

PROCEDIMENTOS PECULIARES DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL E SUA INFLUÊNCIA NA GESTÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

RESUMO

O objetivo deste trabalho é verificar se os procedimentos peculiares da contabilidade governamental, os quais se baseiam nos enfoques legalista e orçamentário, na observância do regime contábil misto relativo à receita pública (regime de caixa) e à despesa pública (regime de competência) e que acarretam em uma Contabilidade Patrimonial pouco representativa da realidade econômica e contábil dos órgãos públicos, afetam a gestão de custos desses órgãos. O estudo baseou-se na pesquisa bibliográfica sobre as contabilidades governamental e de custos e buscou verificar a ocorrência desses registros contábeis no Sistema Integrado de Administração Federal (SIAFI), de um determinado órgão do Governo Federal. Espera-se com a pesquisa ampliar a base teórica que norteia os gestores públicos no desenho operacional de seus sistemas de contabilidade de custos. Observou-se que procedimentos peculiares tais como, restos a pagar não processados, despesas de exercícios anteriores, o não registro de fatos econômicos, descumprem a primazia da essência sobre a forma, influenciando negativamente à gestão de custos. Como oportunidade de melhoria, sugere-se disseminar a importância da fiel observância dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na Contabilidade Governamental e das diretrizes constantes das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), para que a gestão de custos aplicada ao setor público torne-se confiável e consistente para a tomada de decisão.

Palavras Chaves: Contabilidade Governamental, Contabilidade de Custos, Patrimônio Público

1 INTRODUÇÃO

O cenário nacional atual impõe um desafio a ser transposto pelos gestores públicos brasileiros. Trata-se da maximização da utilização dos recursos públicos, colocados à sua disposição, a fim de obter maiores e melhores resultados que propiciem a eficiência, a economicidade e a eficácia de sua própria gestão e, consequentemente, beneficiem a sociedade.

Esse novo enfoque que se convencionou chamar de Nova Administração Pública – *new public management* – tende a privilegiar uma visão mais econômica e gerencial para a administração pública.

Em face desse contexto, a implantação de um sistema de controle de custos no setor público é fundamental para dotar seus administradores de maior capacidade gerencial e para fomentar a eficiência na obtenção e alocação dos recursos na consecução de um produto ou de um serviço. Além disso, as informações sobre custos da máquina pública devem ser prontamente disponibilizadas à sociedade (TCU, Informativo nº 186, de 14 out 08).

No entanto, os gestores públicos estão encontrando grandes dificuldades para implementar seus sistemas, haja vista a pouca de literatura sobre o tema voltada à esfera pública e à ausência de cultura de gestão de custos na administração pública como um todo. (NASCIMENTO, 2008)

Nesse sentido a proposta deste trabalho é aprofundar o estudo teórico das peculiaridades adotadas pela contabilidade pública, ou também denominada de contabilidade governamental (SILVA, 2003), tais como o registro de despesas de exercícios anteriores e de restos a pagar processados e não processados, a não observância de depreciação, entre outros, utilizando por base a bibliografia disponível que trata do tema (artigos, teses, dissertações, livros e outros), as legislações e os manuais disponibilizados pelas das entidades governamentais e verificar a ocorrência dos procedimentos na prática, pesquisando os registros contábeis lançados no SIAFI, no ano de 2008, em um determinado órgão federal. E buscando apresentar as mudanças que foram introduzidas pelas NBCASP e que serão, obrigatoriamente, observadas a partir de 1º de janeiro de 2010.

Para atingir o objetivo do estudo, o artigo apresenta nas seções 1 e 2 os principais conceitos teóricos que fundamentam o estudo sobre as peculiaridades da contabilidade governamental e de custos. Na seção 3 apresentam-se os métodos e os procedimentos adotados na pesquisa. Na seção 4 são descritos os possíveis problemas e impactos que tais particularidades possam vir a afetar à gestão de custos dos órgãos públicos. E, finalmente, são apresentadas na última seção as conclusões e implicações operacionais do trabalho.

2 PECULIARIDADES DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL

2.1 Contabilidade Legalista

Conforme enfatiza Pires (2002) a Contabilidade aplicada à Administração Pública, seja na área Federal, Estadual, Municipal ou no Distrito Federal, tem como carro chefe a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e o controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

No que se refere à apuração, a mensuração e ao controle de custos, desde 1964, a Lei 4.320/64 traz em seus dispositivos legais (art. 85 e art. 99) a exigência do seu registro pela contabilidade, a saber:

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 a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 99 – Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação de custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Porém, segundo Moura (2003) tais dispositivos trouxeram somente a obrigatoriedade de apuração aos custos industriais, não abrangendo toda a administração pública. Fato que foi corrigido com a publicação do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que implementou a Reforma Administrativa, apresentou em seu art. 79 “a obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão”. Nesse caso, valendo para toda a administração, não só àquelas que apuravam serviços públicos industriais.

Apesar disso, pouco se avançou nesta área até a retomada do assunto com a publicação da Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2000, mais conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que determina em seu §3º do art. 50 da LRF que: “A administração pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial”.

Com mandamento legal introduzido pela LRF, começaram a surgir mais estudos sobre contabilidade de custos aplicada ao setor público.

No entanto, a particularidade da contabilidade governamental no que tange a premissa da legalidade, princípio referenciado por Meirelles (1999, p.82), “A lei, para o particular, significa ‘poder fazer assim’, para o administrador público significa ‘deve fazer assim’” torna-se, segundo Silva (1997), imprestável no âmbito da Ciência Contábil, especialmente a gerencial, visto que conforme frisa o autor:

Deixar de registrar algum fato administrativo só porque fere algum dispositivo legal é desvestir a contabilidade do seu arcabouço científico e submetê-la à boa vontade dos administradores públicos temporários que, embora eleitos pelo voto popular, não tem, salvo honrosas exceções, compromisso com as funções permanentes do Estado, preocupando-se muito mais com as funções temporais que duram o tempo de um mandato.

E ainda, frisa Lima e Castro (2003, p.2003), a legislação que rege a contabilidade pública está anacrônica, até mesmo frente aos Princípios Fundamentais de Contabilidades ditados pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Nesse enfoque, a contabilidade governamental deixa de reconhecer obrigações no momento do fato gerador, por não haver autorização legislativa, por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), ocasionando o descumprimento do Princípio da Competência, segundo o qual as despesas deverão ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, independentemente do pagamento e o Princípio da Oportunidade, segundo o qual os registros no patrimônio e das suas mutações devem ocorrer de forma tempestiva mantendo a integridade patrimonial e deve ser feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Tal ocorrência, peculiar à contabilidade pública, quando reconhecida no exercício financeiro subsequente, somente, poderá ser regularizada utilizando a natureza de despesa com o elemento de despesa 92 – DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES – em cumprimento ao art. 37 da lei nº 4.320/64 que dispõe:

Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para os quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processados na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente, poderão ser pagas à conta de dotação específica

consignada no orçamento, discriminada por elemento, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Outro aspecto que afeta a gestão de custos, e não é registrado na contabilização dos órgãos públicos, por não ter previsão legal trata-se da apropriação das despesas com depreciação, amortização e exaustão. Existe apenas a previsão no mandamento legal disposto na Lei 4.320/65 para as entidades da administração indireta, a saber:

Art. 107. As entidades autárquicas ou paraestatais, inclusive de previdência social ou investidas de delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal terão seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo, salvo se disposição legal expressa determinar que o sejam pelo Poder Legislativo.

...

§ 2º As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Ainda, cabe frisar, que não por falta de dispositivo legal (Art. 106, § 3º, Lei 4.320/64), mas sim por falta de conhecimento da prática contábil, os administradores públicos, na sua grande maioria, deixam de registrar a reavaliação dos bens móveis e imóveis, pois o legislador optou por facultar a aplicação da técnica, visto que os órgãos públicos não visam o lucro.

2.2 Enfoque Orçamentário

Moura (2003) ressalta que seguindo o propósito da administração pública possuir uma contabilidade de custos, o § 1º, do art. 137 do Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986, destaca que os custos seriam apurados por projetos e atividades tendo como base o orçamento.

Mota (2004, p.221), doutrinariamente, reforça o aspecto legalista e o enfoque orçamentário da contabilidade pública, quando enfatiza que “Dentre os atos administrativos, o principal é a Lei Orçamentária em função de ser a responsável por quase todas as alterações patrimoniais”. E, destaca que são poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem é independente do orçamento, por exemplo, recebimento de bens em doação.

Silva (2003, p.194) enfatiza que a contabilidade teve grandes avanços à medida que o orçamento começou a ser utilizado como meio de controle financeiro por intermédio dos representantes eleitos pelo povo. Entretanto, Silva (1997, p.8) alerta que a ênfase nos aspectos financeiros do orçamento acaba deixando de lado alguns eventos de natureza econômica.

E, dentre esses eventos não contemplados na contabilidade governamental que afetarão a gestão de custos citam-se a não adoção do registro sistemático da depreciação, amortização e exaustão; a falta de relevação das provisões e a não utilização de reavaliações, por exemplo.

Além disso, o aspecto econômico é enfocado pela rígida classificação em despesas correntes e de capital que pouco contribuem para a melhoria do sistema de informações gerenciais e de custos. Pois a contabilidade governamental só reconhece os gastos pelo aspecto financeiro considerando que os mesmos diminuem as disponibilidades ou aumentam o passivo (SILVA, 1997, p.59).

Corroborando com essa visão Moura (2007, p.93) esclarece que o conceito de custo é colocado equivocadamente na administração pública, relacionando-o à execução orçamentária, e cita Cruz (2002, p.195) para ratificar sua observação, a saber:

Com frequência fala-se em custos no serviço público relacionado à execução da despesa orçamentária com algum indicador de serviço produzido ou prestado. 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.

Contudo, cabe ressaltar que avanços estão ocorrendo no sentido de registrar eventos dessa natureza nos balancos públicos, conforme Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p.30) nos Balanços Gerais da União há registros de avaliação dos investimentos pelo método de equivalência patrimonial e a atualizações dos valores de direitos e obrigações.

Observa-se diante do exposto que por conta do orçamento a contabilidade pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil (MOTA, 2004, p. 222).

Para que tal influência não seja um impeditivo para uma gestão de custos eficaz e eficiente os administradores públicos terão que desvincular o que Silva (1997, p.29) denominou de uma "ditadura financeira e orçamentária".

2.3 Regime Misto

Consta no Dicionário de Termos de Contabilidade Pública abrangente conceito sobre o assunto: “Modalidade conceitual estabelecida pela Lei nº 4.320/64, que dispõe sobre as finanças públicas da federação, art. 35 do Título IV - Do Exercício Financeiro, e que determina para a execução orçamentária, a combinação do Regime de Caixa para as receitas, ou seja, a realização dessas se dará após o efetivo impacto nas disponibilidades financeiras e o Regime de Competência para a despesa, reconhecendo-a em momentos diferentes, quais sejam: **1-** A obrigação em potencial ocorre no primeiro estágio, denominado empenho da despesa e que resulta em potencialidade passiva, e **2-** A obrigação real que ocorre no segundo estágio consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os documentos hábeis que sustentam a efetiva realização da despesa correspondente.” (FARIA, 2007, p.90)

Pelo conceito acima, Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p.28) explicam que enquanto o reconhecimento da despesa se dá desde o estágio do empenho, o da receita só ocorre no estágio da arrecadação, isto acentua o caráter conservador da contabilidade pública.

Tal procedimento na concepção de Silva (1997) é inaceitável, posto que deixa de fora da contabilidade e, portanto, dos resultados todas as receitas a receber que são do conhecimento da instituição e, ainda, determina textualmente que somente pertencem ao exercício as despesas nele “legalmente” empenhadas, quando o tecnicamente correto seria a apropriação das despesas em função da ocorrência dos fatos econômicos. Dessa forma, continua o autor, inviabilizaria o sistema contábil como um dos fatores para avaliação do desempenho dos administradores.

Ratificando a proposição exposta acima, ou seja, que o regime misto é incompatível com a contabilização de custos, Giacomoni (2003, p.170) relembra “No Brasil, há uma particularidade especial, já que a contabilização da despesa é procedida mediante o empenho, estágio prévio à realização em si da despesa (liquidação). Para calcular adequadamente os componentes de custos envolvidos em cada operação, as apropriações de custos quase sempre são feitas *a posteriori*”.

Machado (2002, p.114) argumenta que o foco da contabilidade governamental não é o fluxo de lucros, mas sim o fluxo de recursos financeiros. Nesse prisma o autor conclui que no Brasil pratica-se um regime de competência modificado e que as modificações são o não lançamento da depreciação, a ausência da distribuição das despesas financeiras relativas a débitos de dívidas de longo prazo e o reconhecimento de despesas empenhadas e não liquidadas (restos a pagar não processados).

Nessa última prática contábil, a qual Machado (2002, p.122) denomina de “Liquidação Forçada”, ou seja, levar as despesas empenhadas a comporem as despesas do exercício financeiro existem duas causas básicas para sua ocorrência:

- a primeira quando, os serviços foram prestados, no entanto não há documentação de suporte para se processar a liquidação; e
- a segunda quando, os serviços ou os bens não foram prestados ou entregues, nesse caso, nunca poderia ser processada a liquidação.

2.4 Contabilidade Patrimonial

A Secretaria do Tesouro Nacional no sentido de enfatizar a importância do controle dos atos e fatos que realmente impactarão o patrimônio público, visto que nem toda a despesa ou receita orçamentária afetarão o patrimônio das entidades, publicou dois manuais (despesa e receita) cabendo ressaltar dois aspectos:

- A classificação da receita e despesa sob os enfoques: patrimonial e orçamentário; e
- O momento do reconhecimento da receita e despesa na ótica dos referidos enfoques.

No Manual da Receita (2008, p.16/59) consta que a receita sob o enfoque patrimonial deverá “ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento” e no enfoque orçamentário seu reconhecimento será “no momento da arrecadação”.

Sendo no Manual da Despesa (2008, p.13/68) a despesa o enfoque patrimonial deverá “ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento”, e no enfoque orçamentário seu reconhecimento será no exercício segundo o qual as despesas foram “empenhadas”.

Dessa forma os Manuais da Receita e da Despesa desmistificam o regime misto, e exaltam que a contabilidade aplicada ao setor público efetua os registros orçamentários da receita e da despesa, atendendo ao disposto na Lei n.º 4.320/1964. Sendo que para fins de contabilidade patrimonial a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade. Ou seja, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade, ou seja, tanto para o reconhecimento da receita quanto para a despesa.

Outra característica da área pública, que deve ser observado é sobre o patrimônio público. Mota (2004, p.223) esclarece que o patrimônio a ser controlado (contabilizado) pelos órgãos e entidades públicos são tão somente aqueles bens que atendam as características de usos restrito, específico e não generalizado, de propriedade dessas entidades. Os bens públicos de uso geral e indiscriminadamente utilizados pela população, por exemplo: rodovias, praças, viadutos, quadras etc., não são contabilizados (não são objeto da contabilidade pública) pelos órgãos de contabilidade, apesar de ter sido utilizado recursos públicos na sua construção e manutenção.

Por fim cita-se a classificação de material permanente (despesa de capital) e material de consumo (despesa corrente) sobre a ótica impositiva da Lei nº 4.320/64, “Art. 15, § 2º Para efeito de classificação da despesa, considera-se material permanente o de duração superior a dois anos.”

3 ABORDAGENS SOBRE CONTABILIDADE DE CUSTOS

3.1 Terminologias Aplicadas em Custos

Segundo Machado (2002, p.118) para que seja possível o uso das informações da contabilidade governamental na construção de um sistema de custos é necessário uma aproximação terminológica entre a contabilidade governamental e a de custos.

Nesse sentido, buscou-se na literatura nacional a terminologia utilizada na sistemática de apuração de custos, a saber:

- **Gasto:** Compra de um produto ou serviço qualquer, que gera sacrifício financeiro para entidade (desembolso), sacrifício esse representado por entrega ou promessa de entrega de ativos. São todas as ocorrências de pagamentos ou de recebimentos de ativos, custos ou despesas.
- **Investimento:** Gasto ativado em função de sua vida útil ou benefícios atribuíveis a futuros períodos. São os gastos efetuados em ativos ou despesas e custos que serão imobilizados ou diferidos.
- **Custo:** Gasto relativo a bem ou serviço utilizado na produção de outros bens e serviços. São os gastos, que não são investimentos, necessários para fabricar os produtos da empresa.
- **Despesa:** Bem ou serviço consumido direta ou indiretamente para obtenção de receitas. São os gastos necessários para vender e distribuir os produtos.
- **Desembolso:** Pagamento resultante da aquisição de bem ou serviço (MARTINS, 2006 e PADOVEZE, 2006).

A partir desses conceitos investigou-se as possíveis equivalências e exceções que pudesse haver entre as contabilidades. No que tange as fases das despesas públicas e suas possíveis correlações com os conceitos aplicados à contabilidade de custos, Machado (2002, p.119) traçou um paralelo entre a terminologia utilizada na contabilidade de custos com a utilizada na governamental e descreveu, resumidamente, o que se segue:

- A Fixação, em termos genéricos, pode ser compreendida e praticada da mesma forma que o estabelecimento do custo padrão;
- A fase do empenho não encontra correspondências com os conceitos da contabilidade de custos;
- A fase da liquidação equivale ao conceito de gasto, uma vez que a despesa liquidada representa o sacrifício financeiro da entidade para obter um produto ou serviço; e
- A fase do pagamento equivale ao conceito de desembolso.

Ainda na tentativa de aproximar as terminologias contábeis, Machado (2002, p.121) explica que na contabilidade pública, conforme Lei 4.320/64, a classificação das despesas orçamentárias divide-se em Despesas Correntes (Despesa de Custeio e Transferências Correntes) e em Despesas de Capital (Investimentos, Inversões Financeiras e Transferências de Capital), e a partir da despesa liquidada (correspondente ao gasto) pode-se fazer a correlação de conceitos de:

- Investimentos para as Despesas de Capital; e
- Custos para as Despesas Correntes.

A partir desse ponto, segundo Machado (2002, p.122) bastaria realizar algumas ajustes para as Despesas Correntes (custos) e classificá-las como investimentos, como: gastos com conservação e adaptação de imóveis, material para estoque, as liquidações forçadas e as despesas de exercícios anteriores.

Mauss e Souza (2008, p.25) ressaltaram que “as organizações públicas são consideradas entidades sem fins lucrativos”, sendo assim, “elas não são remuneradas diretamente pelos serviços que prestam, ou seja, não vendem serviços; logo não há despesas (gastos ligados à obtenção de receitas)”. Ratificando a posição de Machado (2002, p.121) que em sua tese salientava que “no setor público, diferentemente do privado, não há necessidades de se distinguir entre o custo dos produtos ou serviços da despesa do período”.

3.2 Métodos de Custeio

Padoveze (2004, p.324) alerta acerca da importância de não se confundir método de custeio com forma de custeio e sistema de acumulação de custos. Uma vez que, segundo o autor, o método de custeio “indica quais custos devem fazer parte da apuração do custo dos produtos; o sistema de custeio; ou forma de custeio, está ligada à dimensão da unidade de mensuração e indica as opções de mensuração depois de adotado um método de custeio”.

Tradicionalmente, os métodos mais comuns na contabilidade são o custeio variável e o custeio por absorção. No entanto, existem outros tipos de métodos de custeio considerados como novos, entre os quais Koliver (2008, p.482) cita: custo-meta, custeio por unidades de esforço de produção e custeio baseado em atividades (Custeio ABC), sendo este último em destaque no Brasil, principalmente, na área pública.

A escolha de qual método a empresa ou entidade pública utilizará dependerá, em parte, da resposta da seguinte pergunta elaborada por Martins (2006, p.360): “Para que se quer o Sistema?”

Pois, um princípio fundamental da gestão de custos é: “custos diferentes para propósitos diferentes” Portanto, o custo do produto depende do objetivo gerencial que está sendo pretendido.

Em suma, Stark (2007, p.18) menciona que “o termo custo, por si só, não possui nenhum significado se não fizer referência a algum objeto, que habitualmente é o produto”. Sendo que Machado (2002, p.122) destaca que o objetivo das entidades públicas é produzir bens e serviços para entregá-los a comunidade.

4 METODOLOGIA

A pesquisa realizada trata das peculiaridades da contabilidade governamental e sua influência na apuração, mensuração e controle de custos, ou seja, sua influência na gestão de custos dos órgãos governamentais.

Buscou-se utilizar a pesquisa bibliográfica como forma de amparar o referencial teórico no qual se abordaram as peculiaridades estritas à contabilidade governamental e os conceitos e os aspectos relevantes sobre contabilidade de custos, sendo exploradas as fontes secundárias disponíveis como: artigos, teses, dissertações, livros e outros, além de legislações e manuais disponibilizados pelas das entidades governamentais.

Além disso, verificou-se a ocorrência desses procedimentos (despesas de exercícios anteriores, de restos a pagar, depreciação, etc), no exercício financeiro de 2008, em um determinado órgão público integrante da Administração Direta, que possui três entidades da Administração Indireta vinculadas, sendo omitido os valores por se tratar a pesquisa uma avaliação qualitativa. Para coleta de dados utilizou-se o SIAFI, mais especificamente a transação BALANCETE CONTÁBIL, pesquisando o código Institucional (Órgão).

Em que pese à limitação temporal para a elaboração do trabalho, tentou-se explorar o máximo de fontes possíveis sobre os assuntos, e a partir das peculiaridades da contabilidade pública comparar e analisar seus impactos na contabilidade de custos dos órgãos públicos.

Por fim, vale frisar que esse estudo está delimitado ao âmbito nacional (Brasil), no que tange ao estudo da bibliografia e à esfera federal, quanto às legislações aplicadas à Administração Pública.

5 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Com a finalidade de tentar identificar as peculiaridades da contabilidade governamental que afetam a gestão de custos.

Quanto ao aspecto legalista que engessa a contabilidade governamental, citou-se a omissão do registro de obrigações no momento do fato gerador, em decorrência de não haver autorização legislativa (previsão orçamentária) para a realização da despesa, no jargão dos gestores públicos, denominados de “vales” (criar obrigação sem a emissão de empenho).

Tal procedimento não seria registrado no patrimônio do órgão, pois o fato de ordenar despesa não autorizada em lei, nesse caso na Lei Orçamentária Anual (LOA), puniria o gestor em pena de reclusão de 01 (um) a 04 (quatro) anos conforme a Lei de Crimes Fiscais (Lei nº 10.028, de 19 out 00). No entanto, a omissão do registro fere a composição patrimonial, a qual influenciaria na gestão de custos da entidade, pois deixaria de se apropriar aos custos do período os gastos incorridos por intermédio do chamados “vales”.

Para minimizar a ocorrência do fato (“vales”) e desvincular o aspecto legal/orçamentário do aspecto patrimonial, a Secretaria do Tesouro Nacional orientou as Unidades Gestoras (UG) do Governo Federal (ver Nota Técnica STN/CCONT nº 2.309, de 28 dez 07), que utilizam o SIAFI, a registrarem no patrimônio a entrega do bem ou a prestação do serviço e sua respectiva obrigação, mesmo não havendo a previsão orçamentária. Nesse enfoque, bastaria adaptar o procedimento para a apropriação dos custos. Cabe ressaltar, que a Lei de Crimes Fiscais continua vigorando.

No exercício financeiro de 2008, no âmbito do órgão analisado, conforme pesquisa realizada no SIAFI não houve registro na conta contábil 21.211.11.00 – POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITOS/RECURSOS, criada para registrar os valores das obrigações devidamente reconhecidas, de fornecedores de bens e/ou serviços, não contempladas pela execução orçamentária em virtude da limitação da programação financeira ou por insuficiência de créditos, ou ainda em fase de identificação do crédito orçamentário.

A gestão de custos será afetada pelo não reconhecimento dessas obrigações (“vales”), em dois casos. No primeiro, quando no ato da utilização do bem ou serviço, pois seus gastos deveriam ser apropriados para os custos do período. No segundo, quando a obrigação não for reconhecida dentro do exercício em que ocorreu. Nesse último, as UG para extinguirem a obrigação com o credor deverão escriturar as despesas do retro exercício utilizando a conta de DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES, a qual requer um processo administrativo para seu reconhecimento e posterior inclusão no orçamento. E quando empenhada, liquidada e paga deverão ter seus valores expurgados no exercício de sua ocorrência para efeito de custos. No SIAFI, no órgão ora em análise, o montante registrado no elemento de despesa 92 - DESPESAS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES é relevante. Contudo, chama atenção que a grande totalidade dos registros referem-se a gastos com pessoal, não havendo qualquer registro para material de consumo ou permanente. Deduz-se que os responsáveis pelo registro no Sistema não sabem apropriar no elemento de despesa 92 ou omitem o lançamento para que não chame a atenção do Controle Interno.

Cumprindo uma das finalidades do estudo, cabe enfatizar que a NBC T 16.5, que trata do Registro Contábil, prevê em seus artigos 12 e 21 o registro no momento da ocorrência do fato gerador, em consonância com os Princípios da Competência e Oportunidade, independente da execução orçamentária, a saber:

12. Os registros extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.
21. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

Ainda, como influência do enfoque legalista e orçamentário citou-se a não previsão de depreciação, amortização e exaustão na Lei nº 4.320/64, como fato que impactaria a contabilização dos custos do setor público. Fato que impede os gestores de obter, por exemplo, a informação da vida útil do bem, importantíssima para o cálculo de custos.

Exemplificando a influência desse fato na gestão de custos, cita-se a aquisição de máquinas e equipamentos que terá em sua contabilização nos órgãos públicos todo o valor registrado como despesa (despesa de capital), que segundo Machado (2002, p.121) seria considerado como investimento, compatibilizando com a terminologia de custos. Nesse caso para apurar os custos dos serviços públicos, no qual essas máquinas beneficiariam futuros períodos, teria que realizar conforme a contabilidade empresarial, ou seja, pela apropriação, mensal, da depreciação do maquinário.

Conforme pesquisa realizada no SIAFI, no âmbito do órgão analisado, no ano de 2008, verificou-se registro na conta contábil 14.290.00.00 - DEPRECIAÇÕES, AMORTIZAÇÕES E EXAUSTÕES, apenas para as entidades da Administração Indireta, visto de previsão legal para apropriar o fato administrativo.

No entanto o lançamento foi realizado apenas no encerramento do exercício, novamente descumprindo as premissas dos Princípios da Competência e Oportunidade, sendo necessário ajustar a apropriação dos custos para que o mês de dezembro não absorva uma apropriação de custos desproporcional, o que acarretaria em disfuncionalidade nos relatórios gerenciais, base para a tomada de decisão do administrador.

Fato que começará a ser resolvido a partir 2010, pois o CFC publicou a NBC T 16.9 – DEPRECIAÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO, que em seu número 4 determina:

4. O valor depreciado, amortizado ou exaurido, **apurado mensalmente**, deve ser reconhecido nas contas de resultado do exercício, a observância desse procedimento pela contabilidade governamental trará benefícios à gestão de custos. Desde que a reavaliação dos bens seja realizada periodicamente e com certo grau de propriedade técnica. (grifei)

No aspecto referente ao regime misto Silva (2007) trata de desmascarar sua aplicação na contabilidade governamental quando salienta:

Na administração pública prevaleceu a ênfase no orçamento mediante registro da receita e despesa pública. Tal situação atendia perfeitamente a manutenção e, até certo ponto, a cômoda situação anterior do atrelamento da contabilidade pública à sua conformidade com a Lei, chegando inclusive a se afirmar que o reconhecimento da receita e despesa pública adota o regime misto, quando na realidade tal regime está inserido nos capítulos que dizem respeito ao orçamento e a sua execução.

No entanto tal abordagem, ainda, não está totalmente dissociada, ou seja, uma contabilidade orçamentária para acompanhar e controlar o orçamento (enfoque financeiro) e uma contabilidade patrimonial baseada na apuração e registro do fato gerador das receitas e despesas (enfoque patrimonial). Visto que na a apuração da conta “restos a pagar não processados” pelos órgãos públicos depara-se com várias inconsistências que influenciariam negativamente na gestão de custos e fere o Princípio da Competência.

Por intermédio do SIAFI, consultando a conta contábil 21.216.02.02 - NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR observa-se um montante de recursos relevante. A liquidação forçada, todos realizados automaticamente pelo sistema, em sua esmagadora maioria refere-se a despesas de correntes (material e serviço).

Nesse aspecto, conforme levantado no referencial teórico deste trabalho, grande parte das despesas correntes para fins de contabilidade de custos do setor público seriam

consideradas como custo (MACHADO, 2002 e MAUSS e SOUZA, 2008), despesas essas classificadas como de custeio, com algumas exceções (ver Machado, 2002). Sendo que havendo a liquidação forçada dessas despesas, o órgão público ao desenvolver um sistema de custos aplicado ao setor público deve maquinar uma maneira de identificar dentre os Restos a Pagar não processados aqueles que correspondem à prestação do serviço realizado, no entanto não houve tempo hábil do fornecedor entregar o documento de suporte, daquele que realmente não ocorreu a entrega do material ou a efetiva prestação do serviço, sendo este último excluído da composição dos custos do período.

Outra particularidade relevante trata-se da classificação de material dada pela contabilidade pública. A classificação de material permanente (despesa de capital) e material de consumo (despesa de custeio) sobre a ótica impositiva da Lei nº 4.320/64, que determina como base para classificação, apenas, o tempo de vida útil do bem, vai de encontro com o princípio da materialidade e pode influenciar na gestão de custos, por excluir ou incluir certos materiais como despesas correntes (consumo) ou de capital (permanente). E ainda, em alguns casos, gerar níveis de custos de controle superiores ao do bem que se deseja controlar.

Sobre os enfoques legal e patrimonial, atualmente, as normas brasileiras estão se adaptando as regras internacionais, com isso a contabilidade governamental começa a dar ênfase ao impacto no patrimônio. Em 2008, foram publicadas as NBCASP (NBC T 16) e os Códigos de Contabilidade Pública (Manuais de Receita e Despesa da STN) para diferenciar as visões patrimonial e orçamentária, ou seja, deverá haver o registro da receita em função do fato gerador, observando os princípios da competência e da oportunidade. Ainda, no momento da arrecadação da receita, deve haver o registro em contas específicas, demonstrando o regime de caixa exigido no artigo 35 da Lei nº 4.320/64. Com isso, observa-se que seria possível compatibilizar e evidenciar, de maneira harmônica, as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade, cumprindo, assim, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e o disposto na Lei nº 4.320/64.

Enfatizando as abordagens conceituais, verifica-se que os autores voltados para a iniciativa privada conceituam despesa como o uso do recurso para a obtenção de receita efetiva ou teórica. Sendo que 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.

Por fim, quanto à utilização do método de custeio não há no setor público qualquer restrição legal no tocante ao método de custeio a ser adotado. Na literatura pesquisada, somente, encontrou-se objeção ao método de custeio por absorção (MAUSS e SOUZA, 2008), que segundo o autor o serviço público é composto por alto índice de gastos indiretos, o que traria um grau de arbitrariedade muito acentuado para a apropriação dos custos. Machado (2002) defendeu a utilização do custeio direto por ser o método de aloca todos os custos – fixos e variáveis – diretamente a todos os objetos de custos sem a necessidade de rateio. Sendo que a grande maioria dos trabalhos pesquisados neste artigo defende a utilização do ABC, entre eles: BACEN (2004), BNDES (2000), Alonso (1999) e Ribeiro Filho (1997).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Governamental utiliza-se dos critérios, métodos e técnicas da Ciência Contábil com a finalidade de avaliar, mensurar e registrar as variações ocorridas no patrimônio público. Assim sendo, suas particularidades não podem ou devem de maneira alguma influenciar no alcance de seu objetivo maior, que é o patrimônio.

No que tange a contabilidade de custos, seus objetivos também não podem diferir das premissas da Ciência Contábil, tanto no setor público quanto no setor privado, a contabilidade

será o meio útil para demonstrar a eficiência e a eficácia da gestão, assim como apurar o resultado econômico de suas atividades, com o objetivo maior de maximização de resultados.

No entanto, o estudo realizado sobre os procedimentos peculiares da contabilidade governamental demonstrou que a comunicação entre a contabilidade pública e a de custos pode ter algum tipo de interferências negativas, se não forem realizados alguns ajustes. Tais como, a incoerência entre a nomenclatura contábil, o não registro de fatos econômicos (depreciação e reavaliação), a inobservância do fato gerador motivado por receio de infração de dispositivo legal (“vales”), a classificação de material (permanente e consumo), a ocorrência de restos a pagar e despesas de exercícios anteriores e a dissociação da contabilidade orçamentária da contabilidade patrimonial.

Mas, conforme abordado no trabalho, em 2008, foram publicadas normas legais específicas ao setor público (NBCASP e Código de Contabilidade Pública), as quais promoverão a distinção entre transparência (ciclo orçamentário) e evidenciação (essência da contabilidade).

Cabendo a este trabalho dar uma pequena contribuição ao verificar que existem alguns procedimentos na contabilidade governamental que afetam à gestão de custos e servir de fonte aos pesquisadores que desejam aprofundar-se no assunto.

REFERÊNCIAS

- ALONSO, Marcos. **Custos no serviço público**. Revista do Serviço Público, ano 50, n. 1, p. 37-63, jan/mar. 1999.
- BACEN. Banco Central do Brasil. **O sistema de Custos do Banco Central do Brasil: Um estudo de Caso**. Brasília, 2004.
- BNDES. Banco Nacional de Desenvolvimento Social. **Uma Introdução à Contabilidade Pública de Custos**. Informe-SF, n. 18, ago/2000. Disponível em: www.federativo.bndes.gov.br. Acessado em: 10 de dez 2008.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF.
- BRASIL. **Decreto nº 93.872**, de 23 de dezembro de 1986. *Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências*. Brasília, DF.
- BRASIL. **Decreto-lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. *Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências*. Brasília, DF.
- BRASIL. **Lei complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. *Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Brasília, DF.
- BRASIL. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 200. *Lei de Crimes Fiscais*. Brasília, DF.
- BRASIL. **Lei nº 4320**, de 17 de Março de 1964. *Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal*. Brasília, DF.
- CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.132/08, de 21 de novembro de 2008, aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil**. Brasília, DF.
- FARIA, Carlos Eduardo Pires. **Dicionário de Termos de Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.
- FORTES, João Batista [Fortes] de Souza Pires. **Contabilidade Pública**. Brasília. Franco & Fortes, 2002.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- KOLIVER, Olivio. **Contabilidade de Custos**. Curitiba. Juruá, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, N. **Sistema de Informação de Custo: Diretrizes para integração ao orçamento público e a contabilidade governamental**. 233f. Tese (Doutor em Controladoria e Contabilidade). Universidade de São Paulo. Orientador: Nelson Petri. São Paulo, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MAUSS, Cézar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de Custos Aplicados ao Setor Público**. Atlas, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**, 24ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 6ª ed. Brasília-DF: VESTCON, 2004.

MOURA, José Flávio de Melo. **O Sistema de Contabilidade do Governo Federal na Mensuração dos Custos dos Programas de Governo e das Unidades Gestoras**. 2003. 155f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Universidade de Brasília. Orientador: César Augusto Tibúrcio Silva. Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Maria Luisa. **Sistema de Custos do Superior Tribunal de Justiça: uma abordagem para gestão estratégica de custos na Administração Pública**. 38f. Monografia (Especialização em Gestão Orçamentária e Financeira no Setor Público). Centro Universitário do Distrito Federal - UniDF. Orientador: Laércio Mendes Vieira. Brasília: 2008. Disponível em www.bdjur.stj.gov.br.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Contabilidade gerencial – um enfoque em sistema de informação contábil**. 4ª edição. São Paulo: Atlas, 2004.

PADOVEZE, Clóvis Luis. **Curso Básico Gerencial de Custos**. 2ª ed. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z.F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade pública – uma abordagem da administração financeira pública**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. **Controle Gerencial para Entidades da Administração Pública**. In: Prêmio STN de Monografias, 2, 1997, Brasília: ESAF, 1997.

SAMPAIO, José Alberto Reis. **Aspectos conceituais e conjunturais da receita, despesa e resultados no setor público e sua influência na concepção e implantação de sistema de custos na administração pública**. In: Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade • 24 a 28 de agosto de 2008. GRAMADO-RS

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SILVA, Lino Martins. **Contribuição ao Estudo para Implantação de Sistema de Custos na Administração Pública**. In: PRÊMIO STN DE MONOGRAFIAS, 1997. Brasília: ESAF, 1997. Disponível em www.stn.fazenda.gov.br.

SILVA, Lino Martins. **Prestando Contas A Prefeitura do Rio**. Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro, nov/dez de 2007. Rio de Janeiro, 2007.

STARK, José Antônio. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Ed. Pearson Prentice Hall, 2007.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Manual de Receita Nacional – Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. 1ª ed. 2008. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/maualreceitanacional.pdf>

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Manual de Despesa Nacional – Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. 1ª ed. 2008. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/maualdespesanacional.pdf>

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. **Nota Técnica STN/CCONT nº 2.309, de 28 dez 07 – Registro de Passivos sem Execução Orçamentária**. Disponível em <http://www.stn.fazenda.gov.br/legislação/download/contabilidade/>

TCU. Tribunal de Contas da União. **Informativo do Tribunal de Contas da União Ano XXIII • Nº 186 de 14/10/2008**. Brasília. DF. Disponível em www.tcu.gov.br