# O SIAFI COMO BASE DE DADOS PARA APURAÇÃO DE CUSTOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: Um Estudo Exploratório no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios - MPDFT

LUCIANA FORMIGA RODOLFO VASCONCELOS
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

ROMILDO ARAÚJO DA SILVA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

**Resumo**
O objetivo precípuo deste artigo é demonstrar a possibilidade que o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, criado pela Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com o SERPRO, tem de, mediante consultas especializadas, permitir a mensuração do custo, operação esta, que não é realizada hoje, na maioria dos órgãos da Administração Pública. Para tanto, neste estudo, foi realizada uma coletânea de informações orçamentárias do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios – MPDFT no exercício de 2003, que por possuir o seu orçamento já disposto na forma de plano interno e ação, facilitou este tipo de análise. Para a base de dados, foi usado como ponto de partida os planos internos de maior representatividade no contexto orçamentário, bem como aqueles que possuíam maior diversidade de natureza da despesa, permitindo assim, o confronto entre os valores que são simplesmente despesa, e os valores que são realmente custo. Foram adotadas as regras básicas da contabilidade, aplicando-se a devida depreciação aos materiais permanentes, como forma inclusive, de avaliar nesta situação especial, os valores relacionados ao custo no período. Utilizou-se também, no caso dos materiais de consumo a "velha" premissa de que o estoque final é igual ao estoque inicial do exercício (estoque final do exercício anterior), somando-se as compras e subtraindo-se as vendas (baixas de estoque), esta é uma forma de se chegar ao material consumido no período que nada mais é do que o custo propriamente dito. Finalmente foi realizada a transferência desses resultados para uma planilha do Microsoft Excel, e procedida a total análise dos dados obtidos de custos em relação à informação já "pronta" de despesas realizadas no SIAFI.

## 1. INTRODUÇÃO

A idéia de mensurar custos na Administração Pública Brasileira não é nova. O assunto já foi explorado por diversos autores. Para Afonso (1999, p.513)

> a preocupação com a correta aplicação dos recursos públicos tem levado administradores à busca de formas de se tentar medir custos mais adequadamente, visando o conhecimento de como foi feito determinado projeto e qual o seu custo-benefício à população.

Referindo-se à origem da previsão legal de apuração dos custos no serviço público federal no Brasil, reportamo-nos a 1964, nos termos da Lei 4.320, que Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Posteriormente, em 1967, o Decreto-Lei nº 200, Dispondo sobre a organização da Administração Federal e o estabelecimento de diretrizes para a Reforma Administrativa tornou a

enfatizar essa necessidade, que somente veio a ganhar maior relevância após a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, mais de três décadas depois.

Pode-se especificar o que as citadas legislações discorrem acerca da contabilidade de custos, destacando-se o artigo 85, da Lei 4.320/64; artigo 79, do Decreto-Lei nº 200/67 e artigo 50, parágrafo 3º, da Lei Complementar nº 101/2000, respectivamente:

> Art 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos **custos** dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e interpretação dos resultados econômicos e financeiros (grifo nosso). (BRASIL, 1964)
>
> Art. 79. A contabilidade deverá apurar os **custos** dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão (grifo nosso). (BRASIL, 1967)
>
> Art 50. [...]
>
> § 3º A Administração Pública manterá sistema de **custos** que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial (grifo nosso). (BRASIL, 2000)

O tema é bastante vasto e pouco discutido, comparativamente aos outros assuntos ligados à contabilidade. Slomski (2001, p. 276) entende que "a esse tema até o presente momento, no Brasil, dispensaram-se poucos esforços; no entanto, a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal de 4-5-2000, ele passou a ter maior ênfase na administração pública brasileira". Com este enfoque, Cruz e Platt (2001, p.1)

> Empresários e executivos, com visão de futuro, conhecem a importância do controle e gestão de custos para o sucesso empresarial num ambiente de mudanças e competição. Esta noção facilmente aceita no setor privado está ainda pouco desenvolvida no âmbito do setor público brasileiro.

É importante destacar que a administração pública possui a peculiaridade de realizar serviços com objetivo precípuo de satisfação da sociedade, sem contemplar a visão de lucro. Nesse contexto, salienta-se o questionamento Cruz e Platt (2001, p.1): "onde está a real importância da apuração de custos nos Municípios, Estados e União, uma vez que os mesmos não visam lucro nem estão sujeito à concorrência de mercado?"

Levando-se em consideração que os estudos nessa área ainda são incipientes, há que se considerar algumas dificuldades para se realizar uma adequada apuração de custos, surgidas principalmente pelo fato de que a administração pública não contabiliza a depreciação dos seus ativos permanentes; considera que todas as aquisições representam despesas no momento da liquidação, 2º estágio da despesa pública; utiliza um regime misto de contabilização – competência para a despesa e caixa para as receitas -, contabilizando algumas despesas no curso do exercício, mas que poderão ser anuladas no exercício seguinte, como no caso dos restos a pagar não processados, que representam as despesas empenhadas e não pagas até o encerramento do exercício, de acordo com o Art. 36 da Lei 4320/64; bem como os custos com pessoal.

Na avaliação dos bens móveis das entidades privadas, conforme as disposições da Lei 6.404/76, são deduzidos os valores referentes à depreciação, o que não se verifica nos termos dada Lei 4.320/64, referindo-se aos bens da administração pública:

> Art. 106. A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às normas seguintes
>
> I – (...)
>
> II – os **bens móveis e imóveis**, pelo de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção.
>
> III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras. (BRASIL, 1964) (grifo nosso)

Para a implantação de um sistema de custos no serviço público a base de dados disponível é o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, que controla, contabiliza

e registra a execução financeira, orçamentária e patrimonial de todos os órgãos e entidades integrantes da Administração Federal.

Dotado de vários subsistemas e grande volume de informações, a complexidade do SIAFI é evidenciada tomando-se por base o seu manual impresso, que é composto por quinze volumes. Silva *apud* Mota (2004) entende que por este parâmetro "pode ser constatado o gigantismo do documento e confirmar a grandeza do SIAFI".

Considerando os comentários e afirmações expostas e as dificuldades de implantação de um sistema de custos no Ministério Público do Distrito Federal e Territórios - MPDFT, o presente estudo pretende responder às seguintes questões:

- **Como utilizar os dados disponibilizados pelo SIAFI para a apuração de custos no MPDFT?**
- **Quais as despesas demonstradas pelo SIAFI que representam custos do período e quais delas necessitam de alguma forma de rateio ou apropriação para se chegar a informações de custos?**

Para a solução das questões em tela, serão utilizados os dados e informações disponíveis em planilhas de controle da execução orçamentária e financeira do MPDFT, órgão integrante do Ministério Público da União, constituindo-se em uma instituição permanente, essencial à função jurisdicional do Estado, incumbindo-lhe a defesa da ordem jurídica, do regime democrático, dos interesses sociais e dos interesses individuais indisponíveis.

Antes da implementação do orçamento-programa, com o qual o orçamento passou a ser considerado instrumento de planejamento, os gestores dos recursos públicos simplesmente elaboravam propostas orçamentárias, na maioria dos casos, com uma supervalorização da real necessidade, por não existir memória de cálculo que expressasse o porquê das solicitações orçamentárias enviadas à Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão.

A Lei 4.320/64 enuncia, à respeito deste tema, em seu artigo 27:

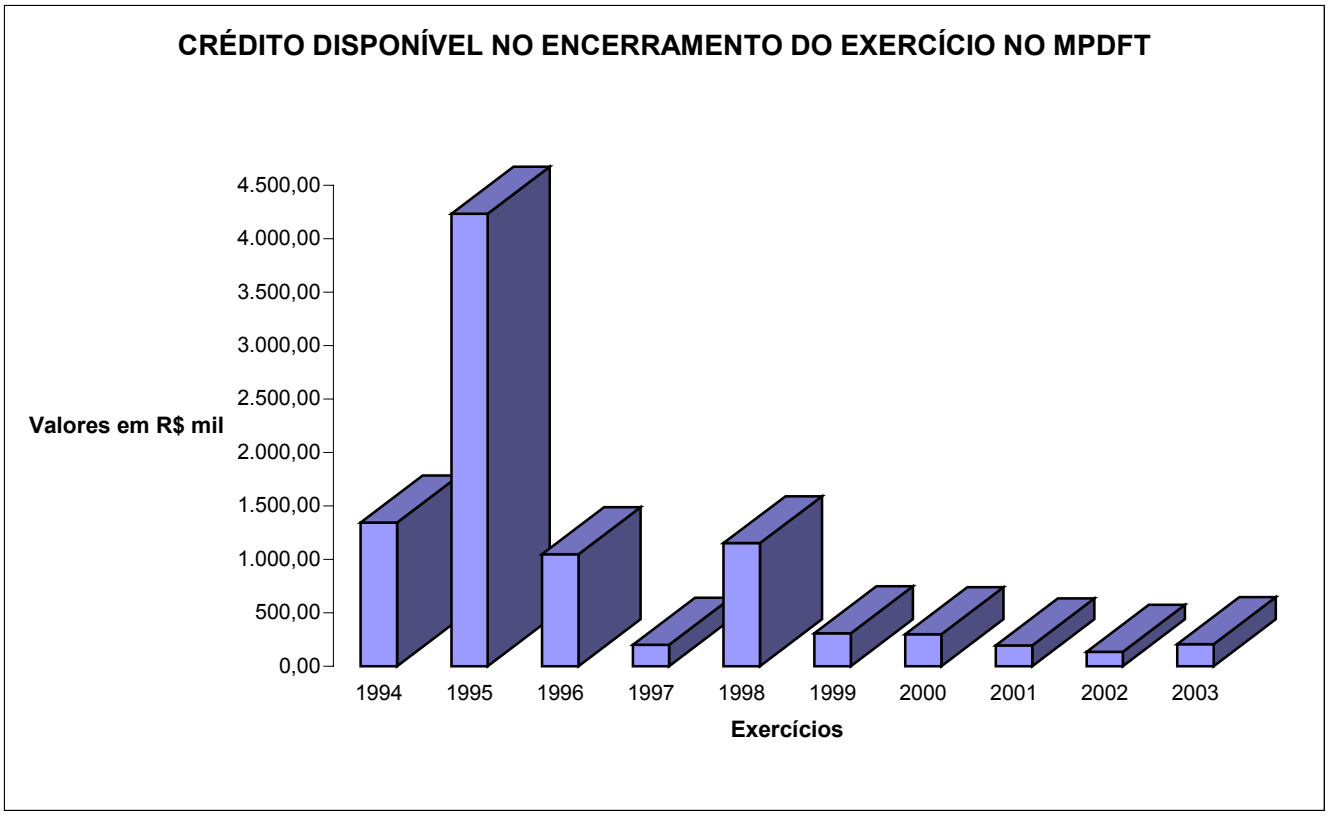
> Art. 27 As propostas parciais de orçamento guardarão estrita conformidade com a política econômico-financeira, o programa anual de trabalho do Governo e, quando fixado, o limite global máximo para o orçamento de cada unidade administrativa. (BRASIL, 1967)

Sobre esse aspecto afirmam Machado Jr. e Reis (2002/2003, p.78), "trata, a lei, agora de como devem ser organizadas as propostas parciais, sem entretanto, entrar em detalhe técnico".

Para a resolução deste problema concluem Machado Jr. e Reis (2002/2003, p.79):

> Daí a necessidade de desenvolver um sistema de mensuração capaz de ajudar neste cálculo. Não sendo possível tal mensuração, deverá ser feita uma estimativa, tão próxima da realidade quanto o permitir a experiência dos funcionários responsáveis pelo trabalho.

Conclui-se que os valores eram estimados e executados em conformidade com os pedidos dos usuários, e geralmente constatava-se uma boa sobra orçamentária no encerramento do exercício, visualizado neste caso específico, no gráfico abaixo, nos exercícios de 1994 a 1996, antes da implantação do acompanhamento orçamentário proposto neste trabalho, de 1997 em diante o plano interno já existe, sendo possível claramente observar a diferença.




O orçamento público era utilizado simplesmente como uma conta bancária, onde o cliente (gestor do recurso público) ia executando saques do "seu" dinheiro (recursos orçamentários), à medida em que precisava pagar suas contas (atendimento das necessidades do usuário). Faltava, logicamente, "Planejamento" e "Controle".

## 2. METODOLOGIA

Do ponto de vista do objetivo a presente pesquisa será efetivada na forma exploratória, pois, como define Beuren *et al*. (2003, p. 80) "A caracterização do estudo como pesquisa exploratória normalmente ocorre quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada".

Este trabalho transcorrerá, inicialmente, na construção da base teórica, visando ao aprofundamento no conhecimento necessário sobre a teoria de custos voltada para a administração pública, por meio da pesquisa bibliográfica que, conforme o entendimento de Gil (1997, p. 48) "é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos".

Será dada relevância à análise documental, com a verificação de dados do controle orçamentário do MPDFT, consubstanciados em planilhas de dados originados pelo SIAFI. Segundo Beuren *et al*. (2003, p. 89), a pesquisa documental "vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa".

## 3. REFERENCIAL TEÓRICO

### 3.1 O SIAFI no contexto da Contabilidade Governamental no Brasil

É notória a grande evolução da contabilidade pública no Brasil após a implantação do SIAFI. Silva (2004, cap. 6) destaca que "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" e *apud* Silveira e Tristão (1993, p. 41), destaca a afirmação destes de que "a Contabilidade é o coração do SIAFI".

Movido às dificuldades enfrentadas no exercício diário da gestão dos recursos públicos, e no sentido de preparar um orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987, através do Decreto 92.452 de 10/3/1986, foi criada, vinculada ao Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional, cujo objetivo principal era modernizar e integrar os sistemas de Programação Financeira, de Execução Orçamentária e de Controle Interno, visando solucionar os seguintes problemas:

- Registros manuais de disponibilidades orçamentárias e financeiras ocasionados pelos métodos rudimentares e inadequados;
- Ausência de informações gerenciais devido à defasagem da escrituração contábil em pelo menos 45 dias;
- Uso da contabilidade para simples registro formal;
- Processo de tomada de decisões comprometidas devido à diversidade de fontes e interpretações diferentes;
- Falta de qualificação profissional na área contábil;
- Mecanismos de controle ineficientes dando margem ao desvio de recursos;
- Os métodos de controle não permitiam a detecção dos maus gestores nem sua responsabilização;
- Má administração de caixa devido ao estoque ocioso de moeda ocasionado pelo grande número de contas bancárias para cada item de despesa em cada unidade.

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br):

> Com o SIAFI, os problemas de administração dos recursos públicos que apontamos acima ficaram solucionados. Hoje o Governo Federal tem uma Conta Única para gerir, de onde todas as saídas de dinheiro ocorrem com o registro de sua aplicação e do servidor público que a efetuou. Trata-se de uma ferramenta poderosa para executar, acompanhar e controlar com eficiência e eficácia a correta utilização dos recursos da União.

Para Pires (2002, p.38), o SIAFI possui os seguintes objetivos de caráter geral:

a) Prover os Órgãos Centrais, Setoriais, Seccionais e Executores de mecanismos adequados de registro e controle diário da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil;
b) Fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, Estadual ou Municipal;
c) Permitir que a Contabilidade Pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais para todos os nível da Administração;
d) Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos órgãos;
e) Permitir aos segmentos da sociedade a obtenção da necessária transparência dos gastos públicos.

Complementa ainda Pires (2002, p.38), relatando os objetivos de caráter específico do sistema:

a) Centralização da execução orçamentária e financeira, permitindo a padronização dos métodos e rotinas de trabalho, com benefícios sensíveis para a regulação dos procedimentos, disseminação de conhecimentos e execução de trabalhos;
b) Conservação da individualidade das disponibilidades dos recursos do Caixa do Governo, mesmo com a unificação, pelo registro no SIAFI/SIAFEM, dos limites financeiros de cada Unidade Gestora, Fundo ou entidade supervisionadaz;
c) Aprimoramento das funções dos Órgãos de Contabilidade Analítica, que poderão ter seus recursos humanos deslocados do registro das entradas de dados (escrituração) para análise e controle das saídas contábeis (relatórios).
d) Aprimoramento das funções dos Órgãos b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;

Para a Secretaria do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br), as principais vantagens do sistema são as mencionadas a seguir:

- Sistema disponível 100% do tempo e on-line;
- Sistema centralizado, o que permite a padronização de métodos e rotinas de trabalho;
- Interligação em todo o território nacional;
- Utilização por todos os órgãos da Administração Direta (poderes Executivo, Legislativo e Judiciário);
- Utilização por grande parte da Administração Indireta; e
- Integração periódica dos saldos contábeis das entidades que ainda não utilizam o SIAFI, para efeito de consolidação das informações econômico-financeiras do Governo Federal - à exceção das Sociedades de Economia Mista, que têm registrada apenas a participação acionária do Governo - e para proporcionar transparência sobre o total dos recursos movimentados.

Destacadas todas essas considerações acerca do SIAFI, é de se ressaltar a notória consideração de Silva (2004, cap. 6), haja vista aos objetivos do presente trabalho:

> Em que pese a amplitude do SIAFI no controle orçamentário, financeiro e patrimonial, o Sistema, no entanto, não apresenta entre seus objetivos a possibilidade ou a necessidade de informações de custos, não se constituindo, assim, num sistema que permita a apuração de custos.

Fundamentado nos objetivos e vantagens do SIAFI, e após a familiarização com o sistema, O MPDFT desenvolveu um sistema informatizado de acompanhamento da execução orçamentária e financeira, baseado em planilhas eletrônicas, que compara todas as despesas do exercício separadas por programas de trabalho e planos internos – PI.

O PI é um código desenvolvido para atribuir responsabilidade aos gestores e separar as ações dentro dos Programas de Trabalho do orçamento aprovado. A partir dessa implementação é que passou a ser possível a realização do acompanhamento diário do orçamento por ação.

## 3.2 Sistemas de Informações de Custos

Utilizando-se dos conceitos da tecnologia da informação, toda organização busca conhecer e gerenciar melhor seu processo informacional. Partindo deste principio algumas empresas estão buscando inovar seus processos, não só na parte material (*hardware*) como também na parte de processo (*softwares* e relatórios diferentes dos tradicionais). No entendimento de Moscove, Simkin e Bagranoff (2001, p. 143)

> Algumas organizações podem precisar de mais informações do que as produzidas por um sistema de informações contábeis tradicional. à medida que a tecnologia torna-se mais sofisticada, os sistemas de informações contábeis podem captar e processar informações de maneiras novas. As organizações podem usar essas informações para competir com outras. Pense, por exemplo, nos sistemas de contabilidade de custo.

Pode-se identificar a relevância do sistema de informações na forma de utilização dos dados fornecidos à alta administração, pois de acordo Garrison e Noreem (2001, p. 2) "todas as alternativas importantes consideradas pela administração durante o planejamento têm algum efeito sobre as receitas e os custos, e as informações contábeis gerenciais são essenciais para a estimativa de tais efeitos".

As informações gerenciais em qualquer empresa pública ou privada são cada vez mais requisitadas para o processo de tomada de decisão, para tanto, necessita-se de sistemas de informações especializados e capazes de satisfazer às necessidades da administração, destacando-se os sistemas de contabilidade de custos.

## 3.3 a Contabilidade de Custos no Ambiente Governamental Brasileiro

Segundo Iudícibus (1997, p. 28) "o objetivo principal da contabilidade (e dos relatórios dela emanados) é fornecer informação econômica relevante para que cada usuário possa tomar suas decisões e realizar seus julgamentos com segurança".

Kohama (2003, p. 47), considera que a Contabilidade Pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil e tem por objetivo "captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades de direito público interno".

Conforme definem Machado Jr. e Reis (1999, p. 156), comentando o Art. 99 da Lei 4.320, de 17 de março de 1964:

> A contabilidade especial de que trata o artigo é a chamada contabilidade de custos, ramo especializado da ciência contábil, cuja finalidade é o estudo dos custos incorridos na produção, com o objetivo de fixar a política de preço.

O papel fundamental da contabilidade pública, nesse contexto, é informar aos cidadãos, por meio de demonstrativos e relatórios econômico-financeiros, o resultado da gestão dos administradores públicos visando a um eficaz controle dos recursos públicos, inclusive acerca dos custos dos serviços disponibilizados para os cidadãos. Neste diapasão Silva (1996, p. 162), conceituando contabilidade pública, destaca vários dos seus objetivos, dentre eles o de "controle de custos e eficiência do Setor Público

De acordo Machado e Reis (1999, p. 156) o planejamento contábil visará, sobretudo, permitir "a determinação dos custos dos serviços de qualquer natureza mantidos pela entidade, a fim de orientar decisões na fixação dos preços e correções de desvios detectados".

Deve-se dar importância ao fato de que na administração pública freqüentemente ouve-se falar que a execução da despesa orçamentária está associada ao custo dos serviços públicos, incorrendo-se em erro técnico, visto que, segundo Cruz *et al*. (2003, p. 169), "o conceito de custo não está associado à aplicação de recursos orçamentários e sim ao consumo de bens e serviços no processo de produção – um conceito econômico".

Apesar da diferença entre despesa e custo e de que na Administração Pública Federal toda a execução de receitas e despesas são feitas por meio do SIAFI, dificultando a apuração de custos, dado que todos os gastos são considerados despesas, mesmo assim este se constitui na base de dados para a elaboração de um sistema de custos, destacando-se a inovação referida por Silva (2004, cap. 6)

> Atualmente, a STN[1] está desenvolvendo, em conjunto com o SERPRO[2], uma nova versão do SIAFI, que está sendo denominada Siafi Século XXI; [...] Entretanto, ressalta

[1] Secretaria do Tesouro Nacional.
[2] Serviço Federal de Processamento de Dados

> que existem várias solicitações dos usuários por mais funcionalidade e flexibilidade no tratamento das informações. O documento ainda registra que o aperfeiçoamento do atual SIAFI 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*.

Ainda não há fundamentos suficientes para se demarcar até que ponto o SIAFI Século XXI poderá atingir o objetivo de se constituir num programa capaz de proporcionar a eficiente apuração de custos no serviço público, mas já se revela animadora a previsão desta possível funcionalidade.

## 3.4 A LRF e a determinação da apuração de custos no setor público

No setor público ainda é incipiente a visão do controle com base nos custos dos serviços prestados à sociedade, apesar de a previsão legal de sua implantação ter sido imposta há mais de três décadas e reforçada pela LRF. Nesse sentido Silva (2004) destaca que

> o sistema tradicional da contabilidade pública estabelece, no Art.99 da Lei 4.320/64, que os serviços públicos industriais *manterão contabilidade especial para a determinação dos custos*, visando à instituição de um ambiente de controle gerencial na administração pública, a Lei Complementar 101/00 estabeleceu uma ampliação de alcance, reconhecendo a importância da análise de custos.

A necessidade de implantação de um sistema de custos no setor público vem sendo observada desde a edição da Lei 4.320/64 e do Decreto-Lei 200/67, tendo sido mais uma exigência trazida pela LRF, em seu artigo 50, § 3º, entretanto, até o momento, na administração direta do Poder Executivo Federal, apenas o Comando da Aeronáutica e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos buscaram se deter nesse propósito.

Acerca da inobservância das normas para a implantação dos sistemas de controle de custos na administração pública, não obstante obrigatoriedade imposta por alguns dispositivos legais, destaca Slomski (2001, p. 276),

> a esse tema até o presente momento, no Brasil, dispensaram-se poucos esforços; no entanto, entendo que a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal de 4-5-2000, ele passou a ter maior ênfase na administração pública brasileira, para a aferição de desempenho dos gestores públicos.

A principal ênfase da LRF é com o equilíbrio das contas públicas em todos os níveis de governo, visando, principalmente, a atingir o elementar princípio de adequar o nível dos gastos ao da arrecadação e, com isso, estabelecer limites para o endividamento público, as despesas de pessoal e dos restos a pagar, dentre outras exigências.

Destaque-se a importância da contabilidade de custos como instrumento facilitador no controle dos gastos públicos e auxiliar na tomada de decisão pelos gestores dos programas governamentais, na visão da nova administração pública.

## 3.5 A Teoria de Agência e a Contabilidade de Custos

Na administração pública a prestação de contas ao cidadão (principal) é realizada pelo gestor eleito (agente), ocorrendo os conflitos de interesses, principalmente, pela existência da assimetria informacional em que o agente possui toda a informação e o principal que está de fora não pode averiguar se as ações do agente são as melhores, de forma a atender seus objetivos.

A Teoria de Agência no Estado, segundo Slomski (2001, p. 339), pode-se demonstrar com uma cadeia de agente-principal com diversos estágios, no Brasil,

> o cidadão delega, via eleição, ao gestor eleito a gerência da entidade como um todo. Este por sua vez, delega áreas da entidade a ministros e secretários de Estado. Estes delegam subáreas aos diretores que, por fim, delegam funções aos servidores públicos. [...] cada qual, sucessiva e respectivamente dentro dos estágios subseqüentes, prestará contas de seus atos a seu principal, dentro da cadeia agente-principal criada pela entidade.

A Teoria de Agência no Estado evidencia a assimetria informacional na relação cidadão (principal) e gestores públicos (agentes). Segundo Slomski (2001, p. 339)

> Existe um problema de comunicação entre os (emissores e os receptores): agente e principal , estado e sociedade, aumentando, portando, a incerteza dos membros dessa sociedade sobre o que acontece no interior da coisa pública

A técnica de apuração de custos usada pela contabilidade, além do papel de auxílio à tomada de decisões, representa um importante instrumento para informar aos principais sobre os resultados gerados pelos agentes, pois, no entendimento de Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139)

> a teoria da *agency* oferece bases para um papel importante para a contabilidade no fornecimento de informações após a ocorrência de um evento: um chamado papel *pós-decisório*. Este papel é freqüentemente associado à função de custódia da contabilidade, na qual um agente informa um principal a respeito dos eventos do período passado. É isto que dá á contabilidade seu valor como *feedback*, além de seu valor *preditivo*.

O papel fundamental da contabilidade de custos é reduzir a assimetria informacional entre os cidadãos e os gestores eleitos, por meio de seus demonstrativos e relatórios.

## 4. ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DE DADOS

Para atender ao proposto no presente trabalho busca-se analisar o acompanhamento da execução orçamentária e financeira do MPDFT no exercício de 2003, cujas informações, oriundas do SIAFI, são consolidadas em uma planilha disposta no programa *Microsoft* Excel, distribuídos por PI, elaborada pelo Departamento de Orçamento e Finanças.

O SIAFI facilita o levantamento da despesa pública por Unidade Gestora – UG, o que não proporciona uma informação útil para a tomada de decisão, haja vista a amplitude de atividades desempenhadas por cada órgão. Portanto, o presente trabalho procura levantar os custos dos projetos ou atividades dentro do respectivo PI, visto que julga-se satisfatório buscar a evidenciação do custo da ação governamental.

Para atingir o objetivo proposto, o presente trabalho busca avaliar quais as informações da planilha que podem ser consideradas como custo do período dentro de cada PI e que processo de rateio seria necessário para se obter os custos das ações que não possam ser diretamente considerados como custo.

Por óbvio, como serão levantados apenas os custos do período, destaca-se que a esse valor alocado a cada PI deve-se adicionar, ao custo do projeto ou atividade, os custos de ativos adquiridos em períodos anteriores, como a depreciação de máquinas e de imóveis, para que se possa obter o custo total da ação.

Este projeto foi realizado tendo por fim o acompanhamento dos gestores responsáveis pelas ações no órgão, bem como o melhor aproveitamento dos recursos públicos, evitando desperdício e conseqüentemente corte por parte da Secretaria de Orçamento Federal, quando da solicitação de recursos através da submissão da Proposta Orçamentária.

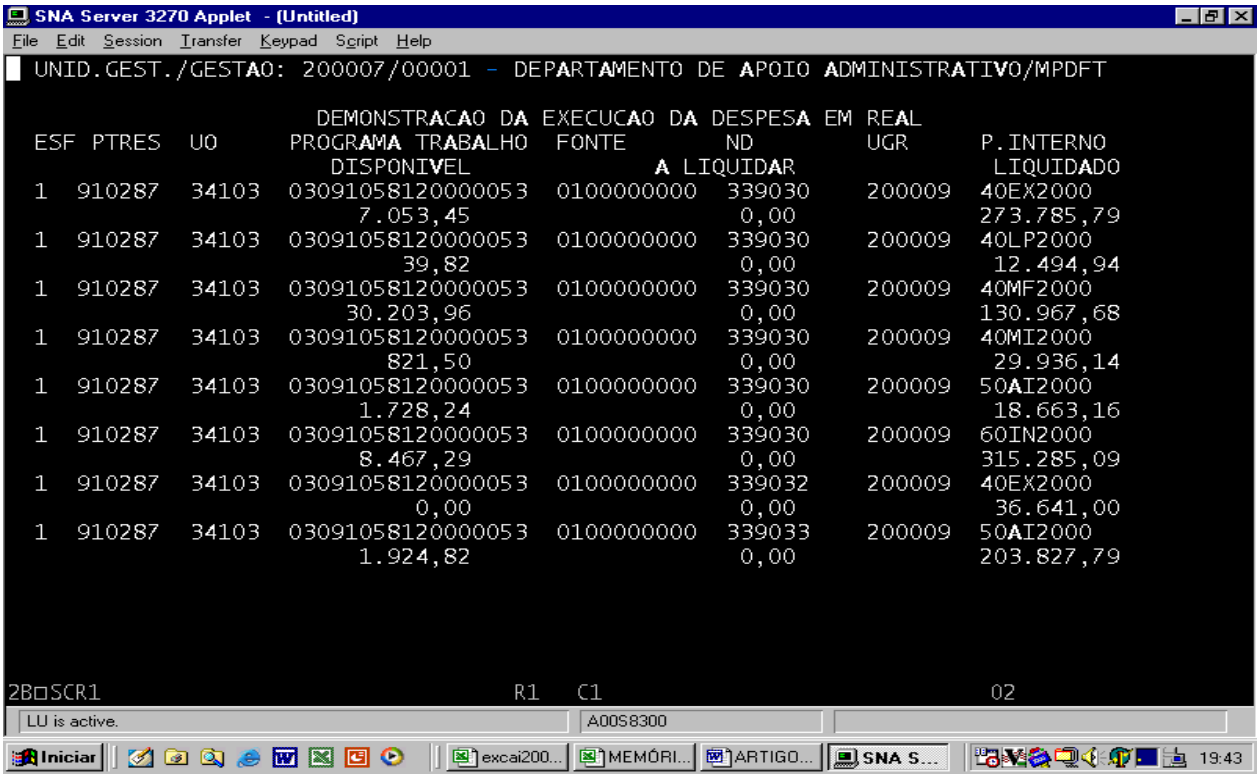
### 4.1. Obtenção dos dados

Para a realização desta pesquisa foram extraídos do SIAFI, por intermédio da transação CÉLULAS (conforme demonstrado abaixo), toda a despesa liquidada de dois programas de trabalho do MPDFT. Essa transação permite ao usuário a consulta dos valores disponíveis na unidade gestora, dos valores empenhados a liquidar e os valores liquidados por programa de trabalho, plano interno e elemento de despesa.

Foram escolhidos dois programas de trabalho quais sejam:

- Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário;
- Administração da Unidade.

Tal escolha se deve ao fato, dos dois programas contemplarem não somente todo o tipo de natureza de despesa utilizada no MPDFT, mas também por possuírem maior representatividade no orçamento do órgão; significando 76,2% do total executado no exercício de 2003.




## 4.2 Análise dos Dados

Neste tipo de estudo, a análise de dados é fundamental, pois a partir de então é possível gerar informações fundamentais ao processo de solução do problema, pois conforme Beuren *apud* Gil (2003, p.136), "o objetivo é organizar sistematicamente os dados de forma que possibilitem o fornecimento de respostas ao problema de investigação".

Após a obtenção dos dados obtidos no Siafi, elaborou-se a planilha de Acompanhamento da Execução Orçamentária/Financeira, cujo objetivo precípuo é permitir aos gestores a avaliação dos recursos de sua responsabilidade. A planilha, desenvolvida no Núcleo de Análise Orçamentária da Divisão de Avaliação e Acompanhamento do Departamento de Orçamento e Finanças do MPDFT, informa por departamento as despesas realizadas no período.

Ocorre que, nem todas essas despesas são custos do exercício, pois o custo para Martins (2003, p.25) representa "um gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens ou serviços". Ou seja, o custo está ligado ao consumo de bens ou serviços para obtenção de um

produto final, sendo que parte das despesas não são consumidas no exercício, ficando pois ativadas. Pautado neste conhecimento, buscou-se a elaboração de uma planilha que permitisse identificar quais as despesas representam efetivamente os custos dos programas de trabalho em questão no exercício de 2003.

**Apropriação de Custos dos Principais Programas de Trabalho do MPDFT em 2003**

| Posição SIAFI até 31/12/2003 | | | | | R$ 1,00 |
|---|---|---|---|---|---|
| **ATIVIDADE/PROJETO/ PLANO INTERNO** | **Natureza da Despesa** | **Despesa Liquidada (a)** | **Custos do Exercício (b)** | **Diferença (c=b-a)** | **(%) Custos/ Despesa (d=b/a)** |
| **TOTAL DOS PROGRAMAS** | | **143.237.912,78** | **142.263.540,75** | **974.372,03** | **99,32** |
| | | | | | |
| **Programa de Trabalho 03.091.0581.4261.0053 – 804720** | | | | | |
| **DEFESA DO INTERESSE PÚBLICO NO PROCESSO JUDICIÁRIO** | | **132.495.483,69** | **132.495.483,69** | **-** | **100,00** |
| **50PA4261 - Pessoal ativo** | | **132.495.483,69** | **132.495.483,69** | **-** | **100,00** |
| | | | | | |
| **Programa de Trabalho 03.091.0581.2000.0053 – 910287** | | | | | |
| **ADMINISTRAÇÃO DA UNIDADE** | | **10.742.429,09** | **9.768.057,06** | **974.372,03** | **90,93** |
| **PI 20DI2000 - Divulgação institucional** | | **109.357,80** | **113.184,04** | **(3.826,24)** | **103,50** |
| **Material de consumo** | **3.3.90.30** | **66.082,80** | **69.909,04** | **(3.826,24)** | **105,79** |
| **Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica** | **3.3.90.39** | **43.275,00** | **43.275,00** | **-** | **100,00** |
| **PI 50AI2000 - Ações institucionais** | | **1.716.630,42** | **1.717.515,33** | **(884,91)** | **100,05** |
| **PI 40LP2000 - Livros e periódicos** | | **203.260,30** | **152.617,95** | **50.642,35** | **75,08** |
| **Material de consumo** | **3.3.90.30** | **12.494,94** | **13.218,41** | **(723,47)** | **105,79** |
| **Outros serviços de terceiros - pessoa jurídica** | **3.3.90.39** | **126.558,09** | **126.558,09** | **-** | **100,00** |
| **Equipamentos e material permanente** | **4.4.90.52** | **64.207,27** | **12.841,45** | **51.365,82** | **20,00** |
| **PI 40EX2000 – Expediente** | | **2.219.842,70** | **2.092.553,91** | **127.288,79** | **94,27** |
| **PI 40MF2000 - Manutenção da frota** | | **341.398,49** | **292.361,70** | **49.036,79** | **85,64** |
| **PI 40MI2000 - Manutenção de imóveis** | | **3.626.739,76** | **3.611.872,28** | **14.867,48** | **99,59** |
| **PI 10MI2000 - Manutenção de Imóveis** | | **1.009.893,74** | **818.561,63** | **191.332,11** | **81,05** |
| **PI 60IN2000 – Informática** | | **1.498.749,44** | **967.734,57** | **531.014,87** | **64,57** |

O primeiro passo adotado foi definir o que seriam custos e o que, apesar de constar no SIAFI como despesa executada, não se relacionariam ao consumo do período. Chegou-se, pois às seguintes conclusões:

- As despesas com pessoal do Programa de Trabalho Defesa do Interesse Público no Processo Judiciário, foram consideradas custos em razão de se tratar do pagamento dos servidores que geram o produto final do MPDFT, qual seja, o atendimento ao cidadão;
- Os serviços de terceiros também são custos, dado que seu efetivo pagamento, somente é realizado após o atesto prestado na nota fiscal pelo responsável, já tendo gerado benefício dentro do exercício em análise;
- Quanto ao material permanente, considerou-se custo pertencente ao exercício, os valores proporcionais à depreciação, de acordo com os períodos, relativamente a cada tipo de material, conforme as práticas contábeis adotadas pela melhor doutrina;
- Para obtenção do custo dos materiais de consumo (demonstrado abaixo), ao estoque inicial, representado pelo saldo final do exercício de 2002, foi adicionado o valor das despesas liquidadas no exercício de 2003 e subtraído o estoque final neste exercício, conforme saldo do SIAFI em 31 de dezembro dos anos respectivos.

**Custo = Estoque inicial + Compras – Estoque Final**

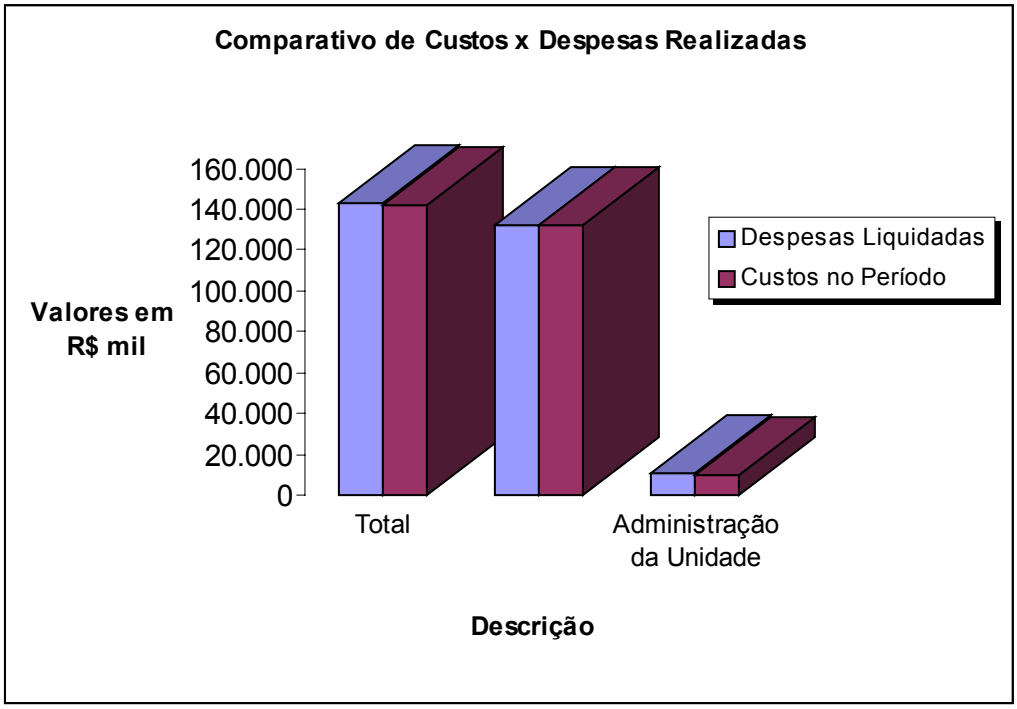
A tabela acima contempla apenas algumas subdivisões dos PI (subitens de despesas), como forma de facilitar a verificação de alguns dados relevantes, com destaque para os de material permanente e de consumo.

### 4.3 Interpretação dos Dados

Após a definição dos custos do período, verificou-se uma diferença entre as despesas realizadas e os custos do período. Procedida a devida interpretação concluiu-se que:

- Os custos de materiais de consumo representaram valores superiores ás despesas do exercício, indicando que foram consumidos no período quantidades superiores às adquiridas, ou seja, foi consumida parte dos materiais em estoque remanescentes do período anterior, o que significa que o estoque final foi menor que o estoque inicial;
- Quanto ao material permanente, percebe-se que as despesas realizadas são superiores aos custos do período, pois somente é possível ser considerado como custo o valor correspondente ao desgaste do bem em virtude dos eu uso durante o exercício. Considere-se que o estudo, por ter objetivo apenas ilustrativo, não contempla a exatidão do cálculo da depreciação relativamente ao número de meses de utilização, considerando apenas que os itens do permanente adquiridos e utilizados no exercício seriam depreciados pelo ano completo, dado que somente foram analisados os relatórios da execução orçamentária e financeira;
- Do total das despesas analisadas, 93% são representadas pelo pessoal ativo, o que amplia o percentual dos custos em relação às despesas, haja vista que todo o benefício gerado por esse tipo de despesa é relativo ao exercício do desempenho da função dos servidores dentro do período respectivo, consideradas as referências anteriormente dispostas em relação aos dispêndios futuros com previdência e pensões.
- Verificou-se que 99,3% das despesas totais realizadas são custos do período, conforme demonstrado no gráfico abaixo. O alto índice de despesas que são considerados custos significa que a quase totalidade dos gastos realizados no orçamento do MPDFT estão ligados a atividades ou serviços que representam o

consumo efetivo dos recursos no desempenho de sua função em atendimento à sociedade.




## 5. CONCLUSÃO

O levantamento dos custos dos serviços públicos constitui importante e necessária ferramenta para indicar aos administradores públicos o caminho das melhores decisões a serem tomadas no curso de suas ações, bem como pode representar uma forma satisfatória de prover a sociedade de informações adequadas sobre o consumo dos recursos que, em última instância, a ela pertence, reduzindo, desta forma, a assimetria informacional entre o cidadão – principal – e seu representante eleito - agente.

Na busca ao atendimento dessa necessidade de apuração de custos e da análise e interpretação dos dados fornecidos na planilha elaborada no MPDFT, pode-se concluir que a grande maioria das despesas realizadas representam custos, sendo necessário apenas a distinção entre o que realmente foi consumido no período, trabalho que ainda não é disponibilizado pelo SIAFI.

Para a obtenção automática dos custos será indispensável o desenvolvimento de um sistema que seja capaz de proceder o rateio das despesas, especialmente no que se refere ao material de consumo, pois este, apesar de ser liquidado, não é integralmente consumido no período em que foi adquirido. Há de se observar ainda que este consumo contempla igualmente estoques de períodos passados.

Importante se faz mencionar a não existência de depreciação dos equipamentos o que, fatalmente supervaloriza as despesas liquidadas no SIAFI relacionadas a esta natureza. Este sistema poderia ser dotado de mecanismos que possibilitassem não só a apuração total dos custos

no período, como também o detalhamento dos mesmos por ação, programa de trabalho, natureza da despesa ou plano interno, facilitando, assim, o processo de tomada de decisão pelos gestores.

O presente trabalho procura mostrar uma possível forma de se apurar custos na administração pública. Este é apenas o início de um estudo para que sejam apontadas possibilidades de desenvolvimento de um sistema capaz de dar o devido tratamento aos dados disponibilizados pelo SIAFI, tendo em vista a transformá-los em informações de custos, para o atendimento das determinações legais, especificamente à Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 6. REFERÊNCIAS


AFONSO, Roberto A E. **A Contabilidade Gerencial como instrumento de melhoria do desempenho**. III Prêmio de Monografia Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1999.

BEUREN, I. Maria. LONGARAY, A. Andrade. RAUPP, F. Maury. SOUZA, Marco A. B. de.

BRASIL. **Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Município e do Distrito Federal.

_____. **Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a Organização da Administração Federal, Estabelece Diretrizes para a Reforma Administrativa e dá Outras Providências.

_____. **Lei de Responsabilidade Fiscal**. **Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas para a Responsabilidade Fiscal e Dá Outras Providências.

CRUZ, Flávio da, JÚNIOR, A. Viccari, GLOCK, J. Osvaldo, HERZMANN, Nélio, BARBOSA, R. R. Naschenweng. **Comentários à Lei Nº 4.320**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CRUZ, Flávio da, PLATT, Orion Augusto, **A análise de custos no setor público**. Jornal Gazeta Mercantil. São Paulo, dez. 2001. Disponível em: http://www.nicb.ufsc.br.Acesso em: 28 jul. 2004.

GARRISON, Ray H. NORREN, Eric W. **Contabilidade Gerencial**. Tradução por José Luiz Pavarato. 9. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2001.

CRUZ, PLATT,

GIL, A. C**. Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HENDRIKSEN, Eldon S., VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Tradução por Antonio Zoratto Sanvicente. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Jr., J. Teixeira; REIS, Heraldo Costa. **A Lei 4320/64 Comentada.** 31. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2002/2003.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOSCOVE, Stephen A., SIMKIN, Mark G. e BAGRANOFF, Nancy A**. Sistemas de Informações Contábeis**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

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

PIRES, João B. Fortes S. **Contabilidade Pública – Teoria e Prática**. 6. ed.. Brasília: Franco & Fortes, 2001.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em 26 jul. 2004.
SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Custos no Setor Público.** 1.ed. Brasília: UnB, 2004. mimeo.
SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo**.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.
SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública:** um enfoque na contabilidade municipal. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2001.