

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO ECONÔMICO
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

VALDEMAR FERREIRA DA SILVA JUNIOR

**SISTEMA DE CONTAS A PAGAR E RECEBER
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
DE CASO NO COMANDO DA 14ª BRIGADA
DE INFANTARIA MOTORIZADA**

Florianópolis

2006

VALDEMAR FERREIRA DA SILVA JUNIOR

**SISTEMA DE CONTAS A PAGAR E RECEBER
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
DE CASO NO COMANDO DA 14ª BRIGADA
DE INFANTARIA MOTORIZADA**

Monografia apresentada a Universidade Federal de Santa Catarina como um dos pré-requisitos para a obtenção do grau de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc.

Florianópolis
2006

Valdemar Ferreira da Silva Junior

**SISTEMA DE CONTAS A PAGAR E RECEBER
DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO
DE CASO NO COMANDO DA 14ª BRIGADA
DE INFANTARIA MOTORIZADA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão de curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota _____, atribuída pela banca constituída pelo orientador e membros, abaixo nominados:

Florianópolis, 14 de agosto de 2006.

Prof^ª. M. Eng. Elizete Dahmer

Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis em exercício

Professores que compuseram a banca:

Prof. Flávio da Cruz, M.Sc. (orientador)

Prof. Isair Sell, M.Sc

Prof. Darci Schorrenberger, M. Sc.

“Um país do tamanho do Brasil, com os recursos naturais e a população que tem, não é exatamente um país com problemas econômicos.

Somos, sim, um país muito mal administrado. Não sabemos administrar os Estados, não sabemos administrar nossas dívidas, não sabemos administrar nossa previdência nem nossa segurança.

(...)

Vamos rezar para que sejam escolhidos para o primeiro escalão do governo, executivos de primeira e ministros com experiência administrativa, que tomem decisões não por critérios políticos, mas por critérios de custos e eficiência”.

Stephen Kanitz

(Artigo publicado na Revista Veja, Seção Ponto de Vista, de 9 de outubro de 2002)

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me capacitar e estar sempre ao meu lado dando a direção certa em todos meus atos.

Aos meus pais, Valdemar e Marinete, por acreditarem no meu esforço e determinação.

Agora em especial a minha esposa Drúsila e aos meus filhos Daphne, Vitor e Davi, que suportaram a minha ausência, mostrando dessa forma amor e carinho, pois sem o qual não teria conseguido conquistar meus objetivos.

Ao Chefe do Setor Financeiro, do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada, 1º tenente Emanuel Augusto Rodrigues e ao 1º sargento Nilton Puentes Dal Ri, pela compreensão e confiança a mim dedicados.

Quero agradecer ao coordenador Geral da Coordenadoria dos cursos/CSE o Sr. Mauro Pereira, a professora Elizete Dahmer, a professora Eleonora Milano Falcão Vieira, ao professor Isair Sell, bem como a todos do Departamento, que foram solícitos, apoiando-me para a conclusão deste trabalho.

Ao meu orientador, Professor Flávio da Cruz, por sua competência, paciência, confiança e ensinamentos, e capacidade de motivar-nos exaltando nossas virtudes, que foram imprescindíveis para a realização desta monografia.

Aos demais professores, companheiros e amigos que, de uma forma ou de outra, deram sua contribuição.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Organograma Estrutura da administração financeira do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada.	56
Figura 2 - Fluxograma do processo da realização da despesa	60
Figura 3 - Módulo CPR	61
Figura 4 - Tela 1 – Acessando os módulos do CPR	64
Figura 5 - NC (nota de crédito)	66
Figura 6 - Nota de empenho (documento de referência para o CPR)	67
Figura 7 - Tela de entrada de documento hábil	69
Figura 8 - Tela 2 – cadastramento dos dados bancários no CPR	70
Figura 9 - Tela 03 migração para centro de custos	72
Figura 10 - Tela de entrada de dados contábeis	73
Figura 11 - Classificação da despesa	74
Figura 12 - Confirmação da inclusão de documento hábil	75
Figura 13 - Tela de geração de Nota de Pagamento e Nota de Sistema	76
Figura 14 - Tela de apropriação de deduções e encargos	77
Figura 15 - Tela de pagamento	78
Figura 16 - Estrutura dos eventos contábeis	79

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Classificação das despesas	46
Quadro 2 - Documentos básicos de CPR	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Descrição dos dados da Nota de Empenho	68
Tabela 2 - Descrição dos dados do ATUCPR (inclusão inicial de dados)	70
Tabela 3 - Descrição dos dados do ATUCPR (inclusão dados bancários)	71
Tabela 4 - Descrição dos dados do pagamento	79

LISTA DE SIGLAS E REDUÇÕES

ATURCPR	Atualiza Documento Hábil
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
CPR	Contas a Pagar e a Receber
CGU	Controladoria Geral da União
CONFLUXO	Consulta Fluxo
CONCPR	Consulta Documento Hábil
CONMOVDOC	Consulta Movimentação de Documento
DARF	Demonstrativo de Arrecadação de Receita Federal
DCONT	Diretoria de Contabilidade
FMI	Fundo Monetário Internacional
LOA	Lei Orçamentária Anual
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NC	Nota de Crédito
NE	Nota de Empenho
NF	Nota Fiscal de Pagamento/Fatura
NL	Nota de Lançamento
NP	Nota de Pagamento
NS	Nota de Sistema
MF	Ministério da Fazenda
MPOG	Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão
OB	Ordem Bancária
OM	Organização Militar
OSPF	Órgão Setorial de Programação Financeira
PDR	Processo de Despesas Realizadas
PF	Programação Financeira
PPA	Plano Plurianual
RP	Recibo de Pagamento
SEF	Secretaria de Economia e Finanças
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UA	Unidade Administrativa
UE	Unidade Executora
UG	Unidade Gestora
UGE	Unidade Gestora Executora
UGR	Unidade Gestora Responsável
UO	Unidade Orçamentária

RESUMO

SILVA JUNIOR, Valdemar Ferreira da. **Sistema de Contas a Pagar e Receber da administração pública: um estudo de caso no Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada**. 2006. 81 p. Monografia (Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

Orientador: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc

Diante da necessidade de desenvolver o conhecimento científico sobre a contabilidade pública, este estudo teve como objetivo, verificar e analisar como o Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada (Organização Militar pertencente ao Ministério da Defesa), realiza suas operações contábeis utilizando o CPR (Contas a pagar e a receber), subsistema do SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal). A pesquisa utilizada foi o estudo de caso e como resultado da metodologia aplicada constatou-se que o sistema trouxe um ganho considerável na otimização dos lançamentos contábeis, reduzindo sobremaneira a inserção de dados, bem como servindo de ferramenta de controle do governo federal, pois ele proporciona de forma analítica consultar todas as transações efetuadas pelo setor financeiro da UG (Unidade Gestora). Portanto a administração do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada, juntamente com seu Órgão Setorial de Programação Financeira (OSPF) que é a 5ª ICFEx (Inspetoria de Contabilidade Financeira do Exército, tem se pronunciado positivamente com a evidenciação dos fatos contábeis no CPR, alcançando o objetivo da OM (Organização Militar), estatuídos no Regulamento de Administração do Exército, além de outras legislações pertinentes ao controle financeiro-operacional.

Palavras chave: Otimizar, lançamentos, contábeis, desenvolver, financeira, Contas a Pagar e a Receber.

ABSTRACT

SILVA JUNIOR, Valdemar Ferreira da. **System for Accounts Payable and Receivable in Public Business Administration: a Case Study in the Command of the 14th Motorized Infantry Brigade, Brazil.** 2006. 81 p. Monografia (Accounting Sciences Course) – Federal University of Santa Catarina, Florianópolis, Santa Catarina, Brazil, 2006.

Advisor: Prof. Flávio da Cruz, M.Sc

This study was developed considering the need to develop scientific knowledge in the area of public accounting. Its objective is to verify and analyze how the Command of the 14th Motorized Infantry Brigade (Military Organization under the Ministry of Defense), carries out its accounting operations, utilizing the APR (Accounts Payable and Receivable), subsystem of the ISFIA (Integrated System of Financial Administration of the federal government). This study demonstrates that as a result of the methodology applied, the system brought considerable gain in the maximization of accounting initiatives, reducing data insertion above all, as well as serving as a control tool for the federal government. This is due to its ability to provide an analytical form of consulting all the transactions made by the financial sector of the MU (Management Unit). However, the administration of the Command of the 14th Motorized Infantry Brigade together with the Financial Planning Sectorial Organization (FPSO), which is the 5th FAIBA (Financial Accounting Inspection of the Brazilian Army) has made positive statements with respect to the evidence of the accounting data presented through the APR, achieving the objective of the MO (Military Organization), decreed in the Army's Administration Regulations, as well as other legislation pertinent to financial-operational control.

Keywords: Maximizing, initiatives, accounting, develop, financial, Accounts Payable and Receivable.

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	14
----	-------------------------	----

1.1	TEMA E PROBLEMA.....	16
1.2	OBJETIVOS.....	16
1.2.1	Objetivo geral.....	16
1.2.2	Objetivos específicos.....	16
1.3	JUSTIFICATIVA.....	17
1.4	METODOLOGIA DA PESQUISA.....	18
1.5	LIMITAÇÃO DA PESQUISA.....	21
1.6	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	21
2.	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	22
2.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL.....	22
2.2	CONTROLE INTERNO.....	23
2.2.1	Das finalidades do controle interno.....	24
2.3	A CONTABILIDADE PÚBLICA.....	26
2.3.1	Conceitos e funções.....	26
2.4	ORÇAMENTO PÚBLICO.....	29
2.4.1	Leis Orçamentárias.....	30
2.4.1.1	Plano Plurianual.....	30
2.4.1.2	Lei de Diretrizes Orçamentária.....	32
2.4.1.3	Lei Orçamentária Anual.....	33
2.5	CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO.....	35
2.5.1	Conceituações e aspectos legais do crédito orçamentário.....	35
2.5.1.1	Dos créditos suplementares.....	38
2.5.1.2	Dos créditos especiais.....	38
2.5.1.3	Dos créditos extraordinários.....	39
2.5.1.4	Fontes de Recursos.....	39
2.6	RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS.....	41
2.6.1	Receitas públicas.....	41
2.6.1.1	Classificação das Receitas.....	42
2.6.2	Despesas públicas.....	44
2.6.2.1	Classificação das Despesas.....	45
2.7	ESTÁGIOS DA DESPESA.....	44
2.7.1	Conceituação e objetivos dos estágios na administração pública.....	47
2.7.2	Dos estágios legais.....	48
2.7.2.1	Empenho.....	49
2.7.2.2	Liquidação.....	49
2.7.2.3	Pagamento.....	50
2.8	MÓDULO CPR – SUBSISTEMA DO SIAFI.....	51

2.8.1	Aspectos gerais do SIAFI	51
3.	ESTUDO DE CASO	52
3.1	CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O SIAFI	52
3.2	SURGIMENTO DO CPR	53
3.3	VANTAGENS DO CPR	54
3.4	CONCEITOS DOS DOCUMENTOS BÁSICOS	55
3.5	Preparação documental no Comando da 14ª Bda Inf Mtz	56
3.5.1	Fluxo das operações do CPR	59
3.5.2	Desenvolvendo o CPR	61
3.5.2.1	Módulo Entra dados	61
3.5.2.2	Módulo Consulta	63
3.5.2.3	Módulo Fluxocaixa	63
3.5.2.4	Acessando o CPR	64
3.5.2.5	Documentos básicos do CPR	65
3.5.2.6	Considerações iniciais sobre o exemplo prático	65
4.	EXEMPLO PRÁTICO DE UMA INCLUSÃO DE DOCUMENTO HÁBIL	66
4.1	NOTA DE CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO	66
4.2	NOTA DE EMPENHO	67
4.3	LIQUIDAÇÃO (ENTRADADOS-ATUCPR – ATUALIZA DOCUMENTO HÁBIL CPR)	69
4.4	TELA DE CENTRO DE CUSTOS	72
4.5	TELA DE DADOS CONTÁBEIS	73
4.6	TELA DE CONFIRMAÇÃO	75
4.7	TELA DE GERAÇÃO DE NOTA DE PAGAMENTO E NOTA DE SISTEMA	76
4.8	TELA DE APROPRIAÇÃO DE DEDUÇÕES E ENCARGOS	77
4.9	TELA DO PAGAMENTO	78
5.	CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	80
6.	REFERÊNCIAS	82
7.	APÊNDICE	85

1. INTRODUÇÃO

Nesta seção apresentam-se os objetivos gerais e específicos, os aspectos gerais a cerca do tema proposto. Todos estes, serviram de preâmbulo para a justificativa e a metodologia da pesquisa que constam nesta seção.

Nos últimos anos a Secretaria Federal de Controle e o Tribunal de Contas, vêm debatendo na melhoria do sistema de controle e na melhoria nas áreas de avaliação e auditoria no serviço público, chegando-se à conclusão que o importante não é a forma nem o modelo, mas sim, fazer funcionar o controle dos gastos. A auditoria do setor governamental deve buscar aproximar-se ao máximo de um entendimento amplo na classe contábil em geral. Mais do que isto, deve idealmente tentar apresentar-se como dominável por todos os que exercitam ou procuram exercitar a sua cidadania. O patrimônio público, antes de pertencer ao grupo de autoridades que ocupa a gestão governamental, é propriedade coletiva, e como tal deve ser vigiado por todos. (SIQUEIRA, 2005, p. 2)

Há uma determinação por parte do governo que se faça auditoria nos órgãos públicos visando avaliar o controle interno e verificar se os procedimentos contábeis estão de acordo com a legislação vigente, tudo isto para que haja uma melhor empregabilidade das despesas públicas. A confiabilidade dos ordenadores de despesas no controle das despesas implica diretamente em saber que os procedimentos contábeis adotados na execução, seguem os princípios fundamentais de contabilidade.

Segundo Riani (1997, p. 69) “Os gastos públicos constituem-se na principal peça de atuação do governo. Através deles, o governo estabelece uma série de prioridades no que se refere à prestação de serviços públicos básicos e aos investimentos a ser realizados.”

Entende-se que além de ser a principal peça do governo, como diz Riani (1997), os gastos públicos também representam o custo referente a quantidade e qualidade dos serviços públicos, os quais são oferecidos pelo governo. É por meio destes gastos que o governo pode levantar informações que servirão de base para elaborar os novos programas orçamentários, verificando a real necessidade da sociedade.

Destaca-se aqui, para melhor entendimento, a diferença entre gastos públicos e gastos governamentais. Trantando-se destes verifica-se que compõem estes gastos somente as despesas realizadas da administração governamental direta e indireta. Portanto, são enquadrados apenas os gastos realizados pelas esferas do governo, mais as suas autarquias e fundações.

Já os gastos públicos representam seus gastos, mais as despesas do governo com suas atividades econômicas produtivas, incluindo as empresas estatais. É certo que dentro dessa complexidade dos gastos públicos, foram elaborados sistemas para dividir as despesas

públicas, facilitando o controle. Em face disto, de acordo com a necessidade do governo, foram desmembradas e classificadas da seguinte forma: Despesas agregadas, despesas por categorias econômicas e por função.

Nas despesas agregadas o governo somente pode avaliar as contas da administração pública de forma macroeconômica. Em função desta superficialidade dos dados obtidos, os resultados da avaliação das contas são prejudicados. Compõem as despesas agregadas: os gastos com o governo federal, com os estados, Distrito Federal e com os municípios.

Por outro lado, as despesas por categorias econômicas permitem uma análise financeira mais apurada. Segundo Riani (1978, p. 71), é por meio destas despesas que é possível:

- avaliar a situação financeira do governo, quando analisada conjuntamente com a receita;
- avaliar o peso de cada componente na estrutura de gastos;
- apurar a capacidade de poupança do governo;
- apurar a capacidade de investimentos do governo;
- apurar a rigidez da composição dos gastos e margem de flexibilidade do governo, no que se refere a sua política de gastos.

Estas possibilidades citadas por Riani (1997), são justificadas por meio de demonstrações contábeis, principalmente os balanços gerais da União, dos Estados, do Distrito federal e dos Municípios, balanços estes que são estruturados na Lei nº 4.320/64. A classificação das despesas, na categoria econômica: correntes e de capital, facilita o controle na gestão dos gastos público e instrumenta os entes governamentais a cumprir o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A proposta desta pesquisa é mostrar e analisar os procedimentos contábeis ante aos estágios da despesa utilizando-se de um estudo de caso, fruto de relatórios de prestação de contas mensal e tomada de contas anuais do comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada.

Com base no projeto de monografia espera-se ter pesquisado suficientemente os processos de despesas da administração pública (no Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada), evidenciando o fluxo das atividades e os lançamentos contábeis.

A pesquisa teve como intuito: *verificar qual o reflexo do controle interno nos órgãos públicos na gestão das despesas, e, como estes controles estão sendo executados, priorizando a formalidade da contabilidade especialmente no módulo CPR – Contas a Pagar e a Receber?*

1.2 OBJETIVOS

Neste item serão apresentados os objetivos a que se propõe esta monografia, abordando tanto o objetivo geral como os objetivos específicos.

1.2.1 Objetivo geral

Demonstrar com base no controle interno da execução das despesas públicas, as rotinas e reflexos contábeis, bem como os procedimentos contábeis, usando o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) e respectivo plano de contas como referência para evidenciar os lançamentos contábeis.

1.2.2 Objetivos específicos

- Exemplificar um processo de execução de despesa orçamentária, demonstrando os estágios (empenho, liquidação e pagamento);
- Verificar a existência de controle interno e o fluxo empregado no registro de despesas orçamentárias realizadas no Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada;

- Verificar os procedimentos contábeis e analisar, junto ao plano de contas, os lançamentos contábeis;
- Verificar quais os lançamentos mais freqüentemente adotados para o registro dos estágios das despesas.

1.3 JUSTIFICATIVA

O trabalho proposto foi motivado por questões profissionais e sociais, com o intuito de agregar valor ao local de trabalho e desenvolver o conhecimento científico.

Segundo Bocaccio et al (1997, p. 52):

[...] é irrecusável a tarefa de identificar e avaliar a destinação final do gasto público, como expressão concreta das necessidades de uma população. A isto se contrapõe a capacidade e disposição da coletividade em transferir parcelas de seu patrimônio privado para os cofres públicos, como forma de financiar as atividades governamentais destinadas a prover e promover o atendimento daquelas necessidades.

Entende-se que o autor supra mencionado fundamenta seu pensamento quando ele descreve sobre a transferência do patrimônio privado para os cofres públicos, dando a sociedade uma expectativa de retorno dos órgãos governamentais. Esperando que estes apresentem uma administração transparente na qual ocorra uma excelência na aplicação dos recursos, valendo-se da economicidade e da eficiência na empregabilidade dos créditos a eles concedidos.

No primeiro instante, o assunto foi abordado com o intuito de agregar valor ao conhecimento científico e, se possível, servir de estudos futuros, dando suporte a pesquisa. No segundo momento, o foco foi de oferecer à sociedade, uma maior transparência da empregabilidade dos gastos públicos, a qual direta ou indiretamente contribui para que o setor público continue exercendo sua constitucionalidade, atuando de forma eficiente e utilizando os diversos recursos para obter o êxito tão esperado pela sociedade.

Diante do exposto, foi imprescindível ao estudo, pesquisar e demonstrar como os gastos públicos foram executados, avaliando e verificando os controles internos de forma qualitativa e quantitativa dentro dos órgãos públicos. Acredita-se que a busca da pesquisa sobre o assunto proporciona o aprimoramento dos procedimentos internos ante as despesas e a viabilidade de implementação de novos sistemas de controle.

1.4 METODOLOGIA DA PESQUISA

A monografia aborda as metodologias com a finalidade de esclarecer (responder) o que foi propositado no delineamento da pesquisa, bem como, de forma clara e objetiva, conceituar as tipologias de pesquisa. Nesta monografia foram utilizadas a pesquisa descritiva no tocante aos objetivos. Quanto aos procedimentos aplicou-se um estudo de caso, uma pesquisa bibliográfica e uma pesquisa documental.

Segundo Lakatos (1991, p.44):

A pesquisa pode ser considerada um procedimento formal e um método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para conhecer [...]. É um procedimento reflexivo e sistemático, controlado e crítico, que permite descobrir novos fatos ou dados, relações ou lei, em qualquer campo do conhecimento.

Compreende-se que o autor acima citado define a pesquisa como o caminho para chegar ao conhecimento, utilizando para tanto metodologias científicas que visam esclarecer ou descobrir novos fatos.

A seguir abordam-se as metodologias aplicadas neste trabalho monográfico:

Metodologia descritiva:

O módulo CPR (contas a pagar e a receber) é um sistema criado em 2003, cuja finalidade é registrar os estágios das despesas, contribuindo para a excelência na execução dos gastos públicos, ou seja, é mais um controle interno, que como outros, seguem passos que obrigatoriamente devem ser seguidos. Tratando-se de dados e informações contábeis sendo explorados para servir de suporte do processo decisório. Sua utilização foi imprescindível, pois através da mesma foi possível descrever todos os passos da operacionalização do CPR.

Estudo de caso:

Observa-se que Gil (1999, p. 73), define o estudo de caso como um método que com poucos objetos aprofunda-se ao máximo e cuja intenção está no detalhamento e no mais amplo esclarecimento da pesquisa, trabalho impraticável por outros métodos de pesquisa. Portanto, em virtude da amplitude e complexidade do assunto (módulo CPR – Contas a Pagar e a Receber), foi adotado um estudo de caso, com o intuito de proporcionar a esta monografia uma melhor abordagem, mostrando de maneira clara e objetiva os eventos (lançamentos

contábeis, fluxo empregado nos registros das despesas orçamentária, procedimentos contábeis). É relevante frisar que a intenção foi explorar o assunto ao na medida do possível, por isso, foi escolhido um estudo de caso para centralizar a pesquisa, aprofundando o suficiente de forma a esclarecer os objetivos delineados.

Segundo Gil (1999, p. 73):

O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados.

Na busca constante do conhecimento, foi proposto conhecer sobre os processos de execução das despesas usando o módulo CPR. Pesquisando os procedimentos e os lançamentos contábeis mais freqüentemente usados, consoante a legislação, bem como, foram verificados suas fases de operacionalização e seus resultados.

Tudo isto para mostrar a excelência da contabilidade utilizando um sistema informatizado (CPR), e conseqüentemente mostrar à sociedade que os princípios constitucionais e as leis que regem as despesas orçamentárias, estão sendo praticados pelos órgãos públicos.

Quanto à pesquisa bibliográfica é ela que dá confiabilidade ao conteúdo apresentado no trabalho. De acordo com Cervo e Bervian (1983, p. 55, apud Beuren 2004, p. 86) define a pesquisa bibliográfica como:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte das pesquisas descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto.

Nesta monografia, a pesquisa bibliográfica sobre contabilidade pública, gastos públicos, controle interno (CPR-Contas a Pagar e a Receber), com exceção deste último, foi muito relevante em virtude de a temática ser abordada por autores altamente experiente e pela forma expansiva como os autores esmiuçaram o assunto, proporcionando a esta subsídios para esclarecimentos do problema levantado. Portanto a contribuição dos autores citados e mencionados nas referências, pode-se dizer, que foi o ponto alto deste trabalho.

É fato que a literatura sobre módulo CPR não é uma matéria muito pesquisada, fato que esse sistema de controle foi recentemente criado, entretanto, o assunto está inserido na

contabilidade governamental, e como tal é alvo de pesquisa. Foi dessa forma, que os ilustres contribuíram para o desenvolvimento da pesquisa.

Não se pode eximir de fazer uso da pesquisa documental, pois foi por meio dela que buscou-se os dados e informações para preencher o arcabouço deste trabalho.

A pesquisa documental foi aplicada neste trabalho, pois é por meio desta metodologia de pesquisa que, selecionam-se, tratam-se e analisam-se as características das informações contábeis e sua padronização consoante às legislações vigentes que regem os processos administrativos nos órgãos públicos.

Conforme Beuren (2004, p. 89), “a pesquisa documental baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que podem ser elaborados de acordo com os objetivos de pesquisa.”

Por fim, além das metodologias já mencionadas, também foi utilizada a pesquisa qualitativa, cuja intenção era diante do delineamento do problema, analisar a interação das variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos dentro do local onde se realizou a pesquisa.

Beuren (2004, p. 92), diz que:

Abordar um problema qualitativamente pode ser uma forma adequada para conhecer a natureza de um fenômeno social. Isso justifica a existência de problemas que podem ser investigados com uma metodologia quantitativa e outros que exigem um enfoque diferente, necessitando-se da metodologia qualitativa.

Valer-se dos métodos citados, proporcionou a presente monografia melhor qualidade nos procedimentos técnicos e científicos, dando autenticidade e compreensibilidade da elucidação das variáveis que compõem o problema. Portanto, tentar verificar a existência de controle interno (módulo CPR) nos órgãos públicos, focados nos processos de realização de despesas, não é tarefa fácil. Por isso que foram utilizados para facilitar a execução da pesquisa em busca do conhecimento. Acredita-se que esta pesquisa poderá vir a ser útil como fonte de consulta para o meio acadêmico, bem como, à sociedade que poderá conhecer um pouco mais sobre as despesas públicas.

1.5 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

Com o intuito de promover ao leitor um melhor entendimento, a pesquisa foi limitada à metodologia: Estudo de Caso, abordando um subsistema do SIAFI, o CPR (Contas a Pagar e

a Receber) utilizado no Setor Financeiro do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada. Este objeto de pesquisa estende-se exclusivamente as entidades pertencentes ao governo federal.

1.6 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Esta monografia está organizada em cinco capítulos, desenvolvidos da seguinte forma:

O primeiro capítulo constitui-se de uma apresentação inicial da monografia, contendo o tema e problema, os objetivos, a justificativa, a metodologia, as limitações da pesquisa e a organização do trabalho.

O segundo capítulo são apresentados conceitos das fundamentações legais da despesa; controle interno na administração pública; também foi feita uma abordagem funcional da contabilidade pública; discorreu-se sobre o orçamento público e por fim os créditos orçamentários.

O capítulo três consiste na conceituação sobre o CPR e suas vantagens.

No capítulo quatro é demonstrado um estudo de caso sobre CPR, desenvolvendo um exemplo prático sobre a temática em pauta, verificando e avaliando os procedimentos contábeis no CPR.

O quinto apresenta as considerações finais do trabalho e recomendações para futuros trabalhos e por último apresenta-se as referências utilizadas para a realização da monografia.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico visa embasar este trabalho, trazendo subsídio e argumentações válidas para constatação da veracidade e autenticidade dos conteúdos constantes nesta monografia.

2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS E FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Com a finalidade de alicerçar esta pesquisa, serão abordados conceitos concernentes ao que foi delimitado no tema e problema, bem como, através destes tentar esclarecer e responder a questão desta pesquisa sobre o reflexo do controle interno nos órgãos públicos na gestão das despesas e como estes controles internos estão sendo executados priorizando a formalidade dos procedimentos contábeis especialmente no módulo CPR?

Para a fundamentação teórica o conceito de democracia serve de inspiração inicial para responder a problemática da pesquisa. De acordo com o Art. 1º da Constituição Federal do Brasil, de 05 de outubro de 1988 democracia é “todo o poder emana do povo que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta constituição.”

A democracia tem dois aspectos a evitar: o espírito de desigualdade que a conduz à aristocracia ou ao governo de um só, ou o excesso de espírito de igualdade, que a leva ao despotismo de um só. (MONTISQUIEU, apud BOCÁCIO et al, 1997, p. 12)

A sociedade delega seus poderes a representantes eleitos, e espera que estes intervenham nas relações econômicas e sociais com a finalidade de que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, elencados na Constituição Federal do Brasil, sejam cumpridos.

Os incisos I a IV, do Art. 3º, desta acima citada: “construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Pereira (1999, p. 20), ressalta a intervenção de Estado quando diz:

Interferindo nas atividades econômicas, política e social, por meio de diferentes políticas, o Estado nacional, em que pense suas limitações, especialmente as impostas pelo fenômeno da globalização, ainda se apresenta como um agente indispensável para atender aos anseios e aspirações da sociedade. Isso se realiza por sua função como ente regulador; na promoção do desenvolvimento, redistribuição da renda; na estabilização da economia; e, ainda, nas atividades típicas do Estado, por meio da produção e fornecimento de bens e serviços públicos.

Pereira (1999) descreve a importância do Estado Nação como instrumento intervencionista nas atividades econômicas, política e social, quando se objetiva evidenciar de forma pragmática o preceitos constitucionais, principalmente, construir uma sociedade livre, justa e garantir o desenvolvimento nacional.

Destaca-se na afirmação de Pereira, além de outras responsabilidades do Estado, promover o desenvolvimento nacional, investir na produção e fornecer à sociedade os bens e serviços públicos. Como exemplo deste último, pode-se citar a segurança nacional que cai sobre a responsabilidade do Ministério da Defesa que delega as forças armadas este papel.

2.2 CONTROLE INTERNO

Para o desenvolvimento desta pesquisa, avaliar o controle interno foi essencial, pois é por meio dele que são executadas as operações contábeis. Desde 1964, o governo em suas diversas esferas vem aprimorando seus sistemas de controle, mas foi por meio da Lei nº 3.420, de 14 de março de 1964 que surgiu a expressão controle interno. Segundo o Ministério das Relações Exteriores:

A história do controle interno na Administração Pública Federal tem seu marco inicial na Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, que introduziu as expressões controle interno e controle externo e definiu as competências para o exercício daquelas atividades. Ao Poder Executivo incumbiu-se o controle interno, enquanto o externo foi atribuído ao Poder Legislativo. A lei definiu em primeiro lugar a universalidade do controle, ou seja, sua abrangência sobre todos os atos da Administração, sem exceção, quer se trate da receita quer da despesa. Em seguida, fez o controle recair sobre cada agente da Administração, individualmente, desde que responsável por bens e valores públicos. [...] No que toca particularmente à fiscalização e controle, a Constituição de 1988 representou um avanço, em virtude da criação de sistemas de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário e da determinação de que, juntamente com o do Poder Executivo, esses sistemas fossem mantidos de forma integrada. (www2.mre.gov.br/ciset/ocontrol.htm)
MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES

Pode-se observar que a criação de um controle interno nos órgãos públicos é recente, cerca de quatro décadas. Partindo do princípio da história do Brasil, e que até as datas atuais traz seu legado, cultura extremamente amante dos erários públicos, dizemos que estamos iniciando a carreira para um controle interno efetivamente eficiente. Acredita-se que com a criação de controle interno nos Poderes Legislativo e Judiciário, pela da Carta Magna em 1988, haja uma melhor empregabilidade dos recursos públicos.

Portanto, é de responsabilidade das entidades governamentais implementarem sistemas de controle interno, para cumprir a determinação da Lei nº 3.420/64.

A pesquisa sobre controles internos visa elucidar o problema desta pesquisa. Almeida (2000) atribui ao controle interno a necessidade de geração de informações contábeis

revestidas de suas características e definindo o controle interno como um conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas aplicados para controlar o patrimônio.

2.2.1 Das finalidades do controle interno

A necessidade de controlar os ativos das entidades públicas cresce de importância, pois a sociedade deposita aos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a responsabilidade de planejar, coordenar e controlar os recursos. O Art. 74 da Constituição Federal descreve a finalidade do sistema de controle interno. 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;

III – exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União;

IV – apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.

§ 1º Os responsáveis pelo controle interno, ao tomarem conhecimento de qualquer irregularidade ou ilegalidade, dela darão ciência ao Tribunal de Contas da União, sob pena de responsabilidade solidária.

De acordo com o Art. 70 da CF (Constituição Federal):

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. Parágrafo único. Prestará contas qualquer pessoa física ou jurídica, pública ou privada, que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais a União responda, ou que, em nome desta, assumo obrigações de natureza pecuniária.

No entanto, para conseguir que esse controle seja realmente praticado, foram criados mecanismos para operacionalizar os procedimentos de sistemas de controle contábeis e administrativos. Podemos citar alguns destes mecanismos: A Lei nº 8.666, de 17 de junho de 1993, manuais de ordenadores de despesas emitidos pela DGO (Diretoria Geral Orçamentária), lei de responsabilidade fiscal, sistemas de informação integrados entre órgãos governamentais - SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira), criação de órgão de fiscalização – SEF (Secretaria de Economia e Finanças), módulo CPR (Contas a Pagar e a Receber), Controladoria Geral de União, Tribunal de Contas da União e etc.

Segundo Cruz (1988, p. 10):

Também a formação do resultado e a conseqüente repercussão patrimonial devem ser tratados pela contabilidade pública dedicando-se especial atenção aos fatos contábeis de origem financeira e de origem extra-financeira. O controle financeiro, o controle patrimonial e a formação do resultado que integra o conteúdo para a tomada de contas dos responsáveis por bens e valores públicos são, complementos essenciais para contribuir com a formação do controle interno.

Controlar o patrimônio das entidades é o papel da contabilidade, portanto a contabilidade é imprescindível no controle interno dos gastos públicos, pois a mesma reflete diretamente na formação do resultado e este é avaliado por meio do TCA (Tomada de Conta Anual) onde é avaliado o desempenho do gestor, por meio dos controles internos que estão sendo adotados.

2.3 A CONTABILIDADE PÚBLICA

A abordagem da contabilidade pública mostra sua relevância para explicar o desenvolvimento deste trabalho, ante aos procedimentos adotados para a execução da despesa orçamentária.

2.3.1 Conceitos e funções

Face a intenção desta monografia, não pode-se deixar de abordar a contabilidade pública. Ciência que tem como função de controle patrimonial e financeiro, a qual abastece a administração de informações fidedignas com o intuito de promover uma excelência nas tomadas de decisões, na aplicação dos recursos orçamentários e extras orçamentários.

A contabilidade pública como instrumento de controle, evidencia por meio de seus registros, os bens direitos e obrigações de todos, quantos arrecadam receitas e efetuam despesas, e que tem sobre si a guarda de bens patrimoniais. Contudo, para a contabilidade pública exercer sua função de controle, é necessário a implementação de alguns sistemas informatizados. Necessitam-se também de usuários internos e externos habilitados e conhecedores da uniformidade das informações e que, por meio de um plano de contas, consiga evidenciar todos os registros contábeis, viabilizando um acompanhamento dos créditos empenhados, liquidados e/ou pagos, bem como os créditos disponíveis a UG (unidade gestora).

Conforme o Art. 90 da Lei nº 4.320/64 “a contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.”

Desde os primórdios o objeto da contabilidade é o patrimônio, tanto da entidade privada como na pública. A diferença é que na contabilidade pública há uma divisão no sistema estrutura das contas, as quais estão divididas da seguinte forma: orçamentárias, financeiras, patrimonial e sistema de compensação.

De acordo com Machado Junior e Costa Reis, (1978, p. 145), no sistema orçamentário o mínimo que a lei exige é:

- 1- o montante dos créditos orçamentários vigentes, incluindo, pois, os aprovados na lei de orçamento e as suplementações. Supõe-se obviamente que haja controle semelhante com relação aos créditos especiais e mesmos quanto aos extraordinários, pois a lei não dispensa o registro desses;
- 2- a despesa empenhada ou realizada contra os tais créditos; e
- 3- os saldos disponíveis em cada dotação, ou seja, diferença entre o crédito inicial e o valor dos empenhos feitos à conta da dotação, consideradas as suplementações do exercício.

Entende-se que a citação acima descrita revela que a Lei nº 4.320/64 é implacável na determinação do controle e é justamente por meio de mecanismos de controle que o governo

federal busca cumprir o que a lei determina. Portanto, em virtude dessa exigência que foi criado o módulo CPR, que é uma das ferramentas de controle do governo federal.

Quando se trata de patrimônio público, deve-se dedicar a contabilidade pública total confiança e prioritariamente a sua forma de registrar os fatos contábeis, deixando um histórico confiável para futuras apreciações pelos agentes governamentais, bem como à sociedade. Considerando a excelência da contabilidade no controle do patrimônio público, acreditamos que é importante resgatar um pouco da contabilidade governamental. Silva (1996, p. 152):

Nas sociedades antigas, o patrimônio público era considerado propriedade exclusiva de quem detinha o poder político e, por conseguinte, o príncipe podia dispor livremente dos bens da comunidade que se confundiam com seus próprios bens. Não existia orçamento público, já que não havia limites para gastar e as contribuições dos súditos eram determinadas pela vontade soberana do príncipe.

Conclui-se diante desta citação, que na época não havia democracia, o sistema de governo era monarquia e dessa forma, todo o poder estava centralizado nas mãos do rei. Em verdade, não havia preocupação no controle do patrimônio, porque não devia ao povo satisfação de como ele geria os recursos auferidos, contudo o foco estava centrado naqueles que administravam os bens. Em virtude deste sistema, não havia uma contabilidade governamental organizada, nem aspecto preventivo, a organização contábil era rudimentar e o controle era ineficaz. Portanto, não existia uma atenção quanto ao objetivo da contabilidade que é a de gerar informações contábeis, para os diversos tipos de usuários.

Segundo Silva, (1996, p. 153) a contabilidade governamental:

está intimamente ligada com o regime democrático adotado aos estados modernos, pois, quando o poder se exerce em nome do povo, todos os aspectos da contabilidade encontram ambiente propício para suas elaborações teóricas e para suas aplicações práticas. Assim, todo avanço da autocracia e do despotismo implica num retrocesso da contabilidade como integrante do sistema de informações do governo.

A contabilidade faz valer também os interesses da sociedade, processando, controlando, registrando e analisando o patrimônio público. Por isso, Silva (1996, p.153), relata uma ligação muito direta com o sistema democrático, alegando que a centralização do poder implica em limitar a contabilidade de atuar no controle e que, por conseguinte alija a sociedade do processo decisório na administração do patrimônio público.

Dentre os sistemas da contabilidade tem-se: sistemas orçamentários, sistemas patrimoniais e sistemas de compensação.

Segundo Silva (1996, p. 232 e 233), cabe à contabilidade orçamentária:

1. Registro da despesa autorizada, ao início de cada exercício, com base no orçamento ou nos créditos adicionais;
2. Controle da despesa empenhada, mediante dedução do valor dos créditos disponíveis e apuração, no final do exercício, dos Restos a Pagar a serem inscritos como depósito;
3. apuração, ao término do exercício, da parte lançada da receita orçamentária, cuja não arrecadação ensejará o ajuizamento da Dívida Ativa e cujo valor será inscrito no sistema patrimonial;

A contabilidade orçamentária tem a função de registrar, controlar e apurar a execução orçamentária desde o registro da despesa autorizada de todos os exercícios dos referente aos créditos recebidos. Que se envolve pelo controle da despesa empenhada apropriando os créditos disponíveis ao patrimônio da entidade até a apuração a cada término do exercício..

2.4 ORÇAMENTO PÚBLICO

O conhecimento sobre orçamento público é importante, pois ele atua como instrumento de legalização da distribuição das receitas e alocação das despesas, e com isso tenta-se entender as variáveis inseridas nos gastos públicos e sua contabilização. Segundo Cruz (1988, p. 23),

Orçamento público é um meio de prever as intenções da programação econômica e financeira que o Poder Executivo deseja adotar no exercício financeiro seguinte. Para que possa ser legítimo dever ser submetido à concordância do Poder Legislativo que representa, idealmente, o interesse da população.

De acordo com Cruz (1988, p. 23), “o orçamento público comporta as programações econômicas e financeiras, as quais o poder executivo deseja adotar”. Para tanto a Constituição Federal do Brasil, no Art. 165, estabelece leis que irão delimitar, programar e legitimar a execução do erário, que são: o Plano Plurianual; a Lei de diretrizes orçamentárias e a lei dos orçamentos anuais.

Estas leis seguem princípios que alicerçam o orçamento, sendo estas: a universalidade, unidade orçamentária, unidade de tesouraria, sinceridade, publicidade, procedência da despesa sobre a receita, periodicidade, orçamento bruto, não afetação das receitas, natureza contábil, exclusividade, equilíbrio, exatidão, especificação, clareza, autorização prévia e anualidade.

O orçamento do ponto de vista econômico, segundo Giacomoni (1985, p. 61), “passou a ser utilizado como política fiscal do governo que estabiliza ou amplia os níveis da atividade econômica”.

Segundo Cruz (1988, p. 23):

No Brasil, a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 2º, torna obrigatória a obediência aos princípios de unidade, universalidade e anualidade. Nos ocuparemos em descrevê-los enquanto recomendamos a leitura das obras de Sebastião Sant’Anna e Silva e Geasse Burkhead para entendimento dos demais.

Acredita-se nas leis que regem o orçamento, porém existem algumas nuances que devem ser observadas. Além dos princípios, há também aspectos que estão inseridos em toda essa complexidade do orçamento, que são os aspectos jurídicos, econômicos e políticos.

Depara-se com aspectos conflitantes, que dependendo do interesse, seja ele oriundo dos agentes governamentais, dos eleitores ou de outros seguimentos da sociedade, culminam em decisões que infligem os princípios orçamentários, se é que posso assim chamá-lo. Portanto essa obediência que Cruz (1988) descreve talvez não seja totalmente cumprida, apesar de estarmos sob a égide da lei. No entanto sabemos que esta lei é de 1964 e o sistema orçamentário teve que se adaptar a nova estrutura organizacional e econômica. E em virtude dessas mudanças, alguns autores não acreditam no cumprimento total dos princípios pelos agentes do governo.

2.4.1 Leis orçamentárias

Administrar um país é tarefa árdua, mais ainda quando estamos falando do Brasil. É certo que não é o único, mas é em nosso país que as diferenças sociais revelam um abismo

enorme. Chegam a ser utópico as pregações de ilustres que prometem erradicar a pobreza, bem como a nossa Constituição Federal que legitima ao povo igualdade, assegurando condições de vida humana. Infelizmente, não é isto que se assiste. O Brasil é o país onde segundo dados do IBGE, a minoria detém a maior parte da riqueza e a maioria vive a mercê daqueles que ostentam o poderio econômico.

No entanto, não obstante as discrepâncias sócio-econômicas, não se deve parar de acreditar. Acreditar talvez seja esta a solução, ou seja, dar um voto de confiança a brasileiros que cumprindo seus deveres de cidadão possa honrar suas palavras e cumprir o que a Constituição Federal do Brasil impõe aos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário.

Dentre os objetivos do Presidente da República, foram formulados planejamentos administrativos, econômicos e contábeis, utilizando-se de meios legais, como o Plano Plurianual (PPA), as Leis de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual.

A Constituição Federal do Brasil de 1988 no Art.165 estabelece diretrizes que determinam os procedimentos de cunho administrativos e contábeis para a execução do orçamento. Para tanto, foram criadas leis que traçam todos os programas, projetos, subprogramas a serem cumpridos em determinado período. Portanto a seguir comentaremos sobre estas leis.

2.4.1.1 Plano Plurianual

A proposta do governo para o período de 2004-2007 recai no planejamento democrático, chamado Brasil de todos onde haverá participação das diversas esferas da sociedade. O Plano Plurianual (PPA) é o instrumento que o governo utiliza para planejar o novo Brasil, onde foram estabelecidos diretrizes, objetivos e metas, para serem colocadas em prática no prazo de quatro anos.

Constituição Federal do Brasil, de 05 de outubro de 1998, cuja definição é: “Estabelecerá de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras dela decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

Conceitualmente, o PPA torna-se simples, diferentemente de sua forma pragmática. Quando da sua elaboração, são levantados vários aspectos econômicos e sociais, os quais

serão colocados em ordem de prioridade. Estes aspectos levados em consideração, segundo o Senado Federal (www.senado.gov.br), consultado em 24 de novembro de 2005 são:

1. quais políticas mais adequadas para estimular os diversos setores da produção;
2. quais as melhores políticas para gerar mais e melhores empregos;
3. quais são as ações para reduzir as desigualdades regionais;
4. quais os projetos de infra-estrutura que vão receber mais atenção e recursos;
5. quais os ramos da pesquisa científica e tecnológica fundamentais para o crescimento do país; e
6. quais os programas sociais necessários para o desenvolvimento humano da população, inclusão social e a melhor distribuição da renda entre os brasileiros.

O Plano Plurianual tem duração de 04 (quatro) anos e engloba diretrizes, que de um modo geral, estão inscritos todos os programas e projetos. E este para ter legitimidade, o Presidente da República, representando o Poder Executivo, deve encaminhar ao Congresso Nacional até o final de agosto do primeiro ano da sua administração. O Congresso tem até o final do ano para examinar a proposta do executivo que irá apreciá-lo e remeter novamente ao Presidente da República com os devidos vetos. É bom lembrar que o PPA orienta a elaboração do Orçamento da União para os quatro anos, adentrando no primeiro ano do governo seguinte.

Pereira (1999, p. 20), assinala que o PPA (Plano Plurianual):

tem como objetivo formular as diretrizes para as finanças públicas no período do plano, incluindo a política de fomento e o programa de aplicações das agências financeiras de crédito; identificar e avaliar os recursos disponíveis para o desenvolvimento de ações a cargo da administração pública, incluindo aqueles provenientes de financiamentos, estabelecer despesas, segundo função, subfunção e programa de governo, entre outras definições.

O Plano Plurianual deste governo, assim como os demais, segue metas a serem alcançadas. Este atual, que iniciou em 2004, com término previsto para 2007, tem como característica principal dar uma nova moldura ao Brasil. Diferente do governo de Juscelino Kubitschek, que priorizou a industrialização da região Sudeste, criando órgãos como a Sudene entre outros. O atual governo propôs metas para um desenvolvimento de longo prazo, para muito além de 2007, cuja intenção é provocar profundas transformações estruturais na sociedade brasileira.

Cabe aqui, apresentar os obstáculos enfrentados pelo PPA 2004-2007, que são: a concentração da renda e riqueza, exclusão social, a baixa criação de emprego e as barreiras para a transformação dos ganhos de produtividade em aumento de rendimentos da grande maioria das famílias.

Na conjuntura de um país com as “turbinas a todo vapor”, mais do que nunca, cresce a importância do investimento nas áreas sociais, e esta é a principal meta do PPA 2004-2007. A inflação estabilizada, superávit do orçamento, queda dos juros, programas sociais como a bolsa escola, incentivos na área da educação, políticas regionais e tantos outros fatos que contribuíram para concretizar o planejamento do presidente da República. Por fim, além deste instrumento de grande articulação, o governo dispõe de outros recursos, a saber, a lei de diretrizes orçamentária e a lei orçamentária anual.

2.4.1.2 Lei de diretrizes orçamentárias

A lei ordinária tem validade apenas em um exercício (período de um ano), cuja finalidade é estabelecer de forma antecipada, as diretrizes, as prioridades de gastos e as normas de parâmetros que orientam a elaboração do exercício seguinte.

A Secretaria de Orçamento Federal do Ministério de Orçamento e Gestão que coordena a elaboração do projeto da LDO, órgão do Poder Executivo, deve encaminhar até 15 de abril de cada ano ao Congresso Nacional, que deverá ser aprovado até o dia 30 de junho. A Secretaria do Tesouro Nacional também faz parte na elaboração essencialmente nos quesitos relacionados com a dívida mobiliária federal e execução orçamentária. A carta magna diz:

A Constituição Federal, art. 165 (dos orçamentos), assim dispõe:

§ 2º A lei de diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações da legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Observa-se, que fundamentalmente, toda a lei objetiva regular procedimentos sejam eles: administrativos, contábeis ou econômicos. Não é diferente com a Lei de Diretrizes Orçamentárias, que regulará as metas e as prioridades da administração federal. Também, é um instrumento que juntamente com Lei de Responsabilidade Fiscal, serve de controle para todas as esferas do governo, bem como à sociedade que poderá acompanhar a posterior a execução orçamentária.

O Poder Legislativo tem grande interesse na LDO (Lei de Diretrizes orçamentárias), haja vista que é lhe imputado a responsabilidade de assegurar à sociedade, que todo planejamento orçamentário esteja sendo cumprido, responsabilizando àqueles que porventura

venham a desviar-se do que estiver previsto em lei. Dá-se o direito à sociedade de exigir o fiel cumprimento das leis do orçamento, em virtude da mesma delegar seu poder de administrar os bens públicos, bem como usufruir os serviços e bens públicos.

Com a criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), foram adicionados na LDO dois anexos de suma importância, para orientar o governo e a sociedade, da política fiscal. Nestes anexos são estabelecidos os resultados primários esperados para os próximos exercícios e os riscos fiscais que são enumerados os chamados passivos contingentes¹. A não observância da Lei de responsabilidade fiscal imputa aos gestores do bem público a responsabilidade de responder perante à sociedade de todos seus atos e cabendo a lei sancioná-los .

2.4.1.3 – Lei orçamentária anual

Compete ao Presidente da República enviar ao Congresso Nacional, além do PPA e o projeto de lei de diretrizes orçamentárias, as propostas de orçamentos previstas na Constituição Federal (art. 84, inciso XXIII). Na Lei Orçamentária Anual, os orçamentos são: da Seguridade Social, do Investimento das Estatais e Orçamento Fiscal.

Segundo Pereira (1999, p. 146):

Conclui que os orçamentos fiscais e de investimentos das empresas estatais, além da interação que devem ter com o plano plurianual, deverão funcionar como instrumentos voltados para a redução das desigualdades regionais. A lei orçamentária anual somente poderá conter dispositivos relacionados à previsão da receita e despesa, exceção feita apenas para a abertura de créditos suplementares e contratação de crédito, mesmo por antecipação da receita. Os projetos de lei referentes ao orçamento anual e aos créditos adicionais serão apreciados pelas duas casas do Parlamento, na forma do disposto no regimento comum. O exame e conseqüente emissão de parecer sobre os mesmos e sobre as contas apresentadas anualmente pelo Presidente da República é de competência de uma comissão mista permanente de Senadores e Deputados, a quem cabe, também, exercer o acompanhamento e a fiscalização orçamentária.

Segundo Pereira (1999), o orçamento serve como instrumento de correção de distorções sociais e está revestido de funções, considerando as próprias funções do Estado, que são as de promover ajustamento na alocação dos recursos; promover o ajustamento na distribuição da renda e manter a estabilidade econômica.

¹ Passivos contingentes: são as dívidas que ainda não estão contabilizadas como tal, mas que, por decisão judicial, poderão vir a aumentar a dívida pública.

Observa-se, que na proposta do atual governo, com o lema: Brasil para Todos, mais do que nunca, reduzir as desigualdades sociais é preocupação e dever do Estado. O governo acredita na teoria Keynesiana, a qual o controle das variáveis demanda global, investimento global e renda global são de inteira responsabilidade do próprio Estado. Portanto, o Estado deve intervir nas políticas econômicas de forma a ajustar as relações de demanda e oferta, agindo nas políticas tributárias. Tudo isto a fim de estabelecer mecanismos de arrecadação para os diversos níveis sociais. E como uma função alocativa, fazer uso do orçamento para prover os bens públicos.

Como exemplo de um bem público, tem-se a educação que também pode ser considerada um bem privado, é neste exemplo que o estado aplica seus recursos. Promovendo educação gratuita e dessa forma, melhorando a distribuição de renda.

Por diversas vezes, ouve-se discursos com o tema promover o “bem estar” do povo. Sim, esta é mais uma função do Estado: distribuição das riquezas. Segundo o Ideal de Pareto, há eficiência na economia quando alguém melhora sua situação econômica sem que outra pessoa tenha sua situação prejudicada. Entretanto, o que acontece é justamente o oposto enquanto mais rico fica um grupo social tende a outro cair em decadência. Isto chamamos de má distribuição de renda, porém, é neste contexto que as estratégias orçamentárias do governo vem esforçando-se para minimizar as diferenças sociais. Por exemplo, a tributação do imposto de renda progressivo, para cobrir subsídios aos programas de alimentação, transporte e moradias populares.

Por fim, a abertura e efetivação dos créditos orçamentários, além das funções acima descritas, devem gerar uma estabilidade econômica e social, envolvendo os aspectos macroeconômicos. Estes aspectos, segundo Giacomoni (1985, p. 35) são: manutenção elevada de elevado nível de emprego; estabilidade nos níveis de preços; equilíbrio no balanço de pagamentos e razoável taxa de crescimento econômico.

Dentre as citações de Giacomoni (1985) sobre algumas funções dos créditos orçamentários, ressalta-se a função estabilizadora da economia que influencia diretamente na demanda de empregos, no crescimento econômico, controle de monopólios e etc.

É em função desta importância e da necessidade de conhecermos sobre orçamento público que comentaremos um pouco sobre os créditos orçamentários.

2.5 CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO

As entidades governamentais necessitam conduzir suas atividades constitucionais, porém, para tal, necessitam de recursos para operacionalizar suas obrigações. Estes recursos, aqui chamam-se de créditos orçamentários, os quais serão distribuídos conforme a necessidade de cada órgão e as previsões da Lei Orçamentária Anual.

2.5.1 Conceituações e aspectos legais do crédito orçamentário

Os créditos orçamentários são aqueles fixados e limitados pelo poder executivo, que após a promulgação da lei orçamentária, são distribuídos por cotas trimestrais da despesa para cada unidade orçamentária. A lei amarra a previsão anual dos gastos públicos, em função do volume da arrecadação e recolhimento das receitas.

No que diz respeito a descentralização dos créditos orçamentários ou adicionais segundo Mota (2003, p. 52), pode acontecer da seguinte forma:

- a) provisão ou descentralização interna de créditos – quando envolve UG (Unidades Gestoras) de um mesmo órgão, ministério ou entidade integrante dos orçamento fiscal e da seguridade social; e
- b) destaque ou descentralização externa de créditos – quando envolve UG (unidades Gestoras) de órgãos, ministérios ou entidades de estruturas administrativas diferentes (de um órgão para o outro).

Mota (2003) ao tratar deste assunto revela que o número de unidades administrativas com dotações é muito grande, pois se as descentralizações fossem feitas diretamente as UA, acarretaria nos anexos da lei uma multiplicação de dados que iria dificultar a análise pelo Poder Legislativo. O sistema de orçamento possui dois estágios para a execução orçamentária: a programação financeira e a descentralização financeira.

Essas descentralizações são feitas pela SOF (Secretaria de Orçamento Federal) ou pelo MPOG (Ministério do Planejamento Orçamento e Gestão) que por sua vez transfere em forma de cota para os OSPF (órgãos setoriais de programação financeira). Todavia a efetiva realização dos gastos é feita pelas UE (unidades executoras).

Antes da descentralização financeira, tem-se a programação financeira, administrada pela Secretaria do Tesouro Nacional (órgão central). Esta compreende todos os procedimentos de solicitação, aprovação e liberação e ou recebimento dos recursos financeiros de natureza

orçamentária. Com isto cai sobre si o princípio de unidade de tesouraria constante nos art. 56 da Lei nº 4.320/64², art. 92 Decreto-lei nº 200/67 e art. 1º de Decreto 93.872/86.

A programação financeira segundo Mota (2003, p. 53), é:

Conjunto de ações desenvolvidas com o objetivo de estabelecer o fluxo de caixa da União, para determinado período, tendo como parâmetros a previsão da receita, os limites orçamentários da despesa e sua demanda e a tendência de resultado (déficit, equilíbrio ou superávit) considerada para o mesmo período.

De acordo com Mota (2003, p. 53), o resultado do conjunto dessas ações cumpre a finalidade da programação financeira que é “assegurar às unidades orçamentárias os recursos financeiros tempestivos e suficientes à execução dos programas de trabalho e manter o equilíbrio entre a receita e a despesa realizada, evitando eventuais insuficiências financeiras.”

O próximo passo, após a solicitação e a aprovação, é a descentralização dos recursos os quais são feitos sob a forma de cotas, repasse, sub-repasse e ordem de transferência concedida e recebida. Mota conceitua as formas de descentralização como segue abaixo:

Cotas – é a primeira etapa da descentralização, onde a STN transfere os recursos financeiros vinculados ao orçamento aos OSPF, ou seja, aos ministérios ou órgãos. Importante saber que a movimentação está condicionada à efetiva arrecadação dos recursos financeiros e a totalidade das obrigações assumidas.

Repasse – acontece quando a movimentação dos recursos financeiros é feita entre órgãos de estruturas administrativas diferentes. Entende-se, dessa forma, que a descentralização pode acontecer entre órgão de administração direta ou desta para uma entidade da administração indireta, ou entre estas entidades, ocorre também de uma entidade da administração indireta para um órgão da administração direta. O repasse é vinculado ao orçamento, mas não está condicionada a efetiva arrecadação dos recursos porque já fora recebido anteriormente sob a forma de cota da STN/MF, cabendo aos OSPF fazer as transferências aos órgãos ou ministérios. Normalmente o repasse acompanha o destaque.

Sub-repasse – a descentralização é feita pelo OSPF para as UO (unidade orçamentária) ou UA (unidade Administrativa) a eles vinculadas, ou seja, que faça parte da estrutura do ministério onde se encontra os órgãos setoriais de programação financeira. Normalmente o sub-repasse acompanha a provisão.

² Art. 56 da Lei nº 4.320/64: “o recolhimento de todas as receitas far-se-á em estrita observância ao princípio da unidade de tesouraria, vedada qualquer fragmentação para criação de caixas especiais.”

Ordem de transferência concedida e recebida – apesar de ser classificada como uma transferência extra-orçamentária, segue os mesmos passos das orçamentárias. As OTC ou OTR são transferências destinadas a atender ao pagamento de restos a pagar.

Em suma, os créditos orçamentários até chegar às unidades executoras passam por diversas etapas, iniciando com sua programação pelo órgão central que é a SOF/MPOG que consigna as dotações orçamentárias aos órgãos, a Secretaria do Tesouro Nacional/Ministério da Fazenda (STN/MF) liberando os recursos financeiros sob forma de cotas e fechando o ciclo a descentralização pelos OSPF. Mota faz uma distinção entre órgãos setoriais do sistema de orçamento e do sistema de programação financeira, ou seja, quando é feita uma descentralização orçamentária ocorre um destaque ou provisão e quando é feita a transferência de recursos financeiros ocorre o repasse ou o sub-repasse.

Segundo Mota (2003, p. 54), “se ocorreu uma descentralização do orçamento sob a forma de destaque, então o OSPF efetuará a descentralização financeira sob a forma de repasse; e se ocorreu sob a forma de provisão, então o OSPF realizará um sub-repasse.”

Contudo, apesar de todo o planejamento das metas e orçamento-programa³, e das técnicas utilizadas, não há uma precisão quanto às receitas estimadas e a execução da despesa propriamente dita. A dotação para o exercício financeiro é prevista justamente para cumprir as atividades ou ações que a sociedade e/ou os agentes da administração necessita.

Por causa de diversos motivos de caráter econômico e principalmente social, a lei orçamentária autoriza despesas não computadas ou insuficientes para suprir as necessidades da sociedade de caráter urgente. Estas autorizações são chamadas de créditos adicionais.

Segundo Bocaccio et al (1997, p. 58):

os créditos adicionais – provêm de recursos do Tesouro (Nacional), de outras fontes e os transferidos por órgãos federais; os do Tesouro se subdividem em ordinários e vinculados. Se houver necessidade de autorizações para despesas não computadas ou insuficientemente dotadas, poderão ser abertos créditos adicionais (art. 40 da lei nº 4.320/64).

De acordo com o art. 48 da Lei nº 4320/64, os objetivos da fixação das cotas deste artigo visam:

Assegurar as unidades orçamentárias, em tempo útil, a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho; manter, durante

³ Orçamento-programa : é uma modalidade de orçamento em que, do ponto de vista de sua apresentação, os recursos financeiros para cada unidade orçamentária vinculam-se direta ou indiretamente aos objetivos a serem alcançados. KOHAMA (1989, p. 63)

o exercício, na medida do possível, o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Apesar da fixação pela lei, algumas entidades públicas fogem do orçamento, necessitando de créditos adicionais. Conforme o art. 41 da Lei nº 4320/64, os créditos adicionais classificam em: os créditos suplementares; os especiais e os extraordinários.

2.5.1.1 Dos créditos suplementares

Os créditos suplementares são destinados a reforço de dotação orçamentária autorizada por lei e abertos por decreto executivo. Estes são usados em virtude da insuficiência dos créditos orçamentários. O crédito suplementar precisa a prévia autorização legislativa, indicação do governo e para abertura de tais créditos, é necessário decreto do executivo e a exposição de justificativa, ficando dependendo da disponibilidade das fontes de recursos. Em virtude de subestimar os gastos com pessoal, há um acréscimo com as despesas, e com isso, há necessidade de créditos suplementares.

2.5.1.2 Dos créditos especiais

Quanto aos créditos especiais, seguem as mesmas características dos suplementares, ou seja, são autorizados por lei e abertos por decreto executivo, conforme o Art. 42 da Lei nº 4.320/64, destinados a despesas não previstas na dotação específica. Destarte, mesmo com todos os procedimentos administrativos para a liberação do crédito, o inciso I do Art. 7º da Lei 4320/64 e o Art. 60, com a finalidade de evitar burocracia, autorizam a inclusão na lei de orçamento, dispositivos que permitem ao executivo abrir créditos suplementares até certo limite.

Do outro lado, os créditos especiais sempre serão autorizados, previamente por lei, e, conseqüentemente, abertos por decreto de Executivo. Segundo Machado Junior e Costa Reis (1978) O crédito especial atende a objetivos ao quais não estão previstos no orçamento. Destarte, à medida que melhora o processo de planejamento e que seus resultados são expressos em programas no orçamento, tendem a desaparecer os créditos especiais.”

Diante disto, se um agente do governo possuir dois projetos, sendo um mais prioritário do que o outro e faltar-lhe recursos para conclusão do primeiro, não será permitido a

solicitação de crédito especial, pelo motivo da sua utilização para um novo projeto. Nesta situação poderá solicitar um crédito suplementar.

2.5.1.3 Créditos extraordinários

São destinados a despesas urgentes e imprevisíveis, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública. De acordo com parágrafo 3º do Art. 167 CF, “A abertura de crédito extraordinário somente será admitida para atender as despesas imprevisíveis e urgentes, como as decorrentes de guerra, comoção interna ou calamidade pública, observado o art. 62.”

Observa-se, que devido à urgência da utilização dos recursos, estes não necessitam de autorização legislativa antecipada. Desta forma, o Poder Executivo submete ao Congresso Nacional uma medida provisória para ser aprovado a utilização do crédito.

2.5.1.3 Fontes de recursos

Para abertura destes créditos de acordo com o parágrafo 1º do art. 43 da Lei nº 4.320/64, é necessário a existência de recurso disponível. São considerados recursos admitidos:

- I - o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;
- II - os provenientes de excesso de arrecadação;
- III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei;
- IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las.

Para facilitar a compreensão sobre superávit financeiro é importante saber o conceito sobre ativo financeiro e passivo financeiro, pois o saldo positivo do confronto destes dois, conjugando-se os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito, dá-se o superávit.

Ativo financeiro: parágrafo 1º do art. 105 da Lei nº 4.320/64, “compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numéricos”. Este compreende as contas representativas de Disponíveis, isto é, Caixa, Bancos, Correspondentes e as contas representativas do Realizável, composto pelos créditos da Fazenda Pública, a curto prazo.

Passivo financeiro: parágrafo 3º do art. 105 da Lei nº 4.320/64, “compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária”.

Segundo Machado Junior e Costa Reis (1978, p. 161), o ativo financeiro é representado “pelas dívidas a curto prazo ou pela chamada “Dívida Flutuante”, como os Restos a Pagar, os Serviços da Dívida a Pagar, os Depósitos, os Débitos de Tesouraria, e que constituem os já conhecidos Depósitos Especificados, Depósitos Públicos e os Depósitos de diversas origens.”

II - provenientes de excesso de arrecadação:

Parágrafo 3º do art. 43 da Lei 4.320, “entende-se por excesso de arrecadação, para fins deste artigo, o saldo positivo das diferenças acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, considerando-se a tendência do exercício”.

Um alerta é feito quanto à técnica de estimativa da receita. Se houver uma subestimação da receita há um perigo de gerar compromisso além das possibilidades da entidade, bem como se torna desonesto este procedimento que busca provocar o excesso de arrecadação.

III – os resultantes de anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais, autorizados em lei:

Segundo Machado Junior e Costa Reis (1978, p. 84):

Constituem recursos legais, devendo-se, entretanto, analisar as despesas que, por sua importância e natureza, e, em especial, aquelas que são consideradas comprometidas, podem ter as suas dotações anuladas, para servirem de recursos aos créditos adicionais, suplementares e especiais, autorizados.

A expressão “cobrir um santo e descobrir o outro” vem reforçar a idéia de que não adianta anular uma dotação, destinada a suprir uma despesa essencial já comprometida, para suprir os créditos adicionais, suplementares e especiais.

IV – o produto de operações de crédito autorizadas, em forma que juridicamente possibilite ao Poder Executivo realizá-las:

De acordo com o Art. 7º e 9º da Lei nº 3420/64, essa fonte de recurso é constituída de receitas originárias de tributos (impostos, taxas e contribuições), alienações de bens e atividades de contrato como arrendamento, desde que estas operações de crédito estejam tanto nos termos da constituição como nas normas vigentes e cujo produto seja utilizado para as atividades fins da entidade.

2.6 RECEITAS E DESPESAS PÚBLICAS

De forma geral o governo federal possui instrumentos legais para impor o recolhimento de receitas e executar as despesas decorrentes das atividades fins de cada órgão.

2.6.1 Receitas Públicas

As entidades de direito público instituem tributos para a arrecadação da receita, através da estimativa da receita, do recolhimento e da arrecadação. Estes tributos são: os impostos, as taxas e contribuições nos termos da Constituição e das leis vigentes. As receitas são classificadas em receitas correntes e de capital. O art. 9º da Lei nº 4.320/64 define quais tributos pertencem às receitas correntes e quais as receitas de capital.

Segundo Angélico (1995, p. 44), “Receita Pública em seu sentido mais amplo, é o recolhimento de bens aos cofres públicos. Ingresso, entrada ou receita pública são, na verdade, expressões sinônimas na terminologia de finanças públicas”. A receita desdobra-se em dois grupos, a saber: a receita orçamentária e a extra-orçamentária.

Fazem parte da receita orçamentária, conforme o anexo nº 3 da Lei nº 4.320/64, os tributos, as rendas, as transferências, as alienações, os retornos de empréstimos e as operações de créditos por prazo superior a um ano.

Silva (1996, p. 86), “Receitas Extra-orçamentárias são àquelas que não constam do orçamento e compreende as entradas em dinheiro ou créditos de terceiros, de que o estado é o devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação.” São exemplos de receitas extra-orçamentárias: depósitos; operações de crédito por antecipação de receita; restos a pagar do exercício, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária e valores arrecadados que se reveste de características de simples transitoriedade de classificação: o passivo.

Por outro lado Silva (1996) distingue as entradas ao cofre público das receitas públicas pela característica da restituibilidade futura, pois considera simples movimentos de fundos. Diz que as entradas simples de caixa serão restituídas no futuro, enquanto as receitas públicas são ingressos que não serão restituídos. Porém, analisando macroeconomicamente de base nos conceitos acima citados, vemos a receita pública como um conjunto recursos auferidos, pelos

órgãos governamentais, com o intuito de dar, ao orçamento, as condições necessárias para cumprir o que fora planejado para determinado período.

2.6.1.1 Classificação das receitas

Com o intuito de gerenciar de forma mais eficiente, o governo federal classifica suas receitas por meio de um plano de contas. Essa classificação possibilita um melhor controle na arrecadação, bem como facilita a distribuição das receitas.

Silva (2004, p. 103) classifica as receitas públicas nos seguintes aspectos:

- a) quanto à natureza;
- b) quanto ao poder de tributar;
- c) quanto à coercitividade;
- d) quanto à afetação patrimonial;
- e) quanto a regularidade.

Quanto à natureza dividi-se em: orçamentária e extra-orçamentária. A receita orçamentária classifica-se em receitas correntes e de capital. São exemplos de receitas correntes e de receitas de capital respectivamente:

• Receitas correntes :

- Receita Tributária;
- Receita de Contribuições;
- Receita Patrimonial;
- Receita agropecuária;
- Receita Industrial;
- Receita de Serviços; e
- Transferências correntes.

• Receitas de Capital:

As receitas de capital são ingressos provenientes de recursos financeiros obtidos pelo sacrifício das entidades, por meio de atividades operacionais ou não operacionais. Estas acontecem normalmente, pela alienação de bens do patrimônio e recebimento de direitos (amortização de empréstimos e financiamentos concedidos), cuja principal intenção, está

voltada para atingir a finalidade fundamental do órgão ou entidade. As receitas de capital classificam nas seguintes fonte de recursos:

- Operações de Crédito;
- Alienação de Bens; e
- Amortização de empréstimos.

Quanto ao poder de tributar, a receita está dividida conforme a discriminação constitucional das rendas em: federal, que é de competência da União; estadual, que é de competência dos estados e municípios como o próprio nome revela do Município.

No tocante a coercitividade a receita divide-se em dois grupos: as receitas originárias ou de Economia Privada que provém de bens do patrimônio do Estado e as receitas derivadas ou de economia pública que são oriundas do exercício da competência ou do poder de tributar os rendimentos ou o patrimônio da coletividade. Como exemplo das originárias, tem-se a prestação de serviços: estradas de ferro, água, luz. A telefonia foi privatizada, deixando de ser domínio do Estado no que diz respeito a obtenção de receita. Como vendas de bens intermediários ou finais tem-se: os minérios de ferro, petróleo e seus derivados.

Como exemplo das receitas derivadas ou de economia pública tem-se: as receitas de tributos, as receitas decorrentes de empréstimos e contribuições compulsórias e em geral todas as receitas cuja percepção dependa de dispositivo legal. Por fim, a diferença das duas receitas quanto a coercitividade está na dependência de dispositivo legal para a arrecadação, enquanto as originárias não precisam de dispositivo legal. As derivadas dependem da obediência ao princípio que estabelece a vedação de instituir ou aumentar tributo sem estar previsto em lei própria.

Por fim, a receita pública possui estágios que devem ser seguidos para culminar em seu recebimento pelos cofres públicos, estes são seqüências que irão operacionalizar todo o sistema de arrecadação, a saber: a previsão, lançamento, arrecadação e o recolhimento.

2.6.2 Despesas públicas

Assim como as receitas, as despesas públicas, também, requerem vários procedimentos, de cunho administrativo, contábil e econômico. As despesas públicas classificam-se em dois grupos: as despesas orçamentárias e as extra-orçamentárias. Analisando de maneira geral, tanto Angélico (1995) como o Silva (1996) definem despesas

públicas como todo e qualquer dispêndio executado pelo Estado para atender o interesse da comunidade.

Observa-se que a definição mais completa é a do Silva (1996, p. 100) que diz:

Constituem as despesas todos os desembolsos efetuados pelo Estado no atendimento dos serviços e encargos assumidos no interesse geral da comunidade, nos termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos.

Na percepção de Silva (1996), existe uma diferença entre desembolso e despesas públicas. Observa-se que no total dos pagamentos, os desembolsos relativos à restituição de ingressos anteriores são considerados simples entrada de caixa e não afeta o patrimônio. Enquanto isso as despesas públicas representam desembolsos que não correspondem a entradas anteriores, por isso reduzem o patrimônio definitivamente. Concomitantemente com essas diferenças, além da Constituição Federal, contratos e outros instrumentos, existem princípios que servirão de base para os agentes da administração governamental executarem as despesas.

Os princípios têm a função de emoldurar toda a sistemática de dispêndio por parte do governo. Eles existem justamente para que as despesas públicas sejam bem empregadas na época certa, naquilo que realmente deve ser usadas, que seja legal e legitimada.

Silva (1996, p. 101) diz o seguinte: “A despesa do Estado deve obedecer fundamentalmente aos princípios da”: utilidade; legitimidade; oportunidade; legalidade e economicidade.

O princípio da utilidade vem atender os custeios dos gastos necessários ao funcionamento dos organismos do Estado e atender as necessidades da coletividade por meio dos serviços públicos.

O princípio da oportunidade é evidenciado quando da análise da situação econômica, tratando-se de uma necessidade pública ou coletiva.

E quanto à legitimidade: a despesa para ser legitimada além de ser fundamentada na utilidade, deve embasar-se no consentimento coletivo. Este é manifestado, periodicamente, pela representação popular (lei orçamentária) e na possibilidade contributiva que não se pode exigir além da capacidade de contribuição.

Bem como os princípios acima descritos, os princípios da legalidade e da economicidade tem um papel fundamental nas despesas públicas. O da legalidade rege todos os procedimentos administrativos, cabendo somente o que estiver previsto em leis. E o princípio da economicidade leva-se em conta o custo-benefício na aplicação dos recursos públicos, bem verificando aspectos relacionados com a viabilidade, eficiência e eficácia.

2.6.2.1 Classificação das Despesas

A classificação da despesa irá servir de subsídio para visualizar os lançamentos contábeis onde o elemento básico da classificação é a conta contábil.

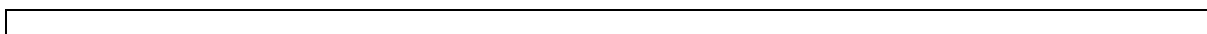
Segundo, Burkhead (1971, p. 145 apud GIACOMONI 1985, p. 81): “A classificação é a chave para a organização consciente e racional do orçamento do governo.”

Diante da complexidade do sistema orçamentário brasileiro, a classificação das despesas vem realmente contribuir para que a realização da mesma seja acompanhada, servindo de base para análises futuros. Da mesma forma, quando da sua programação onde serão distribuídos conforme a prioridade dos gastos. Entretanto, para mostrar como esta classificação são apresentadas, são usadas contas contábeis, as quais segundo Martner (G. Op. Cit. p. 95 apud GIACOMONI 1985, p. 83), devem:

- ser estruturadas de maneira a facilitar a análise dos efeitos econômicos e sociais das atividades do governo;
- facilitar a formulação dos programas elaborados pelo governo para cumprir suas funções;
- contribuir para a efetiva execução do orçamento; e
- facilitar a contabilidade fiscal.

Quanto a estruturação das contas, a administração pública possui um plano de contas bastante extenso, onde constam todas as transações, tanto de receita como de despesa, que para a alta administração é imprescindível. Contudo, esse emaranhado de contas não facilita a operacionalização dos usuários dificultando o controle.

De acordo com Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001, as despesas públicas são classificadas da seguinte forma:



CLASSIFICAÇÃO DAS DESPESAS PÚBLICAS	
Categorias econômicas	Despesas correntes; Despesas de capital.
Grupo de natureza de despesa – alterada pela (Portaria Interministerial nº 519, DE 27 de novembro de 2001)	<ul style="list-style-type: none"> - Pessoal e Encargos Sociais : são exemplos - folha de salários, contribuição a entidades fechadas de previdência, outros benefícios assistenciais classificáveis neste grupo de despesa, bem como soldo, gratificações, adicionais e outros direitos remuneratórios, pertinentes a este grupo de despesa, previstos na estrutura remuneratória dos militares, e ainda, despesas com o ressarcimento de pessoal requisitado, etc. - Outras Despesas Correntes : são exemplos - Despesas com aquisição de material de consumo, pagamento de diárias, contribuições, subvenções, auxílio-alimentação, auxílio-transporte, além de outras despesas da categoria econômica, etc.
Modalidade de aplicação	<ul style="list-style-type: none"> - 20. transferências à União; - 30. transferências aos Estados e ao Distrito Federal; - 40. transferências a municípios; - 50. transferências a Instituições privadas sem fins lucrativos; - 60. transferências a Instituições privadas com fins lucrativos; - 70. transferências a Instituições multigovernamentais nacionais; - 80. transferência ao exterior; - 90. aplicação direta; - 99. a definir.
Elemento da despesa	Determinam qual a despesa a ser executada: exemplo – pensões, aposentadorias e reformas, diárias militar, auxílio fardamento etc.

Quadro 1 - classificação das despesas.

Fonte: Portaria Interministerial nº 519, DE 27 de novembro de 2001.

Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001.

2.7 ESTÁGIOS DA DESPESA

Os estágios das despesas públicas representam seqüências de atividades, executadas pelos agentes do governo, que se apropriam de recursos para a manutenção de suas atividades fins. Estes estão regulados pela Lei nº 4.320/64 e demais normas internas.

2.7.1 conceituação e objetivos dos estágios na administração pública

A administração pública, no processo de execução orçamentária, segue procedimentos para utilizar os créditos concedidos pela lei do orçamento. E, seguindo o princípio da legalidade da despesa a Lei nº 4.320/64, determina que na execução da despesa, é necessário que siga três estágios sendo eles: o empenho, a liquidação e o pagamento. Apesar de não chamá-los de estágios, amarra todo o processo da execução da despesa a esses três acima mencionados.

É justamente nesta fase do orçamento que se ratifica as intenções da lei orçamentária, quando são pormenorizadas as dotações, classificando-as e executando conforme o andamento dos estágios regulamentares, preconizados pela Lei nº 4.320/64.

Todavia muitos autores alegam que além dos estágios regulamentares, há outros que estão intrínsecos no desenvolver do orçamento.

Angélico (1995, p. 65), cita que:

Os procedimentos adotados na realização da despesa pública são classificados em grupos que reúnem operações da mesma natureza. Cada um desses grupos denomina-se estágio. Tanto o período fixação da despesa como o período realização da despesa é constituído, portanto, de estágios.

O autor distingue os dois momentos da despesa, a fixação e a realização, porém, considera que existem estágios tanto na primeira como na segunda fase. Acredita-se que se for feita uma análise no percurso da despesa, diante dos dispositivos de controle, que determinam o processamento da despesa orçamentária, seria obrigado a aceitar três outros estágios de suma importância que são o suprimento, a programação e a licitação.

Já Silva (1966) entende que os estágios são maneiras de administrar os créditos orçamentários e correspondem somente a realização das despesas. De acordo com Silva (1996), a despesa percorre os seguintes estágios: fixação; empenho; liquidação; e o pagamento.

Observa-se, que segundo Silva, quanto ao estágio da fixação, a Constituição Federal do Brasil veda expressamente a realização, por qualquer dos poderes, de despesas que

excedam aos créditos orçamentários adicionais. Apesar de não ser expressamente um estágio, a fixação da despesa fica evidente quando a Constituição Federal impõe restrições ao próprio Poder Legislativo. Como exemplo disto tem-se a vedação de concessão de créditos ilimitados, proibindo a abertura de crédito especial ou suplementar sem prévia autorização legislativa. É em virtude dessa limitação do Poder Legislativo que Silva se refere a fixação da despesa como um estágio.

Além destes citados por Silva, existem outros que, segundo Angélico (1995) são estágios que antecedem aos regulamentares. São eles:

- Programação financeira: considera como primeiro estágio e cujo objetivo é disciplinar o gasto à medida que se realizam as receitas;
- Licitação: procedimento da administração pública regida pela Lei nº 8.666/93, que visa cumprir fundamentalmente o princípio da economicidade; e
- Suprimento: é o estágio que antecede ao pagamento e caracteriza-se pela entrega dos meios aos agentes pagadores para quitar seus compromissos financeiros.

A programação, a licitação e o suprimento são estágios, que empiricamente acontecem, por se tratar de uma seqüência de procedimentos que imprescindivelmente devem ocorrer. A programação financeira é o repasse dos créditos, à medida que as receitas vão sendo realizadas. As entidades de posse desses créditos irão proceder a licitação que preceitua o princípio da isonomia, economicidade e, por fim, o suprimento. Uma vez já informado a Dcont⁴ (Diretoria de contabilidade) por meio de nota de sistema o compromisso com o credor, este irá transferir o numerário para a conta da UG (Unidade Gestora).

2.7.2 Dos estágios legais

Quanto aos estágios legais, é fundamental conceituá-los e fazer um breve comentário à cerca de cada um deles:

2.7.2.1 Empenho

⁴ Dcont (Diretoria de Contabilidade) : Órgão do Exército Brasileiro responsável pela contabilização das Ugs (Unidades Gestoras), referente as receitas e despesas.

Para a utilização das receitas recebidas sob a forma de créditos orçamentários, cuja finalidade é de suprir a necessidade da entidade, é necessário que se crie um empenho. A geração de uma obrigação por parte do Estado caracteriza um empenho.

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

Machado Junior e Costa Reis (1978) acertaram quando disseram que a própria lei já define o que é o pagamento, não deixando dúvidas quando se fala em empenho. Portanto, a fase do pagamento só irá ser concretizada, se todas as exigências forem cumpridas e o Estado ficar satisfeito com o material adquirido ou se o serviço foi bem prestado.

Portanto, no ato do empenho, há uma obrigação de ambas as partes; de um lado o Estado, representado por autoridade competente que autoriza a redução dos créditos por meio da realização da despesa, e, do outro lado, o fornecedor que após cumprir a formalização contratual será feito o pagamento daquilo que lhe faz jus.

2.7.2.2 Liquidação

Liquidação é ato pelo qual a entidade informa a Diretoria de Contabilidade, que o bem ou serviço foi efetivado. Essa informação é feita por meio de sistemas informatizados que habilitarão o pagamento do credor.

De acordo com Cruz (1988 p. 76) neste momento são verificadas as documentações, bem como os materiais recebidos e as prestações de serviços “in loco”, fruto do que foi empenhado, consumando-se no cumprimento da obrigação do fornecedor e restando à administração pública, de base em seus sistemas de controle, liquidar o empenho habilitando para o próximo estágio que é o pagamento.

Dependendo do material empenhado e ou a prestação do serviço, são criadas comissões para o recebimento e averiguação do material, bem como da prestação do serviço, publicando em documentos ostensivos, internos relatórios das verificações e das análises.

Com o subsistema do SIAFI, o módulo CPR (Contas a Pagar e a Receber), o Setor financeiro monta o PDR (Processo de Despesa Realizada), este reúne todos os documentos pertinentes à despesa a ser paga, que vai desde a requisição até a nota fiscal liquidada. Neste

módulo são lançados os documentos de entrada que irão habilitar o pagamento ao fornecedor, o qual é feito por ordem bancária.

2.7.2.3 Pagamento

É o resultado da operação de liquidação. Neste momento, a entidade de posse dos dados bancários do credor procede ao pagamento, cumprindo a obrigação feita no ato do empenho.

Cruz (1988) traz certa preocupação quanto a lentidão dos estágios da empresa, principalmente no tocando ao pagamento. Espera-se que, independente do grau de complexidade, os processos sejam executados no menor tempo possível. Pode-se exemplificar no caso de um hospital, quando pacientes podem estar necessitando de medicamentos e o processo de licitação parou por alguma irregularidade.

De acordo com Cruz (1989, p. 45), além dos estágios das despesas previstos na Lei nº 4.320/64, existe a programação, a licitação, o suprimento, a tomada de contas e a retroalimentação, definindo-as da seguinte maneira:

■ Programação:

Compatibilização da previsão de gastos com o ingresso de receitas e sistematização de normas organizacionais e preferenciais entre os diversos tipos de gastos.

■ Licitação:

Consulta obrigatória e prévia aos candidatos para fornecimento de materiais e/ou prestação de serviços cujo valor seja considerado expressivo.

■ Suprimento:

Adiantamento de recursos para que os servidores, em casos excepcionais (previstos em lei), paguem despesas sem o processamento administrativo habitual.

■ Tomada de Contas:

Os responsáveis por adiantamento e os ordenadores de despesa são obrigados a prestar conta de todos os gastos realizados em nome do Estado.

■ Retroalimentação:

Anualmente, de forma permanente, os gastos públicos devem ser avaliados: alguns reprogramados ou complementados em exercícios futuros; outros de natureza permanente reavaliados e incluídos na nova programação.

Cruz (1988) e Silva (1996) concordam que a programação é um estágio da despesa, porém este, segundo Cruz, é uma subdivisão do estágio fixação.

Portanto, apesar da lei amarrar que estágios são somente: o empenho, a liquidação e o pagamento, existem outras etapas que estão implícitas na execução do orçamento, que inicia com a programação e termina com a retroalimentação.

No tocante ao aspecto jurídico, como por exemplo, a licitação não faz parte dos estágios citados pela Lei nº 4.320/64. Porém, é inevitável fugir da realidade que a licitação é um estágio da realização da despesa, mesmo porque existe uma lei que regula todo o processo de aquisição de material e ou prestação de serviço que é a Lei 8666 de 17 de junho de 1993. Esta visa cumprir os princípios constitucionais, velando principalmente pelo princípio da economicidade e da isonomia.

2.8 MÓDULO CPR – SUBSISTEMA DO SIAFI

A abordagem Desta ferramenta se faz necessário, porque é por meio dela, que são observadas as inserções de fatos contábeis, alvo desta monografia.

2.8.1 Aspectos gerais do SIAFI

O Governo Federal na época necessitava urgentemente de ferramentas para sanar algumas deficiências na administração dos recursos orçamentários. Foi então em 10 de março de 1986 que foi criado a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), cuja finalidade era de auxiliar o Ministério da Fazenda, a gerir os recursos orçamentários que no próximo exercício seria unificado.

De forma geral, o SIAFI trouxe um ganho considerável à administração pública, principalmente, quando ele centralizou todas as contas bancárias, possibilitando aos gestores manter um efetivo controle de maneira a melhor tomar suas decisões, prezando pelos princípios da utilidade e economicidade da despesa.

3. ESTUDO DE CASO

O estudo de caso foi aplicado no Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada, organização militar, pertencente ao Ministério da Defesa, Poder Executivo, cujo objetivo estava voltado para verificar como os procedimentos de contas a pagar e a receber eram operacionalizadas.

3.1 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE O SIAFI

Em função da mudança nos sistemas de controles do patrimônio público, a STN teve a necessidade de identificar informações que permitissem aos gestores aprimorarem seu processo decisório. Visando suprir esta necessidade, foi desenvolvido um sistema informatizado, que integrasse os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de controle interno do Poder Executivo. Caberia a este fornecer informações

gerenciais, confiáveis e precisas para todos os níveis da Administração. De acordo com o Portal SIAFI:

O SIAFI é um sistema informatizado que processa e controla, por meio de terminais instalados em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da Administração Pública Direta federal, das autarquias, fundações e empresas públicas federais e das sociedades de economia mista que estiverem contempladas no Orçamento Fiscal e/ou no Orçamento da Seguridade Social da União.

Sabe-se que os sistemas informatizados por si só, não retratam uma perfeição em suas operações. É assim com o SIAFI atualmente, tal quanto foi com os sistemas utilizados antes do SIAFI. Dizer que não houve mudanças, seria um erro, contudo, o que operacionaliza os sistemas são pessoas, e estas estão factíveis ao erro.

Portanto, o que pode ter mudado, com a implementação do SIAFI, foi a rapidez do fluxo dos documentos e a facilidade do manuseio.

3.2 SURGIMENTO DO CPR

Isaltino Alves da Cruz, Secretário Geral da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) juntamente com sua equipe, contadores e técnicos da STN, desenhou e implantou no Governo Federal, o subsistema do SIAFI , o CPR (Contas a Pagar e a Receber), cuja a motivação da criação foi a necessidade de obtenção de um fluxo financeiro para a administração pública.

Portanto, em virtude da necessidade e complexidade do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), no ano de 2004, o governo federal preocupou-se na implementação de subsistemas para assegurar a manutenção do SIAFI e aperfeiçoar as tomadas de decisões dos gestores.

Essa implementação foi executada por meio de uma equipe técnica da qual fez parte Isaltino Alves da Cruz.

No SIAFI Gerencial foram colocados à disposição mais oito (08) novos tipos de documentos e foi dado o tratamento, na consulta construída, do novo Indicador Orçamentário (Tipo de Crédito). No que tange ao subsistema CPR, foi implementado e disponibilizado

curso específico para 4.245 usuários, por meio do Centro de Treinamento Virtual do SIAFI, desenvolvido no século XXI. O Portal SIAFI é parte integrante do Projeto SIAFI Século XXI e é um instrumento construído em plataforma compatível com a Internet, para livre acesso a serviços e informações relacionados às finanças públicas.

Lá estão informações sobre transferências governamentais, regularidade no Cadastro Único de Exigências para Transferência Voluntárias para Estado e Município – CAUC, despesas com pessoal dos três Poderes, possibilidade de impressão de Documento de Arrecadação Federal – DARF, Guia da Previdência Social – GPS e Guia de Salário Educação – GSE recolhidos diretamente à Conta Única por meio do Sistema de Pagamentos Brasileiro – SPB. Também no âmbito do SIAFI Século XXI encontra-se em fase de desenvolvimento, com previsão de implantação em 2004, o sistema de Gestão Eletrônica de Documentos - DocsTN. Este sistema visa estabelecer um modelo conceitual para a Gestão Eletrônica de Documentos e Informações na STN que deverá proporcionar o acesso uniforme a documentos e informações durante todo o seu ciclo de vida.

3.3 VANTAGENS DO CPR

O CPR é um subsistema do SIAFI que fora desenvolvido para gerar informações quanto ao fluxo financeiro ou de caixa, indo da previsão até o pagamento da despesa. É por meio do CPR que são feitas a liquidação dos empenhos, registra-se os documentos que irão habilitar o pagamento.

Segundo Lobato (2006, p. 75), o CPR proporciona vantagens como:

[...] às vantagens do subsistema pode-se destacar: otimização do processo de programação financeira; possibilitar consultas detalhadas e consolidadas do fluxo de pagamentos e recebimentos; realização automática de compromissos; registrar, contabilmente, em tempo hábil os compromissos assumidos e as necessidades financeiras; e acesso rápido a consultas gerenciais (verificação do limite de saque x disponibilidade).

Lobato (2006) foi precisa em sua citação, pois com o advento do CPR, as rotinas de apropriação de recursos e de despesas, ou seja, todas as operações de caráter financeiro dentro dos órgãos de administração pública, obtiveram o ganho extraordinário na operacionalização

da execução da liquidação e pagamento da despesa, bem como a geração automática de documentos que fazem parte da operação CONFLUXO, que antes eram confeccionados um a um (manualmente). A apostila do STN (manual CPR) elenca algumas vantagens descritas abaixo:

- 1) Permite o cadastramento e posterior controle de todos os documentos provenientes das operações relacionadas a pagamentos e a recebimentos da entidade;
- 2) Possibilita a descentralização de responsabilidades no processo de pagamentos e recebimentos e a redução do volume de tramitação de papéis;
- 3) Registra, contabilmente, em tempo hábil os compromissos assumidos e os créditos a receber;
- 4) Permite a otimização do processo de programação financeira, que pode ser feita com base no fluxo previsto de compromissos;
- 5) Possibilita o comando automático de pagamentos presentes e futuros.

Por outro lado, O CPR mostra algumas desvantagens:

- 1) Excesso de campos repetitivos nas telas, podendo induzir o usuário ao erro;
- 2) excesso de telas;
- 3) Sistema requer uma alta qualificação do usuário;
- 4) Segregação de função.

3.4 CONCEITOS DOS DOCUMENTOS BÁSICOS

Antes do desenvolvimento sobre a preparação documental, é necessário conhecer alguns conceitos a parte documental, de acordo com Apostila do CPR (2006, p. 5):

Documento de Origem – é o recibo, nota fiscal ou qualquer outro documento (papel), emitido pela unidade ou pelo fornecedor, que será cadastrado no sistema;

Documento Hábil – é aquele que dá origem aos compromissos de pagamento ou de recebimento, podendo ser de previsão (Nota de Empenho, Contrato, Proposta de Programação Financeira etc.) ou de realização (Nota Fiscal/Fatura, Recibo, Folha de Pagamento, Programação Financeira Aprovada etc.);

Documento de Referência – é um documento hábil, normalmente de previsão, referenciado em outro documento hábil cujos compromissos substituirão os do documento de referência; ex.: A Nota de Empenho é um documento de referência para a Nota Fiscal de Pagamento;

Situação – é a codificação do ato ou fato que está sendo registrado quando do cadastramento do documento hábil, determinando os eventos contábeis envolvidos, o documento de realização e a exigência de documento de referência.

UG Emitente – é a unidade gestora que inseriu o documento através da transação ATUCPR (Atualiza documento hábil);

UG Emitente do doc. Referência – é a unidade gestora que emitiu o documento de referência (em geral o empenho);

UG Pagadora/Recebedora – é a unidade gestora responsável pelo pagamento/recebimento dos compromissos gerados por um documento hábil de realização, podendo ser diferente da UG emitente do documento;

Credor/Devedor – identifica a entidade credora do compromisso, se documento de pagamento, ou devedora, se documento de recebimento;

Dedução/Encargos – corresponde às retenções de impostos e contribuições, bem como de descontos que serão deduzidos do valor do documento ou encargos da unidade decorrentes da emissão de documentos hábeis;

Compromissos – são os valores a pagar ou a receber gerados a partir do cadastramento de um documento hábil, podendo ser também de previsão ou de realização;

Estes conceitos servirão de suporte para entender o estudo de caso demonstrado neste trabalho monográfico, pelo motivo desses conceitos representarem uma operação a ser executada e os outros representam informações a serem preenchidas em tela.

3.5 Preparação documental no Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada

Para melhor entender a rotina da preparação dos documentos, observe a estrutura da administração do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada:

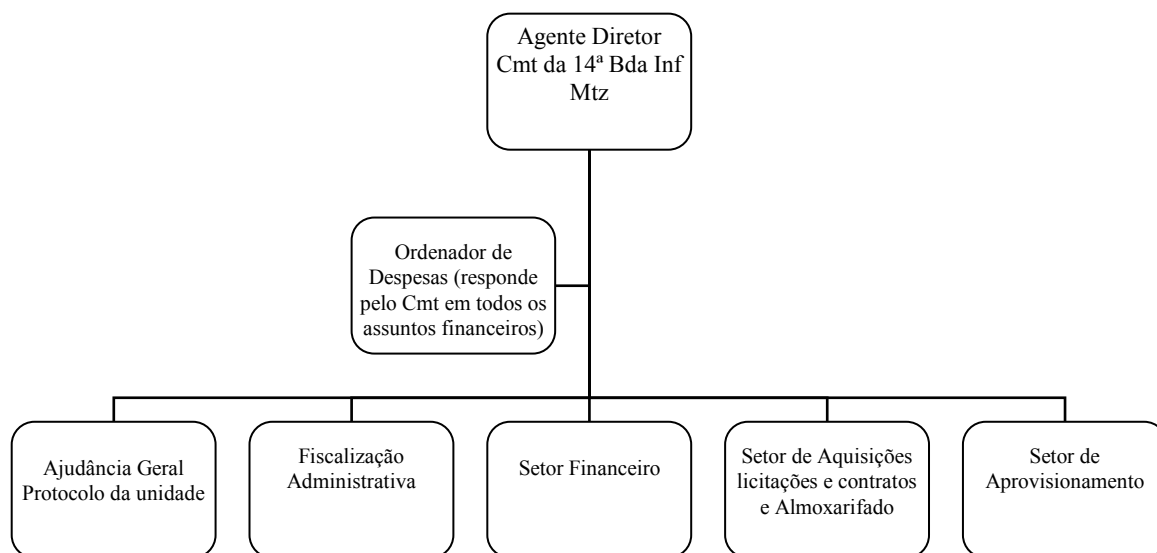


Figura 1. organograma da estrutura da administração financeira do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada.

Fonte: Regulamento de Administração do Exército (Decreto nº 98.820, de 12 de janeiro de 1990).

ATRIBUIÇÕES DOS AGENTES DIRETOS E INDIRETOS DA ADMINISTRAÇÃO DO COMANDO DA 14ª BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA

• **Agente diretor**

O Agente Diretor é o principal responsável pela administração da unidade, devendo tomar todas as providências de caráter administrativo necessárias ao desempenho das atividades fim e meio da unidade, de acordo com a legislação em vigor, sendo responsável, portanto, pelos atos e fatos administrativos praticados na sua UA.

• **Ordenador de despesas**

O Ordenador de Despesas é o responsável direto por todas as atividades de cunho financeiro, cabendo a ele fiscalizar, autorizar, determinar, homologar todos os atos administrativos pertinentes a execução orçamentária, respondendo por todos seu atos junto ao Tribunal de Contas da União (TCU).

• **Ajudante Geral**

É o responsável por todos os registros de fatos das diversas áreas da administração, e também pelo protocolo geral da UA. Estes registros são publicados em Boletim Interno (BI), que registra todas as alterações de todas as OM (organizações militares) vinculadas a este Comando. Nestas publicações são lançadas as alterações com pessoal, material, finanças e etc.

• **Fiscal Administrativo**

O Fiscal Administrativo é o agente executor direto, responsável pelo assessoramento do Agente Diretor nos assuntos de administração patrimonial e do Ordenador de Despesas na administração orçamentária e, no que couber, nas administrações financeiras e patrimoniais.

• **Encarregado do Setor Financeiro**

O Encarregado do Setor de Finanças, como agente especializado, é o responsável pela execução das atividades contábeis e financeiras na UA. Cabe ao setor financeiro zelar pelo fiel cumprimento dos procedimentos contábeis, seguindo as normas vigentes. Observe a seguir algumas de suas atribuições:

- 1) dirigir os trabalhos de contabilidade e escrituração dos recursos, executando-os e fazendo seus auxiliares executá-los de acordo com a legislação vigente e os modelos previstos nas instruções específicas;
- 2) efetuar todos os pagamentos regulares determinados pelo Ordenador de Despesas, utilizando a rede bancária, de acordo com os regulamentos e instruções específicas;
- 3) efetuar, conforme determinado pelo Ordenador de Despesas, adiantamentos necessários à realização de despesas;
- 4) arrecadar as rendas da UA e as receitas da União, de acordo com a legislação vigente;
- 5) manter em ordem e em dia a escrituração do setor de Finanças, providenciando para sanar em tempo as alterações porventura encontradas;

Essas obrigações estão previstas na alínea “d” do Art . 34 do Decreto nº 98.820, 12 de janeiro de 1990. O encarregado do Setor de Finanças deve cumprir o que prescreve este

regulamento, dando maior ênfase ao pagamento dos credores, pelo motivo da UG ter gerado uma obrigação para com eles.

É justamente neste momento que o CPR atua, otimizando o processo e dando agilidade às operações de pagamento e recebimento. Além disso, é responsável de informar a situação financeira, demonstrando o saldo da conta razão. Esta conta revela se há crédito recebido pendente.

• **Encarregado do Setor de Aquisições licitações e contratos (almoxarifado)**

O Encarregado do Setor de Material e o responsável pela execução das atividades de aquisição, alienação de material e de contratação de obras e serviços da UA, bem como pela administração do material, a seu cargo, segundo a legislação em vigor. Dentre outras, desta-se algumas de suas atividades, abaixo descritas, por estar concatenadas com este trabalho monográfico:

1) confeccionar a documentação que autoriza a despesa e apresenta-la ao Setor de Finanças para as devidas contabilizações, se for o caso;

2) examinar os documentos relativos às despesas realizadas pela UA, processá-los para fins de pagamento e entregá-los ao Setor de Finanças;

3) receber do Setor de Finanças os adiantamentos para realização de despesas de caráter urgente ou de pronto pagamento, relacionando-as para posterior prestação de contas, conforme legislação específica.

O setor financeiro é o receptor das documentações para fins de pagamento das despesas empenhadas, por este motivo o almoxarifado examina os documentos, para verificar se as informações constantes destes documentos estão corretas.

3.5.1 Fluxo das operações do CPR

Para início das operações no CPR, o Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada procede a várias atividades, as quais irão consolidar no processamento da realização da despesa. Logo abaixo, estão discriminadas as atividades mais relevantes para justificar este trabalho de pesquisa. Para cada atividade existe um setor responsável para

executá-la, desde a remessa da ficha cadastro (previsão das necessidades para o exercício seguinte), até o pagamento da despesa.

Para entendermos melhor o processo, observe o fluxograma a seguir:

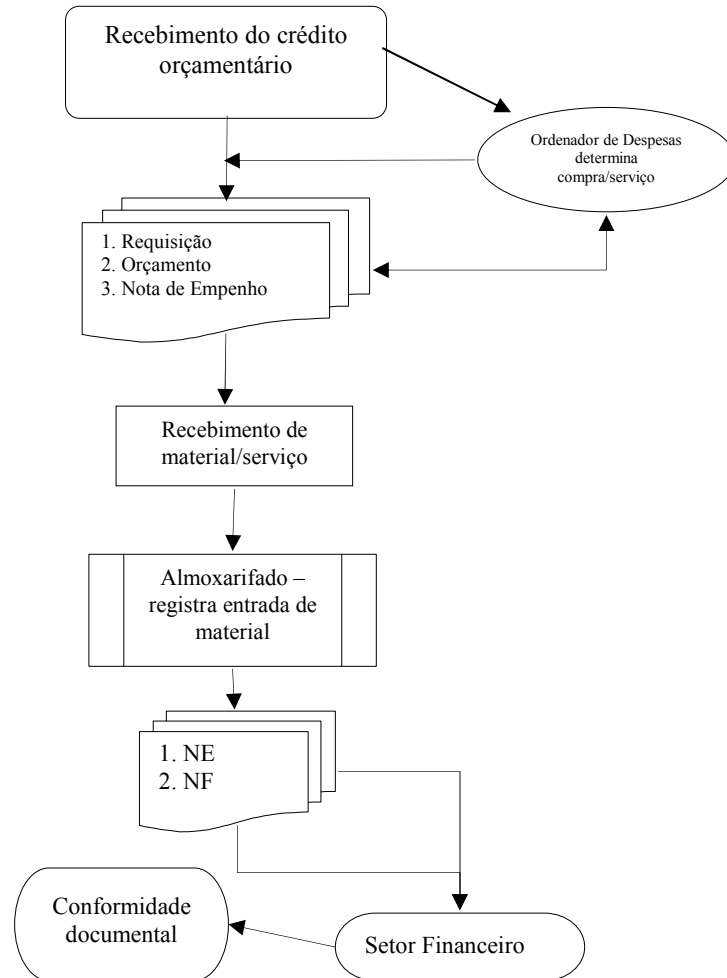


Figura 2 - fluxograma do início do processo de realização da despesa.

Fonte: elaborado pelo autor.

As rotinas observadas na Figura 2. são ações executadas para cumprir a execução orçamentária, estas executadas pelos agentes da administração, iniciando com a ordem do Ordenador de Despesas e na ponta da linha o setor de finanças.

O ordenador de despesas possui um instrumento de controle muito eficiente que é a conformidade documental. Nesta conformidade, são juntados todos os documentos que gerou a despesa, bem como a conferência do numerário que fora pago por meio de ordem bancária corresponde ao fornecedor constante da nota de empenho. Esta montagem do processo revela um alto grau de eficiência, dando aos gestores confiabilidade no processo.

3.5.2 Desenvolvendo o CPR

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (apostila sobre CPR), são três os Módulos do CPR. Observe abaixo:

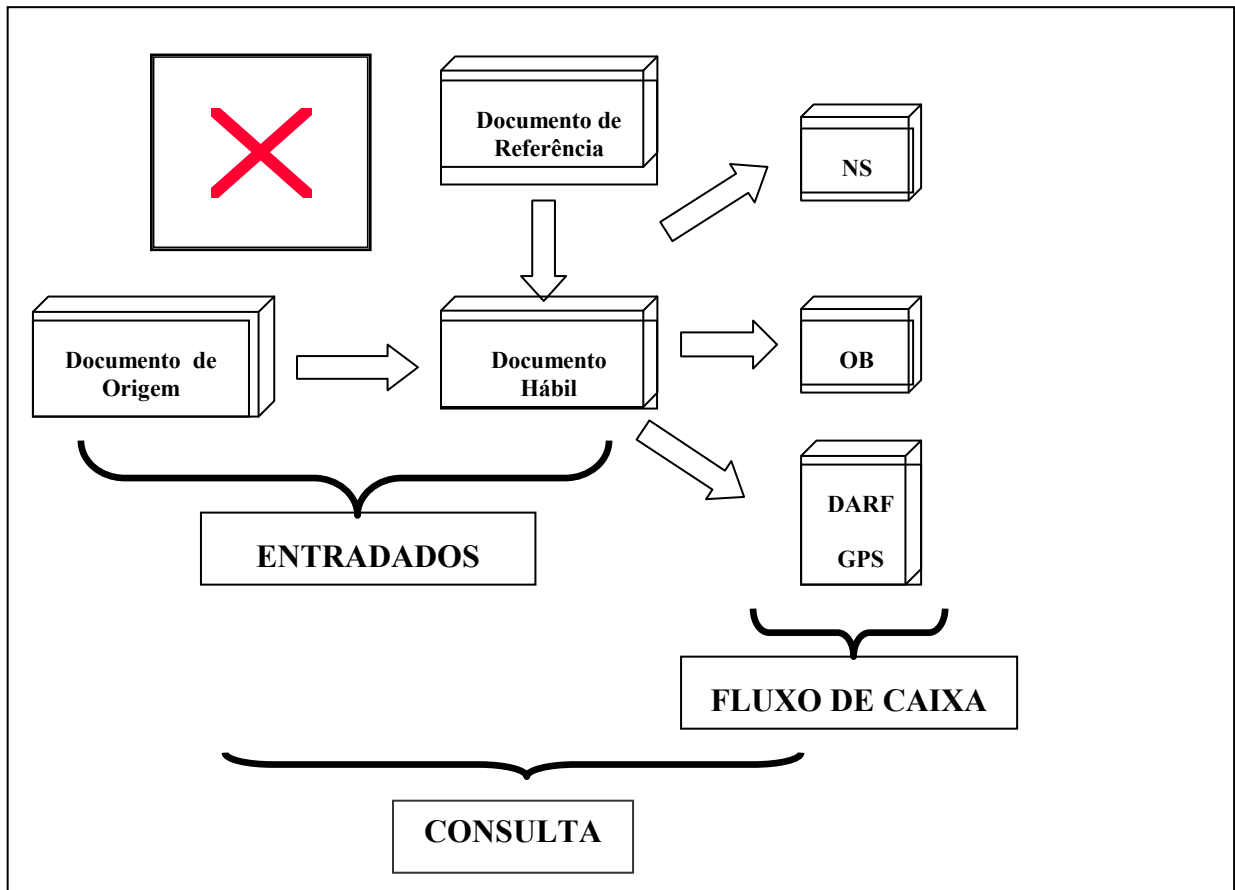


Figura 3 - módulos do CPR.
Fonte: Lobato (2005).

A Figura 3 apresenta o fluxo de documentos que fazem parte de cada módulo do CPR. Veja a definição dos módulos.

3.5.2.1 Módulo entradados

Este passo de entrada de dados é feito mediante a transação ATUCPR (atualiza documentos hábeis), que pode ser feito em modo ON LINE ou BATCH, e também pela transação PROTOCOLO (antecipação de entrada de documentos hábeis), embora outras transações de entrada de dados que não pertencem ao subsistema CPR também possam gerar informações para este, como é o caso da NE (Nota de Empenho) e da PF (Programação Financeira). Esta transação significa que a inserção de documentos, para suportar uma entrada

de dado geralmente para registro de operação do recebimento ou pagamento, deverá ser submetida a um cadastro centralizado. Os operadores desde que detenham a senha autorizativa poderão identificar, avaliar, inserir ou rejeitar essa documentação.

Uma vez aceito e inserido torna-se documento hábil e gera um compromisso no fluxo de caixa. Embora a transação seja denominada ATUALIZADOCUMENTO, como percebe-se, ela refere-se tanto a novos documentos que se candatem a figurar como suporte, quanto para anulações ou substituições documentais para as rejeições entendidas cabíveis.

A transação de inserção de documentos para fins de habilitação, isso entendemos documento hábil a geração de compromissos, demanda de diversas operações, as quais são apresentadas em forma de telas. Estas telas servem para a inclusão de dos dados básicos, dados contábeis, compromissos, deduções/encargos e trâmite do documento, contendo todos os campos necessários à formatação da NS (Nota de Sistema) de liquidação e dos documentos de realização. Vale enfatizar que a Nota de Sistema gera uma obrigação para a DCont (Diretoria de Contabilidade). Observe abaixo alguns exemplos de informações para a atualização de documento:

- **dados básicos** : tipo de despesas, CNPJ do credor, número de documentos de origem (Nota Fiscal);
- **dados contábeis** : o valor a ser pago, o número da nota de empenho, a classificação da despesa, o sub-item das despesas;
- **compromisso** : além do valor, as datas de vencimento e de pagamento;
- **deduções e encargos**: o código da dedução, tipo de vencimento, Unidade Gestora pagadora, o percentual a ser deduzido e a base de cálculo;

Para facilitar esta entrada de dados, assim que o documento entre na unidade, pode ser utilizada a transação PROTOCOLO que só possui uma tela contendo informações básicas. O documento formatado contabiliza uma obrigação patrimonial para a unidade e gera um compromisso para o CPR. Porém no caso do Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada não é utilizado a transação Protocolo, pelo motivo da impraticabilidade desta operação. A inclusão de um documento hábil é feita diretamente no ATUCPR, pois o

operador considera ato contínuo a inserção de dados, valendo-se da tempestividade das informações.

Os eventos são determinados pela SITUAÇÃO e pelo código de DEDUÇÃO/ENCARGO.

3.5.2.2 Módulo consulta

Para este módulo, há duas maneiras de proceder a consulta: por meio das transações CONCPR (consultar documento hábil) e CONMOVDOC (consulta movimento de documento).

Na transação CONCPR, o gestor financeiro tem a possibilidade de consultar documento hábil de maneira individualizada ou uma lista de documentos hábeis, podendo ainda limitar sua consulta a alguns parâmetros, como o tipo de documento hábil, credor ou devedor, o emitente do documento de origem e/ou a situação do documento. Portanto, esta transação mostra a relação de documentos hábeis e seus dados detalhados, bem como o documento contábil gerado e o espelho contábil, se forem o caso.

Na transação CONMOVDOC, mostra a movimentação do documento hábil, permitindo a consulta aos documentos aos quais se referem ao qual é referenciado, e ao documento SIAFI que o realizou, como (ordem bancária, nota de sistema e etc.). Nesta transação, o relacionamento entre os documentos de referência, hábil, pagamento ou recebimento, pode ser consultado informando apenas um deles.

3.5.2.3 Módulo fluxocaixa

O módulo FLUXOCAIXA é composto somente de uma transação, a CONFLUXO, que permite consultar três tipos de demonstrativos: Demonstrativo dos Compromissos, Fluxo Financeiro e Consolidado dos Compromissos.

O Demonstrativo dos Compromissos: mostra a relação de compromissos do órgão ou UG, de acordo com a chave informada. A partir desse Demonstrativo, é possível realizar o pagamento, a baixa ou cancelamento dos documentos, se os mesmos forem de realização;

O Fluxo Financeiro: apresenta os totais de pagamento e recebimento, a disponibilidade atual, o movimento líquido e a disponibilidade prevista, conforme chave informada;

O Consolidado dos Compromissos: permite consultar o total de compromissos pendentes vencidos, a vencer ou vincendos na data de pagamento e compromissos realizados com atraso, antecipado ou no vencimento.

3.5.2.4 Acessando o CPR

Para acesso aos módulos acima descritos, o usuário deverá se conectar ao Sistema de Administração Financeira e marca a opção CPR, conforme a tela abaixo:

SIAFI2006 (SISTEMA DE ADM.FINANCEIRA)		<u>SGT VALDEMAR</u>
14/07/06 14:35		USUARIO: OPERADOR
ASSINALE A OPCAO DESEJADA E TECLE 'ENTER'		
(_)	ADMINISTRA	ADMINISTRACAO DO SISTEMA
(_)	AUDITORIA	AUDITORIA
(_)	CI	CENTRO DE INFORMACAO
(_)	CONFORM	CONFORMIDADE
(_) ->	CONSPAR	CONSPAR
(_)	CONTABIL	CONTABIL
(_)	CONVENIO	CONVENIOS
(X)	CPR	CONTAS A PAGAR E A RECEBER
(_)	DIVIDA	DIVIDA PUBLICA
(_)	DOCUMENTO	DOCUMENTOS DO SIAFI
CONTINUA		
COMANDO: _____		
PF1=AJUDA PF3=SAI PF8=AVANCA		

Figura 4: Tela 1 – acessando os módulos do CPR.

Fonte: Sistema de Administração Financeira (SIAFI 2006).

Na tentativa de justificar este trabalho, foram verificados os procedimentos (controles internos) no processo da realização da despesa pública, priorizando a operacionalização do sistema informatizado: CPR – Subsistema do SIAFI, conforme pesquisas as UGs (Unidades Gestoras) com autonomia administrativa. Constatou-se que a maior parte das transações feitas pelo CPR, incide nas NP (Nota de Pagamento). É bom lembrar que a investigação, na busca

do conhecimento, desenvolve o estudo científico e sobremaneira neste trabalho, além desta primeira, justifica a sociedade como o erário público está sendo aplicado.

Na Figura anterior, observa-se o procedimento para entrar no CPR; mas antes de prosseguirmos, apresentaremos uma relação de documentos básicos e em seguida um plano de contas demonstrando as contas mais usuais:

3.5.2.5 Documentos básicos do CPR

Observe alguns documentos básicos, que são incluídos no subsistema do SIAFI, o CPR.

código	Título
AC	Aviso de crédito
AD	Aviso de débito
AF	Autorização de liberação financeira
AV	Autorização de viagem
NP	Nota de Pagamento
FP	Folha de Pagamento

Quadro 2 - documentos básicos de CPR (os mais comuns).

Fonte: Apostila do CPR (STN, 2005).

Estes documentos descritos no quadro acima representam os tipos de documentos a serem incluídos. Estes documentos irão habilitar o pagamento ou a autorização, dependendo do tipo de documento.

3.5.2.6 Considerações iniciais sobre o exemplo prático

A demonstração que se segue tem por finalidade elucidar a problemática deste trabalho monográfico, pois é por meio deste conjunto de telas descritivas que se desenvolve o assunto. São dados sintéticos e implícitos que precisam ser esclarecidos e acredita-se que trazem ao conhecimento científico um ganho considerável, bem como servir à sociedade fontes de consultas para entender como os recursos são empregados e controlados.

4. EXEMPLO PRÁTICO DE UMA INCLUSÃO DE DOCUMENTO HÁBIL

Nesta fase do trabalho, será apresentado de forma descritiva um processo de realização da despesa de uma prestação de serviço, desde o recebimento do crédito orçamentário até a efetivação do pagamento.

4.1 NOTA DE CRÉDITO ORÇAMENTÁRIO

SIAFI2006-CONTABIL-DEMONSTRA-CONRAZAO (CONSULTA RAZAO POR C. CONTABIL)						
07/07/06 11:05			USUARIO : CARLOS			
DATA DA EMISSAO	:06JUL06		VALORIZACAO	: 06JUL06		NUMERO : 2006NC000908
UG EMITENTE	:167086 – FUNDO DO EXÉRCITO					
GESTAO EMITENTE	:TESOURO NACIONAL					
UG/GESTAO FAVORECIDA	:167444 / 00001 - CMDO 14 BDA INF MTZ					
OBSERVAÇÃO						
CREDITO SEM SUB-REPASSE (EXPLORACAO ECONOMICA BENS) SV MNT CAMERA FRIGORIFICA						
(SOLICITACAO PGT0 CONF MSG SIAFI 2006 / 0042091, 12 JAN 06, DGO) MSG						
SIAFI 2006 / 0124912, 03 FEV 06, OM						
NUM. ORIGINAL CV / CR / TP						
EVENTO	ESFPTRES	FONTE	ND	UGR	PI	VALOR
300063	1	003596	0250270002	339039	UGOMMON0002	1.700,00
LANÇADO POR: 754515147-XX PERADOR UG:167086 06JUL06 10:05						
PF1=AJUDA PF3=SAI PF4=ESPELHO PF12=RETORNA						

Figura 5. NC (nota de crédito).
Fonte: SIAFI (2006).

O setor financeiro ao fazer a consulta no SIAFI na conta 292114100 – Créditos disponíveis, no CONRAZAO (consulta o razão), deverá identificar qual a categoria econômica e a natureza de despesa a ser empregado o crédito orçamentário, informando de imediato ao ordenador de despesas para que o mesmo determine o início do processo.

Nesta tela, é de vital importância a observância da finalidade a que o crédito se destina. Observe que na UG emitente temos 167086 – Fundo do Exército. Mais adiante será explicada essa observação.

O Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada possui duas Unidades Gestoras: uma principal (160444) e outra secundária (167444). Os créditos provenientes da UG principal são créditos das dotações orçamentárias que são repassados pelos OSPF (Órgãos Setoriais de Programação Financeira), porquanto os créditos recebidos para a UG secundária são créditos gerados da própria UG. As receitas arrecadadas oriundas de arrendamento,

Cessão de Uso, taxas entre outras são recolhidas ao Fundo do Exército e que posteriormente são distribuídos conforme necessidade da UG.

Quando é gerado um saldo na conta do Fundo do Exército e que este valor já representa um bem, a fiscalização administrativa deverá fazer uma unificação patrimonial, passando os valores em tela do Fex para a UG principal 160444. Atualmente, só existe uma gestão que é o Tesouro Nacional (00001), tanto os valores do FEx, como da UG principal, pertence a mesma gestão (00001).

4.2 NOTA DE EMPENHO

SIAFI2006-DOCUMENTO-CONSULTA-CONNE (NOTA DE EMPENHO)						
27/07/06	11:05				USUARIO : VALDEMAR	
DATA DA EMISSAO		:24FEV06				NUMERO : 2006NE900001
UG EMITENTE		:167444 - COMANDO 14				BRIGADA INFANTARIA MOTORIZADA
GESTAO EMITENTE		:00001 - TESOURO NACIONAL				
FAVORECIDO		:04661802/0001-XX				
			- KXWW & JG SERVIÇOS LTDA			
OBSERVAÇÃO						
SUBITEM .20 MANUTENCAO E CONSERVACAO DE BENS MOVEIS DE OUTRAS NATUREZAS						
PDR NR 00003/02/06 - 2006NC000908 - FEX PROC ORIGEM 2006DI00016						
EVENTO	ESF	PTRES	FONTE	ND	UGR	PI
401091	1	003596	0250270002	339039		UGOMMON0002
						VALOR
						1.700,00
TIPO	: ORDINARIO		MODALIDADE : DISPENSA DE LICITACAO			
AMPARO	: LEI 8.666		INCISO : 02			
PROCESSO	: 2005PA00023		PRECATORIO :			
UF BENEFICIADA	: SC		MUNICIPIO BENEF. :			
ORIGEM MATERIAL	:					
REFERENCIA DISPENSA	: ART. 24/02 LEI 8666/93 NUM. CV/CR/TP:					
TOTAL DA NOTA DE EMPENHO 1.700,00 (MIL E SETECENTOS REAIS)						
UND	: UN	QUANTIDADE: 01			VALOR UNIT : 1.700,00	
					TOTAL : 1.700,00	
DESCRICAO: 025847- SERVICIO DE MANUTENCAO DE CAMERA FRIGORIFICA						
LANÇADO POR:754515147-XX VALDEMAR UG:167444 24FEV06 10:05						
PF1=AJUDA PF3=SAI PF4=ESPELHO PF5=IMPRIME PF12=RETORNA						

Figura 6. Nota de empenho (documento de referência para o CPR).

Fonte: SIAFI (2006).

Continuando com o nosso exemplo, tem-se na Figura 6, o estágio do empenho, cuja finalidade processual é gerar um compromisso do fornecedor com o Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada de executar o serviço de manutenção na câmara frigorífica, cuja ordem de execução já fora emanada pelo ordenador de despesa da UA.

A Figura 6 mostra uma tela na qual tem-se informações essenciais que necessitam ser esclarecidas. A tabela a seguir mostra os dados com os seus respectivos significados:

Tabela 1. Descrição dos dados da Nota de Empenho:

DADOS	SIGNIFICADO DO DADO
26FEV06	■ Data da emissão da nota de empenho;
167444	■ Código da Unidade Gestora secundária – Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada;
30.0.063	■ Identifica o evento do grupo 30, que por sua vez contém os registros de provisões;
Gestão emitente Favorecido	■ Tesouro Nacional representado pelo número 00001; ■ CNPJ do fornecedor do serviço e sua razão social
Observação	■ Neste dado é feita a justificativa do empenho, colocando qual o subitem da despesa e sua descrição minuciosa, o número da nota de crédito que gerou a despesa, o número do processo de controle interno e o PI plano interno (instituído pela DGO);
Amparo	■ Menciona-se a lei deu amparo a execução dos processos de licitação;
Tipo	■ Neste campo é indicado o tipo do empenho, se ordinário, estimativo, global ou de anulação.
modalidade	■ É a forma de aquisição, convite, concorrência etc., ou dispensa de licitação que é o nosso caso.
VALDEMAR	■ Usuário responsável pela execução do empenho
2006NE900001	■ Especificação do número do empenho: ano- nota de empenho-número;

Fonte: elaborado pelo autor

4.3 LIQUIDAÇÃO (ENTRADADOS-ATUCPR – atualiza documento hábil CPR)

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)	
07/07/06 13:00	USUARIO : VALDEMAR
UC/GESTÃO EMITENTE : 167444 / 1	NUMERO : 2006 NE

Figura 7. tela de entrada de documento hábil.
 Fonte: Sistema de Administração Financeira (SIAFI).

Este é o primeiro passo para iniciar o processo de habilitar o documento de origem. Nesta demonstração, será lançado no campo UG/GESTÃO EMITENTE o código da UG que é: 167444 (Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada- UG secundária) e a Gestão que é: (Tesouro Nacional-00001). No campo EMITENTE DOC. ORIGEM: o CNPJ do credor. O campo DOC. ORIGEM é lançada, neste caso, uma NF (nota fiscal), que é o documento que será habilitado para futuro pagamento.

No campo NÚMERO, será inserido o documento hábil que será gerado. Neste exemplo, o documento a ser gerado será uma Nota de Pagamento (NP).

Neste exemplo, será demonstrada uma rotina de atividades, utilizando o CPR, cuja natureza da despesa é uma prestação de serviço executado por uma empresa do ramo privado.

A figura 7 representa o início do estágio da liquidação, tendo como objeto futuro o pagamento, mas para efetivação do pagamento é obrigatório liquidar o empenho, ou seja, habilitar o credor por meio do CPR, inserindo dados que o habilite. Neste exemplo a empresa era uma prestadora de serviço de manutenção em câmara frigorífica.

Visualize na tabela a seguir, alguns significados dos dados inseridos na figura 6, os julgados essenciais:

Tabela 2. Descrição dos dados do ATUCPR (inclusão inicial de dados):

DADOS	SIGNIFICADO DO DADO
-------	---------------------

046618020001XX	■ número do CNPJ do fornecedor;
167444/1	■ Código da Unidade Gestora secundária – Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada e sua gestão 00001
NF 12058	■ Número do documento de origem neste caso a nota fiscal;
2006 NP	■ neste campo será gerado o número da Nota de PAgamento;

Fonte: elaborado pelo autor.

4.3.1 Continuação do atualiza documento hábil CPR (liquidação)

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)			
07/07/06 13:02	DADOS BASICOS - PAGAMENTO		USUARIO : VALDEMAR
OPCAO	: I - INCLUSAO		
SITUACAO	: P01		
DATA EMISSAO	: 17JUL06	NUMERO	: 2006 NP _____
UG/GESTAO EMITENTE	: 167444/ 1 _____		
UG PAGADORA	: 167444 _____		
BCO: 104	AG: 157XZ	-	C/C: 000999Y _____
CREDOR	: 046618020001XX	GESTAO	: _____
BCO: 3ZX	AG: 15TY	-	C/C : 0XXX9 _____
EMITENTE DOC. ORIGEM	: 046618020001XX	GESTAO	: _____
NUMERO DOC. ORIGEM	: NF 12058 _____	DATA EMISSAO ORIGEM:	: 10JUL06 _____
PROCESSO	: PDR 0003/02/06 _____	DATA DE ATESTE	: 16JUL06 _____
VALOR TOTAL	: 1.700,00 _____	DATA VENCIMENTO	: 20JUL06 _____
		LISTA	: _____
OBSERVAÇÃO:			
PAGAMENTO NF 12058 DE 10 DE JUL 06. PA 023/2006 - DISP 016/2006			
PF1=AJUDA PF3=SAI PF5=DOM CRED PF6=REGISTRA PF7=DADOS BASICOS			
PF8=COMPROMISSO PF9=DADOS CONTABEIS PF10=DEDUCAO PF11=TRAMITE PF12=RETORNA			

Figura 8 – cadastramento dos dados bancários no CPR.

Fonte: SIAFI (2006).

As informações requisitadas na Figura 8 são chamadas de dados básicos-pagamento. No lançamento destas informações, o usuário deverá observar prioritariamente os campos: SITUACÃO, que vai determinar qual a categoria econômica e a natureza da despesa, representada por um código que neste exemplo é o P01 – DESPESAS CORRENTES – Material/Serviço – distribuição gratuita (exceto doação) e o campo OBSERVAÇÃO que é de caráter obrigatório. No campo observação, é colocada a justificativa da operação, sendo mencionado o documento de origem com sua data, o processo administrativo que deu origem a execução da despesa e a modalidade de aquisição, que é dispensa de licitação.

Veja agora algumas explicações acerca de alguns dados constantes da figura 8.

Tabela 3. Descrição dos dados do ATUCPR (inclusão dados bancários):

DADOS	SIGNIFICADO DO DADO
I - Inclusão	<ul style="list-style-type: none"> ■ opção desejada na inclusão de um novo documento
P01	<ul style="list-style-type: none"> ■ representa o tipo de despesa, bastando teclar PF1 para listar as situações permitidas para a nota de pagamento. No nosso exemplo, é uma despesa com serviços, alugueis, material de distribuição gratuita (exceto doação)
167444	<ul style="list-style-type: none"> ■ significa a UG pagadora, que neste caso é a mesma da UG que emitiu a nota de pagamento;
PDR 0003/02/06	<ul style="list-style-type: none"> ■ significa o processo de despesa realizada com seu respectivo número de controle interno;
16JUL06	<ul style="list-style-type: none"> ■ data de ateste, ou seja, data em que foi executado o serviço ou recebido o material. Essa data vem no verso da Nota Fiscal com a devida quitação.
Pagamento NF 12058 de 10 de Jul 06. PA 023/2006 - DISP 016/2006	Significa o campo da observação onde consta a justificativa da liquidação da despesa e é de caráter obrigatório, nele consta o número da Nota Fiscal com a data de emissão, o processo administrativo e o número da dispensa de licitação.

Fonte: elaborado pelo autor

É importante lembrar que os dados bancários inseridos nesta tela são fundamentais para o futuro pagamento tanto os da entidade do governo, como os dados bancários do credor. Releva de importância a exatidão no lançamento dos dados bancários, porque caso haja um equívoco na inserção desses dados, provocará um transtorno de grandes proporções. No entanto, antes de confirmar, é preciso se certificar se todos os dados da tela estão corretamente lançados.

Após o preenchimento das informações solicitadas em telas anteriores, o usuário irá migrar para a tela ainda de dados básicos, atentando para o preenchimento do campo CENTRO DE CUSTO.

4.4 TELA DE CENTRO DE CUSTOS

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)		
07/07/06	15:02	DADOS CONTÁBEIS - PAGAMENTO
		USUARIO : VALDEMAR
OPCAO	: I - INCLUSAO	NUMERO: 2006NP
UG/GESTÃO EMITENTE	: 167444/00001	COMANDO DA 14 BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA

Figura 9 - Migração para centro de custos.
Fonte: Sistema de Administração Financeira (SIAFI).

Neste exemplo, apenas o campo CENTRO DE CUSTO será preenchido. O código 999 lançado representa outras despesas não contempladas na lista de custos existentes no banco de dados do SIAFI.

Quanto ao campo ATIVIDADE ECONÔMICA, é facultado o preenchimento. No campo FONTE E CATEGORIA DE GASTOS, é dispensável o preenchimento, se tratando de despesas que exigem o empenho. Contudo a LRF (Lei de Responsabilidade Fiscal) determina que nenhuma despesa deva ser incorrida sem o prévio empenho, por isso, que não necessita ser preenchido.

Após o preenchimento desta tela, o usuário pode visualizar os compromissos, teclando PF8, que irá migrar para tela dos compromissos.

O próximo passo é o preenchimento da tela dos dados contábeis.

4.5 TELA DE DADOS CONTÁBEIS

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)			
07/07/06 15:02	DADOS BASICOS - PAGAMENTO		USUARIO : VALDEMAR
OPCAO	: I - INCLUSAO	NUMERO: 2006NP	
UG/GESTÃO EMITENTE	: 167444 / 00001 - COMANDO DA 14 BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA		
CREDOR	: 046618020001XX - KXWW & JG SERVIÇOS LTDA		
VALOR TOTAL	: 1.700,00		
INSCRIÇÃO2	: _____		
UG DOC. REFERENCIA	: _____		
SUB-ITEM	CLASSIFICAÇÃO2	NUMERO DOC. REF.	VALOR
20__	_____	2006NE900001_	1.700,00
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
PF1=AJUDA	PF3=SAI	PF6=REGISTRA	PF7=DADOS BASICOS
PF9=DADOS CONTABEIS	PF10=DEDUCAO	PF11=TRAMITE	PF12=RETORNA
PF8=COMPROMISSO			

Figura 10 - Entrada de dados contábeis.
 Fonte: Sistema de Administração Financeira (SIAFI 2006).

Observa-se, que na primeira parte desta (Figura 10), as informações já estão lançadas. De fato, o sistema tem processo cumulativo de dados que migram para as telas seguintes, sendo lançado, neste caso, apenas os campos: SUBITEM da despesa; o NUMERO DOC. REF e o VALOR.

Dentro do plano de contas, a natureza da despesa (ND), no exemplo mostrado, é outros serviços de terceiros – Pessoa Jurídica – 3, e o subitem é serviço de manutenção - 20. Veja abaixo como ficaria a classificação da despesa:

CLASSIFICAÇÃO DA DESPESA

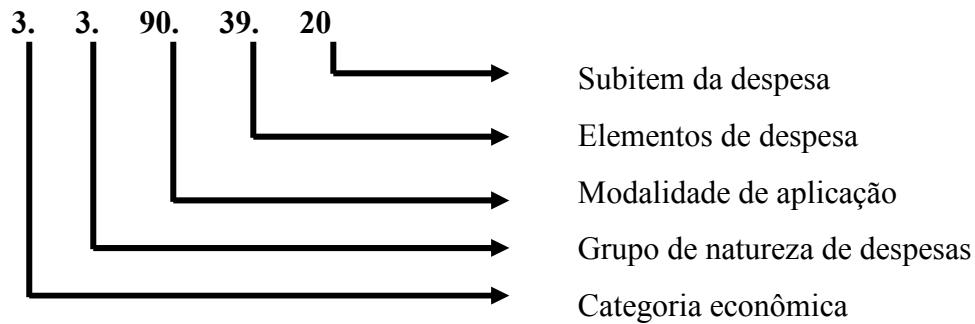


Figura 11 - Classificação da despesa
Fonte: Elaborado pelo autor

O campo NUMERO DOC. REF, corresponde a Nota de Empenho que foi confeccionada para iniciar o processo de realização da despesa, constando o ano, a sigla (NE) e o número propriamente dito.

O valor a ser lançado é o mesmo correspondente ao total constante da Nota de Empenho, podendo ser desmembrado caso a NE possua subitem diferentes.

No campo CLASSIFICAÇÃO 2, somente será obrigatório o preenchimento quando vier inserido o evento 1131KKKWW, bastando substituir as letras pela conta que lhe é correspondente. Como, por exemplo, 113180100 (material de consumo – estoque interno).

Ainda, na tela de dados contábeis, é preciso informar o centro de custo que é 569900000.

4.6 TELA DE CONFIRMAÇÃO

SIAFI2006 - CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)		
07/07/06 13:15	DADOS BASICOS-PAGAMENTO	USUARIO : VALDEMAR
NOTA FISCAL DE PAGAMENTO/FATURA		
SITUACAO	: P01 – DESP. CORRENTE SERVIÇO/ MAT. DISTR. GRAT (EXC. DOACAO)	
DATA EMISSAO	: 17JUL06	NUMERO : 2006NP000005
UC/CESTAO EMITENTE	: 167444/00001 COMANDO 14 BRIGADA INFANTARIA MOTORIZADA	

Figura 12 - Confirmação da inclusão de documento hábil.
Fonte: SIAFI (2006).

Com a conclusão da inserção dos dados, o usuário deverá verificar as informações e digitar a letra “S” para confirmar, a letra “N” para não confirmar e para alterar, caso o deseje digitar a letra “A”.

Após a confirmação, o sistema apresentará o número do documento hábil que é 2006NP000005S, de acordo com o nosso exemplo, e a Nota de Sistema (2006NS000382), a qual contém o registro contábil da liquidação da despesa.

Caso o usuário queira detalhar a NS, basta acionar a tecla PF2. E para verificar o valor a pagar ao credor e as retenções/encargos, deverá acionar a tecla PF6.

4.7 TELA DE GERAÇÃO DE NOTA DE PAGAMENTO E NOTA DE SISTEMA

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)		USUÁRIO :
07/07/06	13:15	
VALDEMAR		
UG EMITENTE	: 167444 – COMANDO 14 BRIGADA INFANTARIA MOTORIZADA	
GESTAO EMITENTE	: 00001 - TESOURO NACIONAL	
NUMERO	: 2006NP000005	

Figura 13 - Geração de Nota de Pagamento e Nota de Sistema.
Fonte: SIAFI (2006).

A despesa está pronta a ser paga, porém as deduções a recolher somente poderão ser efetuadas quando o numerário for remetido à entidade e neste momento, o usuário entra no módulo CONFLUXO (consulta fluxo), resgata a NP e apropria as deduções e encargos.

4.8 TELA DE APROPRIAÇÃO DE DEDUÇÕES E ENCARGOS

SIAFI2006-CPR-ENTRADADOS-ATUCPR (ATUALIZA DOCUMENTO HABIL CPR)	
07/07/06 15:02	DADOS BASICOS - PAGAMENTO
	USUARIO : VALDEMAR
OPCAO	: I - INCLUSAO NUMERO: 2006NP
UG/GESTÃO EMITENTE	: 167444 / 00001 - COMANDO DA 14 BRIGADA DE INFANTARIA MOTORIZADA
CREDOR	: 046618020001XX - KXWW & JG SERVIÇOS LTDA
VALOR TOTAL	: 1.700,00

Figura 14 - Apropriação de deduções e encargos
Fonte: SIAFI (2006)

A dedução a ser feita resume-se ao ISS - Retenções de impostos e sobre serviços. Para o usuário registrar as deduções e encargos deverá acionar a tecla PF10. Logo abaixo, visualize a tela para inserção das informações:

O Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada como UA (Unidade Administrativa) tem autonomia para proceder a recolhimento de impostos e contribuições e repassar aos entes governamentais (União, Estados e Municípios).

Porém, antes operacionalizar as retenções, é necessário fazer algumas consultas como:

- a) consultar o razão (SIAFI), para verificar se o numerário referente à despesa encontra-se na conta da UG;
- b) consulta credor (CONCREDOR), para verificar se a empresa é optante pelo SIMPLES;
- c) verificar a ND (natureza da despesa);
- d) verificar qual o município que a empresa está lotada.

Algumas considerações quanto ao recolhimento dos impostos e contribuições no exemplo em curso:

- a) a empresa é optante pelo simples;
- b) domiciliada em Florianópolis.

Com base nessas considerações foi feito o seguinte cálculo:

■ ISS – retenções de impostos e contribuições:

Base de cálculo	R\$ 1.700,00
Alíquota	% 5,00
recolher	85,00

■ O valor a líquido a ser pago ao credor é de R\$ 1.615,00.

Valor do serviço	R\$ 1.700,00
ISS	R\$ 85,00
Valor líquido	R\$ 1.615,00

4.9 TELA DO PAGAMENTO

SIAFI2006 – DOCUMENTO – CONSULTA - CONOB (CONSULTA ORDEM BANCARIA)		USUARIO :			
07/07/06 13:15	DADOS BASICOS-PAGAMENTO				
VALDEMAR					
DATA DE EMISSÃO	: 14/07/06	TIPO OB: 12	NUMERO : 20060B900050		
UG/GESTAO EMITENTE	: 167444/00001 – COMANDO 14 BRIGADA INFANTARIA MOTORIZADA				
ANCO	: XY4	AGÊNCIA: 157XZ	CONTA CORRENTE: 000999Y		
DOCUMENTO ORIGEM	: 167444/00001/2006NP000005				
NUMERO BANCARIO	: 0019705881-0	RE000016	PROCESSO : PDR 0003/02/06		
INVERTE SALDO: NÃO		VALOR: 1.615,00			
IDENT. TRANSF.:					
OBSERVAÇÃO		DATA SAQUE BACEN: 05 DE JUL 06			
PAGAMENTO NF 12058 DE 10 DE JUL 06. PA 023/2006 - DISP 016/2006REDOR					
EVENTO	INSCRIÇÃO 1	INSCRIÇÃO 2	CLASSIFICAÇÃO 1	CLASSIFICAÇÃO 2	VALOR
531314	2006NE900001			33903920	1.615,00
561602	0250270010500				1.615,00
LANÇADO POR: 754575777-78		VALDEMAR	UG 167444	07JUL06	15:30
PF1=AJUDA	PF3=SAI	PF4=ESPELHO	PF12=RETORNA		

Figura 15 - Pagamento.
Fonte: SIAFI (2006).

Na Figura 15, está demonstrado o pagamento da despesa, já deduzido o valor do imposto sobre o serviço que fora de 5% do total empenhado.

Para melhor visualização dos dados inseridos, observe a tabela abaixo:

Tabela 4 - Descrição dos dados do pagamento:

DADOS	SIGNIFICADO DO DADO
53.1.314	<ul style="list-style-type: none"> ■ esses eventos das classes que começam pelo nº 5 (5X.Y.ZZZ), com exceção dos eventos das Classes 54 e 58, são abertos ou desbalanceados, exigindo que seja informado um outro evento no documento em que é utilizado (NL, NS ou OB) para observar o método das “partidas dobradas”. ■ Este evento representa o segundo estágio da despesa. Os dois primeiros números representam as classes que são responsáveis pelo agrupamento dos fatos contábeis, de modo a facilitar a sua utilização. Neste exemplo 53, representa liquidações de obrigações. O número 1 indica o tipo de utilização, neste caso, é um evento de máquina, opção desejada na inclusão de um novo documento
561602	<ul style="list-style-type: none"> ■ são eventos abertos ou desbalanceados de natureza credora utilizados pelo documento NL, NS ou OB. Liquidam (baixam) os direitos a receber apropriados pelos eventos da Classe 55.
33.90.39.20	<ul style="list-style-type: none"> ■ representa a classificação da despesa – despesas correntes, aplicação direta, serviços pessoa jurídica e o subitem do serviço;

Fonte NASCIMENTO (2006)

Observa-se, que nos lançamentos feitos na Figura 15, aparecem os eventos de máquinas estes são utilizados como artifícios pelo SIAFI, para a contabilização dos atos e fatos, de forma pré-definida pelo Órgão Central de Contabilidade do Governo Federal – CCONT/STN, padronizando as rotinas contábeis adotadas pelas UGs, usuárias do SIAFI. (NASCIMENTO, 2006)

Estes **eventos** estão estruturados da seguinte forma:

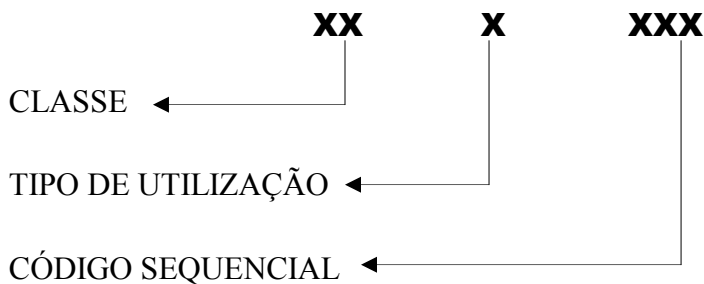


Figura 16 - Estrutura dos eventos contábeis
Fonte: FEIJÓ (2006)

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A administração pública ao longo dos anos é submetida às mudanças, que da ótica financeira são transformações positivas, que traz aos agentes governamentais maior conforto quanto ao controle do erário público. Não muito distante, cerca de quatro décadas, não havia uma regulamentação específica para o orçamento. Talvez, isto se deva ao reflexo de uma cultura monárquica, onde as riquezas eram centralizadas pelo rei, impedindo até mesmo a ciência contábil desenvolver suas habilidades de gestão de controle patrimonial.

Não obstante às dificuldades enfrentadas por culturas centenárias e céticas, a marcha para o desenvolvimento da gestão financeira é fato. As transformações políticas e sociais recaem sob a necessidade de criar mecanismos eficientes, para gerir o bem público.

Desenvolver o conhecimento científico, talvez seja o foco de trabalho. Nesta monografia, tentou-se pesquisar sobre uma ferramenta de controle financeiro (CPR), verificando como o fluxo das operações acontecia. Assim justificou-se a necessidade de se fazer parte dessas mudanças, ressaltando a contabilidade pública como peça chave desta pesquisa.

Diante do que foi proposto como objetivo verificou-se que, a contabilidade exerce papel preponderante ante ao controle interno nos órgãos públicos, bem como em qualquer tipo de entidade que necessita de informações precisas, claras e objetivas, dando suporte aos administradores para tomarem as decisões que mais represente um ganho.

A contabilidade controla, avalia, escritura, demonstra e por fim abastece os gestores de informações confiáveis. Neste trabalho estas informações são subtraídas das atividades executadas pelo Comando da 14ª Brigada de Infantaria Motorizada, que no propósito de cumprimento de sua atividade fim, utilizam os bens públicos.

Desde o ano de 2003, os órgãos federais foram obrigados a implantarem o subsistema do SIAFI o CPR, e não foi diferente para esta UA. Algumas dificuldades foram apontadas pela administração federal: o número reduzido de pessoal técnico habilitado a operar o novo sistema, a lentidão da implantação e a resistência a mudança.

Pode-se verificar que o setor financeiro possui um bom controle interno na execução das despesas públicas, contudo o volume das transações dificulta este controle. Constata-se que o CPR é uma excelente ferramenta de consulta, pois neste módulo ficam registrados

lançamentos que possibilitam aos gestores fazer uma inferência quando assim necessitar. Sendo assim o subsistema (CPR), se adequa a organização, trazendo bons resultados a administração pública.

Apesar de desenvolver a fundamentação teórica e apresentar o estudo de caso utilizando como metodologia principal para essa pesquisa, o assunto não foi esgotado pelo motivo de limitação de tempo.

Recomenda-se, que em futuras pesquisas, seja difundida a idéia de implantação do subsistema do SIAFI, o CPR, nas diversas esferas da administração pública, valendo-se alguns mecanismos como: a) criar projetos de adaptação ao novo sistema para a administração Estadual e Municipal; b) Circuito de palestras entre as diferentes esferas do governo, com o intuito de divulgação do CPR e trocar de experiências gerenciais.

Também que o subsistema seja alvo de estudo para os estudantes de ciências Contábeis, pois o assunto está inserido na disciplina de contabilidade pública, como currículo obrigatório.

REFERÊNCIAS

ABREU FILHO, Nylson Piam de. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário**, Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2003. 896p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, 2. ed. - São Paulo : Atlas, 2004.

BOCÁCIO, et al. **Contabilidade Pública: uma Abordagem da Administração Financeira Pública**, 5 ed., São Paulo: Atlas, 1997.

BRASIL, DECRETO No 3.591, DE 06.09.2000 que dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal e dá outras providências.

BRASIL, Lei nº 4.320, 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.

BRASIL, Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Estabelece as normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes obras, serviços, inclusive de publicidade, compras, alienações, concessões, permissões e locações no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e Municípios.

BRASIL. MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES. Disponível em www2.mre.gov.br/ciset/ocontrol.htm. Acesso em 23 de novembro de 2005.

BRASIL. Portaria Interministerial nº 519, DE 27, de novembro de 2001. – Altera o anexo II da portaria interministerial nº 163 de 04 de maio de 2001.

BRASIL. Portaria Interministerial STN/SOF nº 163, de 04 de maio de 2001. Dispões sobre a classificação das receitas e despesas públicas.

CORREIA, Mariângela Lobato. **Metodologia de apropriação de custos utilizada no almoxarifado da Base Aérea de Florianópolis**. 2005, 85 p.. Monografia (Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina- Florianópolis, 2005.

CRUZ, Flávio da. **Contabilidade e movimentação patrimonial do setor público** – Rio de Janeiro: Ed. do autor, 1988.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Atlas, 1985.

GUIMARÃES, Rafaela dos Santos. **A importância do controle interno para o êxito das empresas**. Revista Brasileira de Contabilidade, ano xxc-Nº 127 – janeiro/fevereiro, 2001.

- KOHMA, Hélio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas 1989.
- LAKATOS, E. M., MARCONI, M de A. **Fundamentos da metodologia do trabalho científico**. 3. ed. Ver. Amoliada. São Paulo: Atlas, 1993.
- MACHADO JUNIOR, J Teixeira e COSTA REIS. **A Lei 4320 comentada**. 10. ed. Ver. E Ampliada. Rio de Janeiro: Instituto Brasileiro de Administração Municipal, 1978.
- MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada a Administração Pública**. 6. ed. Brasília: Vestcon, 2003-11.
- NASCIMENTO, Leonardo Silveirado. Disponível em: <http://www.vemconcursos.com/arquivos/download.enviar.phtml?arquivo=aula256>. acesso em 03 de agosto d 2006.
- NEVES, Wanderlei Pereira das. Artigo - **O Controle interno e a Auditoria interna Governamental**: diferenças fundamentais.
- PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**: a Política orçamentária no Brasil, São Paulo: Atlas, 1999.
- PIRES, Waldir et al. **Gestão de Recursos Federais**: Manual para os Agentes Municipais. Controladoria Geral da União – Secretaria Federal de Controle Interno, Brasília-DF.
- PIRES, Waldir. **Corrupção**: prevenção e transparência www.semyferraz.com.br/artigos.htm, 31/10/2005.
- RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público**: uma Abordagem Introdutória. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- SECRETARIA DE ECONOMIA E FINANÇAS. Disponível em www.sef.sc.gov.br/informacoes/controleint/artparec/cidiffund.htm. Acesso em 23/11/2005.
- SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Disponível em 2006. [/http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/ctvs_documentos/folderCPR.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/SIAFI/ctvs_documentos/folderCPR.pdf). Acesso em 09/04/2006.
- SENADO FEDERAL. Disponível em: www.senado.gov.br/sf/SENADO/scint/legis/Constituicao/default.asp. Acessado em 24 de novembro de 2005.
- SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SIQUEIRA, Frederico Rodrigues de. **Evolução do Sistema Governamental de Controle.** UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA Disponível em www.unb.br/aud/Evolução_do_sistema.htm. Acessado em 25/10/2005.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA. www.unb.br/aud/o_que_e_controle.htm#top. 24/10/2005 - João Stédile* - Venezuela: um país em transformação 20/10/2005 - Hélio Schwartsman* - Um "sim" filosófico <http://www.fisccal.org.br/lei3591.htm>.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 1989.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental:** um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

APÊNDICE