um sistema de contabilização de custos que permita a análise da eficiência, na utilização dos recursos colocados à disposição dos gestores, para execução dos programas de governo. Associado a isto, autores como Cruz e Platt (2001, p.3) e Farias (2002, p.58) afirmam que o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (Siafi) não deu o tratamento adequado a contabilidade de custos, a qual exige a necessidade de se reconhecer o consumo do recurso quando da sua efetiva utilização.

Apesar da necessidade da administração pública ter um sistema que permita o controle dos custos por programa e das unidades administrativas, esse assunto não foi normatizado, e tão pouco foi viabilizado qualquer sistema de custeio que estimulasse as unidades a exercerem o controle de seus custos, tendo em vista que o Siafi foi concebido para ser um instrumento de controle orçamentário, financeiro e patrimonial.

Diante dessa situação, seria possível o Siafi integrar um sistema de custos para mensurar os custos dos programas desenvolvidos pelas unidades

gestoras e servir como instrumento de tomada de decisão pelo gestor? Poderia o Siafi servir de instrumento estimulador para o desenvolvimento de sistema de custeamento pelas unidades da administração pública, bem como servir ao controle interno para acompanhamento dos custos dos programas desenvolvidos pelas unidades da administração pública federal?

1.2. JUSTIFICATIVA

Para Guimarães (2001, p. 40) a administração pública *“está vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa, pois, já há algum tempo, alguns de seus setores permanecem sem a devida eficácia operacional e administrativa”*. Na mesma página, completa afirmando que:

Nessa busca de mudança de imagem de “mau administrador” dos recursos públicos, o Estado começa a assumir algumas tarefas que, antes na história, contrariava alguns de seus princípios, absorvendo algumas características, interesses e métodos do setor privado, iniciando-se assim o processo de aplicar essas mudanças nos seus objetivos, agora planejados no orçamento público.

O modelo de gestão do Estado deve buscar a avaliação de seus resultados pela eficácia e eficiência, no sentido de atender as imposições da CF88. Esse documento, no artigo 74, determina que os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário possuam, de forma integrada, sistema de controle interno com o objetivo de comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Esse modelo de gestão, previsto constitucionalmente, cria as condições para se utilizar os conceitos da contabilidade de custos, como um dos critérios de avaliação de desempenho. Isto decorre do fato da contabilidade de custos, como um sistema de mensuração, relacionar insumos (material, pessoal, instalações, etc) com resultados ou benefícios atingidos e medidas financeiras. A ausência de um sistema de custo impede que a administração pública possa avaliar a utilização dos recursos alocados aos seus agentes e os resultados por eles atingidos, como prevê o dispositivo constitucional. Piscitelli (1988, p. 33) comenta que *“a falta de um sistema de contabilidade de custos impede a fixação de medidas de desempenho, em prejuízo do processo de planejamento como um todo”*.

Uma situação onde a contabilidade de custos poderia ser útil, na administração pública, diz respeito ao processo de tomada de decisão quanto a distribuição ou corte de recursos das unidades gestoras de acordo com o seu desempenho. Giacomoni (2002, p. 166) afirma que ao medir insumos e produtos, o sistema de mensuração realiza comparações e cria medidas úteis para a tomada de decisão dentro do processo orçamentário.

Com esse enfoque gerencial que se quer dar ao Estado, a administração pública deve ser orientada para os resultados esperados pela sociedade, onde o custo é um componente desse resultado a ser atingindo. Essa ênfase permite que o gestor público não tenha suas iniciativas cerceadas ou limitadas por força de regras burocráticas.

Dentro dessa ótica, percebe-se que o Tribunal de Contas da União (TCU) está caminhando nesse sentido, adaptando-se para acompanhar o processo da administração, e não apenas para julgar se a norma foi ou não cumprida na sua formalidade. Esse órgão demonstra tal preocupação ao questionar se o objetivo para

o qual a decisão foi tomada é justo, e se, realmente, a decisão teve, como consequência, ações que propiciaram uma melhoria para o cidadão e para o País. Um exemplo dessa mudança é o seu pronunciamento por meio da Decisão nº 358/2000¹ – TCU – Plenário, no item 16.5, ao apontar a necessidade da Universidade de Brasília (UnB) possuir um sistema de custos que “*possibilite a aferição do custo por curso ou unidade de ensino*”.

Outro aspecto, ainda a ser considerado, é o fato de que no processo de planejamento orçamentário, os recursos não são alocados devidamente nos programas de governo a serem executados por cada entidade. É comum diversas unidades desenvolverem mais de um programa de governo, com determinadas dotações orçamentárias previstas em apenas um desses programas. Em um levantamento no orçamento federal de 2003 verificou-se a existência de 342 Unidades Orçamentárias, destas, 303 têm dotação para pagamento de pessoal da ativa. Contudo, destas unidades, apenas 9 fizeram previsão para despesas de pessoal em mais de um programa, as outras 294, apresentaram dotação em apenas um programa.

Isto posto, é inegável que a administração pública carece de um sistema de custos que permita o controle eficaz dos seus recursos, coincidindo com o fato de que o Sistema de Controle Interno - SCI vem sofrendo transformações desde a implantação da Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Essa norma foi marcante para o estabelecimento de um processo de controle na administração pública, sendo estatuídas normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

¹ Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/>>. Acesso em: 30 jul. 2003.

Entretanto, essa norma considera que esse controle tem como enfoque principal o aspecto legalidade como dispõe:

Art. 75 - O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

(...)

Art. 77 - A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Mais relevante, a Constituição de 1988 trouxe em seu contexto não só a preocupação com a legalidade, mas também com os resultados. Esse dispositivo determina que a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. O controle interno de cada Poder tem a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas² de governo e dos orçamentos da União, como também, comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

A regulamentação, para a avaliação das metas constantes no plano plurianual, prevista no dispositivo constitucional supracitado, é tratada no Decreto nº

² Programa - instrumento de organização da ação governamental visando à concretização dos objetivos pretendidos, sendo mensurado por indicadores estabelecidos no plano plurianual - Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão nº 42, de 14 de abril de 1999 (Publicada no D.O.U. de 15.04.99).

2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabelece normas para a elaboração e execução do plano plurianual e dos Orçamentos da União. Este decreto apresenta em seu contexto a necessidade de adoção de modelo de gerenciamento que compreenda os custos dos programas.

Assim, o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal visa a avaliação da ação governamental e da gestão dos administradores públicos federais, por intermédio da fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Mantendo a mesma determinação da CF88, a Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo, apresenta entre as suas finalidades e atribuições, a de avaliar a execução dos programas de governo. Nesse sentido, o Sistema de Contabilidade Federal deve registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal. O mesmo dispositivo determina que o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal avalie o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União, como também, comprove a legalidade e avalie os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, além da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.

Somando-se a esses dispositivos, existe a Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta Lei instituiu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e

determinou que a administração pública mantenha sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Além dos dispositivos legais citados encontra-se em tramitação, no Congresso Nacional, o Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC135) que trata sobre normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, diretrizes, orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Esse PLC também aborda o assunto custo, considerando que a contabilidade deverá assegurar a manutenção dos controles necessários para informar sobre o custo das ações, e atividades de qualquer natureza, desenvolvidas pela entidade governamental.

Os dispositivos apresentados ressaltam a assertiva anterior sobre a existência de um novo enfoque de controle voltado para a avaliação da gestão. E, neste contexto, a contabilidade de custos seria um instrumento possível de ser utilizado. Além disto, a implementação de um sistema de contabilidade de custos para atender ao novo enfoque do controle interno, seria uma ferramenta de auxílio à gerência, permitindo o esclarecimento sobre os aspectos qualitativos das ações governamentais.

Apesar da imposição legal para a apuração de custos dos programas de governo, o Siafi atualmente não atende essa finalidade. O sistema funciona apenas como um instrumento de administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, oferecendo suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública e tornando segura a contabilidade da União. Por meio do Siafi são obtidas as informações que subsidiam o Balanço Geral da União e os relatórios de execução do orçamento e de administração financeira. Contudo, o Siafi não proporciona informação sobre custos, impedindo, dessa forma, o reconhecimento da despesa

quando da sua efetiva utilização, condição necessária para a existência da contabilidade de custos.

1.3. OBJETIVO

O trabalho tem por finalidade analisar a integração de sistemas de custos, como um instrumento de controle de custos dos programas de governo, ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, no que diz respeito à sistematização de uma contabilidade baseada no Princípio da Competência.

Para tanto, foram definidos os seguintes objetivos específicos:

- Descrever a estrutura contábil do Siafi;
- Identificar e descrever a fundamentação teórica contábil sobre o princípio da competência;
- Identificar e descrever a fundamentação teórica contábil sobre reconhecimento de custo e despesa;
- Definir o momento de contabilizar o reconhecimento do custo no Siafi;
- e
- Delinear um modelo de contabilização de custos para o Siafi.

1.4. HIPÓTESE

A adoção da contabilidade baseada no Princípio da Competência proporcionaria a integração de sistemas de custeio, ao Sistema Integrado de

Administração Financeira do Governo Federal, proporcionando um instrumento de gerenciamento e controle de custos dos programas de governo.

1.5. DELIMITAÇÃO

No que se refere ao aspecto teórico contábil, o trabalho limitar-se-á ao estudo da fundamentação necessária para compreensão do Princípio da Competência, custos e despesas. O limite, sob esse aspecto, tem por finalidade a compreensão para diferenciar os conceitos adotados na teoria contábil e na administração pública no Brasil.

A pesquisa se restringirá apenas a estrutura contábil do Siafi, não se atendo a questões de hardware. Esse aspecto não foi considerado por se tratar de natureza meramente operacional.

A aplicação do trabalho está restrita aos órgãos da Administração Direta do Poder Executivo Federal, uma vez que a legislação existente está a ele direcionado, como também é o Poder Executivo Federal que tem por finalidade atender a maioria das necessidades da sociedade e utiliza o maior volume de recursos. Apesar dessa delimitação, acredita-se que as inferências apresentadas podem ser extrapoladas para os outros poderes, como, também, para administração pública estadual e municipal.

A pesquisa não indicará qual o sistema de custo a ser adotado pelas entidades, tendo em vista a diversidade de entidades do Poder Executivo Federal, bem como as diferentes necessidades de informação por parte do usuário.

1.6. METODOLOGIA

Metodologia corresponde ao conjunto de procedimentos sistemáticos, baseado no raciocínio lógico, que tem por objetivo encontrar soluções para o problema proposto, mediante pesquisa, conforme Andrade (2001, p. 121). A metodologia pode ser considerada em termos de objetivos e procedimentos.

Quanto aos objetivos, com base na classificação apresentada por Andrade (2001, p. 124), esta pesquisa possui características de exploratória, por proporcionar maior informação sobre o assunto abordado. O conhecimento será buscado por meio de revisão bibliográfica, legislações, manuais de procedimentos e documentos. Possui a característica de descritiva, pois os procedimentos utilizados na contabilidade governamental foram observados, registrados, analisados e interpretados, por intermédio de consultas “*on line*” ao Siafi e entrevistas, sem que houvesse interferência do autor.

Segundo Vergara (2000, p. 47) o estudo apresenta, também, um caráter intervencionista, já que é delineado um modelo de registro contábil de custos para intervir na realidade atual, ao propor uma sistemática útil para a mensuração dos custos dos programas de governo.

Quanto aos procedimentos, conforme Andrade (2001, p.125), a pesquisa se caracteriza por ser de campo e “*fonte de ‘papel’*”, sendo esta dividida em dois seguimentos: bibliográfico e documental. No seguimento bibliográfico este estudo buscou autores que tratavam de contabilidade de custos, contabilidade pública e teoria da contabilidade para compor o seu referencial teórico; e no seguimento documental, o estudo levantou como estão sendo desenvolvidos os procedimentos na contabilidade do governo federal, por intermédio de manuais, normas e documentos da Secretária do Tesouro Nacional relativos a estudos do Siafi. Na

pesquisa de campo as informações foram retiradas diretamente do sistema de contabilidade do governo federal e também por meio de entrevistas.

1.7. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Para o desenvolvimento adequado do presente estudo, a organização do trabalho está dividida em sete capítulos, além das referências bibliográficas, anexos, glossários e listas. Nos capítulos são enfatizados os seguintes aspectos:

a) Capítulo 1 – aborda os aspectos iniciais do tema, focando o problema e a relevância do assunto a ser estudado, os objetivos geral e específicos a serem atingidos, a hipótese a ser verificada, a delimitação do estudo, a metodologia aplicada e a estrutura do trabalho;

b) Capítulo 2 – relata a experiência desenvolvida em diversos países no que se refere à contabilidade de custos na administração pública, como instrumento de gerência;

c) Capítulo 3 – apresenta a finalidade da administração pública no Brasil enfocando a legislação atinente e a necessidade de apuração de custo dos programas de governo, bem como, as principais dificuldades existentes para o desenvolvimento da contabilidade de custos na administração pública;

d) Capítulo 4 – descreve as principais características do Siafi, como, por exemplo, objetivos, estrutura, saída entrada de dados, ambiente Siafi, plano de contas, eventos, e execução orçamentária;

e) Capítulo 5 – enfoca o referencial teórico dos principais aspectos das despesas, dos custos e do Princípio da Competência,

f) Capítulo 6 – delinea um modelo de contabilização para integrar os sistemas de custeios das entidades da administração pública ao Siafi, tendo como pressuposto a desvinculação da execução orçamentária da contabilidade de custos;

e

g) Capítulo 7 - apresenta as considerações finais do assunto estudado.

2. CUSTOS E A NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração pública, ao longo dos anos, vem passando por um processo de mudança, conforme afirmam Naschold e Daley (1999, p. 26). Esses autores afirmam que a modernização administrativa foi descrita como um processo linear que passou do conselho feudal e maquinarias de partidos políticos, para a burocracia Weberiana e para administração orientada ao cliente e resultado focando organizações. A última fase deste processo é denominada de Nova Administração Pública (New Public Management - NPM) e seus proponentes afirmam que suas reformas são efetivas, sustentáveis, compatíveis com democracia e justiça distributiva, e universalmente aplicável. Entretanto, Marcelino (2003, p. 641) comenta que no Brasil os modelos de administração pública implantados sofreram avanços e retrocessos.

Schedler e Proeller (2000, p.5 apud STEINER, 2000, p. 173) comentam que a Nova Administração Pública é um termo genérico para uma onda de reformas de administração ao longo do mundo e que são relativamente padronizadas. Argumentam que ela abraça tanto o sistema político quanto o administrativo. Acrescentam que não há um modelo de NPM, e sim numerosas variantes nacionais. Steiner (2000, p. 173) completa afirmando que sua implementação varia de lugar para lugar e também depende do nível governamental.

Thom e Ritz, (2000, p. 113); Kickert (1997, p. 18); Schedler e Proeller (2000, p. 47–105) comentam que para um amplo entendimento sobre a NPM, geralmente estão incorporadas cinco dimensões. Uma dessas dimensões é o

desempenho, onde está inclusa a contabilidade de custos (apud STEINER 2000, p. 173).

Entre as características principais da NPM, Hood (1995, p. 93) comenta que se busca diminuir ou remover as diferenças entre os setores públicos e privados e, secundariamente, uma troca da ênfase de responsabilidade de processo para responsabilidade em termos de resultados. Acrescenta que a contabilidade foi um elemento chave na introdução da nova ênfase e da nova concepção de responsabilidade, desde que refletiu a alta confiança no mercado e métodos empresariais privados e na baixa confiança nos profissionais e servidores públicos, cujas atividades precisam ser mais de perto custeadas e avaliadas através de técnicas de contabilidade.

Pallot (1998, p. 1) afirma que para apoiar a remoção de distinções entre o setor público e privado são necessárias a imposição de padrões e regras explícitas e práticas específicas, como contabilidade pelo regime de competência, ênfase em eficiência e redução de custo, padrões mais explícitos e mensuráveis de desempenho entre outras.

2.1. EXPERIÊNCIAS DE CUSTOS NA NOVA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Hood (1995, p. 99) comenta que na literatura fragmentária sobre a reforma da administração pública ocorrida nos anos oitenta, verifica-se que entre os países que possuem maior experiência na NPM se agrupam os pertencentes a OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), onde seriam provavelmente incluídos a Suécia, Canadá, Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e França. Além desses, Dinamarca, os Países Baixos, Noruega e Irlanda também se

mostram na direção da NPM. Por outro lado existem os países com menos experiência em NPM, onde se poderia incluir a Alemanha, Grécia, Espanha, Suíça, Japão e Turquia. O autor apresenta ainda, na página 100 do mesmo trabalho, outros países que apresentam ênfase na NPM, como Áustria, Finlândia, Itália, Portugal e Estados Unidos da América.

Borins (1998, p. 37) pesquisando os países da CAPAM (Commonwealth Association for Public Administration and Management) encontrou que as reformas da NPM estão acontecendo em todos os países daquela comunidade. Esse autor comenta que a reforma está ocorrendo em várias de suas fases de desenvolvimento econômico e político. Acrescenta ainda que isto evidencia que a reforma administrativa com as medidas de NPM é um verdadeiro movimento de reforma de setor público global.

Sem levar em consideração a Organização das Nações Unidas, Borins (1998, p. 38) afirma que a CAPAM é a maior e mais diversa assembléia de nações do mundo. Congrega cerca de 53 nações, com uma população de 1,5 bilhão, ou seja, um quarto da humanidade. Inclui quatro sócios do OECD (Austrália, Canadá, Nova Zelândia, e o Reino Unido); três dos países recentemente industrializados da Ásia (Malásia, Cingapura, e até de julho 1997, Hong Kong); e um grande contingente do mundo em desenvolvimento. Por último foi incluído o subcontinente Índio (Bangladesh, Índia, Paquistão, e o Sri Lanka), vários pequenos países (particularmente no Caribe) e, também, países da África (por exemplo, Gana, Namíbia, Nigéria, África do Sul, Tanzânia, Zâmbia, e Zimbábue). As únicas regiões do mundo sem uma presença na CAPAM são a América Latina e o antigo bloco soviético.

No que se refere a custos, destaca-se a seguir a experiência na Nova Administração Pública em alguns dos países citados.

2.1.1. Nova Zelândia

Enquanto muitos países embarcaram na reforma do setor público na década de 1980, Osborne e Gaebler (1993, p. 30 apud PALLOT, 1998, p. 2) comentam que, considera-se que a Nova Zelândia está neste caminho a mais tempo, sendo assunto de vários estudos por organizações internacionais e corpos governativos.

Os conceitos que caracterizam o modelo da Nova Zelândia, de acordo com Gill (2000, p. 58), estão nos três “Ss” e nos três “Ps”. Acrescenta que, na Política, a transparência foi melhorada pela exigência de relatórios públicos de alta qualidade com informações sobre a natureza e custos dos produtos e os resultados intencionais.

One-way of characterizing the concepts underpinning the New Zealand model are in terms of three “Ss” and three “Ps” as follows:
- Strategy, Structures and Systems
- People, Performance and Politics³

O sistema tradicional de administração financeira no governo da Nova Zelândia, como em muitos outros países, conforme afirma Pallot (1998, p. 3), era de regime de caixa e controles sobre o caixa, submetidos a grupos de despesas padrões como, pessoal, viagem, materiais, investimentos ou transferências. O autor

³ Tradução do autor - Um modo de caracterizar os conceitos que suportam o modelo de Nova Zelândia está em termos dos três “SS” e três “PP” como segue: 1) Estratégia, Estruturas e Sistemas; e 2) As pessoas, Desempenho e Política.

acrescenta no mesmo texto que em 1978 um relatório do "Controller and Auditor-General" (C&AG) chamou atenção para o fato da concentração no caixa e fracasso no desenvolvimento de medidas de desempenho significantes, indicando que os gerentes focavam no orçamento e nos aspectos legais, em lugar de administrar recursos efetivamente e eficazmente. Acrescenta que o relatório do C&AG defendeu um sistema de contabilidade baseado no regime de competência para assegurar responsabilidade de custo, encorajou continuamente o monitoramento dos recursos e habilitação de sistemática de custo.

Depois disto, foi introduzida na Nova Zelândia, um novo conjunto de informações, conforme relata Pallot (1998, p. 5), onde as entidades têm que preparar demonstrativos financeiros anuais, os quais são examinados de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos e que, além do demonstrativo financeiro, do demonstrativo de resultado, do demonstrativo de fluxos de caixa, foi exigido, também, informação sobre custos.

No ano de 1993, de acordo com Pallot (1998, p. 10), o relatório da Entidade Coroa na Nova Zelândia foi estendido e passou a incluir todas as entidades pertencentes à Coroa, que são aproximadamente 3.000, variando de grandes empreendimentos estatais a pequenas escolas primárias. Complementa afirmando que as declarações financeiras baseadas no regime de competência são produzidas mensalmente em todos os níveis de governo e estão descritas em uma "base de custo histórico modificado". Ressalta que, efetivamente, eles estão perto de uma base de custo corrente. Apresenta, como exemplo, os ativos fixos (inclusive infraestrutura e bens de herança) que são reavaliados pelo menos uma vez a cada três anos. Acrescenta, ainda, que o governo da Nova Zelândia adiantou-se mais na

contabilidade de custos corrente que a maioria das organizações do setor privado daquele país.

Norman (1995 apud PALLOT, 1998, p.12) afirma que a mudança para a contabilidade pelo regime de competência é vista pelos gerentes como o aspecto mais próspero da nova administração pública na Nova Zelândia. Neste sentido, Pallot (1998, p.13) comenta que com o regime de competência não é possível encobrir os custos das decisões e os políticos tomadores de decisões financeiras ficam alerta aos custos decorrentes dessas decisões.

No que se refere ao regime de competência na Nova Zelândia, em 30 de junho de 1991, todos os departamentos estavam orçando e fazendo relatórios com base nesse regime, permitindo assegurar comparabilidade de custos entre departamentos e produtores externos de bens e serviços (MCCULLOCH, 1992 apud PALLOT, 1998, p. 6).

Ainda sobre o regime de competência na Nova Zelândia, conforme comentam McCulloch e Ball (1992 apud Lapsley e Pallot, 2000, p. 214), a contabilidade sob aquele regime foi parte integrante da mudança geral na administração. Acrescenta que, em particular, por contribuir para melhorar a administração dos ativos e dos custos totais de serviços, em uma base que proporciona comparação com o setor privado, permitindo fazer escolhas racionais nas competições com provedores.

Em um trabalho de campo envolvendo 11 países com movimentos de reformas municipais, Naschold e Daley (1999, p. 38) verificaram que na cidade de Christchurch - Nova Zelândia - a administração de recurso é altamente desenvolvida. Naquele local o processo orçamentário tradicional teve desenvolvimento da clássica entrada orçamentária, para produção de orçamento com custo, desempenho, e

impacto do orçado. Acrescenta que agrupado ao redor do centro deste processo orçamentário, adicionalmente, está uma ordem inteira de instrumentos de administração de recursos indiretos. Sendo estes instrumentos de administração de recurso indiretos aplicados aos fatores estruturais de custos crescentes no governo local. Conforme afirmam Naschold e Daley (1999, p. 39), Christchurch foi a primeira cidade a ter um orçamento baseado em resultado utilizando a contabilidade de regime de competência, unindo a isso o custo e o sistema de contabilidade de desempenho.

2.1.2. Alemanha

Klages e Löffler (1998, p. 165) comentam que depois de muitos anos de abstinência da NPM no setor público alemão, esta finalmente chegou ao nível de governos locais em 1991, na forma de "modelo de nova direção" ("new steering model"), sendo bastante difundida desde então. O modelo utilizado na Alemanha, conforme comentado por Klages e Löffler (1998, p. 168), proporcionou uma maior transparência dos custos, resultados e metas políticas, pois permitiu ao cidadão um melhor controle sobre os políticos locais.

Klages e Löffler (1998, p. 168) afirmam que entre os componentes do modelo está o resultado e a orientação para o cliente. Acrescentam que neste caso deve-se ter transparência nos resultados e apresentar seus custos de modo a assegurar a responsabilidade interna e externa sobre o fornecimento dos serviços públicos. Completam comentando que entre as atividades de modernização mais importantes para as cidades alemãs está a contabilidade de custos. Contudo, Naschold e Daley (1999, p. 38) afirmam que a administração de recursos em muito

dos governos locais, na Alemanha, e em outros lugares, é tratada como ajuste fiscal e isto é comparado por sua vez com redução de custo.

2.1.3. Holanda

Bogt e Helden (2000, p. 263) apresentam uma experiência na modernização da administração pública, em cinco entidades governamentais autônomas e oito municípios na Holanda. Essa modernização foi decorrência da situação em que vivia aquele país, conforme comentam Van Nispen e Noordhoek (1986 apud BOGT e HELDEN, 2000, p. 263) onde afirmam que no início dos anos 80 o governo holandês esteve sob crítica severa pelo público e por poderosos grupos de pressão, especialmente os do setor privado. Acrescentam, que o governo estava executando muitas tarefas e gastando muito dinheiro e precisou fazer cortes de orçamento, enxugar tarefas e trabalhar mais eficazmente. Bogt e Helden (2000, p. 266) afirmam que diante da situação, as entidades autônomas planejaram calcular custos de unidade de produtos, medidas de desempenho e orçamento de resultados, porém estes planos só foram realizados em parte, uma vez que os custos das unidades de produto raramente eram calculados.

Nas empresas foi verificado que as ferramentas gerenciais disponíveis não eram adequadas às necessidades de cada um e seria obrigatório fortalecer o planejamento e o processo de controle com informações de desempenhos e custos de unidade (BOGT E HELDEN 2000, p. 266).

No que se refere aos municípios, Bogt e Helden (2000, p. 267) comentam que foi implementada uma política de instrumentos de gerência para municípios, por intermédio de um projeto chamado BBI (*Beleid en Beheers Instrumentarium*).

Acrescentam que o BBI foi desenvolvido para fazer políticas municipais mais transparentes, controláveis e flexíveis, para os políticos e gerentes, como também, para os cidadãos. Nos oito municípios pesquisados os autores citados verificaram que a ferramenta nem sempre foi utilizada prosperamente, como afirmam na página 269. Acrescentam, ainda, que foram três fatores que dificultaram o uso dos instrumentos: atitude subdesenvolvida para planejar; diferentes controles; e sistema central contra sistemas locais.

Observa-se no trabalho de Bogt e Helden que na Holanda as entidades com autonomia estão com uma maior preocupação com sistemas de custos, como instrumentos de gerência, do que os municípios.

2.1.4. Outros Países

O Reino Unido e a Nova Zelândia colocaram suas agências mais próximas dos fundamentos do setor privado, ao mudarem suas agências do regime de caixa para contabilidade baseada no regime de competência, forçando-as a estarem mais atentas às implicações de custos futuros dos compromissos dos recursos atuais (LAKING,1994; MOTTRAM, 1994 apud BORINS, 1998, p 43). A Austrália e o Reino Unido, conforme comenta Borins (1998, p 43), estão utilizando a contabilidade com base no custo corrente, como instrumento de medida de eficiência para o Tesouro.

O Canadá e Austrália, de acordo com Kelly e Wanna (1999, p.129 e 130), permitem que seus funcionários troquem idéias livremente sobre técnicas e instrumentos de administração financeira e controle e que mais recentemente, os dois países deixaram o regime de caixa e adotaram a contabilidade baseada no

regime de competência. Conforme esses autores, nesses países, durante o aprimoramento das reformas administrativas, houve uma troca de ênfase para o orçamento de resultado e contabilidade de custos total.

Wang (2000, p. 350) apresenta os resultados de uma pesquisa realizada nas administrações municipais dos Estados Unidos da América. Pesquisa esta ocorrida no final de 1999 e início de 2000, envolvendo chefes administrativos de cidades com mais de 50.000 habitantes. A pesquisa tinha como intuito verificar as práticas de “*accountability*” nos municípios daquele país. Entre 541 cidades consultadas, 249 responderam a pesquisa com informações válidas. Um dos tópicos da pesquisa versava sobre as possíveis razões para “*accountability*”. Neste tópico um dos itens era os sistemas de apoio interno das organizações. A pesquisa mostrou uma relação significativa entre “*accountability*” e os sistemas de apoio à administração. O sistema de custos baseados na contabilidade apareceu aumentando a “*accountability*”.

Nesse mesmo sentido, o Brasil está vivendo um processo de reestruturação administrativa e, nesse contexto, dispositivos legais apontam a necessidade da existência da contabilidade de custos. Este assunto é abordado com mais detalhes nos capítulos seguintes.

3. A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA NO BRASIL

No entendimento de Meirelles (1992, p. 60), a Administração Pública possui vários aspectos. Em sentido formal, é o conjunto de órgãos instituídos para consecução dos objetivos do Governo; em sentido material, é o conjunto de funções necessárias aos serviços públicos em geral; e em acepção operacional, é o desempenho perene e sistemático, legal e técnico, dos serviços próprios do Estado ou por ele assumidos em benefício da coletividade. Silva (2002, p. 24) coloca que para atingir a plena satisfação da necessidade humana, a administração pública se divide em atividade-meio, que envolve o próprio papel do Estado e sua estrutura para atender as necessidades da população (como planejamento, orçamento, controle interno, material, patrimônio, entre outros) e atividade-fim voltada para o atendimento das demandas da população (como justiça, segurança pública, educação, urbanismo, entre outros).

Como instrumentos de planejamento e orçamento, a Constituição Federal de 1988 (CF88) apresenta, em seu artigo 165, o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária (LOA). Esses instrumentos materializam o processo de planejamento e orçamento, no sentido de que a administração pública cumpra com suas atividades e atenda às demandas da sociedade.

O PPA é definido no parágrafo primeiro do art. 165 da CF88, cabendo-lhe estabelecer, de forma regionalizada, as diretrizes, os objetivos e as metas da

administração federal para as despesas de capital⁴ e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada⁵. Esse dispositivo proíbe o início de qualquer investimento⁶ cuja execução ultrapasse um exercício financeiro sem prévia inclusão neste instrumento⁷. O PPA terá a sua vigência correspondente a de um mandato presidencial. Contudo, defasado em um ano, ou seja, iniciará no segundo exercício financeiro do mandato e encerrará no primeiro ano do mandato presidencial subsequente⁸, atualmente correspondendo a um período de quatro anos. Silva (2002, p. 36) afirma que:

O Plano da forma que está definido na Lei Maior abrange as ações coerentes e relacionadas com a finalidade da administração pública, integrada num todo que atue coordenada e continuamente, em determinado período de tempo.

Pereira (1999, p. 143) aborda que o plano plurianual busca alocar recursos públicos de modo eficiente e racional, a partir da utilização e com base nas modernas técnicas de planejamento. Completa comentando que *“a partir das definições das diretrizes, metas, e objetivos que a administração pública desenvolve suas ações, objetivando alcançar o desenvolvimento do país”*. Constitui-se, portanto,

⁴ Despesas de Capital – são aquelas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital.

⁵ Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – art. 17 – Considera-se obrigatória de caráter continuado a despesa corrente derivada de lei, medida provisória ou ato administrativo normativo que fixem para o ente a obrigação legal de sua execução por período superior a dois exercícios.

⁶ Lei nº 4320, de 17 de março de 1964, art.12, § 4º - classificam-se como investimento as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

⁷ Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988, art.167, §4º

⁸ Idem, Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), art. 35, § 2º, inciso I

em um instrumento balizador da ação governamental demonstrando as intenções do Governo para o período.

Um segundo instrumento de planejamento é a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)⁹. Esta compreende as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da lei orçamentária anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

A LDO, de acordo com Giacomoni (2002, p. 193), é uma inovação introduzida pela Constituição de 1988 que propicia a integração entre o plano plurianual e o orçamento anual, pois além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual. Esse autor ressalta, ainda, que a LDO *“representa uma colaboração positiva no esforço de tornar o processo orçamentário mais transparente e, especialmente, contribui para ampliar a participação do Poder Legislativo no disciplinamento das finanças públicas”*. Piscitelli et. al (2002, p. 70) corroboram comentando que a LDO foi a maior novidade do processo orçamentário trazido pela CF88, acrescentando que *“funciona como ‘ponte’ entre o plano e o orçamento”*.

Completando os instrumentos de planejamento orçamentário previstos na CF88 está a Lei Orçamentária Anual, onde são programadas as ações a serem executadas. Este dispositivo constitucional compreenderá¹⁰:

⁹ Idem, art. 165, § 2.º

¹⁰ Idem, art. 165, § 5º

- I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
- III - o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo poder público¹¹.

No § 7º do mesmo artigo acrescenta que os orçamentos citados deverão ser compatibilizados com o plano plurianual e terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

Kohama (2000, p. 63) alerta para o fato de que a LOA contém o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas estatais e o orçamento da seguridade social e não leis específicas para cada orçamento. Finaliza dizendo que *“a lei dos orçamentos anuais é o instrumento utilizado para a conseqüente materialização dos conjuntos de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar da coletividade”*. No mesmo sentido, Pereira (1999, p. 138) coloca que *“a lei orçamentária anual visa, dessa forma, permitir uma visão de conjunto, integrado, das ações empreendidas pela administração pública”*.

Para que seja concretizado o programa de governo estabelecido nesses instrumentos de planejamento, existe todo um conjunto de legislação que rege o assunto. Desse conjunto de legislação, destaca-se a seguir os dispositivos que fazem referência à necessidade de existir uma contabilidade de custos.

¹¹ Idem, segundo o art 194 a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

3.1. CUSTOS E LEGISLAÇÃO NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA - COMENTÁRIOS

A necessidade de custos na administração pública não chega a ser uma novidade. Observa-se, desde 1964, a existência de dispositivos legais que apontam a necessidade de controle de custos. Inicialmente o art. 99 da Lei nº 4320/64 afirma que:

Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para a determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Porém, esse dispositivo legal só trouxe referência a custos industriais, não abrangendo toda a administração pública. No sentido de sanar a deficiência, o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa, apresenta no artigo 79 *“a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”*.

Seguindo o mesmo propósito da administração pública possuir uma contabilidade de custos, o Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, que dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional atualiza e consolida a legislação pertinente, apresentando, em seu art. 137, que a contabilidade deverá apurar o custo, de forma a evidenciar os resultados da gestão. Destaca no primeiro parágrafo que os custos seriam apurados por projetos e atividades tendo como base o orçamento.

§ 1º A apuração do custo dos projetos e atividades terá por base os elementos fornecidos pelos órgãos de orçamento, constantes dos registros do Cadastro Orçamentário de Projeto/Atividade, a utilização dos recursos financeiros e as informações detalhadas sobre a execução física que as unidades administrativas gestoras deverão encaminhar ao respectivo órgão de contabilidade, na periodicidade estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional.

No que se refere ao controle, o artigo 142, do mesmo decreto, define que a auditoria será realizada de maneira objetiva, segundo programação e extensão racionais, com o propósito de certificar a exatidão e regularidade das contas, verificar a execução de contratos, convênios, acordos ou ajustes, a probidade na aplicação dos dinheiros públicos e na guarda ou administração de valores e outros bens da União ou a ela confiados e que os custos dos projetos e atividades também seriam objetos de auditoria.

§ 1º O custo dos projetos e atividades a cargo dos órgãos e entidades da administração federal será objeto de exames de auditoria, verificando-se os objetivos alcançados em termos de realização de obras e de prestação de serviços, em confronto com o programa de trabalho aprovado.

Entretanto, somente com a CF88, no seu art. 37, determina que a administração pública direta e indireta, de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, obedecerá, entre outros, ao princípio da legalidade. Comentado por Meirelles (1990, p. 82) que sob o enfoque desse princípio, o administrador público está, em toda a sua atividade funcional, sujeito aos mandamentos da lei e às exigências do bem comum, e deles não deve afastar-se sob pena de praticar ato inválido e expor-se a responsabilidade disciplinar, civil e criminal, conforme o caso. Acrescenta, ainda, que enquanto na administração particular é lícito fazer tudo o que a lei não proíbe, na administração pública só é permitido fazer o que a lei autoriza. *“A lei, para o particular, significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim’”*. Dessa forma, o princípio da legalidade, que só era sustentado pela doutrina do Direito Administrativo, passou a ser imposição legal.

Apesar da existência de dispositivos legais desde 1964 que determinavam a existência de sistema de custos esses não foram implementados, como observam diversos autores que abordaram a necessidade da administração pública possuir um sistema de custos, para permitir a análise da eficiência e eficácia na utilização dos recursos colocados a disposição dos gestores públicos.

Segundo Piscitelli (1988, p. 33):

São quatro os enfoques essenciais de um sistema de controle, na administração pública:

- a revisão, a verificação das operações sob o aspecto eminentemente contábil, formal e legal;
- a eficiência, que concerne aos meios empregados, os recursos utilizados para a consecução dos objetivos;
- a eficácia, a verificação do produto, dos programas, dos fins perseguidos; e
- a avaliação dos resultados, o julgamento da própria administração.

Comenta no mesmo texto, que o controle interno e externo enfatizam o primeiro enfoque, tangenciando-se apenas o segundo e o terceiro, acrescenta ainda que *“sem dúvida, o aperfeiçoamento e adequação da contabilidade pública são fundamentais para a implementação do segundo [eficiência]”*.

Kashiwakura (1997, p. 1) comenta que o orçamento tem sido tradicionalmente associado à contabilidade, sendo que os sistemas contábeis governamentais são estruturados para verificar a probidade dos funcionários e controlar o exercício dos seus arbítrios. Acrescenta que **“o governo vem reconhecendo a necessidade de possuir uma contabilização dos custos, pois não existe uma conscientização ampla na análise do programa, projetos e atividades quanto a eficiência e eficácia na utilização dos insumos.”** (grifo nosso).

Contudo, atualmente, o Estado está se modernizando, como comenta Guimarães (2001, p. 40) ao afirmar que a administração pública “*está vivendo um processo de reestruturação da sua máquina administrativa, pois, já há algum tempo, alguns de seus setores permanecem sem a devida eficácia operacional e administrativa*”. Completa afirmando que:

Nessa busca de mudança de imagem de “mau administrador” dos recursos públicos, o Estado começa a assumir algumas tarefas que, antes na história, contrariava alguns de seus princípios, absorvendo algumas características, interesses e métodos do setor privado, iniciando-se assim o processo de aplicar essas mudanças nos seus objetivos, agora planejados no orçamento público.

No mesmo sentido, Ribeiro (1997, p. 4) comenta que a reforma da administração, de iniciativa do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, originou-se da constatação das crises fiscais e do modelo de administração burocrática, característico do Estado nacional-desenvolvimentista e interventor, que perdurou dos anos 30 ao final da década de 80 no Brasil. Acrescenta, ainda:

Tendo cumprido o seu papel no passado, o modelo burocrático torna-se obsoleto por seu caráter excessivamente formalista e rígido, hierarquizado e pouco comprometido com resultados. A alternativa a este modelo é denominada administração gerencial ou administração por resultados.

Corroborando com esses autores, Marcelino (2003, p.650) afirma o Plano Diretor da Reforma do Estado, apresentado em novembro de 1995, inovou ao propor a substituição do modelo burocrático weberiano pelo modelo de administração gerencial. Acrescenta que do ponto de vista organizacional “*a administração gerencial’ passa a ser o principal instrumento de governo em busca da flexibilidade do Estado*”.

Esse processo de mudança para um modelo de gestão que meça a avaliação de seus resultados pela eficácia e eficiência, visa atender às imposições da Constituição Federal de 1988, que apresenta em seu contexto não só a preocupação com a legalidade, mas também com os resultados:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à **legalidade**, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. (grifo nosso)

(...)

Art. 74. Os poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a **legalidade e avaliar os resultados**, quanto à **eficácia e eficiência** da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (grifo nosso)

Na concepção formulada pelos artigos anteriormente citados, artigos 70 e 74 da Constituição Federal, controle interno abrange:

- contabilidade pública;
- finanças públicas;
- auditoria governamental; e
- avaliação de gestão.

Sobre a necessidade de verificar a eficiência e eficácia da administração, conforme prevê a CF88, Giacomoni (2002, p. 304) afirma que, ao contrário do passado, quando a ênfase do controle interno residia nas questões ligadas ao cumprimento dos aspectos legais do gasto público, os novos dispositivos, ao lado de manter o controle quanto à observância das normas e demais exigências legais, trazem positivas inovações no campo do controle substantivo. É o caso do inciso II

do artigo 74 da CF88 que define como uma das finalidades do controle a avaliação dos resultados das gestões orçamentária, financeira e patrimonial, segundo os conceitos de eficiência e eficácia.

Para esta avaliação de gestão, um sistema de custos é o instrumento a ser utilizado para medir os resultados, quanto à eficácia e eficiência, conforme comenta Giacomoni (2002, p. 307):

Tanto a análise da eficácia como da eficiência são possibilitadas pelas formas modernas de estrutura do orçamento. A classificação por programas, projetos e atividades e a explicitação das metas físicas orçamentárias viabilizam os testes de eficácia, enquanto, a incorporação dos custos estimativos (no orçamento) e efetivos (na execução) auxiliam na avaliação da eficiência.

Corroborando com o pensamento de que um sistema de custos é um instrumento para medir a eficiência, Kaplan e Cooper (1998, p. 13) afirmam que um sistema de custeio pode realizar três funções principais: avaliar estoques e medir o custo dos bens vendidos para a geração de relatórios financeiros; estimar as despesas operacionais, produtos, serviços e clientes; e oferecer *feedback* econômico sobre a eficiência. No mesmo sentido, Leone (2000, p. 25) agrega que “*a contabilidade de custos produz informações gerenciais para que os diversos níveis hierárquicos da administração sejam capazes de planejar, controlar e decidir com maior **eficiência e eficácia***”. Corroborando com esses autores, Silva (1999, p. 73) afirma que a administração pública “*deve estabelecer os padrões de eficiência e verificar, ao longo do tempo, se esses padrões são mantidos, mediante uma vigilância constante sobre os custos, despesas e suas apropriações aos serviços*”.

Diante da imposição constitucional para avaliação da eficiência e eficácia da administração pública, dispositivos legais voltaram a fazer referência a contabilidade de custos. O primeiro dispositivo a tratar desse tema foi o Decreto nº

2.829, de 29 de outubro de 1998, que, ao estabelecer normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, apresenta em seu contexto a necessidade de gerenciamento que compreenda os custos dos programas:

Art. 4º Será adotado, em cada Programa, modelo de gerenciamento que compreenda:

(...)

II - controle de prazos e **custos**; (grifo nosso)

A necessidade de se evidenciar os custos dos programas e buscar a eficiência e eficácia do uso dos recursos na administração é ainda confirmada pela Lei nº 10.180, de 06 de fevereiro de 2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo. Esta lei determina que entre as finalidades e atribuições dos Sistemas de Contabilidade Federal e Controle Interno está a de evidenciar os custos dos programas de governo e avaliar os resultados quanto à eficácia e eficiência:

Art. 15. O Sistema de Contabilidade Federal tem por finalidade registrar os atos e fatos relacionados com a administração orçamentária, financeira e patrimonial da União e evidenciar:

(...)

V - **os custos dos programas** e das unidades da Administração Pública Federal; (grifo nosso)

(...)

Art. 20. O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal tem as seguintes finalidades:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no Plano Plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e **avaliar os resultados**, quanto à **eficácia e eficiência**, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e nas entidades da Administração Pública Federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado; (grifo nosso)

(...)

Art. 24. Compete aos órgãos e às unidades do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal:

- I - avaliar o cumprimento das metas estabelecidas no Plano Plurianual;
- II - fiscalizar e avaliar a execução dos programas de governo, inclusive ações descentralizadas realizadas à conta de recursos oriundos dos Orçamentos da União, quanto ao nível de execução das metas e objetivos estabelecidos e à qualidade do gerenciamento.

Outro dispositivo legal, que visa a implantação de um sistema de custos na administração pública, é a LRF. Esta Lei institui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e estabelece no parágrafo 3º do seu artigo 50 que “A Administração Pública manterá **sistema de custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial” (grifo nosso). Filho (2001, p. 59) afirma que esse dispositivo ampliou “*de forma significativa o escopo previsto no art. 99 da Lei nº 4.320/64, que trata apenas dos serviços públicos industriais*”. Cruz e Platt (2001, p. 4) comentam que “*a exigência de controle de custos e avaliação dos resultados, a partir do art. 50 da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, cria uma nova perspectiva para a aplicação da contabilidade de custos*”.

Figueiredo e Nóbrega (2001, p. 53), ao comentarem o que se deve entender por controle de custos, conforme estabelecido na LRF, e quais os instrumentos que poderão ser adotados para desenvolver tal controle, lembram que é histórica a fragilidade dos controles de custos nas três esferas da Administração Pública brasileira, não havendo controle, por exemplo, qual o custo/ano de um aluno matriculado na rede pública, ou mesmo do atendimento em um hospital. Afirma, ainda, que “*tais informações são fundamentais para o planejamento, municipal, sobretudo para a melhoria dos serviços públicos prestados a população*” e que “*a utilização de um moderno sistema de custos pode contribuir em muito para a melhoria da qualidade desses serviços*”.

Reforçando a cada ano a necessidade de se propiciar o controle de custos dos programas de governo, as leis¹² que estabeleceram as diretrizes orçamentárias para os exercícios de 2001 (art. 22), 2002 (art. 22) 2003 (art. 21) e a lei para o exercício de 2004 (art. 20) apresentam nos seus textos a seguinte determinação:

Além de observar as demais diretrizes estabelecidas nesta Lei, a alocação dos recursos na lei orçamentária e em seus créditos adicionais será feita de forma a **propiciar o controle dos custos das ações e a avaliação dos resultados dos programas de governo.** (grifo nosso)

Em tramitação no Congresso Nacional existe, ainda, o Projeto de Lei Complementar nº 135 (PLC135) que reforça a necessidade de haver uma contabilidade de custos na administração pública, de acordo com o seu artigo 128:

Art. 128. A contabilidade deverá assegurar:
I – a manutenção dos controles necessários ao conhecimento da situação e da composição patrimonial do órgão ou da entidade governamental e informar sobre:
(...)
d) o custo das ações e atividades de qualquer natureza desenvolvidas pela entidade governamental;

As legislações citadas apresentam um novo enfoque de controle voltado para avaliação da gestão, no qual a contabilidade de custos é um instrumento a ser utilizado, não apenas com a finalidade de atender ao novo enfoque do controle interno. A implementação de um sistema de contabilidade de custos seria também uma ferramenta de auxílio à gerência, permitindo o esclarecimento sobre os aspectos qualitativos dos programas de governo que devem estar orientados para o processo de erradicação dos problemas.

¹²Respectivamente, Lei nº 9.995, de 25 de julho de 2000 - Lei nº 10.266, de 24 de julho de 2001 - Lei nº 10.524, de 25 de julho de 2002 - Lei nº 10.707, de 30 de julho de 2003.

3.2. CUSTOS E OS PROGRAMAS DE GOVERNO

A visão da legislação deixa claro que entre as principais funções do controle interno está a avaliação da execução dos programas de governo, seja no monitoramento do PPA e do orçamento, seja na avaliação dos gestores. Portanto, o modelo deve estar centrado na avaliação da ação governamental e da gestão pública realizadas por meio dos programas. A eficiência da gestão, como comenta Marques (2002, p. 92), resulta da afetação de recursos, para os quais se comparam resultados e custos, com diferentes alternativas. Completa, ainda, argumentando que *“a organização deve contemplar os elementos de custos e de resultados na atividade desempenhada”*. Essa necessidade de avaliação da gestão governamental cria as condições para introduzir um sistema de custos, instrumento auxiliar na avaliação de desempenho.

Como observado, o programa é foco do planejamento e da avaliação, onde estão centradas as atenções, onde se busca avaliar o resultado e aferir o seu custo. Cada programa, em cada nível de governo, terá a sua estrutura própria adequada à solução dos seus problemas, e originária do processo de planejamento, ou seja, com base no PPA. Nesse sentido, Mota (2002, p. 109) lembra que *“cada nível de governo deverá manter a sua própria estrutura de programa diferenciada, em razão das particularidades de seus problemas locais, que requerem soluções específicas”*. Enfatizando a questão do planejamento voltado para as soluções de problemas, Castro (2002, p. 137) comenta que:

A realidade problematizada traduz o esforço de modernização do planejamento, fazendo com que o mesmo passe a ser centrado em “problemas” que antes eram elementos constitutivos do diagnóstico do planejamento tradicional, e agora assume a condição de estruturadores do próprio plano.

Além dessa finalidade de buscar solução dos problemas, passa a existir a convergência entre as estruturas do plano plurianual e do orçamento anual a partir do programa, "módulo" comum integrador do PPA com o orçamento. Essa convergência é apontada por Castro (2002, p. 139) quando comenta que:

Em termos de estruturação, o plano termina no programa e o orçamento começa no programa, o que confere a esses documentos uma integração desde a origem, sem a necessidade, portanto, de buscar-se uma compatibilização entre módulos diversificados. O programa como único módulo integrador, e os projetos¹³ e as atividades¹⁴ como instrumentos de realização dos programas.

Cada programa deverá conter objetivo e indicador que quantifique a situação que o programa tenha por fim modificar. Os produtos dos programas darão origem aos projetos e atividades. Para cada projeto ou atividade só poderá estar associado um produto, que quantificado por sua unidade de medida dará origem à meta. Os programas constituídos predominantemente de ações continuadas deverão conter metas de qualidade e de produtividade, a serem atingidas em prazo definido. As atividades e projetos terão por finalidade a consecução dos objetivos dos programas. As atividades e projetos serão desdobrados em subtítulos, para especificar a localização geográfica, integral ou parcial, das respectivas atividades e projetos, não podendo haver, por conseguinte, alteração da finalidade e da denominação das metas estabelecidas. Os projetos e as atividades são instrumentos orçamentários de viabilização dos programas do PPA, ou seja, será onde as

¹³ Projeto - instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou o aperfeiçoamento da ação de governo – idem.

¹⁴Atividade - instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações que se realizam de modo contínuo e permanente, das quais resulta um produto necessário à manutenção da ação de governo – idem.

unidades gestoras (UG) estarão alocando os esforços para a consecução dos seus programas, isto é, o seu objeto de custeio.

Exposta a necessidade de se possuir um sistema voltado para a mensuração dos custos dos programas de governo, serão abordados, no próximo tópico, alguns aspectos que dificultam a implantação de um sistema de custos na administração pública.

3.3. DIFICULDADES PARA IMPLANTAÇÃO DE SISTEMA DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

Apesar da necessidade, já apontada, da implantação de um Sistema de Custos na Administração Pública, isto ainda não foi alcançado por uma série de situações. Sem esgotar o assunto, será decorrida, de forma breve, alguma dessas situações.

a) Planejamento como definidor de um sistema de custos

Atualmente o processo de planejamento fica sujeito a definições inseridas na Lei do Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias ou no Orçamento Anual, tendo em vista a falta de lei complementar reguladora desses instrumentos de planejamento. Contudo, existe um Projeto de Lei que se encontra em tramitação no Congresso Nacional desde 1989, sob o nº 222/89, sendo substituído por outros, até se chegar ao Projeto de Lei nº 135/96, onde, conforme nos informa Cruz e Platt (2001, p. 3), este instrumento recebeu “*quase meia dúzia de proposições*”, mas até o momento não houve uma prioridade no sentido de votação da matéria. Esta Lei Complementar prevista no inciso I, do § 9º, do art. 165 da Constituição Federal de 1988, disporá sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a

organização do plano plurianual, da lei de diretrizes e da lei orçamentária anual. Porém, com a ausência desta lei a matéria de planejamento e orçamento, naquilo em que não contrariem a CF88, continuam em vigor os dispositivos previstos na Lei nº 4.320/64, no Decreto-lei nº 200/67, por força do princípio constitucional da recepção e mais recentemente pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF).

Silva (1988, p. 419) comenta que se verifica no conteúdo da Lei nº 4.320/64 e do Decreto-lei nº 200/67 a existência de uma concepção de planejamento ampla, uma lógica instrumental e uma racionalidade formal, com base em uma estrutura matricial e sistêmica, sustentada por uma organização administrativa, tendo como princípios fundamentais: o planejamento, a coordenação, a descentralização, a delegação de competência e o controle. Do comentário, observa-se que a legislação prevê o planejamento integrado e sistêmico da administração pública, mas esta implementação não teve os desdobramentos necessários para a integração com um sistema de custos. Contudo, essa necessidade é apontada pela LRF ao obrigar a administração pública a manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão financeira, orçamentária e patrimonial, o que, provavelmente, impulsionará essa integração.

b) Os gestores dos programas e seus custos

O Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998, que estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências, dispõe no art. 4º, parágrafo único, que a designação de profissional capacitado para atuar como gerente de programa será feita pelo Ministro

de Estado, ou pelo titular de órgão vinculado à Presidência da República, ao qual estiver subordinada a unidade responsável pelo programa.

O item 6.2 do Manual¹⁵ do PPA editado pelo Ministério de Orçamento e Gestão em 1999 com o objetivo de orientar a elaboração, o gerenciamento e a avaliação do Plano Plurianual 2000-2003, no âmbito do Governo Federal, apresenta o seguinte:

1. Cada programa terá um único gerente, mesmo no caso de programas multisetoriais cuja execução seja realizada em vários ministérios.
2. O papel do gerente, orientado pelo compromisso com resultados e custos, é fator crítico de sucesso na implantação e execução do programa.
3. O perfil profissional para a função de gerente pressupõe: liderança conhecimento técnico e gerencial; capacidade de administrar pessoas; capacidade de negociação; experiência profissional.
4. O gerente promove a cooperação entre os parceiros, articulando recursos, esforços e informações; busca a eficácia e a eficiência das ações do programa e o seu aperfeiçoamento; garante a qualidade; administra restrições, incertezas e compromissos, bem como contribui para maior integração e coordenação com os demais programas do Governo.
5. A responsabilidade do gerente se estende à qualidade e oportunidade de todo o conjunto de informações relacionadas com o programa, tanto no que se refere ao conteúdo do sistema de informações gerenciais do programa e do sistema de informações do Plano Plurianual, como no que diz respeito à comunicação social, voltada para a prestação de contas à sociedade ou para a mobilização de parceiros e investidores.

Como pode se observar é necessário um determinado perfil para a função, e está sendo imputada ao Gerente uma série de atribuições e responsabilidades. Contudo os sistemas atuais não permitem que esse gerente responda a essa exigência, principalmente no que se refere às informações sobre custos. Como também esse Gerente não tem influência sobre o processo decisório

¹⁵ Manual do PPA. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Versão de 08 de abril de 1999.

para a execução da despesa, pois essa é de competência do Ordenador de Despesas, como bem trata o § 1º do art. 80 do Decreto Lei nº 200/67, onde define que o Ordenador de Despesas é toda e qualquer autoridade de cujos atos resultem na emissão do empenho, autorização de pagamento, suprimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda. Silva (1999, p. 40) afirma que na administração pública o ponto mais importante é atribuição dos custos a um determinado agente público *“denominado ‘ordenador de despesas’, que responde não só pelos valores financeiros, como também, pelas metas físicas preestabelecidas”*. Então, sendo o Ordenador de Despesas a autoridade responsável pela administração dos recursos e cumprimento das metas, este seria o mais indicado para ser o responsável pelo registro dos custos em cada unidade gestora.

c) Orçamento e custos

A administração pública vem mantendo os registros de todas as operações em seus sistemas sob o aspecto financeiro e contrapartidas patrimoniais, com a prioridade de verificar a legalidade dos atos dos administradores, em detrimento de sistemas que permitam verificar os resultados atingidos. A falta de um sistema que proporcione essas informações inviabiliza medir o desempenho da administração. A escrituração da execução orçamentária no âmbito do Governo Federal, aparentemente, poderia indicar que existe uma facilidade para se alocar os gastos aos programas com a utilização da classificação programática baseada em programa e projeto/atividade.

Contudo, em decorrência da dificuldade de introdução do conceito de programa, determinados gastos de apoio administrativo e de pessoal deixaram de

ser, inicialmente, planejados diretamente no programa finalístico, sendo este definido como o programa que resulta em bens ou serviços ofertados diretamente à sociedade. Os gastos de apoio administrativo englobam ações de natureza tipicamente administrativa como, por exemplo, a manutenção e conservação de bens imóveis, a manutenção de serviços de transporte, a manutenção de serviços gerais, a administração de recursos humanos e as ações de informática. Apesar do programa de apoio administrativo colaborar para a consecução dos objetivos dos programas finalísticos e demais programas, suas despesas, até o momento, não são associadas a esses programas. Em decorrência, não é possível se ter conhecimento de quanto de recurso foi consumido para se atingir os resultados dos programas finalísticos. Apenas, como exemplo, de que a dotação orçamentária não é alocada devidamente nos programas de governo a serem executados por cada entidade, será utilizado o orçamento da Universidade de Brasília (UnB) para o ano de 2003.

Unidade Orçamentária – 26271 Fundação Universidade de Brasília	
Programa 0041 - Desenvolvimento do Ensino de Graduação	
GND 1 – Pessoal e Encargos Sociais	167.521.512
GND 3 - Outras Despesas Correntes	105.933.668
GND 4 – Investimentos	25.063.292
GND 5 – Inversões financeiras	100.000
Total	298.618.472
Programa 0043 - Desenvolvimento do Ensino de Pós-graduação	
GND 3 - Outras Despesas Correntes	948.000
Programa 0046 – Hospitais de Ensino	
GND 3 - Outras Despesas Correntes	643.256
GND 4 – Investimentos	200.000
Total	843.256
Programa 0089 – Previdência de Inativos e Pensionistas da União	
GND 1 – Pessoal e Encargos Sociais	71.888.264
Programa 0461 – Expansão e Consolidação do conhecimento científico e Tecnológico	
GND 3 - Outras Despesas Correntes	835.246
Programa 0791 – Valorização do Servidor Público	
GND 3 - Outras Despesas Correntes	7.067.158
Programa 0901 – Operações especiais; Cumprimento de Sentenças Judiciais	
GND 1 – Pessoal e Encargos Sociais	9.414.844
GND 3 - Outras Despesas Correntes	11.067
Total	9.425.911
Total geral	389.626.307

QUADRO 1 – ORÇAMENTO UNB 2003 (EM R\$ 1,00)

FONTE: Orçamento 2003. Disponível em <http://www.senado.gov.br> Acesso em 15 maio 2003.

Observa-se no orçamento da UnB que apenas o programa de Desenvolvimento do Ensino de Graduação recebeu recursos para pessoal (em negrito no quadro 1) para atender as necessidades administrativas da entidade, ou seja, os programas Desenvolvimento do Ensino de Pós-graduação, Expansão e Consolidação do conhecimento científico e Tecnológico não receberam previsão de recurso de pessoal para a sua execução. Isto mostra que a peça orçamentária não permite ser utilizada como instrumento de alocação de recursos aos produtos e programas, sendo necessário uma nova alocação dos recursos aos produtos e programas da entidade. Este procedimento, sendo adotado, permitiria uma correta avaliação do uso dos recursos em relação aos programas. Convém lembrar que não deve ser considerado, no Quadro 1, o recurso de pessoal do programa de Previdência de Inativos e Pensionistas da União e das Operações Especiais com Cumprimento de Sentenças Judiciais tendo em vista que possuem finalidades específicas.

A prática de alocar recurso de pessoal em apenas um programa é observada também em outras unidades. Como já foi comentado na página 21, no orçamento de 2003, verificou-se que das 342 Unidades Orçamentárias existentes 303 tem dotação para pagamento de pessoal da ativa e que apenas 9 fizeram previsão para despesa de pessoal em mais de um programa. As demais apresentam dotação em somente um programa, aos moldes da UnB. Esta forma de contabilizar toda despesa de pessoal, em apenas um programa, dificulta a implantação de um sistema de custos, sendo necessário que seja dado um tratamento adequado aos recursos, de modo a serem contabilizados nos programas nos quais foram consumidos.

d) Depreciação¹⁶ do Imobilizado

Com exceção dos Imóveis, que são individualizados pelo Sistema Patrimonial de Imóveis da União – SPIUNet, os demais imobilizados não possuem um sistema único que permitam a individualização desses bens. Não significa dizer que falte controle individualizado desses bens pelas diversas unidades gestoras em sistemas próprios. Esses sistemas de controle do patrimônio das unidades, estando integrados com o sistema de contabilidade governamental, poderiam ser utilizados para o processo de implantação do sistema de custos da administração pública. Esta possibilidade é tratada com mais detalhes no tópico 5.2.3, que versa sobre o reconhecimento da depreciação do ativo permanente pela contabilidade governamental.

Porém, no estágio atual, esses imobilizados estão registrados no Siafi por seus valores totais, por categoria de bem (mobiliário, máquinas para oficinas, equipamentos hidráulicos, veículos, etc.) sem individualização, o que não permite que seja feito o processo de depreciação de cada bem. Apesar da dificuldade isso não chega a ser fator impeditivo, pois por intermédio das informações do Siafi realizar-se-ia a depreciação com base nos valores totais, como se estivesse dando baixas em material de consumo na sua utilização mensal. Desta forma, estaria sendo realizado o processo de depreciação, mensalmente, com taxas diferenciadas para cada grupo do imobilizado, em função do que prevê a técnica de depreciação, alocando esses custos aos programas, sem, contudo, individualizar o bem depreciado. A individualização da depreciação seria realizada pelo sistema de controle patrimonial de cada entidade.

¹⁶ O termo depreciação será usado neste trabalho representando também, amortização e exaustão.

e) Normas sobre demonstrativos de custos

Os sistemas de informações contábeis aplicados às entidades da administração pública evidenciam os fatos oriundos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, de acordo com os mandamentos da Lei nº 4.320/64. Todos os fatos resultantes ou independentes da execução orçamentária são registrados e evidenciados no conjunto de demonstrações obrigatórias que se constituem do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais. Demonstrativos estes que não refletem o desempenho do gestor, entendido este como a ação gerencial para atingir o objetivo proposto, ou melhor, a eficácia, eficiência e produtividade.

A LRF (art 52, 53 e 55)¹⁷ exige também, uma série de demonstrativos, contudo, todos, basicamente, voltados para o controle da receita, despesa e endividamento, apesar de, em seu texto, trazer a necessidade da administração pública manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Como pode ser observado, os dispositivos legais existentes não fazem referência a demonstrativos que evidenciem os custos da administração pública. A necessidade de existir um dispositivo legal que determine ao administrador público evidenciar seus custos está associada ao dever de cumprir o que está previsto na lei, princípio da legalidade, no qual o administrador público está em toda a sua atividade funcional sujeito aos mandamentos da lei.

¹⁷ Os demonstrativos previstos nos art. 52, 53, e 55 da LRF estão listados nos Anexos A e B

f) Sistemas de custeio para as entidades da administração pública

Meirelles (1992, p 61) afirma que administração *“é todo aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”*. Esse aparelhamento compreende os meios de que se serve o Estado por intermédio de uma estrutura patrimonial de bens, equipamentos, tecnologia e servidores públicos que formam as entidades da administração pública. Cada ente, para cumprir as suas atribuições, está estruturado de determinada forma e com características próprias, implicando em uma pluralidade de entidades, o que demanda sistema de controle diferenciado. Isto torna difícil determinar qual seria o melhor sistema de custo a ser adotado na administração pública, tendo em vista a diversidade de serviços prestados pela administração pública como, por exemplo, saúde, educação, segurança além de atividades internas como: planejamento, controle, pesquisa, entre outras, que em função de suas características, demandam sistemas de custos diferentes.

A necessidade da existência de sistemas de custos voltados para as características individuais de cada entidade é lembrada por Martins (1998, p.380) quando afirma que o uso de pacotes pré-moldados pode não resultar no sucesso pretendido e que *“o que um vizinho necessita em termos de informações não é necessariamente o mesmo o que o outro precisa”*, completa seu raciocínio dizendo que *“o fato de um sistema estar funcionando satisfatoriamente com um concorrente não implica que ele tenha sucesso no outro, já que o grau de sofisticação em termos de estrutura administrativa, qualidade de pessoal e educação pode ser diferente”*.

No sentido de que qualquer sistema de custeio pode ser empregado na administração pública Slomski (2003, p. 392) afirma que até o momento, o assunto mereceu poucos estudos e acrescenta que os Métodos de Custeio por Absorção,

Variável ou Direto, Baseado na Atividade e o Padrão *“podem ser utilizados com sucesso pelas entidades públicas para medição de desempenho dos gestores públicos e seus colaboradores”*. O Sistema de Gestão Econômica (GECON) poderia ser adotado pela administração pública, conforme Guimarães (2001), ao tratar do gerenciamento de custos e avaliação de desempenho na administração pública e por Filho (2001), ao comentar a análise da LRF sob a ótica da Teoria da Gestão Econômica.

g) Fatores comportamentais

Leone (2000, p. 449) afirma que já se tem grande conhecimento sobre os fatores comportamentais do ser humano, quando existe mudança organizacional e quando existem períodos de reformulação ou implantação de sistemas. Acrescenta, ainda, que:

Os livros de Administração de Pessoal e de Psicologia organizacional e mesmo aqueles que tratam de Sistemas reservam uma parte ponderável para tratar dos problemas de relação humana em face das mudanças organizacionais. (GUEST 1962 apud LEONE, 2000, p. 449)

Na administração pública também existe a mesma situação, conforme Giacomoni (2002, p.169) afirma que *“A implantação do sistema de custos na área pública implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades de ordem práticas, entre os quais a resistência a mudanças, tradicionalismo etc”*. Na mesma concepção, Marques (2002, p 91) destaca que a administração pública está em permanente desafio, obrigando-a a dispor de sistemas de informações capazes de responder as exigências da sociedade. Isto obriga a reformular os processos de gestão. Completa declarando que:

Colocam-se, todavia, algumas dificuldades na introdução de elementos de gestão na atividade das organizações públicas, em que aspectos políticos impedem, por vezes, uma nítida distinção entre a gestão dos serviços e os aspectos políticos.

Silva (1999, p.39) comenta que fatores políticos têm influência na análise da apuração de custos, pois *“a alocação de recurso segundo as prioridades estabelecidas durante o processo eleitoral geram, conseqüentemente, disfuncionalidades no processo de planejamento de médio e longo prazo.”*

3.4. SISTEMAS DE INFORMAÇÕES EXISTENTES

Na implantação de sistema de custos é necessária a utilização dos sistemas existentes, Leone (2000, p. 449) comenta que:

O sistema de custos não gera, ele mesmo, os dados de que precisa. Esses dados são gerados por outros sistemas. A alta administração deverá oferecer ao responsável pelo processo de implantação a orientação básica quanto aos meios e fins dos sistemas de custos.

A administração pública possui diversos sistemas que trabalham de forma isolada para atender aos seus objetivos. Neste tópico são destacados apenas os sistemas do Poder Executivo Federal que podem contribuir com um sistema de custos para a administração pública, bem como aqueles que podem usufruir das informações geradas a partir do modelo de contabilização que será delineado no capítulo seis.

a) Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo

O Programa de Acompanhamento dos Gastos do Governo (PAGG) foi instituído pelo Decreto nº 2.272, de 9 de julho de 1977 e de acordo com o Manual Siafi¹⁸ tem por objetivo servir como instrumento gerencial para a Administração Pública Federal, facilitando a busca da informação dos gastos administrativos de cada órgão e das unidades gestoras (UG) que pertencem a sua estrutura organizacional.

O PAGG compreende um conjunto de ações que visam gerar relatórios de controle de despesas executadas pelas principais unidades administrativas da estrutura dos órgãos da administração direta, denominadas de Unidades de Controle de Gastos (UCG). Cada Ministério, identifica no Siafi, as que serão objeto de controle pelo PAGG, sendo criada uma Unidade Gestora Responsável (UGR), onde são totalizadas as despesas daquele grupo de UCG. As informações para alimentação do sistema são oriundas do Siafi. Os relatórios do PAGG podem ser agregados ou detalhados por despesas que forem consideradas mais relevantes pelos dirigentes de cada Ministério.

Alonso (1998, p. 17) comenta que poderia haver o questionamento do motivo de implantar sistemas de custeio se o governo já dispõe do PAGG, contudo, afirma que *“deve-se lembrar que os sistemas de custeios informam custos, enquanto que o Siafi e o PAGG informam gastos”*.

¹⁸ Programa de Acompanhamento de Gastos do governo. Manual Siafi *“on-line”*. Macrofunção- 02.03.22. Acesso em 19 ago. 2003.

b) Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial¹⁹

O Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União (SPIUNet) é um sistema informatizado que gerencia os imóveis de uso especial da União, permitindo o acesso através de microcomputadores conectados à Internet, pelos usuários das diversas UG cadastradas no Sistema. No ano de 2001, Portaria Interministerial²⁰ da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda e da Secretaria do Patrimônio da União (SPU) do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, define que a base de dados do SPIUNet tem como principal fonte alimentadora o Siafi, e considera indispensável o gerenciamento e o registro contábil dos imóveis utilizados pelo Serviço Público Federal, como, também, o conhecimento permanente e atualizado dos imóveis da União, devendo a contabilização dos imóveis, manter a contínua e tempestiva compatibilidade entre as informações existentes no Siafi e no SPIUNet.

No que se refere à atualização dos valores, o tema é regulado pela ON-GEADE - 004, de 28/8/2002 (Orientação Normativa Nº 004 da Gerência de Área de Cadastramento e Demarcação). Essa orientação estabelece as normas e procedimentos de avaliação e informação técnica de valor dos imóveis de propriedade da União ou de seu interesse. A avaliação, no âmbito da SPU, é um processo que visa estabelecer o valor mais provável de mercado de um determinado bem, considerando-se suas características físicas e econômicas, a partir de exames, vistorias e pesquisas.

¹⁹ Os Imóveis de uso especial - São os edifícios ou terrenos destinados a serviço ou estabelecimento da administração federal, estadual territorial ou municipal, inclusive os de suas autarquias – Manual Siafi “on-line” - Seção - Imóveis de Propriedade da União - Macrofunção 02.11.07 –. Acesso em 19 ago.2003.

²⁰ Portaria Interministerial nº 322, de 23 de agosto de 2001, publicada no Diário Oficial da União de 28 de agosto de 2001.

O item 4.1.4, da Orientação Normativa citada, apresenta que para efeito de determinação do valor final de um imóvel, as benfeitorias porventura existentes serão consideradas sob os seguintes aspectos:

- a) na aquisição e alienação de imóveis pela União;
- b) no cálculo de laudêmios, multas e de retribuições por permissão de uso; observada a proporcionalidade correspondente à razão entre a área do terreno da União e a área do terreno total, levando-se em consideração, quando for o caso, as benfeitorias existentes;
- c) no aforamento oneroso, nos casos previstos no art. 12 da Lei Nº 9.636/98;
- d) na locação ou arrendamento;
- e) para fins cadastrais e contábeis; e**
- f) para fins de base de cálculo de seguro. (grifo nosso)

As avaliações terão validade por doze meses quando elaboradas para fins de transações onerosas tais como aquisições, alienações, locações, arrendamentos, cessões e remições, bem como nos casos de alienações mediante doação. No caso de avaliação para fins cadastrais e contábeis, o item 4.6.2 determina que elas terão validade por 24 meses, cabendo ao avaliador, devidamente habilitado e registrado pelo Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia (CREA), a responsabilidade técnica pelo laudo de avaliação. Essas avaliações ou reavaliações devem ser realizadas e revisadas pelos Órgãos ou entidades, a fim de que os valores apurados estejam em consonância com o mercado imobiliário, conforme consta no item 3.1.3.6 do – Manual Siafi “*on-line*” macrofunção 02.11.07²¹.

²¹ Acesso em 19 ago. 2003, 12:49 h.

c) Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento

O Sistema de Informações Gerenciais e de Planejamento (SIGPlan) foi concebido para atender o disposto no Inciso III, do art. 4º do Decreto nº 2829/98, onde consta que todo o programa deverá dispor de um sistema informatizado de apoio ao gerenciamento. O sistema de informação gerencial do Plano Plurianual tem por finalidade constituir uma rede de informações interligando entidades responsáveis pelos programas e os órgãos do Sistema Federal de Planejamento, para apoiar a preparação, elaboração, implantação, execução e avaliação do Plano Plurianual.

O Manual de Operação SIGPlan²², na sua página 6, apresenta que entre as características mais importantes desse sistema de informações gerenciais, destacam-se:

Avanço no processo de gerenciamento das ações governamentais, em particular no que diz respeito ao desempenho físico. Através do SIGPlan, a administração pública federal está introduzindo no Brasil um novo conceito de gerenciamento dos gastos públicos, no qual há um efetivo controle da execução física em "tempo real".

A base de dados do SIGPlan é composta de dados provenientes de diversas fontes:

- dados de programas da base de dados do plano plurianual - PPA;
- dados gerenciais fornecidos pelos gerentes de programas;
- dados do Sistema Integrado de Dados Orçamentários - SIDOR;
- **dados do Sistema Integrado de Administração Financeira - SIAFI; e**

- dados de monitoramento, informados pela Secretaria de Planejamento e Investimentos Estratégicos - SPI/MP. (grifo nosso)

A base de dados do SIGPlan contém informações sobre a execução das ações, seu gerenciamento e monitoramento, e **informações orçamentárias e financeiras sobre cada programa**. As informações que se referem ao orçamento e à execução financeira são carregadas semanalmente através de conexão com as bases de dados do SIDOR e SIAFI. (grifo nosso)

²² Manual de Operação do Sistema de Informações Gerenciais do Plano Plurianual – SIGPlan – Ministério do planejamento Orçamento e Gestão.

Apesar do SIGPlan ser destinado ao acompanhamento dos programas de governo, ele não apresenta informação sobre custos. Isto pode ser verificado no próprio manual no tópico “módulo gerente”. Esse módulo tem por objetivo reunir as principais informações do programa. Contudo, as informações disponíveis são as seguintes: sobre o responsável (Gerente e Monitor); indicadores de resultado do programa; execução física e financeira do programa e suas ações. Verifica-se, o não atendimento, à determinação constante do Inciso II do art. 4º do Decreto nº 2.829/98, que define a adoção, em cada programa, de modelo de gerenciamento que compreenda controle de custos.

Este é um sistema que poderia ser alimentado com as informações geradas a partir do modelo que será delineado neste trabalho, tendo em vista que já utiliza os dados do Siafi e possui módulo para o acompanhamento da execução física de ações orçamentárias que têm produto, sendo os registros da execução física das ações efetuados pelo gerente de programa. No que se refere ao Siafi, por se tratar do sistema de maior interesse para a implantação da contabilidade de custos, este será destacado no próximo capítulo.

4. O SIAFI

A administração orçamentária, financeira e patrimonial da União é processada por intermédio do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal. Esse sistema de teleinformática oferece suporte aos órgãos centrais, setoriais e executores da gestão pública, tornando segura a contabilidade da União. Neste sentido, Costa (1999, p. 597) afirma que:

De maneira geral, a qualidade dos números no Brasil tem melhorado paulatinamente. O IBGE [Instituto Brasileiro de Geografia e estatística] tem produzido apurações mais concretas, de acordo com dados confiáveis, e as estatísticas das contas públicas têm aumentado, em termo de qualidade, desde a implantação do Siafi, que permite um acompanhamento mais detalhado da informação.

Ligados ao sistema encontram-se todos os órgãos da administração direta, autarquias, fundações, empresas públicas, sociedades de economia mista e órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário. Por meio do Siafi são obtidas as informações que subsidiam o Balanço Geral da União e os relatórios de execução do orçamento e da administração financeira.

O Siafi possui um manual impresso composto por quinze volumes. Mota (2002, p. 177) comenta que com a edição desse manual “*pode ser constatado o gigantismo do documento e confirmar a grandeza do Siafi*”. Nesse manual se encontra uma gama variada de informações sobre o sistema. Contudo, desde a sua publicação o sistema vem sofrendo constantes atualizações de procedimentos, dificultando a manutenção atualizada deste manual impresso pelas entidades da administração. Entretanto, além desse manual impresso, existe o manual “*on line*”,

que pode ser consultado por meio da transação *Consulta Manuais do Ministério da Fazenda* (COMMANMF), de onde foram retirados os conceitos aqui utilizados.

4.1. APRESENTAÇÃO

Em 1986, é criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº 92.452, de 10 de março de 1986, na estrutura do Ministério da Fazenda, para modernizar e integrar os sistemas de acompanhamento da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal, sendo estabelecido no artigo 12 o seguinte:

Fica o Ministério da Fazenda, por intermédio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) autorizado a contratar ou ajustar a execução, o desenvolvimento e a manutenção de serviços de computação eletrônica, visando a modernização e a integração dos Sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Controle Interno do Poder Executivo, nos Órgãos Centrais, setoriais e seccionais.

Segundo Lichtnow (1994, p. 51) as razões da implantação do Siafi vem de longa data, pois o Governo Federal realizava diversas tentativas no sentido de promover a unificação de recursos movimentados pelo Tesouro Nacional, por meio de Caixa Único, junto ao seu agente financeiro. Essa necessidade tem por base legal o art. 56 da Lei nº 4.320/1964, que determina extrema observância do princípio de unidade de tesouraria e do Decreto-Lei nº 200/1967, em seu art. 92, que determina a unificação dos recursos movimentados pelo Tesouro Nacional, especialmente com o objetivo de atribuir maior economia operacional e racionalização da execução financeira.

O Siafi, como sistema computacional, foi implantado em 1987 e de acordo com o item 1.1 do Tutorial²³ Siafi “*tornou-se, desde então, um importante instrumento para o acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e contábil do Governo Federal*”. A STN em conjunto com o Serviço de Processamento de Dados (SERPRO), empresa pública prestadora de serviço na área de informática, criou as condições para que o Siafi fosse implantado em tempo reconhecidamente curto (cerca de 6 meses), entrando em operação a partir de 1º de janeiro de 1987. Costa (1999, p. 593) comenta que projeto semelhante, elaborado pela Espanha, levou cerca de dois anos e meio para entrar em funcionamento.

Contudo, até o exercício de 1986, o Governo Federal enfrentava uma série de problemas de natureza administrativa que impedia a adequada gestão dos recursos públicos e dificultava a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987. A seguir os problemas, enumerados pelo próprio manual Siafi²⁴:

- emprego de métodos inadequados de trabalho, sendo que, na maioria dos casos, os controles de disponibilidades orçamentárias e financeiras eram exercidos a partir de registros manuais;
- falta de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública, utilização da contabilidade como simples instrumento de registros formais, pela dificuldade de acesso as modernas técnicas de administração financeira;
- defasagem de, pelo menos 45 dias entre o encerramento do mês e o levantamento das demonstrações Orçamentárias, Financeiras e Patrimoniais, inviabilizando o uso das informações com fins gerenciais;
- incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de fontes de informações, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- existência de inúmeras contas-correntes bancárias, no âmbito do Governo Federal, criando estoque ocioso de moeda e dificultando a administração de caixa;
- falta de integração dos sistemas de informações.

²³ Tutorial Siafi. Secretaria do Tesouro Nacional – Brasília – DF. Registro ISBN Nº 85-85975-02-04. CD ROOM. Este Tutorial consiste em uma apresentação em áudio visual, com a finalidade de demonstrar os aspectos principais do Siafi.

²⁴ Histórico. Manual Siafi “*on line*”. Macrofunção: 02.01.00 – Item 3.1. Acesso em: 05 de março de 2003, 17:24 h

O Siafi começou sendo usado somente pelos poderes Executivo e Judiciário, expandindo-se de forma gradual a partir da percepção pelos usuários das vantagens obtidas oferecidas pelo sistema. Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 37) comentam que depois de transcorridos 5 anos de implantação do sistema, o Siafi é aplaudido e acreditado por todos.

Hoje, após transpostas todas as barreiras, o Siafi é uma obra engenhosa que desponta na esfera do serviço público federal, aplaudido e acreditado por todos, haja vista a eficiência e eficácia com que conduz a execução, o acompanhamento e o controle da administração financeira, orçamentária, patrimonial, e contábil, tanto na esfera do Poder Executivo, como nas do Legislativo e Judiciário.

4.2. OBJETIVOS DO SIAFI

O item 3.1 do Tutorial Siafi discorre que para desempenhar suas tarefas o sistema foi desenvolvido com a seguinte visão global: centralizado em Brasília e ligado por tele-processamento aos Órgãos do Governo Federal no país e no exterior; padronização de métodos e rotinas de trabalho, sem criar qualquer rigidez ou restrição à gestão dos recursos, o qual permanece sob total controle do Ordenador de Despesa de cada Unidade Gestora e interligado em todo o território nacional por intermédio da rede de telecomunicação do Serpro. Os registros contábeis são automáticos por meio dos Eventos²⁵, sendo as contas contábeis utilizadas como fonte de informação. A Instrução Normativa nº 08, de 14 de dezembro de 1999, STN - Ministério da Fazenda apresenta que o Siafi tem como objetivos:

²⁵ Eventos são atos e fatos administrativos a serem transformados em registros contábeis automáticos. A tabela de eventos é o conjunto de códigos utilizados pelas UGs no preenchimento dos documentos do Sistema. Os códigos destinam-se a eliminar a necessidade de indicação de contas a serem debitadas e creditadas, uma vez que cada evento corresponde a um roteiro contábil específico.

- prover de mecanismos adequados ao registro e controle diário da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, os Órgãos Central, Setorial, Seccional e Regional do Sistema de Controle Interno e órgãos executores;
- fornecer meios para agilizar a programação financeira, com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional;
- permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinada a todos os níveis da administração pública federal;
- integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do sistema;
- permitir aos segmentos da sociedade obterem a necessária transparência dos gastos públicos;
- permitir a programação e o acompanhamento físico-financeiro do orçamento, em nível analítico;
- permitir o registro contábil dos balancetes dos Estados, Municípios e de suas supervisionadas; e
- permitir o controle da dívida interna e externa, do Governo Federal, bem assim a das transferências negociadas.

Em que pese a amplitude do Siafi, no controle orçamentário, financeiro e patrimonial, como pode ser observado o sistema não apresenta entre os seus objetivos a possibilidade ou a necessidade de informações de custos, não agraciando um sistema que permita a apuração de custo, como comenta Cruz e Platt (2001, p. 3)

Um segundo momento reformista, bastante frustrante aos contadores e técnicos empenhados com a transparência das contas públicas, ocorreu em 1987, através da expansão do sistema de administração financeira federal, conhecido no meio contábil brasileiro como Siafi. A frustração residiu, na limitação do acesso aos dados que apenas parcialmente pode em autorizações senhadas ocorrer e principalmente pela inoperância de um sistema de apuração dos custos para o acompanhamento, quanto para a avaliação.

No mesmo sentido, Farias (2002, p. 58) faz a seguinte observação quanto a falta de tratamento de custos pelo Siafi:

Note-se, no entanto, que, a revelia da Lei 4320/64, um dos fundamentos pétreos do Siafi, não se deu o tratamento adequado à contabilidade industrial ou de custos, em que pese o fato de que manter um sistema de custos organizados sempre foi imposição dos art. 5, 85, 89 e 99. Portanto, por essa deficiência, os custos, dentro

das instituições governamentais, nunca receberam o tratamento adequado, com vistas a torna-se um instrumento de efetivo apoio à tomada de decisão, muito menos em fornecer subsídios adequados à contabilidade gerencial.

A necessidade de existir a contabilidade de custos em qualquer sistema contábil é abordada por Nascimento (2000, p. 22) ao afirmar que não existem “contabilidades”, que é incoerência formular um conceito de Contabilidade Pública, sendo que esta “*constitui simplesmente ramo da ciência contábil aplicável às aziendas públicas*”. No mesmo artigo à página 24 ele afirma que “*um sistema de contabilidade governamental racional deve ser estruturado de modo amplo e flexível*”, completando que para ser eficaz esse sistema deve ter entre as suas finalidades principais a de “*propiciar informes precisos sobre custos dos serviços*”.

Ainda quanto a necessidade de a administração pública precisar de um sistema de custos, Guimarães (2001, p.35) destaca que:

O controle dos gastos públicos e a mensuração dos custos tornaram-se necessários para a geração de informações seguras na forma de administrar e subsidiar bases sólidas no planejamento do orçamento e de tomar decisões sobre a melhor forma de aplicar os recursos arrecadados, reafirmando o compromisso com a sociedade de gerenciar com transparência e eficiência obtendo-se resultados na avaliação de desempenho das atividades desenvolvidas.

A STN junto com o Serpro está desenvolvendo uma nova versão do sistema Siafi, versão esta que está sendo denominada Siafi Século XXI²⁶. No documento é apresentada a visão geral do Projeto Siafi Século XXI, as descrições das principais necessidades, características necessárias a cada serviço a ser disponibilizado pelo projeto. Aborda que o Siafi atual tem conseguido manter a oferta de um conjunto de serviços voltados para o registro da execução orçamentária,

²⁶Documento de Visão – Extrato - Versão 1.0 Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi_sec_xxi.pdf>. Acesso em 23 abril 2003.

financeira e patrimonial das unidades que formam o Governo Federal, registrando um alto nível de aceitação por parte de seus usuários. Ressalta que existem várias solicitações dos usuários por mais funcionalidade e flexibilidade no tratamento das informações. O documento ainda registra que o aperfeiçoamento do Siafi atual contribuirá para a implementação e a consolidação do novo modelo de gestão, aplicando conceitos e funcionalidades preconizados, *“viabilizando o acompanhamento físico e a apuração de custos para facilitar o gerenciamento dos programas de governo”*. Contudo, apesar de existir a previsão da apuração de custos no “Siafi Século XXI”, em entrevista informal na Coordenação de Contabilidade da Secretaria de Tesouro Nacional, foi verificado que não existe ainda um projeto de como será viabilizado o acompanhamento físico e a apuração de custos para facilitar o gerenciamento dos programas de governo.

4.3. ESTRUTURA

O Siafi está estruturado por exercício financeiro e cada exercício é dividido em subsistemas, módulos e inúmeras transações.

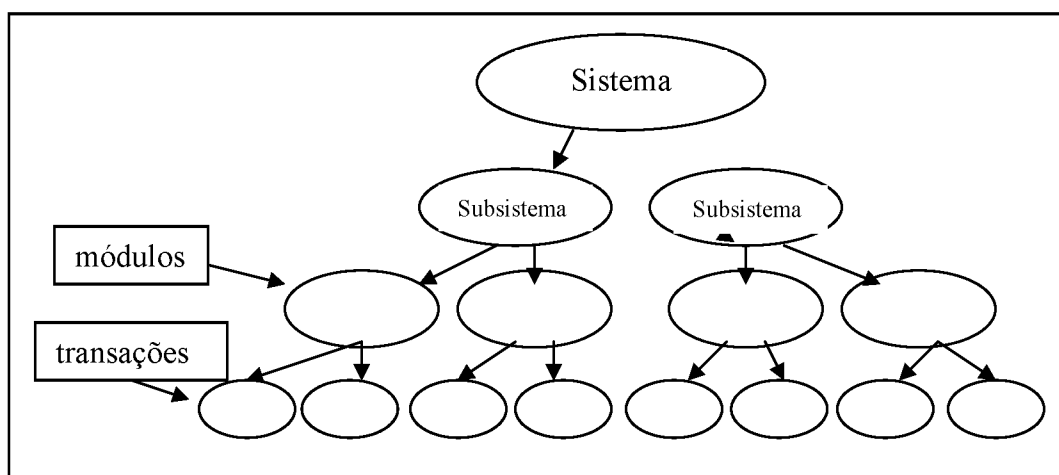


FIGURA 1– ESTRUTURA DO SIAFI
 FONTE: Adaptado do Tutorial Siafi - item 3.2

Módulo é definido por um conjunto de transações afins, sendo as transações no sentido prático, representadas por rotinas acessadas pelos usuários, de acordo com a atividade a ser executada. No nível de TRANSAÇÃO é que são efetivamente efetuadas as diversas operações do sistema, desde a entrada de dados até consultas (TUTORIAL SIAFI, item 3.2).

A estrutura de consolidação em diversos níveis, do Siafi, permite acompanhar os custos de cada programa, tanto por unidade gestora ou pela consolidação das informações nos vários níveis hierárquicos. Um programa, que é executado por diversas unidades gestoras de um determinado ministério, poderá obter o seu custo por unidade gestora, como também, ter o seu custo comparado com outras unidades gestoras do ministério, podendo, ainda, obter-se o custo consolidado do programa no ministério como um todo. O Siafi permitirá, também, a consolidação dos custos do programa quando este for executado por mais de um ministério, obtendo-se desta forma o custo total de um programa pelo nível mais elevado da administração.

Essas informações seriam obtidas pela individualização ou consolidação dos programas por intermédio de consultas no Siafi que podem ser por:

- Unidade Gestora (UG): apresenta informações somente da UG solicitada, a nível analítico ou consolidada;
- Subórgão: apresenta informações consolidadas com o somatório de todas as UGs que compõem as unidades administrativas que constituem a estrutura básica dos Órgãos;
- Órgão: apresenta informações consolidadas com o somatório de todas as UGs que pertençam a um Órgão;
- União: apresenta informações de todas as UGs do Sistema; e

- Gestão: apresenta informações consolidadas de toda a gestão.

Mello (1999, p. 478) comenta que por meio do Siafi é possível ter acesso a todos os dados das unidades governamentais, acrescentando, ainda, que:

É possível, também, se informar sobre a situação global do governo federal, pois o sistema, além de fornecer dados relativos às unidades individuais, oferece o agregado da situação patrimonial, contábil financeira e orçamentária da administração pública como um todo, ou seja, agrega-se cada um para obter o conjunto.

4.4. SAÍDAS E ENTRADAS DE DADOS

Quanto às saídas do Siafi têm-se vários tipos, como: via terminal/imprensa²⁷, via geração de arquivos²⁸, via relatórios²⁹. Além das saídas citadas, com o objetivo de auxiliar o usuário em situações específicas, tais como entrada de dados, transferências de arquivos, consultas gerenciais, foi implementado o que se denomina “AMBIENTE Siafi”, onde são disponibilizados, entre outros, instrumentos como o Siafi gerencial e Via Centro de Informações – CI/Extrator de Dados, pelos quais é possível obter informações do Siafi para alimentar outros sistemas e o processo “*batch*” (BT), que permite alimentar o Siafi com informações processadas em outros sistemas.

²⁷ Consultas que possibilitam a solicitação ao computador central de determinado relatório, o qual é descarregado na impressora do usuário. Fonte - item 3.3 do Tutorial Siafi.

²⁸ Fita magnética encaminhada ao Banco do Brasil para pagamento a fornecedores, distribuição aos Estados e Municípios dos tributos determinados em lei, são alguns dos exemplos da veiculação de dados por meio magnético. Fonte - item 3.3 do Tutorial Siafi.

²⁹ Os relatórios sempre foram os principais instrumentos gerenciais e de controle no Serviço Público. Por mais que o Siafi com suas consultas “*on line*”, venha procurando modificar esta situação, ainda persiste a necessidade da emissão de alguns relatórios, principalmente para o processo de tomada e prestação de contas. Fonte - item 3.3 do Tutorial Siafi.

O Extrator de Dados, Siafi gerencial e o processo “*batch*” são particularmente interessantes para este estudo, por permitirem a extração de informações que irão compor a base de dados do sistema de custos de cada unidade gestora, como, também, registrar no Siafi os resultados obtidos da alocação de custos aos programas de governo pelos sistemas das unidades gestoras.

4.4.1. Siafi Gerencial

A criação do Siafi Gerencial³⁰ busca agilizar a obtenção de informações gerenciais dos dados do Siafi. É um sistema residente em ambiente Windows, com interface amigável que gera relatórios em planilha eletrônica. O Siafi Gerencial possibilita, a partir da base de dados do Siafi, que o próprio usuário defina, pesquise e obtenha as informações necessárias para apoiar o seu processo decisório, permitindo o tratamento da informação por meio de linguagem mais natural e de fácil compreensão.

O projeto piloto do Siafi Gerencial foi disponibilizado em novembro de 1995 e, desde então, tem sido aprimorado e consolidado entre os usuários como uma importante ferramenta de tratamento e obtenção de informações gerenciais.

³⁰ Modernização do Siafi. Manual Siafi “*on line*”. Macrofunção: 02.09.00. Acesso em 05 maio 2003, 08:54h.

4.4.2. Via Centro de Informações – CI/extrator de dados

Por intermédio do extrator de dados³¹, também chamado via Centro de informações (CI), as saídas específicas e particulares de cada unidade, podem ser obtidas, ou seja, é permitido a determinados usuários, via ligação micro x computador central da base dos sistemas residentes nos computadores do Serpro, a extração de dados de sua UG ou Órgão. Os dados extraídos podem ser transportados para o meio magnético de seu microcomputador, onde podem ser dados os tratamentos necessários à obtenção das informações desejadas. O processamento por qualquer utilitário é possível, desde que permita o tratamento de arquivo no formato TXT (texto). Contudo é um processo que exige conhecimento prévio do “*lay-out*” dos arquivos do Siafi, definição dos critérios de seleção e, finalmente, manipulação dos dados em sistema desenvolvidos pelo usuário. O Extrator de Dados permite ao usuário consultar diretamente a base de dados do Siafi. A partir daí, ele pode:

- selecionar dados;
- extrair os dados selecionados;
- transportar os dados para um determinado meio físico (microcomputador, disquete); e
- processar os dados extraídos utilizando aplicativos de largo uso ou desenvolvido pela própria unidade.

³¹ Extrator de Dados. Manual Siafi “*on line*”. Macrofunção: 02.07.00. Acesso em 05 maio 2003, 09:00h.

4.4.3. Processo BT

O processo BT³² consiste na transferência de documentos na modalidade “*batch*”, para incorporação no Siafi. Geralmente é usado nas seguintes condições:

- quando usuários do Siafi possuem seus próprios sistemas de controle e necessitam transferir arquivos gerados por esses sistemas, visando incorporá-los no Siafi; e
- quando o volume de entrada de dados é muito grande, visando operacionalização mais rápida, evitando, desse modo, a sobrecarga do sistema “*on-line*”.

4.5. O SIAFI E A CONTABILIDADE

Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 41) colocam que “*a Contabilidade é o coração do Siafi, haja vista que toda informação gerencial processada por esse Sistema é calcada em cima de lançamentos contábeis*”. O Siafi e a contabilidade são interligados pela utilização de duas ferramentas que sustentam o sistema de registros: o plano de contas e a tabela de eventos.

³² Manual Siafi “*on line*” - Seção: Modulo BT - Processo BT para Importação de Dados - Macrofunção: 08.03.06 - Consulta realizada em 05 maio 2003, 09:10.

4.5.1. Plano de Contas

Silveira e Tristão (1993, p. 39) comentam que o Ministério da Fazenda tinha dificuldade de fazer as consolidações dos Balancetes dos diversos órgãos da administração federal, pela variedade de planos de contas existentes nos diversos órgãos. Na implantação do Siafi buscou-se a unificação desses planos de contas. Na página 40 do mesmo trabalho os autores citados comentam que a unificação *“veio simplificar sobremaneira a consolidação dos Balancetes, a qual é feita automaticamente pelo Siafi, a partir dos lançamentos contábeis”*. Comentam também na página 41 do trabalho referenciado neste parágrafo que:

A contabilidade, após o advento do Siafi, passou a ser escriturada uniformemente em todos os órgão públicos da Administração direta e indireta, sepultando de vez a imensa variação existente na forma de escrituração adotada pelos diversos órgãos.

O Plano de Contas³³ da Administração Pública Federal é representado por um conjunto de títulos, organizados e codificados com o propósito de sistematizar e organizar os registros contábeis de atos e fatos de gestão, e permitir a qualquer momento, com clareza e precisão, a obtenção de dados relativos ao patrimônio, objetivando principalmente:

- realçar o estado patrimonial e suas variações;
- padronizar o nível de informação dos órgãos da administração direta e indireta; e
- permitir um sistema integrado de informações orçamentária, financeira e patrimonial.

³³ Plano de Contas. Manual Siafi *“on-line”*. Macrofunção 02.06.00. Acesso em 05 maio 2003, 08:09h.

A conta é o título representativo da composição, variação e estado do patrimônio, bem como de bens, direitos, obrigações e situações nele não compreendidas, mas que direta ou indiretamente possam vir a afetá-lo, exigindo por isso controle contábil específico.

As contas são agrupadas segundo as suas funções, de modo a identificar:

- a escrituração;
- conhecer a situação dos responsáveis;
- individualizar os devedores e credores;
- acompanhar e controlar a execução orçamentária; e
- elaborar Balanços.

O plano de contas compreende sete níveis de desdobramentos, classificados e codificados de acordo com a seguinte estrutura:

X . X . X . X . X . XX . XX

1º nível - classe

2º nível - grupo

3º nível - subgrupo

4º nível - elemento

5º nível - subelemento

6º nível - item

7º nível - subitem

Atualmente o plano de contas da união está desdobrado em 6 classes, a saber:

1-Ativo	2 - Passivo
1.1 – Ativo Circulante	2.1 - Passivo Circulante
1.2 – Ativo Realizável a Longo Prazo	2.2 - Passivo Exigível a Longo Prazo
1.4 – Ativo Permanente	2.3 - Resultado de Exercícios Futuros
1.9 – Ativo Compensado	2.4 - Patrimônio Líquido
	2.9 - Passivo Compensado
3 – Despesa	4 - Receita
3.3 - Despesas Correntes	4.1 - Receitas Correntes
3.4 – Despesas de Capital	4.2 - Receitas de Capital
	4.9 - Deduções da Receita
5 – Resultado Diminutivo do Exercício	6 - Resultado Aumentativo do Exercício
5.1 – Resultado Orçamentário	6.1 - Resultado Orçamentário
5.2 – Resultado Extra-Orçamentário	6.2 - Resultado Extra-Orçamentário
	6.3 - Resultado Apurado

QUADRO 2 – PLANO DE CONTAS

FONTE. Manual Siafi “*on line*”. Plano de Conta. Macrofunção: 02.06.00. Acesso em: 05 de maio de 20 de março de 2003, 08:09h.

Além dessa estrutura, as contas são desdobradas em “contas correntes”.

O código da conta corrente permite o tratamento de informações conforme a individualização exigida pela conta objeto do detalhamento, de acordo com a tabela própria estruturada e cadastrada para permitir maior flexibilidade no gerenciamento dos dados necessários. Como exemplo: a conta Fornecedores é desdobrada em conta corrente identificada pelo CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica).

A possibilidade de criação de novas contas é permitida pelo próprio Siafi, como consta em seu manual “*on-line*”, por meio da transação “ATUCONTA”³⁴ – (Atualiza Plano de Contas). Esta transação tem a finalidade de permitir atualizar (incluir, alterar ou excluir) as contas do Plano de Contas da União. Sendo esta competência de uso exclusivo da Coordenação de Contabilidade da Secretaria do

³⁴ Código: 21.27.01, capítulo: subsistema tabelas de apoio, seção: modulo plano de conta, Acesso em 22 abril 2003, 14:16h.

Tesouro Nacional (CCONT/STN). Entretanto, no Siafi Século XXI³⁵ está sendo levantada a possibilidade de existirem contas que serão de uso exclusivo da entidade, no sentido de proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informações em todos os níveis da administração pública.

4.5.2. Eventos

Eventos são atos e fatos administrativos a serem transformados em registros contábeis automáticos. Cada fato é representado por um código de evento distinto, como por exemplo, arrecadação de receita, empenho da despesa, liquidação da despesa, transferências financeiras, movimentação de crédito, baixa de estoque, entre outros fatos. A tabela de eventos é o conjunto de códigos utilizados pelas UGs no preenchimento dos documentos do Sistema. Os códigos destinam-se a eliminar a necessidade de indicação de contas a serem debitadas e creditadas, uma vez que cada evento corresponde a um roteiro contábil específico.

Os eventos são separados por classe com a finalidade de efetuar o registro contábil dos atos da administração, como por exemplo, previsão da receita, dotação da despesa, movimentação de crédito, empenho da despesa, retenções, liquidações de despesa e outros. Exemplo de roteiro contábil de um evento de liquidação da despesa de material de consumo para estoque:

³⁵ Projeto Siafi XXI – STN/SERPRO - Plano de Contas. Ata de reunião em 24 de abril de 2003.

Débito

1.1.3.1.4.01.00	Material de Consumo Estoque Interno
2.9.2.1.3.01.00	Credito Empenhado a Liquidar
2.9.2.4.1.01.01	Empenhos a Liquidar por Nota de Empenho
2.9.2.4.1.02.LL	Empenhos por Modalidade de Licitação - a Liquidar
2.9.2.4.1.04.01	Valores em Liquidação
2.9.3.2.0.00.00	Disponibilidades Financeiras
3.3.3.9.0.30.kk	Despesa com Material de Consumo

Crédito

1.9.3.2.9.02.00	Disponibilidades Por Fonte De Recursos
2.9.2.1.3.02.01	Credito Empenhado - Liquidado
2.9.2.4.1.01.02	Empenhos Liquidados
2.9.2.4.1.03.LL	Empenho por Modalidade de Licitação - Liquidado
2.9.2.4.1.04.03	Valores Pagos
6.1.3.1.1.02.02	Bens de Estoque

O roteiro contábil dos eventos, onde diversas contas contábeis são registradas automaticamente, permite que o Siafi seja uma fonte variada de informação, proporcionando controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, conforme comentam Silveira Jr. e Tristão (1993, p. 40) que *“nota-se claramente a flexibilidade dos eventos quanto aos tipos de controles que eles proporcionam e a gama de informações gerenciais geradas a partir da utilização de determinado evento”*.

Outro aspecto a ser considerado quanto ao uso do evento é quando uma determinada transação envolve mais de uma unidade, como por exemplo, a

descentralização de crédito ou uma transferência financeira. Nesta situação, quando uma unidade gestora movimenta a sua dotação orçamentária e financeira para uma outra unidade gestora, as contas contábeis movimentadas pela transferência entre as unidades gestoras serão, ao mesmo tempo, atualizadas nas duas unidades em função do roteiro contábil do evento. Mello (1999, p. 479) afirma que *“o sistema [Siafi] consegue, portanto, oferecer informações em tempo hábil, porque as operações são lançadas ao mesmo tempo de sua ocorrência: se administração paga, vende, empenha etc. ele capta automaticamente, já que tudo é feito por meio dele”*.

Atualmente é possível alterar ou criar novos eventos no Siafi, como consta em seu manual *“on-line”*, por intermédio da transação *“ATUEVENTO”*³⁶ – (Atualiza evento). Esta transação tem a finalidade de permitir atualizar (incluir, alterar ou excluir) os eventos, além de seu roteiro de contabilização e das regras de utilização do evento. Sendo esta competência de uso exclusivo da CCONT/STN. Contudo, no Projeto do Siafi Século XXI³⁷ está sendo discutida a possibilidade de se proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informações em todos os níveis da administração pública, onde o gestor da setorial de contabilidade poderá, se autorizado, desdobrar os eventos do plano de eventos da administração pública. Estes eventos serão de uso exclusivo da entidade.

³⁶ Código: 21.19.01, capítulo: subsistema tabelas de apoio, seção: modulo de eventos
Acesso em 22 abril 2003, 14:18h.

³⁷ Projeto Siafi XXI – STN/SERPRO - Plano de Eventos. Ata de reunião em 24 de abril de 2003.

4.6. EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Conforme comentado no capítulo 3, o processo orçamentário tem a sua obrigatoriedade estabelecida na CF88, que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio do PPA, LDO e LOA. Aprovado o Orçamento e publicada a LOA e observada as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União, estabelecida para o exercício, tem-se o início da execução orçamentária. A Secretaria de Orçamento Federal (SOF) envia arquivo magnético contendo as informações orçamentárias para o Tesouro Nacional, que providencia, junto ao Serpro, o seu lançamento no Siafi, por geração automática do documento Nota de Dotação (ND).

Para viabilizar esse lançamento, existe no Siafi uma tabela que vincula cada Unidade Orçamentária existente no Orçamento a uma Unidade Gestora do Siafi. Essa Unidade Gestora será a responsável pela descentralização e/ou pela execução desses créditos. Esses créditos são descentralizados com uma estrutura de armazenamento denominada “Célula Orçamentária”. Essa célula contém as informações necessárias ao controle da execução do orçamento, permitindo a consolidação da informação em diversos níveis. Possui a seguinte estrutura de armazenamento dos valores:

- Esfera (1 – Fiscal; 2 – Seguridade Social; 3 – Investimento);
- Unidade Orçamentária;
- Programa de Trabalho – composto por Função³⁸, Subfunção³⁹;
Programa; Projeto/Atividade/Op. Especial;

³⁸ Portaria nº 42, de 14 de Abril de 1999, art. 1º, § 1º, Como função, deve entender-se o maior nível de agregação das diversas áreas de despesa que competem ao setor público.

³⁹ Idem, idem, § 3º A subfunção representa uma partição da função, visando agregar determinado subconjunto de despesa do setor público.

- Fonte de recurso⁴⁰;
- Natureza da Despesa⁴¹;
- Unidade Gestora Responsável - UGR⁴²; e
- Plano Interno⁴³.

Uma vez aprovada a lei orçamentária, os créditos são disponibilizados para as unidades gestoras que terão a responsabilidade de realizar as despesas como, por exemplo, contratar um serviço, comprar material, realizar uma obra, etc.

Essas despesas compreendem os seguintes estágios:

- Empenho⁴⁴ (efetuado pelo documento Nota de Empenho)
- Liquidação⁴⁵ (efetuada pelos documentos Nota de Lançamento ou Ordem Bancária)
- Pagamento⁴⁶ (efetuado pelo documento Ordem Bancária)

Será dado um destaque ao 2º estágio da despesa, denominado “liquidação”, que caracteriza, por exemplo, o recebimento de um bem pela administração. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido

⁴⁰ Fonte de Recurso – Indica a origem dos recursos orçamentários transferidos para o órgão e destinados a manutenção das atividades programadas – Roteiro para integração plena ao Siafi. Manual Siafi “on-line”. Macrofunção - 02.10.02 – item 2.3.6. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15:28h

⁴¹ A natureza da despesa está organizada em categoria econômica; grupos de despesa, modalidade de aplicação e elemento de despesa (Giacomoni, 2002, p. 105)

⁴² Unidade Gestora Responsável (UGR) - Unidade que responde pela realização da parcela do programa de trabalho contida num crédito. GLOSSÁRIO. Manual Siafi “on-line”. Macrofunção: 01.04.00. Acesso em: 09 de setembro de 2003, 14:58h.

⁴³ Plano Interno – é o instrumento de planejamento e de acompanhamento das ações do órgão, usado como forma de detalhamento do Projeto ou Atividade, de uso exclusivo de cada ministério ou órgão - Roteiro para integração plena ao Siafi. Manual Siafi “on-line”. Macrofunção 02.10.02 – item 2.3.7. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15:28h

⁴⁴ Lei nº 4.320/64, art. 58: O empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

⁴⁵ Idem, art. 63: A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

⁴⁶ Idem, art. 62. O pagamento da despesa só será efetuado quando ordenado após sua regular liquidação.

pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Nessa verificação são apurados a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar, a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação. Assim, o momento da liquidação da despesa caracteriza o recebimento do bem ou serviço, não se constituindo em todos os casos no seu consumo.

No próximo capítulo serão abordados alguns aspectos da teoria contábil necessários para o desenvolvimento da contabilidade de custos na administração pública. Conceitos tais como despesa e custos, pois na administração pública esses conceitos destoam dos conceitos apresentados pela Teoria da Contabilidade. Será verificada, também, a aplicação do Princípio da Competência na administração pública.

5. A TEORIA CONTÁBIL NA CONTABILIDADE PÚBLICA - ALGUNS ASPECTOS

Martins (1998, p.24) comenta que para que haja comunicação entre duas pessoas é necessário que existam os mesmos conceitos, nomes e idéias sobre os objetos para reduzir os problemas de terminologia. Contudo, na administração pública não existe uma diferenciação entre “custos” e “despesas”. Os gastos são contabilizados de forma geral como “despesa”, como afirma Cruz (2002, p. 71) ao comentar que *“na contabilidade pública todos os gastos são tratados genericamente como despesa”*. Porém, custos e despesas não são a mesma coisa, como afirma Maher (2001, p. 64):

É importante distinguir custo de despesa. Uma despesa representa um custo lançado contra a receita de determinado período contábil; assim, as despesas são deduzidas das receitas do período em questão. Um custo representa um sacrifício de recurso, independente de ser contabilizado como ativo ou como despesa.

Neste mesmo sentido de diferenciar custos de despesa, Martins (1998, p. 25) comenta que custo é o *“gasto relativo ao bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviço”*, enquanto despesa é o *“bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para a obtenção de receita”*.

Diferenciando, também, os dois conceitos, Leone (2000, p. 54) apresenta custos como *“o consumo de um fator de produção, medido em termos monetários para a obtenção de um produto, de um serviço, ou de uma atividade que poderá ou não gerar renda”* enquanto despesa é *“o gasto aplicado na realização de uma atividade que vai gerar renda efetivamente ou que poderá gerar uma renda teórica”*.

Kam (1990, p. 277) apresenta uma definição para despesa onde caracteriza o uso de bens ou serviços pela entidade para gerar renda para o período corrente.

Expenses are decreases in the value of assets or increases in the value of liabilities or stockholders' equity that represent the cost of using up goods or services by the entity to generate revenue for the current period.⁴⁷

No que se refere a custos, verifica-se que os autores citados, doravante tratados como autores voltados para a iniciativa privada, apresentam o conceito de custos associado ao uso do recurso para se produzir um bem ou serviço. Porém, pouco foi encontrado sobre custos na administração pública, provavelmente por não terem sido efetivados grandes empenhos sobre esse assunto, como lembra Slomski (2003, p. 376) ao comentar que *“a esse tema [custos nas entidades públicas] até o presente momento, no Brasil, dispensaram-se poucos esforços”*. Isto confirma a questão do fator comportamental no qual implica vencer impedimentos formais e, principalmente, dificuldades, entre as quais resistência às mudanças. Além disso, verifica-se que o conceito de custo é colocado equivocadamente na administração pública, relacionando-o à execução orçamentária, conforme comenta Cruz (2002, p. 195):

Com freqüência fala-se em custos no serviço público relacionado à execução da despesa orçamentária com algum indicador de serviço produzido ou gestado. Incorre-se em erro técnico, visto que o conceito de custos não está associado à aplicação de recursos orçamentários e sim ao consumo de bens e serviços no processo de produção – um conceito econômico.

⁴⁷ Tradução nossa - Despesas são diminuições no valor de ativos ou aumentos no valor de passivos ou do patrimônio líquido que representa o custo do uso de bens ou serviços pela entidade para gerar renda para o período corrente.

No que se refere a despesa, verifica-se que os autores voltados para a iniciativa privada a conceituam como o uso do recurso para a obtenção de receita efetiva ou teórica. Entretanto, destoando daqueles autores, o conceito de despesa apresentado pelos autores com vocação para a administração pública brasileira tem outro sentido, como pode ser observado a seguir.

Baleeiro (1984, p. 65) apresenta dois conceitos para despesas públicas, o primeiro como o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos, onde a despesa é parte do orçamento, estando classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções de governo. O segundo é *“a aplicação de certa quantia em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público, dentro de uma autorização legislativa, para a execução de um fim ou cargo de governo”*.

Constitui-se como despesa pública, de acordo com Silva (2002, p. 124), os desembolsos realizados pelo Estado para atender os serviços e encargos assumidos em benefício geral da comunidade, seguindo os mandamentos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Mantendo o mesmo entendimento anterior, Kohama (2000, p. 7) conceitua despesa pública da seguinte forma:

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos de patrimônio; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importância recebida a título de cauções, depósitos, consignações etc.

Pode ser verificado que esses autores voltados para a administração pública conceituam despesas como os gastos ligados à execução orçamentária e ao cumprimento das leis, para que o Estado atenda a sua finalidade junto à sociedade,

diferente do conceito apresentado pelos autores voltados para a iniciativa privada. Essa divergência no conceito de despesa tem implicação no entendimento do Princípio da Competência aplicado na administração pública.

5.1. O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

A contabilidade, voltada para a administração pública, no Brasil, adota um modelo de apropriação de despesa baseada no “empenho”. O empenho da despesa é definido pelo artigo 59 da Lei 4.320/64 como *“o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”*.

Machado Jr e Reis (1995, p. 79); Kohama (2000, p. 59) e Slomski (2003, p. 31) comentam que o inciso I do art.35 da Lei 4320/6448 confirma o regime de competência adotado no Brasil para a despesa legalmente empenhada, podendo esta ter sido paga ou não. Machado Jr e Reis (1995, p. 79) completam afirmando que essas despesas empenhadas “se constituem, portanto, no total das despesas realizadas durante a execução do orçamento, no exercício financeiro a que se referem”. No mesmo sentido Kohama (2000, p. 59) argumenta que no caso da despesa, o fato gerador é o empenho, pois é ele quem cria para o Estado a obrigação de pagamento. Contudo, o reconhecimento da despesa no momento do empenho é atenuado pelo Siafi, pois, como lembra Mota (2002, p. 115), a contabilização das despesas não-efetivas (permutativas) gera uma conta de resultado aumentativo (mutação Ativa) compensando o lançamento na conta de

⁴⁸ Art.35 - Pertencem ao exercício financeiro:
(...) II – as despesas nele legalmente empenhadas

Despesa (resultado diminutivo), de tal forma que o resultado do exercício não é afetado.

Entretanto, observa-se que o que caracteriza o princípio da competência na administração pública é o empenho da despesa. Contudo, o reconhecimento da despesa apresentado pelos teóricos voltados para iniciativa privada, associa despesa ao consumo de um bem para gerar receita. Existem basicamente duas diferenças entre os conceitos da iniciativa privada e o da administração pública. A primeira diferença é referente aos resultados a serem alcançados. Na iniciativa privada a receita é o objetivo a ser atingido ao se incorrer em uma despesa. Na administração pública a despesa visa o serviço para a sociedade. A segunda diferença está no momento de reconhecimento da despesa: na iniciativa privada o reconhecimento ocorre pelo consumo do bem ou serviço, enquanto na administração pública o reconhecimento é considerado no empenho da despesa.

No que tange ao primeiro aspecto, os conceitos diferem pela finalidade que cada tipo de administração tem por objetivo, que por não estar no escopo desta pesquisa não será objeto de maiores detalhamentos. Entretanto, será objeto deste tópico, a divergência do momento do reconhecimento da despesa, frente ao Princípio da Competência.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) por meio da Resolução 750 CFC, de 29 de dezembro de 1993, em seu art. 9º, versando sobre o Princípio da Competência, apresenta que as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado no período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independente de recebimento ou pagamento e define no 4º parágrafo quando deve ser considerada a ocorrência da despesa.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

- I - quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade a terceiros;
- II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- III – pelo surgimento de um passivo, sem correspondente ativo.

No apêndice sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados com a Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, consta no item 2.6.1 que a compreensão do cerne do Princípio da Competência está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza, divididas em duas grandes classes:

- qualitativas ou permutativas – somente alteram a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido; e
- quantitativas ou modificativas – modificam o Patrimônio Líquido e implicam na existência de alterações qualitativas no patrimônio para que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

Iudícibus (2000, p.58) trata o Princípio da Competência como *“Principio da Realização da Receita e da Confrontação das Despesas”*, onde afirma que não se pode reconhecer a receita sem que a despesa associada seja delineável, mesmo que apenas como estimativa. Ainda Iudícibus (2000, p. 156) comenta que o que caracteriza a despesa *“é o fato de ela tratar de expirações de fatores de serviços, direta ou indiretamente relacionadas com a produção de vendas produtos (ou serviços) da entidade”*. Neste entendimento a despesa não está relacionada diretamente a receita, mas a um produto ou serviço da entidade.

Do exposto, com base nos autores citados e Resoluções do CFC, verifica-se que o Princípio da Competência está associado ao consumo de recursos para

geração de receita ou serviços em dado período. Portanto, afirmar que o empenho caracteriza a despesa e, como conseqüência, o regime de competência não se coaduna com os conceitos de despesas apresentados inicialmente. Reforça esse aspecto o conceito apresentado por Hendriksen e Van Breda (1999, p. 236).

Por definição, uma **despesa ocorre quando bens ou serviços são consumidos** ou utilizados no processo de geração de receita. O registro de despesa é provocado pelo registro dessa atividade nas contas, ou por sua inclusão em demonstrações financeiras. O **registro de uma despesa pode coincidir com a atividade de utilização dos bens ou serviços; ou pode ser posterior a essa atividade**; ou, ainda, em casos excepcionais, pode preceder a ocorrência da atividade. (grifo nosso)

Associando-se a isto, a própria Lei 4.320/64 caracteriza que o empenho é emitido antes da realização da despesa, ou seja, não é o fato da emissão do empenho que serviria para caracterizar o reconhecimento da despesa. A citada Lei admite, contudo, que em casos especiais será dispensada a emissão da nota de empenho.

Art. 60 – é vedada a realização de despesa sem prévio empenho.

§ 1º - em casos especiais, previstos na legislação específica, será dispensada a emissão da nota de empenho.

Tal forma que o Princípio da Competência pode ser aplicado a Contabilidade Pública, desde que a despesa seja considerada no momento do consumo de recursos para a realização de um bem ou serviço para benefício da sociedade e não pela emissão do empenho. Isto aproximaria o conceito de despesa entre a iniciativa privada e a administração pública no Brasil. Esta aproximação está ocorrendo nos países onde o modelo de administração pública prevê a busca da eficácia e eficiência, como comentado no capítulo dois.

O Princípio da Competência tal como apresentado no parágrafo anterior, atende também o Princípio da Oportunidade, onde, este, no art 6º da Resolução 750 CFC, de 29 de dezembro de 1993, refere-se simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja de imediato e com a extensão correta, independente das causas que a originaram. Especificamente no inciso II, do mesmo parágrafo, consta que:

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.

No apêndice sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, aprovados com a Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, consta no item 2.3.1 que o Princípio da Oportunidade tem sido confundido algumas vezes, com o Princípio da Competência. Acrescenta, ainda, que embora os dois apresentem conteúdos manifestamente diversos, afirma que no primeiro é obtido o conhecimento da variação e no segundo, a determinação de sua natureza.

5.2. O RECONHECIMENTO DOS CUSTOS

Para que a contabilidade governamental possa implementar uma contabilidade de custos é necessário caracterizar o momento de reconhecimento do uso dos bens e serviços. Conforme afirma Martins (1998, p. 25) ao citar que ocorre o reconhecimento do custo “*no momento da utilização dos fatores de produção (bens e serviços), para a fabricação de um produto ou execução de um serviço*”. A necessidade de caracterizar o momento do reconhecimento dos custos na

administração pública é lembrada por Giacomoni (2002, p. 170) ao comentar que as apropriações de custos são feitas a *posteriori* e “*tal sistema é incompatível com o empenho prévio que não incorpora os conceitos de despesas diferidas e rateio da despesa*”.

O reconhecimento do momento do consumo dos recursos é forçoso, também, tendo em vista a existência de ativos que deveriam ser contabilizados como tal, porém são reconhecidos imediatamente como despesas. Isto ocorre, por exemplo, quando é registrada mão-de-obra como despesa no momento do pagamento ou da provisão, conforme comenta Kam (1990, p. 277).

Therefore, all goods and services are assets, but some of these assets are recognized immediately as expenses. For example, labor services are usually recorded as expenses when paid or accrued. Actually, they are assets but are immediately used up, and therefore are never recorded first as assets. When seen in this light, we can say that, strictly speaking, firms acquire and use up only assets in their business operations. The term goods or services is employed to be more descriptive.⁴⁹

Kam (1990, p. 284) comenta que para confrontar despesas e receitas podem ser utilizados três princípios confiáveis, acrescentando que o primeiro é o ideal, contudo o segundo e o terceiro são alternativas, se o primeiro não pode ser usado:

⁴⁹ Tradução nossa - Então, todos os bens e serviços são ativos, mas alguns destes ativos são reconhecidos imediatamente como despesas. Por exemplo, normalmente são registrados serviços operários como despesas quando pagas ou provisionadas. De fato elas são ativos, mas são imediatamente usadas e nunca são registradas primeiro como ativo. Quando visto nesta luz, nós podemos dizer que, no sentido exato, firmas adquirem e gastam só ativos nas suas operações empresariais. Os termos bens ou serviços são empregados para ser mais descritivos.

Three basic principles of matching are relied upon. These are (1) association of cause and effect, (2) systematic and rational allocation, and (3) immediate recognition . The first is the ideal way of determining an amount of expense, whereas the second and third are alternatives if the first cannot be used.⁵⁰

Na administração pública os bens e serviços produzidos, regra geral, não têm a finalidade de gerar receita. Porém, os princípios apresentados por Kam aplicam-se, também, para as entidades sem fins lucrativos, tendo em vista que o uso de recursos para a produção de um bem ou serviço pode gerar renda ou não.

Relembrando, a Lei 4.320/64 apresenta a despesa em três estágios: empenho, liquidação e pagamento. A “liquidação de despesa” é o ato da administração que caracteriza o momento do recebimento do bem, por esse motivo isso será considerado como referência para o registro dos custos. Neste trabalho, com a finalidade de se registrar custos na administração pública, são destacados três tipos de recursos que serão contabilizados por um dos princípios apresentados por Kam. O primeiro tipo de recurso é aquele utilizado antes do registro da liquidação da despesa, tais como os gastos com concessionárias de água, luz, telefone ou outros gastos como o de pessoal. O segundo tipo de recurso é o utilizado após o registro da liquidação da despesa. Por exemplo, aqueles estocados no primeiro momento, ou seja, que serão consumidos, em determinado tempo, durante a execução dos programas. Existe, ainda, o terceiro tipo de recurso que compõe o ativo imobilizado, como imóveis, equipamento e o ativo diferido, cujos benefícios são obtidos em mais de um período. Cada tipo de recurso citado será

⁵⁰ Tradução nossa - Três princípios básicos de confrontos entre receita e despesas são confiáveis. Estes são (1) associação de causa e efeito, (2) distribuição sistemática e racional, e (3) reconhecimento imediato. O primeiro é o modo ideal de determinar uma quantia de despesa, considerando que o segundo e terceiro são alternativas se o primeiro não pode ser usado.

tratado de forma diferenciada pelo sistema de contabilidade governamental. Esse tratamento é comentado nos próximos três tópicos.

5.2.1. Recursos Consumidos Antecipadamente

O primeiro princípio é abordado por Kam (1990, p. 284) como o modo ideal de confrontar despesas com renda, associando causa e efeito. Argumenta que, embora essas relações sejam difíceis de provar, contadores, baseados em uma razoável observação, decidiram que o uso de certos bens e serviços poderiam ajudar na criação da renda para determinado período, exemplificando com comissões de vendas, custo de bem vendido, salários e gratificações. Acrescenta que parece razoável assumir que o esforço do pessoal de vendas ajuda a gerar a renda de vendas para determinado período.

Na administração pública a despesa é caracterizada pelo empenho, porém o recebimento de um bem pela administração é reconhecido apenas no 2º estágio da despesa. Entretanto, determinados recursos como gastos com pessoal, com concessionárias de água, luz, telefone entre outros, são consumidos depois do empenho e antes do registro da “liquidação da despesa”. Esse consumo antecipado, em relação a liquidação, torna possível determinar onde os recursos foram utilizados - causa e efeito - no momento da liquidação. Portanto, para os recursos dessa natureza (recursos já consumidos), o momento do registro da liquidação da despesa seria o reconhecimento do custo.

5.2.2. Recursos Estocáveis

Determinados bens não são consumidos ou colocados em uso no momento da liquidação, sendo estocados para posterior emprego. Giacomoni (2002, p. 170) comenta que existem bens que não são consumidos integralmente no mesmo exercício em que são recebidos, sendo utilizados em exercícios subseqüentes, como também, *“são freqüentes despesas globais que afetam a mais de um projeto, atividade ou centro de custos”*. Outro tratamento específico seria dado para esses bens que no primeiro momento são colocados em estoques, como por exemplo, material de expediente, material de limpeza, combustível. Estoques neste trabalho será tratado conforme o conceito dado por Ludícibus et. al (2000, p. 101) que são *“bens adquiridos ou produzidos pela empresa com o objetivo de venda ou utilização própria no curso normal de suas atividades”*.

Os bens, que no primeiro momento não são consumidos e estão registrados como conta do ativo circulante, teriam os seus consumos contabilizados como custos pela contabilidade governamental apenas quando da “saída” do estoque, ou seja, quando é verificada a relação *causa e efeito*, como, também, a conseqüente redução do saldo da conta do ativo circulante. Nesse momento se daria o reconhecimento do custo.

5.2.3. Ativo Permanente

Kam (1990, p. 284) afirma que nem sempre é possível associar causa e efeito para todas as despesas. Acrescenta que quando isto não é possível, os custos devem ser alocados com o passar do tempo ou reconhecidos imediatamente, sendo que a escolha depende das circunstâncias da alocação dos custos e na

convicção de que certos períodos irão receber os benefícios ou serviços de um determinado ativo. Com isto cada período deveria suportar a sua parte dos custos dos benefícios recebidos.

Essas despesas que provocam benefícios durante a sua vida útil teriam outro tratamento. Essas despesas representam, inicialmente, os investimentos de caráter permanente, ou seja, as imobilizações, bem como despesas diferidas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício. Essas despesas por não serem de consumo imediato e sim ao longo de mais de um exercício teriam parcelas de seu valor registradas com base no princípio de “alocação de custos” durante o tempo de vida útil do bem, ou seja, à medida que for reconhecida a depreciação de um determinado bem.

Contudo a depreciação na administração pública não é utilizada de forma geral, mas seria interessante a sua prática, conforme comentam Machado Jr. e Reis (1995, p. 174) *“Nos balanços das entidades de direito público interno da administração direta não se costuma fazer depreciação, mas nas autarquias e fundações tal prática seria salutar e, nos serviços industriais indispensáveis”*. Esse “costume”, citado pelos autores referidos, decorre do fato que a Lei nº 4.320/64 em seu artigo 108, § 2º, prevê apenas esse procedimento para as entidades autárquicas ou paraestatais, com a seguinte redação: *“as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades”*. As entidades que o artigo se refere são definidas no artigo 107.

Art. 107 - As entidades autárquicas ou paraestatais inclusive de previdência social ou investida de delegação para arrecadação de contribuições parafiscal da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Parágrafo único – Compreende-se nesta disposição as empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público.

Todavia, a necessidade de se utilizar a depreciação na administração pública também é colocada por Cruz (1997, p. 130), quando enfatiza o posicionamento das Instituições Federais do Ensino Superior (IFES) no Brasil pela adoção de correção monetária e depreciação de bens. O uso da depreciação na administração pública já é fato nos departamentos da Nova Zelândia, resultando em uso muito mais econômico dos bens, conforme Laking (1994, apud BORINS, 1998, p. 43) ao afirmar que: *“New Zealand now charges departments for their use of capital, including depreciation, a policy that has resulted in much more economical use of capital”*⁵¹.

Para viabilizar a classificação das despesas com depreciação como custos dos programas de governo, seria necessário registrar a depreciação, com base nos valores registrados no Siafi e nos critérios definidos de tempo de vida útil, de forma individualizada, de acordo com o desdobramento previsto no Plano de Contas da União, como, por exemplo, edifícios, terrenos, aquartelamentos, aeronaves, equipamentos dos mais diversos.

No que se refere à possibilidade do Siafi fazer o cálculo da depreciação, seria ainda necessário desenvolver essa sistemática, pois em seu estágio atual isso ainda não é possível. Contudo, embora a depreciação dos bens ainda não seja fornecida automaticamente pelo SIAFI, o seu lançamento é perfeitamente viável, pois a própria unidade gestora poderá realizá-lo, utilizando o resultado gerado pelos seus sistemas de controle patrimonial, como já referido no item 3.3 d). A possibilidade de a própria unidade gestora reconhecer a depreciação já existe no

⁵¹ Tradução nossa - A Nova Zelândia cobra dos departamentos pelo uso dos seus bens de capital, inclusive depreciação, uma política que resultou em uso muito mais econômico dos bens.

Siafi, sendo utilizada por algumas delas⁵². Porém, para a implantação da sistemática apresentada seria necessário criar eventos com roteiros contábeis adequados a esse modelo, fato esse possível conforme abordado na página 88.

Outro aspecto a ser considerado são os valores registrados no Siafi. A Lei nº 4.320/64 deixa opcional a reavaliação dos bens móveis e imóveis em seu artigo 106, § 3º, ao colocar que *“Poderão ser feitas reavaliação dos bens móveis e imóveis”* (grifo nosso), facultando a administração pública proceder ou não a reavaliação. Essa opção de reavaliar ou não os seus bens móveis e imóveis pode não estar refletindo o valor real do bem. Isto é considerado por Machado Jr e Reis (1995, p.172) quando comentam que *“é da melhor técnica que a administração pública possua a faculdade de proceder à reavaliação, pois, em dada circunstância, poderá o patrimônio público estar muito aquém da realidade de valor que a moeda exprime”*.

Cruz (1997, p.190) concorda com a possibilidade dos bens não estarem com seus valores corretamente demonstrados ao comentar que:

A faculdade oferecida pelo dispositivo legal tem sido usada pelo Órgão Público de forma episódica, nunca, porém, como forma regular de expressão das grandezas patrimoniais. Proporcionou uma acomodação de um irreal modelo de valoração dos bens no setor público, cujas conseqüências são absolutamente nocivas para a transparência e o entendimento do patrimônio público.

Diante desses argumentos, pode ser considerado que, muitas das vezes, nos demonstrativos financeiros, o valor atribuído aos bens pode não corresponder à realidade. Isto decorre de fatores como as várias moedas que o país teve ao longo das últimas décadas, como também do processo inflacionário vivido, estando os

⁵²Contas de Depreciação do Balanço Geral da União - Balancete Contábil de março 2003 fechado, consulta “on-line” em 23 de abril de 2003 (anexo I).

bens representados apenas por um valor simbólico. Para esses bens seria necessário um processo de reavaliação, condição necessária para um cálculo correto da depreciação, conforme argumenta Cruz (1997, p.190) quando diz que “*o calculo da depreciação só faz sentido em se tratando do valor atualizado dos bens patrimoniais*”. Essa situação pode ser equacionada para os bens imóveis, tendo em vista ser assunto já regulado, porém para os bens móveis o assunto não é regulamentado na administração pública.

Deve ser lembrada, ainda, a possibilidade de existirem registrados nos demonstrativos financeiros bens móveis cuja vida útil já tenha sido expirada. Neste trabalho, para esses bens que já tiveram a sua vida útil transcorrida, para simplificar o modelo, seria dado um tratamento específico. Esse procedimento está associado ao declínio da capacidade de gerar receita de um bem, como coloca o Comitê de Conceitos e Padrões da Associação Americana de Contabilidade (1957, apud HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p. 327), ao declarar que “*a depreciação poderia ser interpretada como o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração*”. Portanto, sem desconsiderar a possibilidade de reavaliação, mas enquanto o assunto não é regulamentado, os bens sujeitos a depreciação, cuja vida útil já tenha sido transcorrida, seriam reclassificados dos seus subgrupos atuais para novos subgrupos de bens totalmente depreciados, tendo em vista terem provocado os resultados econômicos em períodos passados.

Atualmente, o Plano de Contas da União apresenta os bens do ativo permanente classificados em três subgrupos: Investimentos; Imobilizados e Diferidos. Com a necessidade de se identificar quais os bens que ainda possuem vida útil, para o modelo delineado neste trabalho, cada entidade reclassificaria os valores correspondentes a vida útil transcorrida desses bens para um novo subgrupo

do ativo, que poderia ser, por exemplo, “Imobilizado Depreciado”, mantendo o seu registro no sistema. Os valores constantes desse subgrupo “Imobilizado Depreciado” não seriam levados em consideração para o cálculo dos custos dos programas de governo, ou seja, os bens registrados nesses subgrupos não gerariam custos no Siafi, por já terem contribuído no passado com a geração de resultados.

Com o exposto, fica caracterizado o momento de reconhecimento dos custos. Os recursos consumidos antes da liquidação da despesa teriam os custos reconhecidos quando da liquidação da despesa. Os colocados em estoque teriam os custos reconhecidos quando fosse dada a sua “baixa” pelo almoxarifado. A depreciação seria reconhecida a cada período, de forma automática pelo Siafi e com base nos sistemas de patrimônio das entidades. Uma vez que isto foi definido, torna-se necessário verificar a integração do Siafi com sistemas de custeio das entidades, bem como o delineamento da contabilização dos custos. Esse assunto é tratado no próximo capítulo.

6. INTEGRAÇÃO DO SIAFI AOS SISTEMAS DE CUSTEIOS PARA MENSURAÇÃO DOS CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

O Sistema de Controle Interno do Poder Executivo tem entre os seus objetivos avaliar os custos dos programas e das unidades da Administração Pública Federal, onde as principais dificuldades existentes estão relacionadas à estrutura da execução orçamentária. Para solucionar essas questões, torna-se necessária uma desvinculação dessa execução com a contabilidade de custos, pensamento esse corroborado também por Silva (1999, p. 45) quando diz que o sistema de custos deve ser desenvolvido separadamente do sistema de contabilidade governamental.

A necessidade de se desenvolver sistemas de custos em cada unidade gestora ocorre, também, na administração pública. Pois, esta possui uma pluralidade de entidades, onde um sistema único de custos pode não se aplicar a todas. Contudo, isto não impede que entidades de mesma natureza possuam sistemas de custeios similares. Esta similitude é salutar para que se possa efetuar uma comparação entre entidades de mesma natureza, ou seja, comparar entre si, instituições de ensino, hospitais, unidades militares, etc. A diversidade de entidades e probabilidade de sistemas de custeios diferentes, não exclui a possibilidade de se integrar os sistemas de custos de cada entidade ao Siafi.

Esta integração permitiria que cada unidade gestora retirasse as informações constantes do Siafi, por meio do extrator de dados ou Siafi Gerencial, processasse esses dados nos sistemas da própria entidade e alimentasse um módulo⁵³ de custos no Siafi com o resultado obtido. Desta forma estaria sendo atendida a necessidade de informação de custos para a finalidade de controle interno, como também, para gerência de cada gestor, em todos os níveis da administração federal. Este procedimento permitiria a desvinculação da contabilidade de custos da execução orçamentária, embora utilizasse seus dados para apuração dos custos.

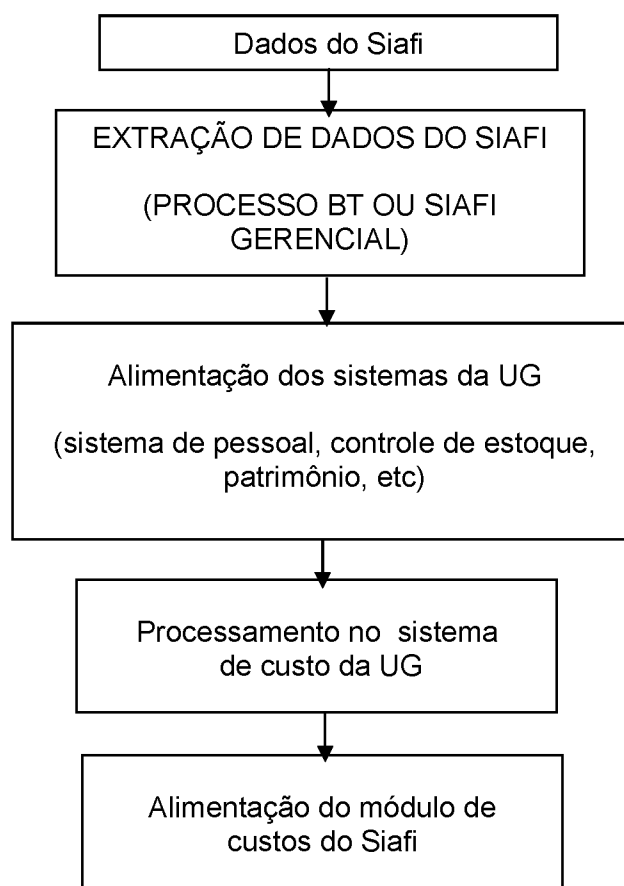


FIGURA 2- INTEGRAÇÃO DO SIAFI AOS SISTEMAS DE CUSTOS DAS ENTIDADES

FONTE: Elaborado pelo autor

⁵³ Nota do autor - será usada a expressão “módulo de custos no Siafi” em lugar de “sistemas de custos no Siafi”, para evitar repetições constantes com “sistema de custos da unidade gestora”.

6.1. DESVINCULAÇÃO DOS CUSTOS DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA

A desvinculação dos custos das amarras orçamentárias seria realizada no momento em que o recurso estivesse sendo consumido, ou seja, no reconhecimento dos custos. Isto ocorrerá em função do tipo de recurso, podendo estar sendo consumido no momento da liquidação como em outro momento. A expressão “recurso” será utilizada de forma genérica neste trabalho para representar matéria-prima, insumos, mão de obra, serviços prestados por pessoas físicas e jurídicas, investimentos e gastos diferidos.

Atualmente os roteiros contábeis dos eventos registram lançamentos contábeis, como coloca Pires (2002, p. 240), nos sistemas financeiro⁵⁴, orçamentário⁵⁵, compensação⁵⁶ e no patrimonial⁵⁷, contudo não faz lançamento em um módulo de custos, até mesmo porque esse não existe. Para que o Siafi passe a registrar informações sobre os custos dos programas, seria necessária a inclusão de classe de contas contábeis no roteiro contábil dos eventos, que reconhecessem o consumo dos recursos. Essas contas fariam parte do módulo de custos do Siafi permitindo que cada programa tivesse o seu custo demonstrado.

Neste módulo de custos, seria registrada uma classe de contas que, neste trabalho, será denominada de “Recursos a Classificar por Centro de Custos⁵⁸”, tendo como contra partida uma outra classe de contas, aqui nomeada “Recursos por Centro de Custos”, evidenciando nos demonstrativos contábeis da unidade gestora

⁵⁴ O sistema financeiro é formado pelas contas representativas de entrada e saída de recursos.

⁵⁵ O sistema orçamentário é um sistema de controle que objetiva mostrar a situação da receita e da despesa.

⁵⁶ O sistema de compensação registra atos que não provocam efeito no patrimônio.

⁵⁷ O sistema patrimonial é formado pelas contas representativas de fatos de caixa e pelos fatos permutativos de receita e despesa que geram mutações patrimoniais.

⁵⁸ Centro de custos será tratado por CC

que o recurso foi consumido e classificado aos seus centros de custos⁵⁹, mas não o foi aos programas de governo. Com isto, estariam criadas as condições para que as unidades, que já possuem os seus sistemas de forma isolada, alimentassem o Siafi com os dados de seus sistemas de custos e aquelas que ainda não possuem se sentissem estimuladas a criarem os seus sistemas e com isso atenderem as suas necessidades de informação gerencial e aos dispositivos legais existentes.

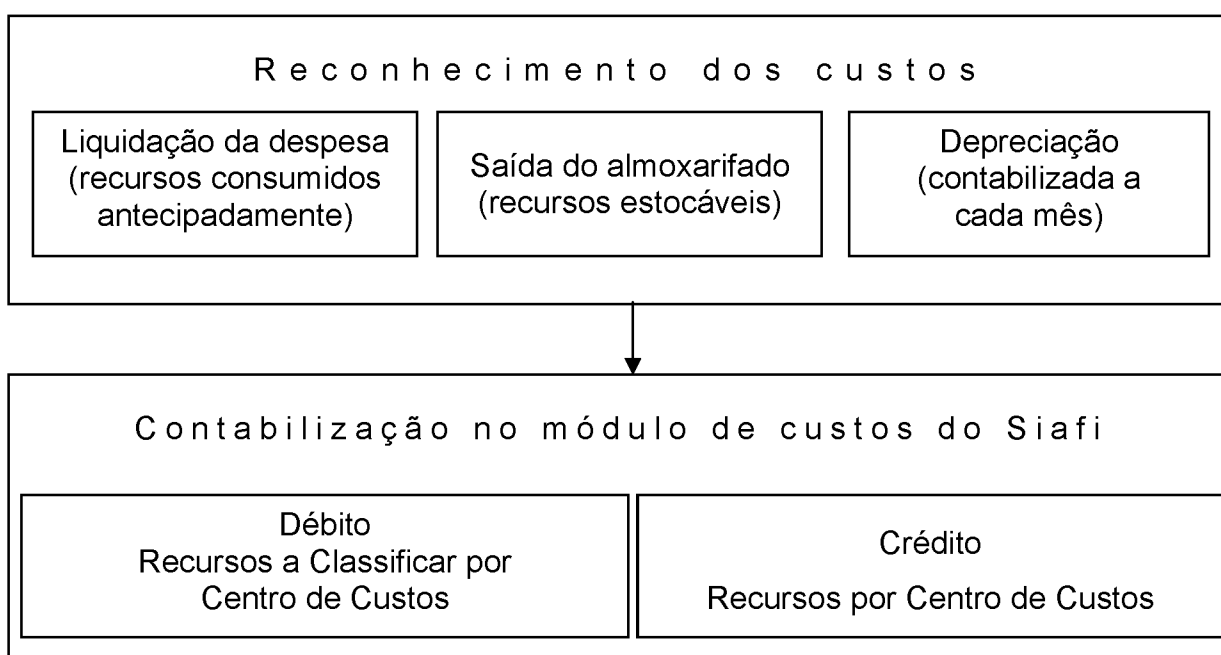


FIGURA 3 CONTABILIZAÇÃO NO MÓDULO DE CUSTOS DO SIAFI

FONTE: Elaborado pelo autor

Esses grupos de contas seriam desdobrados no mesmo nível de detalhamento do atual plano de contas do Governo Federal, evidenciando os diversos itens de despesas, como material de expediente, depreciação, serviços de

⁵⁹ Centro de custos (CC), de acordo Horngren et. al (2000, p. 188), “é o menor segmento de atividade ou área de responsabilidade para o qual se acumulam custos”. Nesse trabalho o centro de custos será considerado nos dois aspectos destacados. O primeiro, área: que de acordo com o autor citado seria um departamento e o segundo, atividade: que de acordo com Nakagawa (1994, p. 42) pode ser definida como um processo que combina, de forma adequada, pessoas, tecnologia, materiais, métodos e seu ambiente, tendo como objetivo produzir um produto.

energia elétrica, serviços de telecomunicações, vencimentos e salários, entre outros. Desta forma ao ser reconhecido o consumo de um recurso, esse teria reflexo imediato no módulo de custos proposto para o Siafi. A título de exemplo, o recurso consumido seria evidenciado como “Material de Expediente a Classificar da Atividade 1”, “Pessoal a Classificar do Departamento 1”, “Depreciação a Classificar do Centro de Custos 1” assim sucessivamente, a medida que o recurso estiver sendo consumido pela entidade.

Como é a própria unidade gestora que executa o reconhecimento da despesa e esse ato geraria em seus demonstrativos a existência de contas de “Recursos a Classificar por Centro de Custos” e sendo de responsabilidade⁶⁰ do Ordenador de Despesas e do Contador da UG a consistência das informações constantes nos demonstrativos da unidade, ele (Ordenador de Despesas) estaria sendo estimulado a desenvolver sistemas de custos, tendo em vista a necessidade de “baixar” o saldo das contas de “Recursos a Classificar por Centro de Custos”, que seriam motivo de conformidade contábil com restrição⁶¹. Como a imposição normativa estimularia as unidades a desenvolverem os seus sistemas de custos, para apropriações dos seus recursos aos centros de custos e aos programas de governo, os Ordenadores de Despesas passariam a ter mais uma ferramenta para auxiliá-lo na sua administração, bem como o controle interno disporia de um instrumento de fiscalização, para fazer cumprir os dispositivos legais que se referem a necessidade de apuração dos custos dos programas.

⁶⁰ O Ordenador de Despesa e o Contabilista que registrou a Conformidade Contábil, ou teve a mesma registrada automaticamente, são responsáveis diretos pela adequação das informações contidas nos balancetes da respectiva UG - Conformidade Contábil. Manual Siafi - “on-line”. Macrofunção 02.03.15 - Item 4.6. Acesso em 22 abril 2003, 15:17h

⁶¹ Será registrada Conformidade com restrição quando houver inconsistência ou desequilíbrios nas Demonstrações Contábeis - Conformidade Contábil. Manual Siafi “on-line”. Macrofunção 02.03.15 - Item 2.3.2.2. Acesso em 22 abril 2003, 15:17h

O modelo delineado implica na criação de um plano de contas de custos. Tal necessidade é apontada por Figueirêdo e Nóbrega (2001, p. 54) quando afirmam que o controle de custos estabelecidos na LRF pode contribuir com a melhoria dos serviços prestados a população e para implantação de um moderno sistema de custos “*o plano de contas deve ser capaz de oferecer informações no grau de detalhe necessário ao planejamento*”.

A alimentação de informação em um plano de contas específico para custos é realizada atualmente pelo Comando da Aeronáutica, conforme relata Farias (2002, p. 62). Em seu relato consta que as despesas com materiais de consumo para aplicação imediata, serviços de terceiros e material permanente, não destinadas a estoques, são apropriadas a centros de custos por meio da Nota de Lançamento⁶² utilizando evento específico. Faz a ressalva que, os bens que não são de consumo imediato são considerados custos somente quando da saída do bem do estoque. A metodologia apresentada por Farias, tem como ponto comum com este trabalho, o fato de se referir à necessidade de uma classe de contas de custos específica, e considerar para apropriação do custo o momento de consumo do estoque. Contudo, aquele modelo contabiliza os custos na classe de contas de resultado e depende do usuário para registrar a informação no grupo de contas de custos, não considera a depreciação, além de alocar os custos apenas aos centros e subcentros de custos.

⁶² Nota de Lançamento – documento destinado às apropriações de receitas e despesas, bem como os registros dos atos e fatos não cobertos pelos outros documentos do Siafi.

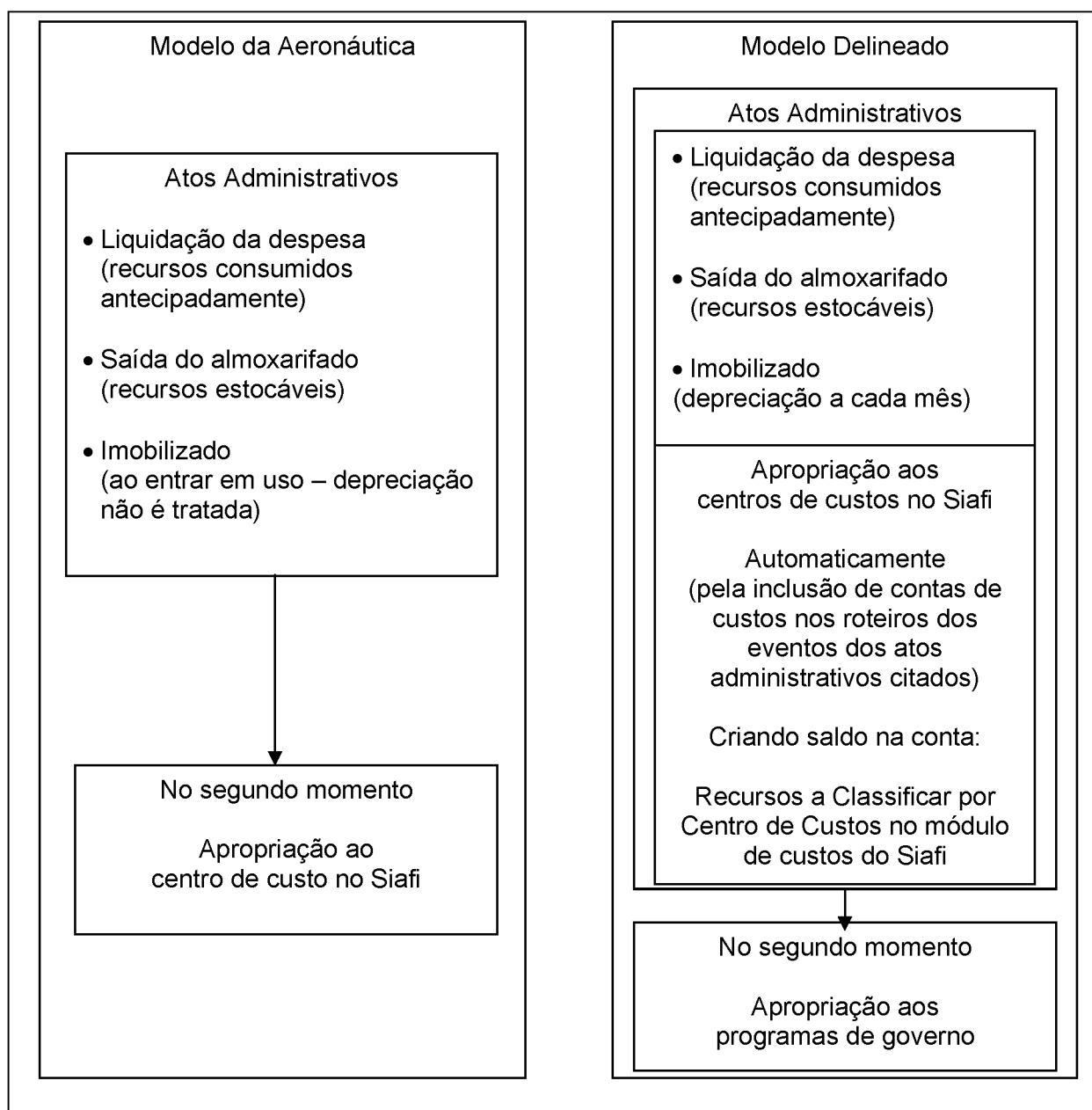


FIGURA 4 - COMPARATIVO MODELO AERONÁUTICA X MODELO DELINEADO

FONTE: Elaborado pelo autor

Em que pese o avanço, em termo de administração pública, realizado pela Aeronáutica, a metodologia não atende a imposição da legislação quanto à mensuração dos custos dos programas. Além dessa situação, o modelo exige que se execute duas etapas para alocar o custo. Primeiro, o ato administrativo da liquidação da despesa ou do registro de saída do bem de estoque. Segundo, que o

usuário registre no centro de custos da unidade o consumo do bem. Contudo, no presente trabalho é levantada a necessidade de alocar os recursos aos centros de custos e aos programas de governo, como, também, aponta a possibilidade de, ao se registrar os atos administrativos comentados, automaticamente alimentar o módulo de custos no Siafi, além de levar em consideração a necessidade do registro da depreciação, que não é considerado no modelo apresentado por Farias (2002, p. 62). Aquele modelo aloca todo valor dos bens do ativo permanente ao centro de custos, quando o bem entra em utilização. Outro aspecto que diferencia esse trabalho é a necessidade de se ter uma classe específica no plano de contas que evidencie os recursos que ainda não foram alocados aos programas de governo.

6.2. INTEGRAÇÃO DO SIAFI AOS SISTEMAS DE CUSTEIO

No que se refere aos instrumentos para alimentar o sistema de custos desenvolvido pelas unidades gestoras seriam utilizadas as ferramentas disponibilizadas pelo Siafi, ou seja, o Extrator de Dados ou o Siafi Gerencial para levantar informações relativas às despesas liquidadas pela entidade, alimentando os seus sistemas de controle como, por exemplo, pessoal, patrimônio, material de consumo. À medida que o recurso estiver sendo consumido ou transferido para outro centro de custos a informação seria registrada no Siafi.

Em suma, em um primeiro momento, a unidade gestora alimentaria o seu sistema de custos com a despesa liquidada, utilizando o extrator de dados ou o Siafi gerencial. Paralelo a isto, o módulo de custo do Siafi seria alimentado automaticamente pelos atos administrativos quando ocorresse o reconhecimento do consumo do recurso. Neste reconhecimento seria registrada no módulo de custos a

conta aqui denominada “Recursos a Classificar por Centro de Custos”. Concomitante, no sistema de custos da unidade gestora, seria alocado o consumo dos recursos aos centros de custos e aos programas de governo, sendo, até esse momento, de conhecimento somente da unidade gestora. No momento seguinte, com base nos resultados obtidos no processamento do sistema de custos da própria unidade gestora, seria registrado o consumo dos recursos aos centros de custos e aos programas de governo no módulo de custos do Siafi. Esse registro no módulo de custos do Siafi seria por intermédio da emissão da Nota de Lançamento pelo processo “*batch*” ou digitando diretamente no Siafi o documento citado.

Este lançamento resultaria na “baixa” do saldo da conta “Recursos a Classificar Por Centro de Custos”, que fora registrado no momento do reconhecimento da despesa, tendo como contrapartida uma conta que evidenciaria a alocação dos recursos nos centros de custos de cada entidade e aos programas de governo, no módulo de custos do Siafi. Esta conta poderia ser denominada “Custos por Programa”. Com este registro, realizado pelo centro de custos responsável pelo consumo do recurso, o processo de registro no Siafi estaria encerrado, passando a informação ao domínio de todos que possuem acesso ao Siafi.

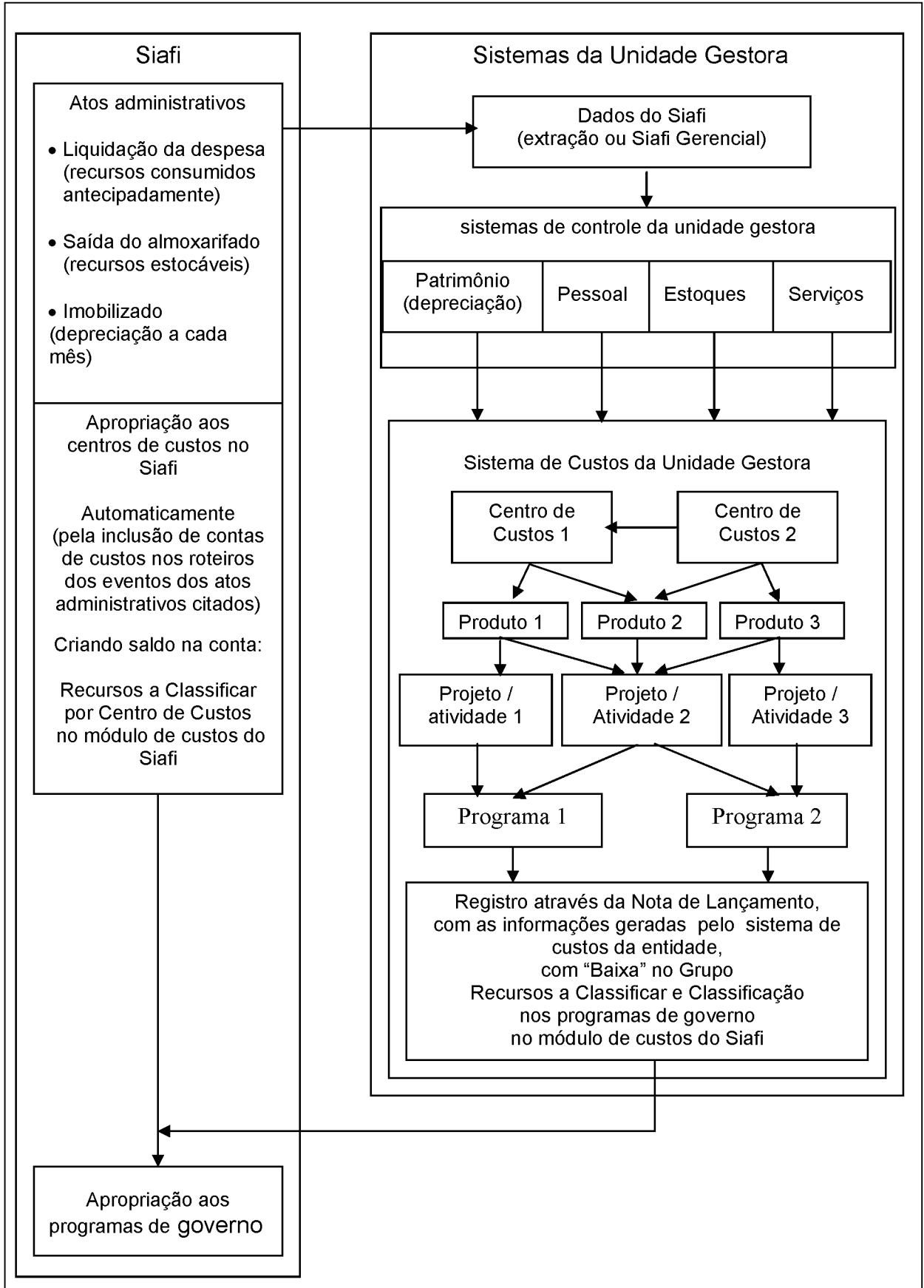


FIGURA 5 - APROPRIAÇÃO DE CUSTOS NO SIAFI

FONTE: Elaborado pelo autor

Com base nas informações registradas, pelos Ordenadores de Despesas no Siafi, seria possível ao Controle Interno verificar a eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos, como também, permitir que as informações para os gerentes, de maiores escalões, sejam obtidas pela consolidação dos dados que o próprio Siafi viabiliza, quer seja por Unidade Gestora, Órgão, Subórgão, União ou Gestão.

6.3. A CONTABILIDADE DE CUSTOS NO SIAFI

Para a adoção do modelo delineado, torna-se necessária a criação de um plano de contas específico, que proporcione uma base de dados de custos. Por intermédio desse plano de contas, seria possível identificar uma série de informações para o controle de custos. Estas informações estariam disponíveis para os responsáveis pelos centros de custos, onde teriam as informações dos insumos consumidos, ao mais elevado nível gerencial da administração pública, com a informação de como se compõem os custos dos programas.

A estrutura de contas do Plano de Contas da União é desdobrada em contas correntes. O código de conta corrente possibilita que as informações sejam tratadas em conformidade com a individualização peculiar à conta respectiva, de acordo com a tabela própria estruturada e cadastrada, observadas as instruções específicas, tendo em vista a flexibilidade no gerenciamento dos dados necessários. Nesse sentido, as contas contábeis, no sistema de custos também manterão a mesma filosofia, sendo necessária uma combinação de acordo com o registro a ser efetuado. Para tal finalidade, apresentamos, a título de exemplo, a seguinte estrutura de contas correntes:

- Pessoal – CPF (Cadastro de Pessoa Física);
- Material de consumo - sub-elemento de despesa;
- Matéria Permanente – sub-elemento de despesa;
- Imóveis – o número do imóvel;
- Centro de custos (CC) - código alfa numérico (Ex. Código de UG; Nome do CC, etc); e
- Programas de Trabalho – o código de PTRES.

Cabe aqui um destaque, a conta corrente PTRES (Programa de Trabalho Resumido) que representa o Programa de Trabalho (PT). O PT é uma estrutura (funcional programática) que permite a elaboração e a execução orçamentária, bem como o controle e acompanhamento dos planos definidos pela Instituição para serem exercidos em um determinado período. Essa estrutura, formada por 17 dígitos tem a seguinte composição: Funções, Subfunções, Programas, Projetos/Atividades/subtítulo. Contudo, por uma questão de otimizar espaço na base de dados do Siafi, foi criada uma codificação resumida e equivalente para cada Programa de Trabalho, denominada no Siafi de Programa de Trabalho Resumido – PTRES. Essa codificação é atribuída automaticamente pelo Sistema para cada Programa de Trabalho.

No que se refere ao plano de contas, neste trabalho, é sugerida a criação das Classes 7 e 8, completando as 6 outras classes existentes no plano de contas atual, com a seguinte estrutura:

7 – Custos a Gerais	8 Custos Classificados
7.1 - Recursos a Classificar por CC (Centro de Custos) 7.1.1 - Pessoal a Classificar por CC 7.1.2 - Insumos a Classificar por CC 7.1.3- Depreciação a Classificar por CC 7.2 – Custos por Tipo de Recurso 7.2.1 - Custo de Pessoal 7.2.2 - Custo de Insumos 7.2.3 - Custo de Imobilizado 7.3 – Custos por Tipo Recurso por CC e PTRES 7.3.1– Custos de Pessoal por CC e PTRES 7.3.2 - Custos de Insumo por CC e PTRES 7.3.2 - Custos de Imobilizado por CC e PTRES	8.1 – Custos por Tipo Recurso por CC 8.1.1– Custos de Pessoal por CC 8.1.2 - Custos de Custeio por CC 8.1.3 - Custos de Imobilizado por CC 8.2 – Custos por Tipo Recurso por PTRES 8.2.1 – Custos de Pessoal por PTRES 8.2.2 – Custos de Insumo por PTRES 8.2.2 – Custos de Imobilizado por PTRES

QUADRO 3 – PROPOSTA DE INCLUSÃO NO PLANO DE CONTAS ATUAL

FONTE: Elaborado pelo autor

As contas do grupo 7.1 teriam a finalidade de registrar o movimento dos recursos, de tal forma que a classe de contas “Recursos a Classificar por Centro de Custos” apresente saldo zero ao final do período. Enquanto as contas dos demais grupos teriam a finalidade de acumular os lançamentos ao longo dos períodos. Isto proporcionaria informações diversas, como, por exemplo, quanto cada programa consumiu de cada recurso, o total consumido por programa, o consumo por centro de custos.

A criação do Plano de Contas de Custos delineado desvincularia a apropriação dos custos das amarras orçamentárias previstas em lei, permitindo, ao administrador, alocar os seus gastos naquele programa que realmente foi realizado. Para essa desvinculação seria necessária, além do plano de contas de custos, a utilização de tabelas, já existentes, para cadastro, pelas unidades gestoras dos centros de custos, como também a criação dos eventos para registro das contas no plano de custos.

6.3.1. Roteiros Contábeis dos Eventos

No modelo delineado está prevista a necessidade de roteiros contábeis nas seguintes situações: a primeira previsão seria para quando apenas uma unidade gestora estiver envolvida no processo de apropriação de custos, ou seja, neste caso é a própria unidade que liquida a despesa e consome o recurso; a segunda situação envolveria duas ou mais unidades, isto ocorre quando uma unidade liquida a despesa, mas a responsável pelo consumo é uma segunda unidade. Para essas situações, são delineados roteiros contábeis que registrariam o reconhecimento do consumo dos recursos no módulo de custos do Siafi. Conforme apresentados a seguir.

6.3.1.1. Envolvendo apenas uma Unidade Gestora

Este roteiro seria aplicado quando a unidade que liquida a despesa é a mesma que utiliza os recursos.

1º lançamento - No reconhecimento do consumo do recurso seriam realizados lançamentos nas seguintes contas no módulo de custos do Siafi:

Débito

7.1.1 – Recursos a Classificar por Centro de Custos

Crédito

8.1.1– Custos por Tipo de Recurso e por Centro de Custos

Neste momento as duas contas apresentadas seriam tratadas das seguintes formas:

a) Recursos a Classificar por Centro de Custos

– O recurso seria identificado pelo próprio Siafi com base no grupo de natureza da despesa e elemento de despesa que é informada na liquidação. Contudo, para os bens em estoque, que só alimentariam o módulo de custos no Siafi quando da saída do estoque, a identificação seria realizada pela conta contábil informada na Nota de Lançamento de “baixa” de estoque. No caso do permanente o lançamento seria realizado pelo próprio Siafi, onde identificaria a conta contábil a ser escriturada, com base nos saldos das contas do ativo imobilizado e diferido.

–O Centro de Custos - para despesa de consumo imediato e depreciação o centro de custos, no primeiro momento, seria a própria unidade gestora, identificada na nota de lançamento no momento da liquidação ou pelo Siafi. Para os recursos estocados, a identificação do centro de custos ocorreria na “baixa” de estoque. Em um segundo momento esses saldos seriam reclassificados para o centro de custos responsável pelo consumo do bem, ou seja, no primeiro momento o centro de custos é a própria UG e, no segundo momento, é reclassificado para o centro de custos responsável pelo consumo do recurso. A reclassificação seria realizada pelo setor responsável pelo controle desse bem, por exemplo, a despesa liquidada de pessoal é

realizada, normalmente pelo setor de pessoal da entidade, então, este setor reclassificaria para os diversos centros de custos da entidade, os valores apropriados na conta corrente da unidade gestora.

- b) Custos por Tipo de Recurso e por Centro de Custos – o insumo e o Centro de custos receberiam o mesmo tratamento dado a conta apresentada anteriormente.

Exemplo - Liquidação da despesa de pessoal da Unidade Gestora alfa, consumida pelo departamento azul, no programa 5:

Recurso – Pessoalconta corrente - CPF - 888.888.888.88
 Centro de Custos – UG Alfa.....conta corrente - código de UG – 000001
 Centro de Custos – departamento azul ..conta corrente – Nome do CC – Azul
 Programa – 5conta corrente – PTRES – 55555

Débito

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos (lançamento - 1a)
 888.888.888.88 - 000001

Crédito

8.1.1– Custos de Pessoal por Centro de Custos (lançamento - 1b)
 888.888.888.88 - 000001

Neste momento existe a informação que a UG Alfa tem um recurso de pessoal que não foi classificado (conta - 7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos – Conta corrente 888.888.888.88 – 000001) e que ainda falta ser distribuído aos seus centros de custos (conta - 8 1.1– Custo de Pessoal por Centro de Custos - Conta corrente - 888.888.888.88 – 000001).

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1.1 - Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + 00001		Conta corrente – 888.888.888.88 + 000001	
1a – Debitada			1b – Creditada
pelo reconhecimento do consumo do recurso			pelo reconhecimento do consumo do recurso

QUADRO 4 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS - LANÇAMENTO 1

FONTE: Elaborado pelo autor

2º lançamento – Reclassificação do recurso para o centro de custos responsável pelo seu consumo.

Débito

7.1 – Recursos a Classificar por Centro de Custos

8.1– Custos por Tipo de Recurso e por Centro de Custos

Crédito

7.1 – Recursos a Classificar por Centro de Custos

8.1– Custos por Tipo de Recurso e por Centro de Custos

Neste momento haveria uma troca apenas dos centros de custos responsáveis pelos recursos, passando do centro de custos 000001 para o centro de custos Azul.

No exemplo utilizado, depois de efetuada a liquidação, o setor responsável, pela emissão da Nota de Lançamento de liquidação da despesa de pessoal, reclassificaria a despesa para o centro de custos responsável pelo consumo.

Débito

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos (lançamento – 2a)

888.888.888.88 – Azul

8.1.1– Custos de Pessoal por Centro de Custos (lançamento – 2c)

888.888.888.88 - 000001

Crédito

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos (lançamento –2b)

888.888.888.88 – 000001

8.1.1– Custos de Pessoal por Centro de Custos (lançamento – 2d)

888.888.888.88 - Azul

Com isto, passaria a ter a informação que a UG Alfa tem um recurso de pessoal que não foi classificado ao programa de governo (conta - 7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos – Conta corrente 888.888.888.88 – Azul), mas que foi distribuído aos seus centros de custos (conta – 8.1.1– Custo de Pessoal por Centro de Custos - Conta corrente - 888.888.888.88 – Azul).

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1 - Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + 00001		Conta corrente – 888.888.888.88 + 000001	
1a – Debitada	<u>2b – Creditada</u>	<u>2c – debitada</u>	1a – Creditada
pelo reconhecimento do consumo do recurso	<u>pela reclassificação de centro de custos</u>	<u>pela reclassificação de centro de custos</u>	pelo reconhecimento do consumo do recurso
Conta corrente – 888.888.888.88 + Azul		Conta corrente – 888.888.888.88 + Azul	
<u>2a – Debitada</u>			<u>2d – Creditada</u>
<u>pela reclassificação de centro de custos</u>			<u>pela reclassificação de centro de custos</u>

QUADRO 5 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS - LANÇAMENTO 2

FONTE: Elaborado pelo autor

NOTA: Lançamento 2 destacado com o traço sublinhado.

3º lançamento – O centro de custos responsável pelo consumo classificaria o recurso ao programa de governo.

Débito

7.2 – Custos por Tipo de Recurso

7.3– Custos por Tipo de Recurso por CC e PTRES

Crédito

7.1 - Recursos a Classificar por Centro de Custos

8.1– Custos por Tipo de Recurso e por PTRES

Neste instante, o centro de custos responsável pelo consumo do recurso estaria alocando os custos aos programas de governo e “baixando” o saldo da conta 7.1 - Recursos a Classificar por Centro de Custos. Com isto encerrando os registros no Siafi e disponibilizando a informação.

Seguindo com o mesmo exemplo - o centro de custos Azul alocaria o recurso de pessoal ao programa 5, que possui o PTRES 55555.

Débito

7.2.1 – Custos de Pessoal (lançamento – 3a)

888.888.888.88

7.3.1 – Custos de Pessoal por CC e PTRES (lançamento – 3c)

888.888.888.88 – Azul –555555

Crédito

7.1.1 - Pessoal a Classificar por Centro de Custos (lançamento – 3b)

888.888.888.88 - Azul

8.2.1 – Custos de Pessoal por PTRES (lançamento – 3d)

888.888.888.88 - 55555

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1.1- Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + 00001		Conta corrente – 888.888.888.88 + 000001	
1a – Debitada pelo reconhecimento do consumo do recurso	2a – Creditada pela reclassificação de centro de custos	2b – Debitada pela reclassificação de centro de custos	1a – Creditada pelo reconhecimento do consumo do recurso
Conta corrente – 888.888.888.88 + Azul		Conta corrente – 888.888.888.88 + Azul	
2a – Debitada pela reclassificação de centro de custos	<u>3b – Creditada</u> <u>pela classificação ao PRTES</u>		2b – Creditada pela reclassificação de centro de custos
7.2.1 – Custos de Pessoal		8.2.1 – Custos de Pessoal por PTRES	
Conta corrente – 888.888.888.88		Conta corrente – 888.888.888.88 + 555551	
<u>3a – Debitada</u> <u>pela classificação ao PRTES</u>			<u>3b – Creditada</u> <u>pela classificação ao PRTES</u>
7.3.1 – Custos de Pessoal por Centro de Custos e PTRES			
Conta corrente – 888.888.888.88 + Azul + 55555			
<u>3c – Debitada</u> <u>pela classificação ao PRTES</u>			

QUADRO 6 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS - LANÇAMENTO 3

FONTE: Elaborado pelo autor

NOTA: Lançamento 3 destacado com o traço sublinhado.

Ao finalizar este lançamento, passa a existir a informação que a UG Alfa classificou todo recurso de pessoal ao programa de governo (pois a conta - 7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos – Conta corrente 888.888.888.88 – Azul está com saldo zerado). O recurso foi apropriado ao programa de governo e utilizado pelo centro de custos responsável (conta – 7.3.1– Custos de Pessoal por Centro de Custos e PTRES - Conta corrente - 888.888.888.88 – Azul - 55555).

Ao final da classificação dos recursos aos programas de governo o Siafi disporia de informações variadas como:

- A conta 7.1.1 - Pessoal a Classificar por Centro de Custos apresentaria saldo zero, significando que todos os recursos foram classificados ao programas de governo. Contudo, a existência de saldo nesta conta evidenciaria que o centro de custos responsável não classificou os recursos aos programas de governo.
- Consumo por Tipo de Recurso registrados nos subgrupos de contas do grupo 7.2 – Custos por Tipo de Recursos
- Consumo por Tipo de Recurso por Centro de Custos e PTRES registrados nos subgrupos de contas do grupo 7.3 – Custos por Centro de Custos e PTRES
- Consumo por Tipo de Recurso por Centro de Custos registrados nos subgrupos de contas do grupo 8.1 - Custos de Insumo por Centro de Custos
- Consumo por Tipo de Recurso por PTRES registrados nos subgrupos de contas do grupo 8.2 – Custos por PTRES

Além dessas informações, seria obtido, ainda, o consumo total dos recursos, o custo por centro de custos, por PTRES e por centro de custos associados ao PTRES, pela simples consulta aos grupos:

- 7.2 – Custos por Tipo de Recursos;
- 7.3 – Custos por Tipo de Recurso por Centro de Custos e PTRES
- 8.1 - Custos por Tipo de Recursos por Centro de Custos
- 8.2 – Custos por Tipo de Recurso e por PTRES

6.3.1.2. Envolvendo mais de uma Unidade Gestora

A situação apresentada no item anterior é aplicável quando o recurso é utilizado pela entidade que executa a liquidação. Porém, existem entidades que realizam as liquidações das despesas em função de um grupo de unidades, não sendo responsável pelo consumo do recurso. Por exemplo, determinados órgãos centralizam o pagamento de pessoal em apenas uma unidade gestora, mas o pessoal é distribuído a várias entidades dos órgãos. Portanto, os custos desses recursos não devem recair sobre a unidade que efetuou a liquidação da despesa e sim, distribuídos às entidades que utilizaram aqueles recursos.

Então no primeiro momento, a unidade que liquida despesa (aqui denominada de UG1) gera saldo nas contas de Recursos a Classificar por Centro de Custos e Custos por Tipo de Recursos por Centro no seu próprio demonstrativo, como se fosse ela a consumir o recurso. Nos mesmos moldes apresentados no Lançamento 1 do item anterior, abaixo transcrito:

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1.1 - Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + 00001		Conta corrente – 888.888.888.88 + 000001	
Debitada			Creditada
pelo reconhecimento do consumo do recurso			pelo reconhecimento do consumo do recurso

QUADRO 7 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS - LANÇAMENTO NA UG LIQUIDANTE (UG1)

FONTE: Elaborado pelo autor

No segundo momento, a entidade que liquidou a despesa emitiria uma Nota de Lançamento, passando os valores gerados em suas contas, no módulo de custos do Siafi, para a unidade gestora responsável pelo consumo do recurso (aqui denominada de UG2).

Lançamentos de transferências de custos

a) Na UG que liquidou a despesa (UG1)

Débito

8.1.1– Custos por Tipo de Recurso por Centro de Custos

(lançamento – 1b)

Crédito

7.1.1 – Recursos a Classificar por Centro de Custos

(lançamento – 1a)

b) Na UG que utilizará o recurso (UG2)

Débito

7.1.1 – Recursos a Classificar por Centro de Custos

(lançamento – 1c)

Crédito

8 1.1– Custos por Tipo de Recurso por Centro de Custos

(lançamento – 1d)

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1.1 - Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + 00001		Conta corrente – 888.888.888.88 + 000001	
Debitada	<u>1a – Creditada</u>	<u>1b – Debitada</u>	Creditada
pelo reconhecimento do consumo do recurso	<u>pela transferência de saldo para a UG2</u>	<u>pela transferência de saldo para a UG2</u>	pelo reconhecimento do consumo do recurso

QUADRO 8 - TRANSFERÊNCIA DOS CUSTOS - LANÇAMENTO NA UG LIQUIDANTE (UG1)

FONTE: Elaborado pelo autor

NOTA: Lançamento destacado com o traço sublinhado.

7.1.1 – Pessoal a Classificar por Centro de Custos		8.1.1 - Custos de Pessoal por Centro de Custos	
Conta corrente - 888.888.888.88 + Código UG2		Conta corrente – 888.888.888.88 + Código UG2	
1c – Debitada			1d – Creditada
pela transferência de saldo da UG1			pela transferência de saldo da UG1

QUADRO 9 - CONTABILIZAÇÃO DOS CUSTOS - Lançamento na UG recebedora (UG2)

FONTE: Elaborado pelo autor

A unidade responsável pelo consumo do recurso faria, a partir do recebimento dos custos a classificar, as alocações aos seus centros de custos responsáveis e aos programas de trabalho que ela executa, nos mesmos moldes apresentados nos lançamentos 2 e 3 do item anterior.

Essa contabilização permitiria, por intermédio do siafi, identificar os custos em todos os níveis de gerência, desde o Ordenador de Despesas na Unidade, que poderia atuar sobre as suas atividades rotineiras, para ter conhecimento dos custos de seus produtos, e também gerenciá-las, visando um melhor aproveitamento dos recursos a ele alocados; como também, os níveis hierárquicos mais elevados da administração poderiam utilizar as informações do sistema para verificar se os objetivos foram atingidos, conforme previsto no Plano Plurianual. Tal contabilização, propiciaria ainda, uma comparação, entre as diversas unidades da administração, do nível de aproveitamento dos recursos alocados a cada uma delas, permitindo atuar sobre o responsável para melhorar a gestão dos recursos disponíveis.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A administração pública está em processo de modernização. Essa modernização está sendo denominada de Nova Administração Pública (New Public Management – NPM). A contabilidade de custos, neste contexto, constitui um elemento para a introdução do conceito de administração orientada para resultado. Este estudo representa a aplicação da experiência de alguns países onde essa modernização está ocorrendo, de forma variada, como: Nova Zelândia, Alemanha, Holanda, Reino Unido, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, entre outros. Nestes países, verificou-se a importância da contabilidade adotar o regime de competência, tendo como uma das finalidades aproximar a contabilidade pública da contabilidade voltada para a iniciativa privada.

Nesse contexto, o Brasil passa pelo mesmo processo de modernização. Dispositivos legais estão regulamentando o assunto, fazendo com que a administração volte sua atenção para a contabilidade de custos como instrumento de controle, de tal forma a verificar a eficiência no uso dos recursos. A legislação determina que sejam mensurados os custos dos programas de governo, como, também, a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Apesar da determinação de se possuir uma contabilidade de custos no Governo Federal, isto não está ocorrendo de uma forma que evidencie os custos dos programas de governo. Diversas dificuldades foram identificadas para o desenvolvimento de uma contabilidade de custos na administração pública, tais como; falta de planejamento para a definição de um sistema de custos; definição de responsável pelos custos dos programas; ausência de escrituração voltada para

custos; necessidade de realizar a depreciação; carência de normas sobre demonstrativos de custos; pluralidade de entidade; indefinição sobre sistema de custeio adequado para administração pública e fatores comportamentais que não proporcionam o desenvolvimento do tema.

A pesquisa tem como hipótese que a adoção da contabilidade baseada no Princípio da Competência proporcionaria a integração de sistemas de custeio das entidades, ao Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, criando um instrumento para auxiliar a gerência no controle de custos dos programas de governo. Diante disso, foi constatado que o Siafi está estruturado em um plano de contas que é desdobrado em “contas correntes”, permitindo o tratamento da informação conforme a individualização exigida pela conta, objeto do detalhamento. Os atos e fatos administrativos são transformados em lançamentos contábeis realizados de forma integrada através de eventos. Esta estrutura permite a flexibilidade necessária para o desenvolvimento da contabilidade de custos com base no Princípio da Competência.

Contudo, foi verificada a existência de divergência no conceito de reconhecimento da despesa entre os autores com vocação para iniciativa privada e os autores direcionados para a área pública. Isto tem implicação direta na aplicação do Princípio da Competência. Para possibilitar a implantação de um sistema de custos na administração pública seria necessário harmonizar o conceito de despesa utilizado na contabilidade pública, com o utilizado na iniciativa privada. Isto proporcionaria, também, a aplicação do Princípio da Competência de forma mais harmonizada com a iniciativa privada. Para isto, seria necessário considerar na administração pública o reconhecimento da despesa com base na associação de causa e efeito, quando do consumo do recurso. Essa associação pode ocorrer

quando da caracterização do recebimento do bem ou serviço pela administração, como pode ocorrer somente quando do uso do bem ou ao longo de determinado período de tempo. Com isto, verifica-se, então, a possibilidade de aplicação do Princípio da Competência na administração pública, desde que a despesa seja reconhecida no momento do consumo dos recursos, para a produção de um bem ou serviço, beneficiando a sociedade e não pela emissão do empenho ou para a geração de receita.

A necessidade da implantação de um sistema de custos, apesar das dificuldades existentes, está se tornando consensual nos órgãos da administração pública. Contudo, é necessário que a contabilidade viabilize esse desenvolvimento. Entretanto, um sistema de custos deve atender a necessidade de cada entidade e na administração pública existe uma pluralidade de entidades, com finalidades distintas. Neste sentido, constatou-se que um sistema de custeio único não atenderia a necessidade de informação de cada entidade. Portanto, seria preciso definir o sistema de custeio adequado para cada entidade, bem como, desvincular a contabilidade de custos da execução orçamentária. Isto não significa que entidades com características aproximadas não devam ter sistemas de custeios similares, uma vez que a semelhança é salutar para possibilitar a comparação entre entidades que executam serviços de mesma natureza. Neste propósito, o modelo delineado permite que cada unidade gestora desenvolva o seu sistema de custeio integrando-o ao Siafi. Esta integração seria realizada pela utilização dos dados extraídos do Siafi que seriam processados nos sistemas da entidade. Nesse processamento a entidade alocaria os recursos consumidos aos seus centros de custos e aos programas de governo por ela desenvolvidos. Com os dados gerados pelo seu

sistema de custeio, a entidade realimentaria o SIAFI, alocando os custos aos programas.

Neste estudo, para permitir que as entidades contabilizem os seus custos aos programas de governo, é esboçado um plano de contas composto por classes de contas que seriam evidenciadas no módulo de custos delineado para o SIAFI. Também, são esboçados roteiros contábeis que proporcionem informações para os mais diversos níveis gerenciais, desde o responsável pelos centros de custos em cada entidade, passando pelo ordenador de despesa, até os níveis gerenciais mais elevados da administração pública e, da mesma forma, para o controle interno e externo. Esses agentes da administração poderiam utilizar as informações do módulo de custos do SIAFI para verificar se os objetivos foram atingidos, conforme previsto no Plano Plurianual, além de poder fazer uma comparação dos custos de determinado programa desenvolvido pelas diversas unidades da administração. Um programa, que seria executado por várias unidades gestoras de um determinado ministério, poderá ter os seus custos por unidade gestora, como também, ter os seus custos comparados com outras unidades gestoras do ministério, podendo, ainda, obter-se os custos totais do programa no ministério como um todo. O SIAFI permitiria, também, a consolidação dos custos do programa quando este for executado por mais de um ministério, obtendo-se desta forma os custos totais de um programa pelo nível hierárquico mais elevado da administração. Além disso, as informações de custos apropriadas no SIAFI poderiam servir para o SIGPLAN, onde associado com os dados físicos de cada programa, registrado pelos gerentes de programas, passaria-se a dispor da informação de quanto realmente custou determinado programa, o seu resultado, bem como, a relação custo x benefício.

Esta pesquisa não tem a pretensão de esgotar o assunto ou encerrar uma discussão, mas, apenas, apontar a possibilidade de se desenvolver uma contabilidade voltada para a mensuração dos custos dos programas de governo com base no Princípio da Competência, integrando os sistemas de custeio das entidades e o Siafi. Discussões ainda são necessárias, tais como, qual o sistema de custeio que se adequaria para cada entidade existente na administração pública, de modo a atender cada particularidade. Outras questões referem-se aos valores dos bens imóveis registrados no Siafi, se estariam atualizados conforme as orientações existentes; se os bens móveis, cuja vida útil já expirou, mas ainda estão em uso, devem ser reavaliados ou re-classificados como sugeridos neste trabalho; aos fatores de influência na administração pública quanto ao método de depreciação e tempo de vida útil do imobilizado; à constatação de quais fatores comportamentais dificultam a implantação da contabilidade de custos; à falta de vontade política, à deficiência técnica, desconhecimento do potencial da contabilidade de custos, entre outros. Quanto aos demonstrativos de custos dos programas, é primordial definir quais seriam as informações que deveriam ser evidenciadas, tendo em vista a diversidade de usuários. Estes foram temas identificados e comentados de forma sumária na pesquisa, mas carecem de aprofundamento para o desenvolvimento da contabilidade de custos na administração pública.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos, **Custo no Serviço Público**. Texto para Discussão - ENAP. Brasília-DF: n 31. Out 1998.

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

BOGT, Henk J. ter; HELDEN, G. Jan van. Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations **Management Accounting Research**, p 263–279. Nov, 2000.

BORINS, Sandford. Lessons from the New Public Management in Commonwealth Nations. **International Public Management Journal**, 1 (1): p. 37-58. 1998.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e da outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento Nº 39, de 27 de fevereiro de 19967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

_____. Decreto-lei nº 93.872, de 23 de dezembro de 1996 – Dispõe sobre a unificação dos recursos do tesouro Nacional, atualiza e consolida legislação pertinente. Disponível em: <<http://www.stn.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 30 de abril de 2003, 12:45h.

_____. Decreto nº 2.829, de 29 de outubro de 1998. Estabelece normas para a elaboração e execução do Plano Plurianual e dos Orçamentos da União, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 03 de outubro de 1998.

_____. Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, de 05 de maio de 2000.

BRASIL. Lei 4320/64, de 17 de março de 1964 – Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, de 23 de março de 1964.

_____. Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 07 de fevereiro de 2001.

_____. Lei nº 9.995, de 25 de julho de 2000. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2001 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 de julho de 2000

_____. Lei nº 10.266, DE 24 de julho de 2001. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2002 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 25 de julho de 2001

_____. Lei nº 10.524, DE 25 de julho de 2002. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2003 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 26 de julho de 2002

_____. Lei nº 10.707, 30 de julho de 2003. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração da lei orçamentária de 2004 e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 31 de julho de 2003.

_____. Manual de Operação do Sistema de Informações Gerenciais do Plano Plurianual – SIGPlan – Ministério do planejamento Orçamento e Gestão.

_____. Manual do PPA. Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão. Versão de 08 de abril de 1999.

_____. Portaria do Ministério do Orçamento e Gestão nº 42, de 14 de abril de 1999. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 14 de abril de 1999.

_____. Portaria Interministerial do Ministério da Fazenda e do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão nº 322, de 23 de agosto de 2001. Define a base de dados do SPIUnet como principal fonte alimentadora do SIAFI. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 28 de agosto de 2001.

_____. Projeto de Lei Complementar Nº 135 (PLC135) de que trata o Art. 165 § 9º, da Constituição Federal de 1988. Versa sobre normas gerais para elaboração, execução, avaliação e controle dos planos, diretrizes, orçamentos e demonstrações contábeis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (em tramitação no Congresso Nacional).

BRASIL. Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - **Conselho Federal de contabilidade**.

_____. Resolução CFC nº 774, de 16 de dezembro de 1994, Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade - **Conselho Federal de contabilidade**.

_____. Secretaria do Patrimônio da União. ON-GEADE - 004, de 28/8/2002 - **Orientação Normativa** da Gerência de Área de Cadastramento e Demarcação. Trata da Avaliação Técnica de Bens Imóveis da União ou de seu Interesse. Disponível em: <<http://www.spu.planejamento.gov.br/conteudo/legislacao/>>. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 07:42h.

_____. Secretaria do Patrimônio da União. ON – GEAPN – 007 - 24/12/2002 - – **Orientação Normativa** da Gerência de Área de Próprios Nacionais. Trata do Acesso ao Sistema de Gerenciamento dos Imóveis de Uso Especial da União – SPIUnet. Disponível em: <<http://www.spu.planejamento.gov.br/conteudo/legislacao/>>. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 07:52h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Glossário. Macrofunção 01.04.00. Acesso em: 09 de setembro de 2003, 14:58h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Instrução Normativa nº 08, de 14 de dezembro de 1999 - Aprovar as instruções com vistas a consolidar as informações existentes e unificar os procedimentos de controle necessários ao uso do Sistema. Macrofunção: 04.19.08. Acesso em: 09 de setembro de 2003, 14:58h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Extrator de Dado. Macrofunção: 02.07.00 . Acesso em: 05 de maio de 2003, 09:00h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Conformidade Contábil. Macrofunção 02.03.15. Acesso em: 22 de abril de 2003, 15:17h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Secretaria de Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Histórico. Macrofunção: 02.01.00. Acesso em: 05 de março de 2003, 17:24h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Imóveis de Propriedade da União. Macrofunção 02.11.07. Acesso em: 19 de agosto 2003, 12:49h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Modernização do Siafi. Macrofunção: 02.09.00. Acesso em: 05 de maio de 2003, 08:54h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Plano de Conta. Macrofunção: 02.06.00. Acesso em: 05 de maio de 20 de março de 2003, 08:09h.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Processo BT para Importação de Dados. Macrofunção: 08.03.06. Acesso em: 05 de maio de 2003, 09:10h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Programa de Acompanhamento de Gastos do governo. Macrofunção - 02.03.22. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 12:49h.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Siafi “on line”**. Roteiro para integração plena ao Siafi. Macrofunção 02.10.02. Acesso em: 19 de agosto de 2003, 15:28h.

_____. Tribunal de Contas da União. **Decisão** nº 358/2000 – Plenário. - Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/consultas/juris/>>. Acesso em: 30 de julho de 2003, 15:23h.

CASTRO, Róbison Gonçalves. **Finanças Públicas**. 5ª ed. Brasília – DF: VESTCON, 2002.

COSTA, Alan Gonzaga da. **Siafi e Finanças Governamentais: Uma Abordagem Holística**. - III Prêmio STN de Monografia, 1999. Brasília-DF: Ministério da Fazenda - STN, 1999, 620p. p. 572 - 614.

CRUZ, Flávio da. **Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 1997.

_____. PLATT Orion Augusto. As Exigências de Implantação de Sistema de Custos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e a Oportunidade para o Surgimento da CEMP - Contabilidade Estatal Municipal Participativa. In: 1º SEMINÁRIO DE CONTABILIDADE DA USP. São Paulo. Anais São Paulo 2001.

Documento de Visão Siafi XXI –Versão 1.0. **Secretaria do Tesouro Nacional** Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/sf/download/siafi_sec_xxi.pdf>. Acesso em: 23 de abril de 2003, 15:30h.

FARIAS, Helder Alexandre de Ávila. *Gestão Estratégica de Custos: Análise da Metodologia da Aeronáutica*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXXI, n. 138, p. 57-67, nov/dez, 2002.

FIGUEIRÊDO, Carlos Maurício Cabral. NÓBREGA, Marcos Antônio Rios da. **Gestão Fiscal Responsável – Simples Municipal - Os Municípios e a Lei de Responsabilidade Fiscal – Perguntas e Respostas**. Documento produzido no âmbito do convênio de cooperação técnica firmada entre o Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social e a Escola de Administração Fazendária. BNDES. Brasília, 2001.

FILHO, José Francisco Ribeiro. *Uma análise contábil da Lei de Responsabilidade Fiscal sob a ótica da Teoria da Gestão Econômica*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXX, n. 132, p. 57-71, nov/dez, 2001.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GILL, Derek. New Zealand experience with public management reform—or why the grass is always greener on the other side of the fence. **International Public Management Journal**. vol 3. Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 55–66. 2000.

GUIMARÃES, Klicia Maria S. *Uma abordagem teórica do Gerenciamento de Custos e avaliação do desempenho na Administração Pública*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXX, n. 128, p. 35-43, mar/abr 2001.

HENDRIKSEN, Eldon S. BREDA, Miguel F. Van. **Teoria da Contabilidade**. Traduzido por Antonio Zorato Sanvicente. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1999.

HOOD, Christopher. The "New Public Management" In the 1980s: Variations on a Theme. **Accounting Organizations and Society**, Vol. 20. nº 213. Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 93--109. 1995.

HORNGREN, Charles T. SUNDEN, Gary L. STRATION, William O. **Introdução a Contabilidade Gerencial**. Traduzido por José Ricardo Brandão Azevedo. 5ª ed. Rio de Janeiro – RJ: LTC editora, 2000.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das Sociedades por Ações**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2000.

KAM, Vernon. **Accounting theory**. 2nd ed. New York: John Willey & Sons, 1990.

KASHIWAKURA, Helder Kiyoshi. **Um Enfoque na avaliação e no Desempenho do Orçamento-Programa da administração Pública Federal**. Rio de janeiro: Dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 1997.

KELLY, Joanne; WANNA, John. Once More into Surplus: Reforming Expenditure Management in Australia and Canada. **International Public Management Journal**. 2(1). ISSN: 1096-7494. p. 127-146. 1999.

KLAGES, Helmut; LÖFFLER, Elke. Obstacles to the Administrative Modernization Process in Germany. **International Public Management Journal**, 1(2): p. 165-176. 1998.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 7ª. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAPSLEY Irvine; PALLOT June. Accounting, management and organizational change: A comparative study of local government. **Management Accounting Research**. p. 213-229. Nov, 2000.

LICHTNOW, Hilmar – *Siafi – Sistema Integrado de Administração Financeira – Revista do Conselho Regional de Contabilidade do RS* – Out./Dez. 1994 – p. 51-52.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Custos, planejamento, Implantação e Controle**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO Jr., J. Teixeira. REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada**. 26ª ed. Rio de Janeiro. IBAM, 1995.

MAHER, Michael. **Contabilidade de Custos – Criando Valor para a Administração**. Tradução José Evaristo dos Santos. São Paulo. Atlas, 2001.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. *O setor público administrativo e a gestão pública*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXXI, n. 138, p. 89-97, nov/dez 2002.

MARCELINO, Gileno Fernandes. *Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil*. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro – RJ, Fundação Getulio Vargas. Vol 37 (3), p. 641 – 659, mai/jun 2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos – inclui o ABC**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 17ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1992.

MELLO, Paulo Madalon. **O Siafi Dentro de uma Abordagem Neo-Schumpeteriana: Um Estudo do sistema de Administração Financeira do Governo Federal**. - III Prêmio STN de Monografia, 1999. Brasília-DF: Ministério da Fazenda - STN, 1999, 620p. p.451 - 512.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 6ª ed. Brasília – DF: VESTCON, 2002.

NAKAGAWA, Masayuki. **ABC - Custeio Baseado em Atividade**. São Paulo: Atlas, 1994.

NASCHOLD, Frieder; DALEY, Glenn. Learning from the Pioneers: Modernizing Local Government. Part One. **International Public Management Journal**, 2(1). p. 25-51. ISSN: 1096-7494. 1999.

NASCIMENTO, José Olavo. *Contabilidade Pública - Preliminares*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXIX, n. 126, p. 21-26, nov/dez 2000.

PALLOT, June. New Public Management Reform in New Zealand: The Collective Strategy Phase. **International Public Management Journal**, 1(1): p. 1-18.1998.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas – A Política Orçamentaria no Brasil**. São Paulo: Atlas, 1999.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. **Contabilidade Pública**. 7ª ed. Franco & Fortes editoração. Brasília, 2002.

PISCITELLI, Roberto B. **O Controle Interno na Administração Pública Federal**. Brasília: ESAF, 1988.

_____. TIMBÓ, Maria Zulene Farias. ROSA Maria Berenice. **Contabilidade Pública – Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PROJETO Siafi XXI – STN/SERPRO- Time de Construção de Solução. Ata de reunião em 24 de abril de 2003.

RIBEIRO, Sheila Maria Reis. **Controle interno e paradigma gerencial**. (Texto para discussão, 17). Brasília: ENAP, 31 f. 1997.

SILVA, Lino Martins da. **Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custo na Administração Pública**. - II Prêmio STN de Monografia, 1998. Brasília-DF: Ministério da Fazenda - STN, 1998. 613p. p. 397- 450.

_____. *Contribuição ao Estudo do Sistema de Custeamento na Administração Pública*. **Revista Brasileira de Contabilidade**. Brasília – DF, Ano XXVIII, n. 119, p. 36-48, set/out 1999.

_____. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um enfoque na Contabilidade Municipal**. 2ª ed. São Paulo. Atlas, 2003.

SILVEIRA Jr., Aldery. TRISTÃO, Gilberto. *Siafi: Realidade e Perspectiva*.V.14, n. 1, p. 31-49, set/dez 1993, Nº de capa 34. **Revista ABOP**. Brasília –DF 1993.

STEINER, Reto. New Public Management in Swiss municipalities. **International Public Management Journal**. vol 3 . Elsevier Science Ltd, Grant Britain. p. 169–189. 2000.

Tutorial Siafi — **Secretaria do Tesouro Nacional**. Brasília DF- Registro ISBN N° 85-85975-02-04. CD ROOM.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. São Paulo. Atlas, 2000.

WANG, Xiaohu. *Assessing Administrative Accountability. Results From a National Survey*. **American Review of Public Administration**, Vol. 32 n° 3, September, 2002 350-370.

GLOSSÁRIO

AÇÃO - Compreende o nível Máximo de agregação das metas de governo através da qual é alcançada a realização dos grandes projetos e atividades da Nação.

ATIVIDADE - Conjunto de operações que se realizam de modo contínuo concorrendo para a manutenção da ação do governo, com resultados que geralmente podem ser medidos quantitativa ou qualitativamente.

BALANCETE - Demonstrativo contábil de verificação no qual se encontram os saldos das contas devedoras e credoras dispostos em forma de equação, ou seja, total dos saldos devedores igual ao total dos saldos credores.

CONFORMIDADE - É um dos instrumentos de segurança do SIAFI, que permite as UG garantir a fidedignidade das operações por elas realizadas (Diária, Contábil e de Operadores).

CONTA CORRENTE CONTÁBIL - Representa o menor nível de desdobramento da estrutura de uma conta contábil, permitindo o controle individualizado de saldos para os quais seja necessário maior detalhamento, principalmente para identificar fornecedores, empenhos, transferências e célula orçamentária.

DESCENTRALIZAÇÃO INTERNA DE CRÉDITOS - Movimentação de recursos orçamentários entre UG de um mesmo Órgão/Ministério ou Entidade integrante dos orçamentos fiscal e da seguridade social (art. 2., do Decreto nº 825, de 28 de maio de 1993)

DESPESA CORRENTE - Representa encargo que não produz acréscimo patrimonial, respondendo assim, pela manutenção das atividades de cada Órgão/Entidade.

DESPESA DE CAPITAL - É a despesa que resulta no acréscimo do patrimônio do Órgão ou Entidade que a realiza, aumentando, dessa forma sua riqueza patrimonial

ELEMENTO DE DESPESA - Estrutura codificada da despesa pública de que se serve a administração pública para registrar e acompanhar suas atividades (art.15, Lei 4.320, de 17 de março de 1964)

EMPENHO DE DESPESA - Ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (art.58, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964)

ESFERA - Compreende o nível de elaboração e execução orçamentária da União representando os três tipos de orçamento federal: o Fiscal, o da Seguridade Social e o de Investimentos das Empresas Estatais.

EVENTO - Código estruturado que identifica o fluxo contábil completo de atos ou fatos administrativos e que substitui, de forma automática, o tradicional procedimento de registro contábil mediante a indicação das contas devedoras e credoras que constituem um determinado lançamento.

FONTE DE RECURSO - Indica a origem de recursos orçamentários transferidos para um determinado Órgão/Entidade, destinados à manutenção das suas atividades permanente programadas.

FUNCIONAL PROGRAMÁTICA - Estrutura orçamentária que combina função, programa, subprograma, projeto ou atividade e que se destina ao registro e acompanhamento da execução orçamentária.

GESTÃO - Parcela do patrimônio de uma UG correspondente a entidade administrada pela mesma Unidade que, tendo ou não personalidade jurídica própria, deva ter demonstrações, acompanhamento e controles distintos, caracterizada por Gestão Tesouro, Gestão Fundo e Gestão 10.000.

INVESTIMENTO - Denominação de despesa destinada ao planejamento e execução de obras, inclusive as destinadas a aquisição de imóveis considerados necessários a realização de obras, bem como a programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento de capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

LEI DE DIRETRIZES ORÇAMENTÁRIAS (LDO) - Compreende o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispendo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (art. 165, & 2, da Constituição Federal, de 5 de outubro de 1988).

LEI ORÇAMENTÁRIA - Discrimina a receita e a despesa, de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade (art. 2., Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

LIQUIDAÇÃO DE DESPESA - Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, art. 63).

NOTA DE DOTAÇÃO (ND) - Documento utilizado para registro de desdobramento do Plano Interno ou detalhamento da Fonte de recursos (se for detalhada), dos créditos previstos no OGU e a inclusão de créditos nele não incluídos.

NOTA DE EMPENHO (NE) - Documento utilizado para registrar as operações que envolvem despesas orçamentárias realizadas pela Administração Pública e que indica o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria (art. 61, Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964).

NOTA DE LANÇAMENTO (NL) - Documento utilizado para registrar a apropriação/liquidação de receitas e despesas, bem como outros atos e fatos administrativos, inclusive os relativos a entidades supervisionadas.

NOTA DE MOVIMENTAÇÃO DE CRÉDITO (NC) - Documento utilizado para o registrar eventos vinculados à movimentação interna e externa de créditos.

ORDEM BANCÁRIA (OB) - Documento destinado ao pagamento de compromissos, bem como a liberação de recursos para fins de adiantamento, em contas bancárias mantidas no Banco do Brasil.

ORDENADOR DE DESPESA - Toda e qualquer autoridade de cujos atos resultarem emissão de empenho, autorização de pagamento, suprimimento ou dispêndio de recursos da União ou pela qual esta responda (art. 80, §1º, Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967), em obediência ao art.43, Decreto, 93 873, de 23 de dezembro de 1986, e ao princípio de Controle Interno da Segregação de Funções, o cargo de Gestor Financeiro não poderá ser exercido pela mesma pessoa que ocupa o cargo de Ordenador de Despesa.

ORGÃO - Denominação dada aos Ministérios, Ministério Público, Entidades Supervisionadas, Tribunais do Poder Judiciário, Casas do Poder Legislativo e as Secretarias da Presidência da República.

PLANO DE CONTAS - Estruturação ordenada e sistematizada das contas utilizadas por uma entidade. O Plano contém as diretrizes técnicas gerais e especiais que orientam os registros dos atos e fatos praticados na entidade.

PLANO INTERNO - Instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação programada, usado como forma de detalhamento de um projeto/atividade, de uso exclusivo de cada Ministério ou Órgão, podendo desdobrar-se ou não em etapas.

PROGRAMA DE TRABALHO (PT) - Estrutura codificada (funcional programática) que permite a elaboração e a execução orçamentária, bem como o controle e acompanhamento dos planos definidos pela Unidade para um determinado período.

PROGRAMA DE TRABALHO RESUMIDO (PTRES) - Corresponde à codificação resumida do Programa de Trabalho, de forma a facilitar e agilizar sua utilização, sobretudo quanto as consultas do SIAFI. Essa codificação é atribuída automaticamente pelo Sistema para cada Programa de Trabalho.

PROJETO - Conjunto de operações limitadas no tempo, das quais, normalmente, resultam produtos quantificáveis física e financeiramente, que concorrem para a expansão ou para o aperfeiçoamento da ação governamental.

REGIME DE COMPETÊNCIA DO EXERCÍCIO - Princípio contábil que define o momento de apropriação das receitas e despesas, determinando o seu reconhecimento na apuração do resultado do período a que pertencerem e, de forma simultânea, quando se relacionarem. As despesas devem ser reconhecidas, independentemente do seu pagamento, e as receitas somente quando de sua realização.

SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL – SIAFI - Sistema informatizado que processa e controla a execução orçamentária, financeira e patrimonial da União, através de terminais instalados em todo o Território Nacional.

SISTEMAS CONTÁBEIS DAS CONTAS - Característica da conta que define a que sistema contábil pertence, de forma a oferecer maior segurança no momento dos registros contábeis, facilitando dessa forma, a análise gerencial. As contas contábeis podem pertencer a um dos seguintes sistemas:

O - Orçamentário - indica contas contábeis dos grupos Ativo e Passivo Compensados com interferência direta no controle do detalhamento da execução orçamentária da Receita e da Despesa.

C - Compensação - indica contas contábeis dos grupos Ativo e Passivo Compensados com função precípua de controle.

F - Financeiro - indica contas contábeis que pertencem às classes do Ativo, Passivo, Variações Ativas e Passivas, bem como Receitas e Despesas, com destaque para estas duas últimas, uma vez que as contas que compõem tais classes pertencem exclusivamente a este sistema, e que de forma imediata venham a impactar os recursos financeiros disponíveis.

P - Patrimonial - indica contas contábeis pertencentes às classes do Ativo e Passivo, bem como das variações Ativas e Passivas, e que não interferem diretamente na composição das disponibilidades de numerário e obrigações pendentes ou em circulação.

SISTEMA DE PATRIMÔNIO IMOBILIÁRIO DA UNIÃO - SPIU - Sistema informatizado que processa e controla os imóveis de uso Especial e Dominiais da União.

TABELA DE EVENTOS - Instrumento utilizado pelas UG no preenchimento das telas e/ou documentos de entrada no SIAFI para transformar os atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos, substituindo a forma usual de indicação da conta ou contas devedoras e credoras.

TRANSAÇÃO - Unidade de operação do SIAFI que corresponde a determinadas atividades de entrada ou de consulta aos dados do sistema.

UNIDADE GESTORA (UG) - Unidade Orçamentária ou Administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em consequência, esta sujeito à tomada de contas anual na conformidade dos disposto nos artigos 81 e 82 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

UNIDADE GESTORA EXECUTORA (UGE) - Unidade que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em consequência, esta sujeito a tomada ou prestação de contas anual.

UNIDADE GESTORA RESPONSÁVEL (UGR) - Unidade que responde pela realização da parcela do programa de trabalho contida num crédito.

UNIDADE ORÇAMENTÁRIA - Unidade da Administração Direta a que o Orçamento da União consigna dotações específicas para a realização de seus programas de trabalho e sobre os quais exerce o poder de distribuição.

ANEXOS

ANEXO A - Art. 52 da LRF - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

Art. 52. O relatório a que se refere o § 3º do art. 165 da Constituição abrangerá todos os Poderes e o Ministério Público, será publicado até trinta dias após o encerramento de cada bimestre e composto de:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
- c) despesas, por função e subfunção.

§ 1º Os valores referentes ao refinanciamento da dívida mobiliária constarão destacadamente nas receitas de operações de crédito e nas despesas com amortização da dívida.

§ 2º O descumprimento do prazo previsto neste artigo sujeita o ente às sanções previstas no § 2º do art. 51.

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;

II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;

III - resultados nominal e primário;

IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;

V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

§ 1º O relatório referente ao último bimestre do exercício será acompanhado também de demonstrativos:

I - do atendimento do disposto no inciso III do art. 167 da Constituição, conforme o § 3º do art. 32;

II - das projeções atuariais dos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos;

III - da variação patrimonial, evidenciando a alienação de ativos e a aplicação dos recursos dela decorrentes.

§ 2º Quando for o caso, serão apresentadas justificativas:

I - da limitação de empenho;

II - da frustração de receitas, especificando as medidas de combate à sonegação e à evasão fiscal, adotadas e a adotar, e as ações de fiscalização e cobrança.

ANEXO B - Art. 55 da LRF - Relatório de Gestão Fiscal

Art. 55. O relatório conterà:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4º;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;
- c) do cumprimento do disposto no inciso II e na alínea *b* do inciso IV do art. 38.

§ 1º O relatório dos titulares dos órgãos mencionados nos incisos II, III e IV do art. 54 conterà apenas as informações relativas à alínea *a* do inciso I, e os documentos referidos nos incisos II e III.

§ 2º O relatório será publicado até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder, com amplo acesso ao público, inclusive por meio eletrônico.

§ 3º O descumprimento do prazo a que se refere o § 2º sujeita o ente à sanção prevista no § 2º do art. 51.

§ 4º Os relatórios referidos nos arts. 52 e 54 deverão ser elaborados de forma padronizada, segundo modelos que poderão ser atualizados pelo conselho de que trata o art. 67.

ANEXO C -Balancete Contábil - Depreciação

__ SIAFI 2003-CONTÁBIL – DEMONSTRA - BALANCETE (BALANCETE CONTÁBIL)

23/04/2003 SALDOS DIFERENTE DE ZERO
 *** BALANCETE GERAL DA UNIÃO *** TELA: 001

MARCO DE 03 - FECHADO POSIÇÃO ATE O MÊS

CONTA / ÓRGÃO GESTÃO
 ÓRGÃO GESTÃO NOME DO ÓRGÃO SALDO ATUAL
 -----GLOBAL(PAIS + EXTERIOR) EM REAL

5.2.3.2.8.01.01 - DEPRECIÇÃO ADMINISTRAÇÃO

20302/11506 - NUCLEBRAS EQUIPAMENTOS PESADOS S/A
 20502/36801 - FINANCIADORA DE ESTUDOS E PROJETOS
 20605/19801 - COMPANHIA DE DESENVOLVIMENTO DE BARCARENA
 22202/13203 - EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA
 22203/11201 - COMPANHIA DE DESENV. DO VALE DO SÃO FRANCISCO
 22211/22211 - COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO
 25211/17801 - CASA DA MOEDA DO BRASIL
 29202/27206 - COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO DO SÃO FRANCISCO
 29203/27204 - EMP.BRASILEIRA DE PLANEJAMENTO DE TRANSPORTE
 29205/27208 - EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE
 29209/27211 - VALEC-ENGENHARIA, CONSTRUÇÕES E FERROVIÁRIA
 29214/27209 - COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS
 30201/11152 - RADIOBRAS - EMP.BRASILEIRA DE COMUNICAÇÃO
 52231/21202 - EMPRESA GERENCIAL DE PROJETOS NAVAIS

5.2.3.2.8.01.02 - DEPRECIÇÃO PRODUÇÃO

20302/11506 - NUCLEBRAS EQUIPAMENTOS PESADOS S/A
 25211/17801 - CASA DA MOEDA DO BRASIL
 29202/27206 - COMPANHIA DE NAVEGAÇÃO DO SAO FRANCISCO
 29205/27208 - EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE
 29214/27209 - COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS

5.2.3.2.8.01.99 - DEPRECIÇÃO OUTROS DEPARTAMENTOS

25207/17205 - SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS
 25280/17280 - BANCO CENTRAL DO BRASIL
 26294/15275 - HOSPITAL DE CLINICAS DE PORTO ALEGRE
 29214/27209 - COMPANHIA BRASILEIRA DE TRENS URBANOS
 36208/36208 - HOSPITAL CRISTO REDENTOR S/A
 36209/36209 - HOSPITAL FEMINA S/A
 36210/36210 - HOSPITAL NOSSA SENHORA DA CONCEIÇÃO S/A

5.2.3.2.8.02.00 - AMORTIZAÇÕES

22202/13203 - EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA
 25207/17205 - SERVIÇO FEDERAL DE PROCESSAMENTO DE DADOS
 25211/17801 - CASA DA MOEDA DO BRASIL
 29205/27208 - EMPRESA DE TRENS URBANOS DE PORTO ALEGRE
 29209/27211 - VALEC-ENGENHARIA, CONSTRUÇÕES E FERROVIÁRIA
 30201/11152 - RADIOBRAS - EMP.BRASILEIRA DE COMUNICAÇÃO