

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**O PAPEL DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE
DECISÃO DO GESTOR PÚBLICO: O CASO DE UMA
UNIDADE GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Giovani Guterres Lopes

**Santa Maria, RS, Brasil
2010**

**O PAPEL DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE DECISÃO
DO GESTOR PÚBLICO: O CASO DE UMA UNIDADE
GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO**

por

Giovani Guterres Lopes

Trabalho de Graduação apresentado ao Curso de Ciências Contábeis, da
Universidade Federal de Santa Maria (UFSM, RS), como requisito parcial para
obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Prof. Ms. Fernando do Nascimento Lock

Santa Maria, RS, Brasil

2010

**Universidade Federal de Santa Maria
Centro de Ciências Sociais e Humanas
Curso de Ciências Contábeis**

A Comissão Examinadora, abaixo assinada,
aprova o Trabalho Final de Graduação

**O PAPEL DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE DECISÃO DO
GESTOR PÚBLICO: O CASO DE UMA UNIDADE GESTORA DO
EXÉRCITO BRASILEIRO**

elaborada por
Giovani Guterres Lopes

como requisito parcial para obtenção do grau de
Bacharel em Ciências Contábeis

COMISSÃO EXAMINADORA:

Fernando do Nascimento Lock, Ms.
(Presidente/Orientador)

Ana Paula Fraga (UFSM)

Bruno Alex Londero (UFSM)

Santa Maria, 28 de junho de 2010.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me mandou dificuldades para me fazer forte e me deu energia e cérebro para trabalhar.

A minha esposa Carla, esteio de nossa família, que em minha ausência demonstrou força, equilíbrio, organização, coragem, paciência e dedicação ao nosso lar, não poupando esforços para manter a educação e o bem estar de nossos filhos, seja nos dias escaldantes do seridó norte-riograndense, seja nas noites geladas dos pampas sul-riograndense, abdicando de horas de lazer e de dedicação a sua própria formação profissional.

A meu filho Júnior, que por muitas vezes não teve o companheiro para estudos, para as brincadeiras na infância, e mesmo para acompanhar os jogos de nosso time, mas que sempre acolheu meus objetivos com compreensão e passividade.

A mais nova integrante de nosso lar Iasmin, minha filha, que ainda pequena exigia a presença do pai para fazer companhia na hora de dormir ou para acompanhar até o parquinho nos fins de semana, horário que este pai, utilizava para realizar seus trabalhos extra-classe.

Aos meus pais Valdir e Roeli, que me deram a vida e me ensinaram a vivê-la com dignidade, que se doaram inteiros e renunciaram por muitas vezes aos seus sonhos, para que, muitas vezes, pudessem realizar aos meus.

Aos colegas de trabalho, que ao longo de cinco anos por muitas vezes, aumentaram sua carga de trabalho para compensar minha ausência. E por conveniência do destino, também participaram da execução deste trabalho.

Ao orientador, pela paciência com que conduziu os trabalhos, entendendo as limitações que os inexperientes encontram na área da pesquisa, mas confiou-me a oportunidade de conduzir este trabalho nesta área peculiar da contabilidade.

RESUMO

Trabalho de Conclusão em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Maria

O PAPEL DA CONTABILIDADE NA TOMADA DE DECISÃO DO GESTOR PÚBLICO: O CASO DE UMA UNIDADE GESTORA DO EXÉRCITO BRASILEIRO

Autor: Giovani Guterres Lopes

Orientador: Fernando do Nascimento Lock

Data e Local da Defesa: Santa Maria, 28 de junho de 2010.

Este trabalho descreve como o gestor utiliza as ferramentas contábeis disponíveis e aplica no processo de Tomada de Decisão. A pesquisa foi realizada em uma unidade gestora do Exército Brasileiro situada em Santa Maria, RS, que é um órgão integrante da Administração Direta do Poder Executivo Federal. Primeiramente, buscou-se estudar a legislação referente às atividades de planejamento, orçamento e gestão, bem como a bibliografia inerente ao assunto, a seguir os trabalhos passaram a observação direta das atividades de planejamento, execução orçamentária, prestação de contas e demais atividades relacionadas à operação dos sistemas. Acompanhou-se a confecção e extração das demonstrações contábeis, da confecção do Relatório de Gestão e dos processos de Tomada de Decisão. E por fim, foram realizadas entrevistas com os principais agentes da administração da unidade. Chegou-se a conclusão que as demonstrações contábeis constantes do art. nº 101 da Lei nº 4.320/64, não são utilizadas na unidade para fins de tomada de decisão, seja pela falta de profissionais que possam analisá-las, ou pela dificuldade de operação do sistema de administração, mas principalmente porque a unidade é executora e seus dados de planejamento não integram ao Sistema de Administração Financeira (SIAFI), destaca-se ainda que a contabilidade contribui na Tomada de Decisão, quando apresenta os saldos orçamentários, informações históricas ou por meio dos inventários de material.

Palavras-chave: contabilidade governamental; tomada de decisão; gestor público

ABSTRACT

Accounting Course Final Work
National University of Santa Maria

THE ROLE OF DECISION-MAKING IN ACCOUNTING MANAGER PUBLIC: THE CASE OF A BRAZILIAN ARMY UNIT MANAGER

AUTHORr: Giovani Guterres Lopes

ADVISOR: Fernando do Nascimento Lock

Date and Location of Defense: Santa Maria, June 28, 2010.

This paper describes how the manager uses accounting tools available and apply the Process of Decision-Making. The survey was conducted in a management unit of the Brazilian Army located in Santa Maria, is a Board member of the Direct Administration of the Federal Executive. First, we sought to study the legislation concerning the activities of planning, budgeting and management as well as the issues inherent in the bibliography, then the work began to direct observation of the routines used to achieve the planning, budget execution, accountability, and activities related to operation of the systems. Was accompanied by the preparation and extraction of financial statements, preparation of the Report of Management and Decision-making processes. Finally, interviews were conducted with key staff of the Administration Unit. Came to the conclusion that the balance sheets and financial statement provided in art. no. 101 of Law no. 4.320/64, not used in the drive for decision making, is the lack of professionals who can analyze them, or the difficulty of operating the system of administration, but mainly because the unit is performing and its planning data are not part of the Financial Administration System (SIAFI) is also noted that accounting contributes to decision making, when presenting the budget balances, historical information or by means of inventories of material.

Keywords: government accounting, decision making, public management

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Agt. Adm. - Agentes da Administração
CF - Constituição Federal
Ch. Div. Tec. - Chefe da Divisão Técnica
Ch. Set. Fin. - Chefe do Setor Financeiro
COLOG - Comando Logístico
D Aud - Diretoria de Auditoria
DVP – Demonstração das Variações Patrimoniais
LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA - Lei Orçamentária Anual
LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal
NC - Notas de Créditos
OB - Ordem Bancária
OD - Ordenador de Despesas
OM - Organizações Militares
PCA - Prestação de Contas Anual
PIT - Plano Interno de Trabalho
PPA - Plano Plurianual de Investimentos
SEF - Secretaria de Economia e Finanças
SIAFI – Sistema Integrado de Administração Financeira
SISCOFIS – Sistema de Controle Físico
SIMATEX - Sistema de Material do Exército
SOF - Secretaria de Orçamento Federal
STN - Secretaria do Tesouro Nacional
TCA - Tomada de Contas Anual
TCU - Tribunal de Contas da União
UG - Unidades Gestoras

LISTA DE ANEXOS

ANEXO A – Balanço Financeiro	62
ANEXO B – Variação Patrimonial	63
ANEXO C – Balanço Patrimonial	64
ANEXO D – Balanço Orçamentário	65

LISTA DE APÊNDICES

APÊNDICE A – Roteiro de Entrevista com Ordenador de Despesas	67
APÊNDICE B – Roteiro de Entrevista com Chefe do Setor Financeiro.....	69

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
1.1 Problema	10
1.2 Objetivos	11
1.2.1 Objetivo Geral.....	11
1.2.2 Objetivos Específicos.....	11
1.3 Justificativa	12
1.4 Metodologia	12
1.5 Estrutura do trabalho	13
2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	14
2.1 A Contabilidade Governamental	14
2.2 O Gestor Público e a Tomada de Decisão	15
2.3 O Sistema de Administração Financeira	17
2.4 O Sistema de Material do Exército	19
2.5 A Execução Orçamentaria no Âmbito da União	21
2.6 Demonstrações Contábeis	24
2.6.1 Balanços.....	25
2.6.1.1 Balanço Orçamentário.....	26
2.6.1.2 Balanço Financeiro.....	27
2.6.1.3 Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais	28
2.7 Relatório de Gestão	30
2.8 Tomada de Contas Anual	31
3 METODOLOGIA APLICADA	33
4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	37
4.1 Entrevistas	38
4.1.1 Entrevista com Ordenador de Despesa.....	38
4.1.2 Entrevista com Chefe do Setor Financeiro.....	44
4.2 Coleta de informações na Divisão Técnica	49
4.3 Resultado das análises	50
4.3.1 O Balanço Orçamentário.....	51
4.3.2 O Balanço Financeiro.....	51
4.3.3 O Balanço Patrimonial.....	52
4.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais	53
4.3.5 Relatório de Gestão.....	53
5 CONCLUSÃO	55
REFERÊNCIAS	57
ANEXO	61
ANEXO A – Balanço Financeiro	62
ANEXO B – Variação Patrimonial	63
ANEXO C – Balanço Patrimonial.....	64
ANEXO D – Balanço Orçamentário	65
APÊNDICE	66
APÊNDICE A- Roteiro de Entrevistas com Ordenador de Despesa.....	67
APÊNDICE B- Roteiro de Entrevistas com Chefe Setor Financeiro	69

1 INTRODUÇÃO

O estudo a seguir investiga o uso da contabilidade como ferramenta de apoio na Tomada de Decisão, em um Órgão da Administração Pública Federal, durante o planejamento e na execução dos créditos necessários a sua gestão, seja por meio de demonstrativos obrigatórios ou de informações provenientes dos saldos das contas contábeis, que passam a alimentar relatórios customizados.

A pesquisa é inerente aos recursos recebidos por provisão da Unidade Orçamentária Comando do Exército para custeio de despesas de ação finalística do Governo Federal em manutenção, estas ações são estruturadas em programas orientados para a consecução dos objetivos estratégicos definidos para o período, é a ação finalística que proporciona bens ou serviços para atendimento direto às demandas da sociedade.

Não serão abordadas questões de receitas, em razão destas não afetarem a gestão de manutenção, que é o foco da Tomada de Decisão estudada.

1.1 Problema

Na contabilidade governamental o gestor deverá encontrar os registros necessários para desenvolver sua administração, os serviços de contabilidade devem ser organizados de forma que seja permitido o acompanhamento da execução orçamentária desde o momento do planejamento inicial, a montagem dos planos de metas, passando pelo recebimento dos créditos e finalizando com sua efetiva aplicação. Kohama (2006, p.25) mostra que a Contabilidade Governamental “é ramo da contabilidade que estuda, orienta e demonstra a organização e execução da Fazenda Pública, o patrimônio público e suas variações”.

O gestor em razão de leis e normas que norteiam os procedimentos contábeis do governo federal, encontra uma estrutura pronta que classifica mecanicamente os recursos alocados, isto, em razão de como são transferidos, pois uma vez integrados ao orçamento, após sua aprovação, são incorporados a sistemas que os conduzem até sua baixa ou relacionamento do patrimônio, embora estes mecanismos existam, e deixem um rastro de registros e contas que nem sempre são apresentados de forma que possam ser entendidas pelos tomadores de decisão. Este estudo buscou mostrar se tais registros estão sendo

disponibilizados de forma que possam ser facilmente compreendidos pelos gestores.

O gestor público deverá no planejamento inicial, programar os objetivos que pretende alcançar, bem como as ações que serão concretizadas. Neste caso específico, fala-se exclusivamente em recursos financeiros, o gestor deve planejar com tempestividade as quantidades de recursos necessários, para produzir bens e serviços que satisfaçam as necessidades de manutenção das unidades apoiadas, como também, eventualmente, optar por uma ação em detrimento de outra, pela escassez ou contingenciamento de recursos.

A Contabilidade Governamental se insere com importância fundamental na Tomada de Decisão, pois registra e fornece dados provenientes dos relatórios e demonstrações contábeis.

Diante disto, surgiu o seguinte questionamento: as informações contábeis disponíveis ao Gestor Público, influenciam na Tomada de Decisão de uma Unidade Gestora do Exército Brasileiro?

1.2 Objetivos

1.2.1 Objetivo Geral

Este estudo verifica como o gestor, de uma unidade gestora do Exército Brasileiro, utiliza as ferramentas contábeis disponíveis e sua aplicabilidade no Processo de Tomada de Decisão.

1.2.2 Objetivos Específicos

- a) Levantar as informações contábeis disponíveis, para o gestor na Tomada de Decisão;
- b) Demonstrar de que forma estão sendo oferecidas as informações contábeis ao gestor da Unidade;
- c) Descrever como as informações contábeis estão sendo utilizadas pelo gestor.

1.3 Justificativa

A preocupação com a eficiência dos gastos no setor público é uma constante para os gestores, sobretudo com a procura de se obter os melhores resultados com poucos recursos, estes, quando escassos devem ser alocados de maneira que se consiga atingir os objetivos para os quais a Entidade se propõe.

Desta forma, os gestores devem buscar eficiência em suas administrações, este fato cresce de importância após ser sancionada a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que passou a exigir o cumprimento de metas para evitar desvios que pudessem afetar o equilíbrio das contas públicas.

A Unidade Gestora, alvo deste estudo, é uma unidade de manutenção de meios militares, é responsável por executar ações de governo nas áreas de Manutenção de Suprimento de Material Bélico, Manutenção de Suprimento de Material de Intendência, Manutenção de Material de Engenharia, Manutenção de Suprimento do Material de Saúde, além de executar ações de Administração da Unidade e excepcionalmente outras ações disponibilizadas pelas Unidades Gestoras Responsáveis.

Em razão da relevância de tal organização para o Exército e para a sociedade, bem como da contabilidade para os órgãos públicos, é que se faz necessário um estudo desta ciência como ferramenta na Tomada de Decisão durante o planejamento dos recursos financeiros, e este estudo se propôs a demonstrar que hoje, não é possível que a contabilidade atue apenas como quem centraliza os registros dos fatos contábeis. A contabilidade é tão importante que deve estar onde os fatos irão ocorrer, ou seja, nos departamentos que geram pedidos, empenhos e prestações de contas. Nesses termos, a contabilidade deve ser a integradora dos dados e das informações, gerando trabalhos de correlações e análises.

1.4 Metodologia

Os procedimentos metodológicos adotados para delinear esta pesquisa foram agrupados em três categorias. Pode-se caracterizar o presente estudo quanto ao problema da pesquisa, como qualitativa. Em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos técnicos é considerada como estudo de caso, do tipo

único, permitindo conhecimento amplo e detalhado.

As evidências que possibilitaram os resultados foram coletadas a partir de entrevistas, documentos, registros de arquivos e observação direta.

1.5 Estrutura do trabalho

Este trabalho encontra-se estruturado em 5 (cinco) capítulos. No primeiro, a introdução onde é apresentada a problemática da pesquisa, os objetivos a serem atingidos, a importância do estudo e uma breve apresentação da metodologia utilizada.

No segundo, apresenta-se a revisão bibliográfica onde foi encontrada a fundamentação científica da pesquisa, servindo de suporte às análises e às conclusões, aborda os conceitos da contabilidade, dos sistemas utilizados na unidade pesquisada, do processo de Tomada de Decisão e ainda traz a legislação inerente ao assunto estudado.

O terceiro capítulo, mostra os métodos científicos utilizados para se chegar às respostas almejadas.

A análise e a demonstração dos dados é feita no quarto capítulo onde são mostrados as entrevistas e os resultados das evidências coletadas.

O quinto capítulo é composto pela conclusão ao tema proposto.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

Com a finalidade de relacionar o assunto em estudo com as publicações existentes, serão apresentados os conceitos de: Contabilidade Governamental, Tomada de Decisão, Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, Sistema de Material de Exército, execução do orçamento no âmbito da União, apresentação dos balanços e da demonstração constante do art. nº 101, da Lei 4.320/64 e, por fim, serão vistos os procedimentos para Tomada de Contas Anual.

Ao relacionar os assuntos em questão será possível angariar subsídios para o cumprimento dos objetivos.

2.1 A Contabilidade Governamental

A contabilidade governamental deverá ter no patrimônio público o seu campo de atuação, registrando os fatos administrativos decorrentes da execução dos serviços públicos, neste estudo se aborda, com exclusividade, a Tomada de Decisão com relação a planejamento para realização de despesas, no que se refere as atividades governamentais.

Qualquer entidade, seja ela de finalidade lucrativa ou não, carece de serviços contábeis, principalmente para captar e evidenciar variações ocorridas na estrutura patrimonial e financeira, este serviço pode simplesmente ser executado de forma a cumprir normas legais e/ou regulamentares, ou também para servir como base para futuras decisões, desta forma se busca incrementar esta ciência no cotidiano das entidades. Iudicibus (1998, p. 21) diz que “A Contabilidade é uma ciência aplicada, com metodologia especialmente concebida para captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas inclusive de direito público”.

A contabilidade governamental opera como um sistema integrador dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, com o objetivo de evidenciar todas as movimentações com vistas à prestação de contas que todo o agente público deve apresentar, pelo menos, ao final de cada exercício. Para isso aplica os princípios de contabilidade geralmente aceitos e as normas específicas para as organizações públicas (SILVA, 2004, p. 198).

A contabilidade na administração governamental sempre foi fundamental para a gestão pública, seja como instrumento de controle, seja como elemento imprescindível à prestação de contas dos gestores públicos. Desde a edição da Lei nº 4.320, de 17 março de 1964, até o ano 2000, quando foi promulgada a LRF, a contabilidade governamental não teve legislação que apresentasse grandes alterações. Ocorre que, após a edição da LRF, outras exigências emergiram à contabilidade de forma a pôr em xeque a estrutura e a gestão desses departamentos, exigindo-lhes nova postura. A Lei trouxe à Administração Pública a necessidade da utilização de ferramentas de gestão que se relacionam diretamente com a contabilidade, como a necessidade de gerenciamento de sistema de custos, a gestão do fluxo de caixa e a avaliação dos programas governamentais por meio de indicadores de desempenho.

Com a edição da Constituição de 1988, embora os aspectos da legalidade e da formalidade ainda permaneçam como focos culturalmente importantes por parte dos órgãos de controle interno e externo, constata-se diversas experiências inovadoras em que sistemas tradicionais estão sendo gradativamente abandonados e, conseqüentemente, a contabilidade e a auditoria passam a estar mais voltados a aspectos gerenciais (SILVA, 2004, p. 210).

A contabilidade deve demonstrar a posição patrimonial em dado momento e produzir informações significativas para o gestor público, principalmente quanto a interpretar os fenômenos, o gestor é um administrador, e carece de informações precisas e concisas para que julgue as decisões, no mais curto prazo e com a maior probabilidade de êxito. A Lei nº 4.320/64 estabelece que: “A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

2.2 O Gestor Público e a Tomada de Decisão

Vê-se que o papel do Ordenador de Despesas (OD) e dos demais Agentes da Administração (Agt. Adm.) são essenciais no gerenciamento dos recursos que lhe são disponibilizados pela sociedade. Tomando decisões que proporcionem eficiência e eficácia ao emprego de recursos, o OD estará beneficiando a sociedade e criando as melhores condições para o cumprimento das missões recebidas. Segundo Gomes (2006, p. 11) “uma decisão

precisa ser tomada sempre que estamos diante de um problema que possui mais de uma alternativa para sua solução.” no sentido de procurar ferramentas para subsidiar as decisões aparece a contabilidade governamental.

A contabilidade é reconhecida cada vez mais no sentido absoluto da palavra, como um instrumento a serviço da administração, como tal, deverá ser desenvolvida para satisfazer não somente requisitos da contabilização, mas proporcionar os vários tipos de dados financeiros, de grande importância para a planificação, análise e seleção de programas, elaboração de orçamentos, administração eficaz nos diversos níveis de governo e controle de custos e atividades em relação aos planos aprovados (MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO, 2009, p. 21).

A partir de 1995, teve início o Programa de Apoio à Reestruturação e ao Ajuste Fiscal dos Estados, que propiciou o refinanciamento de dívidas desses, a partir da assunção de compromissos fiscais com vistas ao equilíbrio orçamentário sustentável, estes conceitos de metas fiscais e resultado primário passam a se incorporar à legislação do país pela publicação da Lei nº 9.496, de 11 de setembro de 1997.

Culminando este processo, veio a publicação da LRF, que tem o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal, estabelecendo os seguintes postulados: ação planejada e transparente, prevenção de riscos, correção de desvios que afetem o equilíbrio das contas públicas e garantia de equilíbrio nas contas, via cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas, com limites e condições para a renúncia de receita e a geração de despesas com pessoal, seguridade, dívida, operações de crédito, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A reforma orçamentária, que passou a vigorar a partir do ano de 2000, representou uma notável mudança no planejamento e na execução orçamentária do Exército. Trata-se de uma verdadeira reforma gerencial, com ênfase nas responsabilidades dos agentes da administração pública e na rigorosa cobrança dos resultados, aferidos em termos de benefícios para a sociedade. Assim sendo, os Agt. Adm. passaram a ser exigidos, em todos os níveis, na aplicação ainda mais racional e transparente dos recursos alocados para as suas gestões. Nesse contexto e consoante as diretrizes emanadas do Governo Federal, o Exército Brasileiro, por intermédio de suas inúmeras Unidades Gestoras, tem envidado todos os esforços no sentido de, a cada exercício financeiro, apresentar resultados dignos de uma gestão moderna. (ORIENTAÇÕES AOS AGENTES DA ADMINISTRAÇÃO, 2007, p. 4)

A Decisão é explicada por Chiavenato (1997, p. 710) como “o processo de análise e escolha entre várias alternativas disponíveis do curso de ação que a pessoa deverá seguir”, isto posto, tem-se que o OD é o principal agente decisor dentro da unidade gestora, durante o planejamento, quando suas decisões devem prever situações que irão se realizar ou não, ou durante a execução dos créditos, onde ele deverá procurar o uso de maneira racional dos

recursos disponibilizados em troca de bens e serviços que atendam os objetivos planejados.

2.3 O Sistema de Administração Financeira

Para auxiliar o processo de Tomada de Decisão, Figueiredo e Caggiano (2004) trazem que os gestores necessitam de um sistema que disponibilize informações gerenciais em tempo real, incluindo contabilidade, custos e orçamento.

Para atender as necessidades, destacadas pelo autor no parágrafo acima, o governo federal desenvolveu através do Serviço de Processamento de Dados, o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI).

O SIAFI é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Desde sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus principais objetivos :

- a) prover mecanismos adequados ao controle diário da execução orçamentária, financeira e patrimonial aos órgãos da Administração Pública;
- b) fornecer meios para agilizar a programação financeira, otimizando a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, através da unificação dos recursos de caixa do Governo Federal;
- c) permitir que a contabilidade pública seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais destinadas a todos os níveis da Administração Pública Federal;
- d) padronizar métodos e rotinas de trabalho relativas à gestão dos recursos públicos, sem implicar rigidez ou restrição a essa atividade, uma vez que ele permanece sob total controle do ordenador de despesa de cada unidade gestora;
- e) permitir o registro contábil dos balancetes dos estados e municípios e de suas supervisionadas;
- f) permitir o controle da dívida interna e externa, bem como o das transferências negociadas;
- g) integrar e compatibilizar as informações no âmbito do Governo Federal;
- h) permitir o acompanhamento e a avaliação do uso dos recursos públicos; e
- i) proporcionar a transparência dos gastos do Governo Federal (STN, 2010, PORTAL SIAFI).

Constatou-se que até o exercício de 1986, o Governo Federal não possuía um sistema unificado que auxiliasse a adequada gestão dos recursos públicos prejudicando a preparação do orçamento unificado, que passaria a vigorar em 1987. Estas dificuldades também refletiam-se na gestão de recursos, no controle dos gastos e na elaboração dos orçamentos, devido ao emprego de métodos inadequados e manuais de registros, havia falta de sincronia entre os diversos níveis da administração com o uso da contabilidade governamental como mero instrumento de registros formais, defasagem na escrituração contábil, despreparo

técnico de parte do funcionalismo público, falta de um controle interno capaz de identificar possíveis desvios de recursos e principalmente, estoque ocioso de moedas em diversas contas para cada unidade e tipo de despesas.

Sistema é um conjunto complexo de homens e/ou máquinas, em que o todo é maior que a soma das partes, pois o todo inclui a interação das partes. As partes do sistema podem ser vistas como outros sistemas, denominados nesse caso de subsistemas. Todo sistema existe para atender a um propósito ou resolver um problema (GOMES, 2006, p. 19).

A Administração Federal passou então por mudanças, que em 1986, culminaram com a criação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que desenvolveu o SIAFI, implantando-o em janeiro de 1987, para suprir o Governo Federal de um sistema informatizado de Administração.

A utilização do SIAFI, no âmbito do Poder Executivo Federal, com a finalidade de unificar procedimentos e rotinas, e uma melhor otimização dos recursos foi determinada pelo Decreto nº 347, de 21 de novembro de 1991.

O SIAFI é o principal instrumento de Gestão da STN, que, por seu intermédio, realiza o acompanhamento e o controle de toda a execução orçamentária e financeira do Governo Federal. É utilizado pelas Unidades Gestoras (UG) de todos os Ministérios e dos demais órgãos e entidades como instrumento de administração financeira, com o objetivo de processar, de forma integrada e *on-line*, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil. As UG registram seus documentos (empenho, ordem bancárias, etc) e o SIAFI efetua automaticamente todos os lançamentos contábeis necessários para ter o conhecimento atualizado das receitas, despesas e disponibilidades financeiras do tesouro nacional (LIMA; CASTRO, 2003, p.101).

São objetivos do SIAFI, segundo o mesmo autor:

- a) Fornecer meios para agilizar a programação financeira com vistas a otimizar a utilização dos recursos do Tesouro Nacional, permitir que a contabilidade governamental seja fonte segura e tempestiva de informações gerenciais, destinada a todos os níveis da administração pública federal;
- b) Integrar e compatibilizar as informações disponíveis nos diversos Órgãos e Entidades participantes do Sistema;
- c) Permitir aos segmentos da sociedade obter a necessária transparência dos gastos públicos; permitir o controle da dívida interna e externa, do Governo Federal, bem como das transferências negociadas da gestão pública de mecanismos adequados para o controle diário da execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil.

Os serviços executados no SIAFI, são basicamente para orientar os procedimentos e práticas contábeis, possibilitam um tratamento contábil uniforme, dando condições para que a auditoria examine a qualidade e a legitimidade dos atos e fatos praticados na administração

pública.

Este sistema se dispõe a dar condições para que as entidades públicas possam manter uma escrituração uniforme, por meio de processo eletrônico através da introdução de dados no SIAFI. Isto ocorre por eventos, sequência numérica lógica, que enseja os lançamentos contábeis apropriados, bem como atualiza os demonstrativos contábeis.

Desta forma, o gestor poderá, pessoalmente, acessar, a partir de um computador conectado a *internet*, as informações em tempo real da unidade sob sua direção.

Para que se cumpra as finalidades, atividades, organização e competências dispostas no Decreto Nº 6.976 de 7 de outubro de 2009 e o contido na Lei Complementar 131, de 27 de maio de 2009, que determina à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios com mais de 100 mil habitantes a divulgação de informações pormenorizadas sobre a sua execução orçamentária e financeira, o SIAFI passou a disponibilizar a partir de 27 de maio de 2010 a consulta as informações diárias, no Portal da Transparência, por meio de acesso livre ao sítio.

2.4 O Sistema de Material do Exército

Como visto no capítulo anterior o SIAFI mantém em suas contas contábeis, os saldos das diversas contas patrimoniais, mas não demonstra de forma analítica, nem discrimina os itens com suas características, e as composições dos conjuntos, desta forma, foi desenvolvido no âmbito do Exército o Sistema de Material do Exército (SIMATEX):

O Sistema de Material do Exército (SIMATEX) é um sistema corporativo de desenvolvimento contínuo e evolutivo, integrante do Sistema de Informações Organizacionais do Exército, que busca, por meio da utilização de recursos de tecnologia da informação, integrar processos, procedimentos, métodos, rotinas e técnicas, destinadas à produção de conhecimentos com qualidade e oportunidade necessários ao controle automatizado e ao gerenciamento de todos materiais no âmbito do Exército Brasileiro (PORTARIA Nº 017-EME, 2007).

Este sistema foi desenvolvido pela Diretoria de Ciência e Tecnologia do Exército a qual planeja, orienta, coordena e controla os trabalhos técnicos de gestão e aperfeiçoamento do Comando do Exército.

A LRF trouxe em seu § 3º que a Administração Pública deverá manter sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. O Simatex vem atender tal determinação ao aplicar métodos de rateio e alocação

de custos ao patrimônio.

O SIMATEX é um conjunto de recursos em pessoal e material, integrados por procedimentos, processo, métodos, rotinas e técnicas, destinados a produzir informações adequadas e oportunas ao SISTEMA LOGÍSTICO DO EXÉRCITO BRASILEIRO, no que diz respeito à previsão e à provisão dos meios materiais necessários ao cumprimento de sua missão constitucional.

Abrange os três níveis da Instituição (estratégico, tático e operacional), apoiando-se num banco de dados único, o BANCO DE DADOS DE MATERIAL DO EXÉRCITO (ATIVIDADE LOGÍSTICA DE SUPRIMENTO, 2008, p 3.1).

A Portaria nº 017-EME, de 8 de março de 2007 em seu art. nº 5 trouxe o modo como está estruturado o Simatex:

O sistema é composto de três subsistemas:

- Catalogação, acessível a todas as OM do Exército. O Estado Maior do Exército (EME) e os Órgãos de Direção Setorial (ODS) tem acesso amplo ao aplicativo. Os demais usuários possuem acesso restrito ao módulo consulta;
- Controle Físico (SISCOFIS) Compõe-se de quatro módulos específicos: OM, Depósito, Região Militar e Diretoria. O aplicativo está implantado em todas as OM do Exército;
- Sistema de Dotação o aplicativo inclui os Quadros de Dotação de Material e será disponibilizado para todas as OM.

Após sua implantação, o SIMATEX passou a ser administrado pelo Órgão de Direção Setorial do sistema logístico. Ficou vedado o desenvolvimento ou a aquisição de novos aplicativos para a administração de material, sem autorização do Estado Maior do Exército (PORTARIA Nº 017-EME, 2007).

Não é permitida a distribuição de itens de suprimento que não possuam o Número de Estoque do Exército na base de dados do Simatex.

O Simatex é um sistema de informações gerenciais corporativo que utiliza banco de dados Firebird e arquitetura cliente –servidor. Premissas básicas: Atender as necessidades gerenciais básicas do Exército, ou seja, atender a alta administração do material do Exército Brasileiro; Atender as necessidades das Organizações Militares, no que tange a administração do seu material carga; Trabalhar com o conceito de administração de material como um todo, não importando a gestão, diferenciando apenas pelo Número de Estoque do Exército e pelo número de Patrimônio; Implementar um núcleo de dados estratégicos para automação da administração do material do Exército Brasileiro.(MANUAL DE OPERAÇÃO DO SIMATEX, 2008, p. 3).

Este sistema utiliza o mesmo plano de contas do SIAFI, desta maneira deve-se manter os saldos conciliados. Os recursos que entram para o patrimônio da unidade devem ser migrados do SIAFI para o SIMATEX.

2.5 A Execução Orçamentária no Âmbito da União

Pode-se definir execução orçamentária como sendo a utilização dos créditos consignados no Orçamento ou LOA. Para Silva (2004, p.26), “o orçamento é algo intimamente ligado ao desenvolvimento dos princípios democráticos, a idéia da soberania popular e, por conseguinte ao triunfo dos sistemas representativos do Governo”, visando atender à realização dos projetos e/ou atividades atribuídas às Unidades Orçamentárias pelo orçamento. Na técnica orçamentária inclusive é habitual se fazer a distinção entre as palavras crédito e recursos financeiros. O termo crédito para designar o lado orçamentário e recursos para o lado financeiro.

Os recursos para execução dos programas de trabalho do governo são especificados por meio de Créditos Orçamentárias aprovados pelo Poder Legislativo no orçamento anual. Tais créditos são discriminados pelos órgãos e unidades orçamentárias segundo a classificação institucional (SILVA, 2004, p.76).

Crédito e recursos financeiro são duas faces de uma mesma moeda. O crédito é orçamentário, dotação ou autorização de gastos ou sua descentralização, e recurso é financeiro, portanto, dinheiro ou saldo de disponibilidade bancária.

Todo o processo orçamentário tem sua obrigatoriedade estabelecida na Constituição Federal (CF), artigo 165, que determina a necessidade do planejamento das ações de governo por meio do:

- a) Plano Plurianual de Investimentos – PPA;
- b) Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO;
- c) Lei Orçamentária Anual – LOA.

O PPA é um instrumento de médio prazo, onde procura-se ordenar as ações de governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixadas para um período, no caso do governo federal de quatro anos, sendo confeccionado no primeiro ano do mandato, e executado no segundo ano até o primeiro ano do mandato seguinte.

Lei do executivo irá dispor sobre o estabelecimento de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública para as despesas de capital e outras decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, segundo consta da CF (1988).

Cabe destacar que, nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro, poderá ser iniciado sem prévia inclusão no PPA ou lei que autorize, sob pena de

crime de responsabilidade.

A ausência da legislação reguladora do Plano Plurianual constitui um entrave para implantação do processo orçamentário orientado para os princípios constitucionais da economicidade, eficiência e eficácia. Entretanto, cabe ressaltar que muitas administrações têm realizado um esforço para submeter ao Poder Legislativo projetos de lei que estejam em consonância com as diretrizes emanadas da Constituição de 1988 (SILVA, 2004, p. 37).

A Lei que aprova o PPA, não existindo as regras e normas que cabem à lei complementar, de que fala o § 9º, do artigo 165 da CF, está sendo elaborada segundo as necessidades que cada nível de governo entende conveniente, utilizando critérios próprios.

A LDO tem a finalidade de nortear a elaboração dos orçamentos anuais, compreendendo o orçamento fiscal, o orçamento de investimento das empresas e o orçamento da seguridade social, de forma a adequá-los às diretrizes, objetivos e metas da administração pública, estabelecidos no PPA.

Compreende o conjunto de metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital, para o exercício financeiro subsequente, orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, dispondo sobre as alterações na legislação tributária e estabelecendo a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (CF, 1988, art. 165, § 2).

De acordo com Giacomoni (2002) a LDO é uma inovação que propicia a integração entre o PPA e a LOA, pois além de fornecer orientação para a elaboração dos orçamentos anuais, tem por finalidade destacar, da programação plurianual, as prioridades e metas a serem executadas em cada orçamento anual.

Uma vez publicada a LOA, observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira da União estabelecidas para o exercício, e lançadas as informações orçamentárias, fornecidas pela Secretaria de Orçamento Federal (SOF), no SIAFI, por intermédio da geração automática do documento Nota de Dotação, cria-se o crédito orçamentário e, a partir daí, tem-se o início da execução orçamentária propriamente dita.

A execução orçamentária constitui o conjunto de procedimento adotados pela administração governamental para que sejam alcançados as metas estabelecidas, uma vez que é execução orçamentária que se realiza efetivamente a atividade financeira do Estado (SILVA, 2004, p. 76).

Executar o orçamento é, portanto, realizar as despesas públicas nele previstas e só essas, uma vez que, para uso de recursos públicos seja efetuada, a primeira condição é que esse gasto tenha sido legal e oficialmente previsto e autorizado pelo Congresso Nacional, caso

do orçamento federal, e que sejam seguidos à risca os três estágios da execução das despesas previstos na Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento.

Existe uma fase geralmente demorada durante a aquisição que é a licitação, onde são selecionadas as propostas mais vantajosas para administração pública junto aos fornecedores de bens e serviços. Estes procedimentos foram regulamentados pela Lei nº 8.666 de 21 de junho de 1993, tal normatização contribuiu para que se busque assegurar igualdade de condições a todos os potenciais fornecedores.

Nos procedimentos normais de despesas segue-se então para o empenho que é o primeiro estágio da execução da despesa e como é conceituado pela Lei 4.320/64: “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento, pendente ou não, de implemento de condição”. Esse primeiro estágio é efetuado no SIAFI utilizando-se a transação NE que gera o documento Nota de Empenho, que se destina a registrar o comprometimento de despesa orçamentária, obedecidos os limites estritamente legais, bem como aos casos em que se faça necessário o reforço ou a anulação desse compromisso.

Não se deve confundir, segundo Machado Jr e Reis (1975), empenho da despesa com nota de empenho, essa, na verdade, é a materialização daquela, embora, no dia-a-dia haja a junção dos dois procedimentos em um único.

Todavia, ocorre que estando a despesa legalmente empenhada, nem assim o Estado se vê obrigado a efetuar o pagamento, uma vez que, o implemento de condição poderá estar concluído ou não. Seria um absurdo se assim não fosse, pois a Lei 4.320/64 determina que o pagamento de qualquer despesa pública, seja ela de que importância for, passe pelo crivo da liquidação. É nesse segundo estágio da execução da despesa que será cobrada a prestação dos serviços ou a entrega dos bens, ou ainda, a realização da obra, evitando, dessa forma, o pagamento sem o implemento de condição.

Conforme dispõe o art. nº 63 da Lei nº 4.320/64, a liquidação consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito e tem por objetivo apurar:

- a) A origem e o objeto do que se deve pagar;
- b) A importância exata a pagar;
- c) A quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação.

Estágio que representa o ponto divisor entre as execuções orçamentária e financeira, consistindo na verificação do direito adquirido pelo credor com base nos títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito (art. nº 63, Lei nº 4.320/64). Esse

estágio se concretiza com a emissão de NS (MANUAL SIAFI, 2009, Assunto 020301).

Conforme o artigo nº 64, da Lei 4.320/64, a ordem de pagamento será o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga, e consiste na entrega de numerário ao credor do estado, extinguindo dessa forma o débito ou obrigação.

O pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa. A Lei nº 4.320/1964, em seu artigo 64, define ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga. A ordem de pagamento só pode ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade (MANUAL DE DESPESA NACIONAL, 2008, p. 62).

Esse procedimento normalmente é efetuado por tesouraria, e a ordem de pagamento só poderá ser efetivada mediante registro no SIAFI do documento Ordem Bancária (OB), que deve ter como favorecido o credor do empenho, conforme consta do Manual SIAFI (2009).

2.6 Demonstrações Contábeis

As demonstrações contábeis das entidades públicas obedecem às condições, metodologia e regras consubstanciadas na Contabilidade Pública, que por sua vez, seguem os aspectos legais dispostos na Lei nº 4.320/64. Portanto, para Kohama (2006), no procedimento de análise ou interpretação dos Balanços Públicos deve-se atentar sempre para as características intrínsecas relativas aos aspectos legais, regulamentares e técnicos, e ainda, levar em consideração a estrutura e composição dessas peças.

As Demonstrações Contábeis são instrumentos de análise e controle a nível gerencial, demonstrando as situações econômico-financeira e patrimonial do exercício, estando as informações disponíveis nos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais (MANUAL SIAFI WEB, 2009, Assunto 021003).

As Demonstrações Contábeis representam o resultado das operações relacionadas às origens e aplicações de recursos pelos Órgãos da Administração Pública Federal Direta e Indireta, objetivando a atender aos requisitos da fidedignidade, tempestividade, clareza e comparabilidade (MANUAL SIAFI WEB, 2009, Assunto 020319).

Acompanhando as demonstrações contábeis, têm-se as notas explicativas que incluem

as descrições dos valores mais significativos das demonstrações, indicando os critérios de avaliação do ativo e passivo, as políticas contábeis adotadas, de forma a assegurar um conjunto de informações que atendam aos interesses dos diversos usuários.

As Demonstrações Contábeis representam o resultado das operações relacionadas às origens e aplicações de recursos pelos Órgãos da Administração Pública Federal Direta e Indireta, objetivando a atender aos requisitos da fidedignidade, tempestividade, clareza e comparabilidade.

2.6.1 Balanços

O Balanço demonstrará as receitas e a despesas previstas em confronto com as realizadas. Esse resultado evidencia o *déficit* ou o *superávit* do período administrativo.

Balanço é uma palavra do latim *bis lanx*, que quer dizer “dos dois lados” significando os pratos de uma balança, onde se observa uma compensação entres os pesos que se coloca de um lado, e o objeto que se queira medir do outro, buscando o equilíbrio (Kohama, 2006, p. 256).

O mesmo autor ainda define o Balanço como apuração da situação de determinado patrimônio em determinado instante, representada, sinteticamente, num quadro de duas seções Ativo e Passivo.

Os Balanços exigidos desta forma são postos a disposição de todos os gestores através do SIAFI, são objetos da Lei nº 4.320/64 que dedica, seu o Capítulo IV, integralmente, à instrução e a normatização da sua elaboração, conforme o art. nº 101, transcrito abaixo:

Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos números 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Executadas a escrituração contábil de quatro sistemas, a saber: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, é axiomático que a legislação determine a apresentação dos resultados, através de demonstração nos balanços respectivos, exceção feita somente as contas de compensação, por não se apresentar resultado.

2.6.1.1 Balanço Orçamentário

O Balanço orçamentário deve ser elaborado obedecendo-se a um modelo, agregado à Lei nº 4.320/64, sendo um quadro onde se resume a receita do exercício, a nível de fonte, e a despesas a nível de créditos orçamentários e suplementares globais, em termos de previsão e fixação respectivamente, e de execução, ou seja, o quanto foi realizado, representando a seguir as diferenças entre ambas.

Podemos conceituar o Balanço Orçamentário como um quadro de contabilidade com duas seções, em que se distribuem as “receitas previstas” no orçamento como também as “realizadas”, as “despesas fixadas” e as “realizadas”, igualando-se as somas opostas com os resultados, o previsto e o realizado, e o déficit ou superávit (KOHAMA, 2006, p. 257).

A previsão da receita é elaborada com base nas estimativas das fontes possíveis de arrecadação. O manual SIAFI (2009) da STN define a receita que se espera arrecadar como receita prevista, estimada ou receita orçada, as três expressões são equivalentes.

A previsão e a realização da Receita são resultantes da soma e subtração das contas correntes nas seguintes contas de compensação ativas e passivas, conforme MANUAL SIAFI WEB (2009).

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, assim este Balanço constitui o produto final da contabilidade orçamentária, conforme SILVA (2004).

No SIAFI a execução da despesa é controlada desde o nível de empenho até a célula orçamentária constante do Quadro Demonstração de Despesas, e corresponde ao saldo das contas crédito liquidado e crédito empenhado cujos valores serão iguais ao saldo da conta de despesa.

Além da dotação consignada no Orçamento aos Órgãos, há também as Transferências Intragovernamentais, que foram principalmente estudadas neste trabalho, quando a Unidade Orçamentária do Comando do Exército descentraliza seus créditos, o registro ocorre de forma automática no Balanço Orçamentário, tomando por base o valor das Notas de Créditos (NC).

2.6.1.2 Balanço Financeiro

O Balanço Financeiro é definido por Kohama (2006) como quadro em que se distribuem as entradas e as saídas de numerário, demonstrando-se as operações de tesouraria e de dívida pública.

O Balanço Financeiro apresentado pelo SIAFI, é versátil e de fácil interpretação, para o mesmo autor “poderia ser representado como um grande cofre, onde no início do exercício sabemos quanto está nele guardado e disponível”.

Funciona contabilizando movimentos ocorridos através de operações financeiras como um fluxo de caixa para um determinado ano, o saldo inicial que aparece no balanço financeiro é o saldo que vem do ano anterior, e o saldo final é o saldo que passa para o exercício seguinte.

A lei exige, na verdade, uma demonstração do movimento de caixa (ou de tesouraria) durante todo o exercício, utilizando o modelo do Anexo 13, em que a receita orçamentária está apresentada segundo as categorias econômicas e a despesa segundo as funções (MACHADO JR; REIS, 1995, p. 166).

Segundo o Manual SIAFI (2009), sua análise consiste em verificar se existe no lado dos ingressos, as receitas, o título Outros Ingressos e do lado dos Dispêndios, as despesas o título Outros Dispêndios, para manter a consistência dos saldos contábeis.

Este demonstrativo mostra os ingressos e dispêndios de recursos financeiros a título de receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos de disponibilidade do exercício anterior seguinte de acordo com o art. nº 103. da Lei nº 4.320/64.

As informações sobre o fluxo de recursos das disponibilidades são úteis para que os usuários possam tomar decisões. Para as unidades, por exemplo, possibilita mensurar se o disponível é suficiente para pagar os bens e serviços adquiridos e contratados e ainda satisfazer os gastos de manutenção.

A avaliação da gestão financeira é realizada a partir da correspondência dos valores do Balanço Financeiro com os índices percentuais que possibilitem a análise do seu conteúdo sob o enfoque gerencial, conforme MANUAL SIAFI (2009).

No caso específico das unidades da União, seus Balanços Financeiros são apurados de forma concomitante aos lançamentos e podem ser levantados a qualquer tempo.

2.6.1.3 Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais

Encerra-se a apresentação das demonstrações contábeis que serão estudadas: o Balanço Patrimonial e as Demonstrações da Variações Patrimoniais.

O Balanço Patrimonial é o quadro de contabilidade com duas seções “ativo” e “passivo”, em que se distribuem os elementos do “patrimônio público”, igualando-se as duas somas com conta “patrimônio líquido” (Ativo Real Líquido), no caso de existência de superávit, ou “passivo real líquido”, quando houver *déficit* patrimonial (KOHAMA, 2006, p. 271).

Constata-se que este demonstrativo mostra o Ativo Financeiro e o Não Financeiro, o Passivo Financeiro e o Não Financeiro, o Ativo Real e o Passivo Real, o saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, sintetizando os bens, valores, créditos e obrigações da União, comparando os saldos do exercício base com os do anterior.

A estrutura do Balanço Patrimonial segue disposição do Plano de Contas da Administração Pública Federal, representada pelos saldos das contas patrimoniais, cujo resultado corresponde à diferença entre o Ativo e o Passivo, de acordo com o Manual SIAFI (2009).

Em vista do regime de competência utilizado para a despesa orçamentária, obriga que seja colocado como receita extra-orçamentária o valor dos restos a pagar, como se houvesse sido recebida a importância considerada como despesa orçamentária, portanto, onerando o exercício, porém não paga (KOHAMA, 2006, p.269).

Verifica-se que a composição do Balanço Patrimonial tem, como um dos aspectos mais relevantes, a apuração do Superávit Financeiro, devendo ser excluídos do Ativo e Passivo Financeiros os saldos de estoques e outros realizáveis não Financeiros, para evitar suplementações orçamentárias indevidas.

A Demonstração das Variações Patrimoniais está para a entidade pública, assim como a Demonstração de Lucros e Perdas está para a entidades privada de fins lucrativos. Assim, pois, enquanto para a entidade privada de fins lucrativos o resultado do exercício é demonstrado através do “lucro” ou “prejuízo”, porquanto a sua contabilidade é organizada visando a esse objetivo, para a entidade pública, que não tem fins lucrativos, importa-lhe demonstrar o déficit ou o superávit patrimonial, para observar se houve aumento ou diminuição, o que é feito através dessa demonstração das variações patrimoniais, resultante da contabilidade devidamente organizada para esta finalidade (KOHAMA, 2006, p. 271)

Esta demonstração é também conhecida como Balanço de Resultados, como dito por Silva (2004).

O saldo patrimonial corresponde à acumulação dos Resultados Patrimoniais, apurados através do quadro de Demonstração das Variações Patrimoniais, acrescentado-se o resultado do exercício, ou diminuindo-se, conforme o caso, do saldo anterior.

O saldo patrimonial ou Patrimônio Líquido é representado pela diferença entre o Ativo e o Passivo, indica o patrimônio líquido e pode apresentar as seguintes posições:

- Saldo Patrimonial negativo ou Passivo a Descoberto: ocorre quando o ativo for menor que o passivo ($A < P$);
- Saldo Patrimonial Positivo ou Ativo Real Líquido: ocorre quando o Ativo for maior que o passivo ($A > P$);
- Saldo Patrimonial nulo: decorre da igualdade entre os elementos do Ativo e do Passivo ($A = P$), (SILVA, 2004, p. 354).

No ativo financeiro são demonstrados os valores realizáveis a curto prazo e os valores numerários, e correspondem aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro. No passivo financeiro são demonstrados os valores exigíveis a curto prazo, também correspondentes aos saldos das contas que permaneceram abertas no sistema financeiro, e são considerados “dívidas flutuantes”

A dívida flutuante compreende:

- I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;
- II - os serviços da dívida a pagar;
- III - os depósitos;
- IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo único. O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor distinguindo-se as despesas processadas das não processadas (Lei nº 4.320, 2004, art. nº 92)

No ativo permanente são demonstrados os valores dos bens imobilizados e os créditos e valores realizáveis a longo prazo. Da mesma forma, no Permanente são demonstrados os valores exigíveis a longo prazo, ou seja, a “dívida fundada”.

A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financeiro de obras e serviços públicos.

Parágrafo único. A dívida fundada será escriturada com individualização e especificações que permitam verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros (Lei nº 4.320, 2004, art. nº 98).

Completam a Demonstração das Variações Patrimoniais os valores do ativo compensado que são direitos registrados que, direta ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio. No Passivo Compensado apresentam-se as obrigações registradas que direta, ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

2.7 Relatório de Gestão

É documento de confecção obrigatória para fins de Tomada de Contas Anual (TCA), para as unidades jurisdicionadas, caso da unidade gestora onde se está realizando o estudo, que deverá encaminhar seu relatório de gestão para o respectivo órgão de controle interno.

Este documento é normatizado pela Instrução Normativa nº 57, de 27 de agosto de 2008.

Relatório de gestão: conjunto de documentos, informações e demonstrativos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional ou patrimonial relativos à gestão dos responsáveis por uma ou mais unidades jurisdicionadas, organizado de forma a possibilitar a visão sistêmica da conformidade e do desempenho desta gestão (INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 57-TCU, 2008, art. 1º).

A apresentação deste relatório é anualmente regulamentada conforme conteúdos e prazos de apresentação estabelecidos, em 2009 pela Decisão Normativa nº 100, de 07 de outubro de 2009, do Tribunal de Contas da União (TCU).

O Relatório de Gestão deve levar informações gerais sobre a gestão como informações de identificação da unidade jurisdicionada e constam informações sobre a gestão orçamentária da unidade, considerando o atingimento dos objetivos e metas físicas e financeiras, bem como as ações administrativas consubstanciadas em projetos e atividades, que contemplando responsabilidades institucionais da unidade, competência, objetivos estratégicos, estratégias de atuação frente às responsabilidades institucionais, análise do mapa/plano estratégico da unidade ou do órgão em que a unidade esteja inserida, plano de ação referente ao exercício a que se referir o relatório de gestão, programas sob a responsabilidade da unidade, relação dos programas e suas principais ações, indicação das áreas da unidade responsáveis pela condução dos programas e das ações, considerações sobre o atingimento das metas físicas e financeiras (DECISÃO NORMATIVA Nº 100-TCU, 2008, art. 1º).

Constituem ainda este documento o desempenho operacional com a evolução das receitas e despesas, os indicadores de desempenho, a análise do desempenho e as informações sobre recursos humanos da unidade e a declaração do contador responsável pela unidade jurisdicionada atestando que os demonstrativos contábeis, Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, previstos na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, refletem a adequada situação orçamentária, financeira e patrimonial da unidade jurisdicionada que apresenta relatório de gestão.

2.8 Tomada de Contas Anual

Em seu art. nº 81, o decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, traz que “Todo ordenador de despesa ficará sujeito a tomada de contas realizada pelo órgão de contabilidade e verificada pelo órgão de auditoria interna, antes de ser encaminhada ao Tribunal de Contas”.

É o levantamento organizado pelo serviço de contabilidade, baseado na escrituração dos atos e fatos praticados na movimentação de créditos orçamentários, recursos financeiros e outros bens públicos, por um ou mais responsáveis pela gestão financeira e patrimonial a cargo de um unidade administrativa e seus agentes, em determinado exercício ou período de gestão. A tomada de contas ocorre nos casos em que a legislação não obriga o responsável a modalidade de prestação de contas, ou quando esta é exigida e o responsável não a cumpre (SILVA, 2004, p. 381).

Assim constata-se que existe a obrigatoriedade de submeter a unidade a uma verificação contábil, através de suas técnicas de escrituração, demonstrações contábeis e auditoria.

As Entidades vinculadas ao Comando do Exército deverão organizar os processos em duas vias e remetê-los à Diretoria de Auditoria (D Aud), até o último dia útil do mês de abril do exercício subsequente ao da Prestação de Contas Anual, a TCA não é uniforme para todas as unidades, pois cada uma possui características diferentes, desta forma mostramos abaixo a documentação pela qual é cobrada a UG em estudo:

- I - Rol de Responsáveis de cada Gestão emitido pela Entidade ou impresso através do SIAFI;
- II - Relatório de Gestão;
- III - Declaração expressa assinada pelo titular da respectiva Unidade de Pessoal de que os agentes constantes do Rol de Responsáveis estão em dia com a exigência de apresentação da Declaração de Bens e Rendas de que trata a Lei 8.730/93;
- IV - Balanço Orçamentário;
- V - Balanço Financeiro;
- VI - Balanço Patrimonial;
- VII - Demonstração das Variações Patrimoniais;

(PORTARIA Nº 006-SEF, 2000).

A D Aud, após o competente exame e a emissão dos Relatórios e dos Certificados de Auditoria, deverá submeter os processos à apreciação do Secretário de Economia e Finanças para emissão de parecer. Esse por sua vez emitirá parecer sobre cada processo de Prestação de Contas Anual (PCA), conforme disposto na Portaria nº 006-SEF, de 22 de novembro de 2000.

Em cumprimento ao disposto no art. nº 82, do Decreto-Lei nº 200/67 e art. nº 52 da Lei 8.443/92 e nas Normas e Modelos para o Pronunciamento Ministerial sobre os Processos de Tomada e Prestação de Contas no Âmbito do Ministério da Defesa, o Comandante do Exército se pronunciará sobre os processos de PCA e os encaminhará para o Sr Ministro da Defesa que emitirá pronunciamento expresso ao TCU, atestando ter tomado conhecimento das

conclusões sobre as contas e do parecer do controle interno.

3 METODOLOGIA APLICADA

Com o intuito de atingir os objetivos propostos, serão apresentados a seguir os procedimentos metodológicos que nortearam este trabalho de pesquisa. Gil (1999) traz que o método é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos necessário à investigação científica. Para tanto, esse capítulo estruturou-se de forma a demonstrar como os estudos foram feitos iniciando-se com esta apresentação, depois passa-se ao delineamento da pesquisa no que diz respeito ao seu problema, aos objetivos e aos procedimentos.

Para alcançar os resultados esperados, Beuren (2003 apud SANTANA, 2005, p. 61) orienta que “o primeiro passo no rol dos procedimentos metodológicos são os delineamentos da pesquisa, de forma a obter respostas ao problema do estudo”. Na concepção desta mesma autora o delineamento da pesquisa, que acredita ser mais aplicável à contabilidade, são agrupadas em três categorias: a pesquisa quanto a abordagem do problema, quanto aos objetivos e quanto aos procedimentos.

Diante dessa orientação, pode-se caracterizar que o presente estudo quanto a abordagem do problema, foi uma pesquisa qualitativa. Tal fato deve-se principalmente por não haver emprego de instrumento estatístico como base do processo de análise do problema, pois neste estudo não se pretende numerar ou medir unidades ou categorias homogêneas. Este estudo procura compreender aspectos psicológicos não quantificáveis, como análise de atitudes, motivações, expectativas e valores.

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último.

(...)

Na Contabilidade, é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa. Cabe lembrar que, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, e não uma ciência exata como alguns poderiam pensar, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa (BEUREN, 2006, p.92).

Do ponto de vista dos objetivos, o estudo é classificado como uma pesquisa descritiva, pois, conforme Gil (1999 apud BEUREN, 2006), visa a descrever as “características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis”, sem que ocorra a influência do pesquisador sobre os fatos.

Neste mesmo sentido Andrade (2002 apud BEUREN, 2006) destaca que a pesquisa

descritiva preocupa-se em observar os fatos e então registrá-los, analisá-los, classificá-los, e interpretá-los, sem que o pesquisador interfira.

Esta pesquisa visa o desenvolvimento de conhecimento específico sobre o uso de técnicas contábeis para fins auxiliares a Tomada de Decisão por parte do gestor em uma Unidade Gestora do Exército.

De acordo com YIN (2006), a preferência pelo uso do Estudo de Caso deve ser dada quando do estudo de eventos contemporâneos, em situações onde os comportamentos relevantes não podem ser manipulados, mas onde é possível se fazer observações diretas e entrevistas sistemáticas.

Partindo desse ponto de vista quanto aos procedimentos técnicos, o estudo foi classificado como estudo de caso. Para o mesmo autor, o estudo de caso seria caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo.

Trata-se de uma técnica de pesquisa cujo objetivo é o estudo de unidade que se analisa profunda e intensamente. Considera a unidade social estudada em sua totalidade, seja um indivíduo, uma família, uma instituição, uma empresa, ou uma comunidade, com o objetivo de compreendê-lo em seus próprios termos (MARTINS; LINTZ, 2000, p.23).

Em face das características e tendências do estudo, será adotado o método indutivo, pois cria leis a partir da observação dos fatos, mediante a generalização do comportamento observado, na realidade, o que se realiza é uma espécie de generalização, sem que através da lógica possa conseguir uma demonstração das citadas leis ou conjunto de conclusões. Método indutivo é aquele que parte de questões particulares até chegar a conclusões generalizadas.

Para este estudo de caso obteve-se evidências basicamente a partir de quatro fontes de dados: entrevistas, documentos, registros de arquivos e observação direta.

De forma geral, as entrevistas são uma fonte essencial de evidências para o estudo de Caso (YIN, 2006), uma vez que os estudos de caso em pesquisa social lidam geralmente com atividades de pessoas e grupos.

Trata-se de uma técnica de pesquisa para coleta de dados cujo objetivo básico é entender e compreender o significado que os entrevistados atribuem a questões, em contextos que não foram estruturados anteriormente, com base nas suposições e conjeturas de pesquisador (MARTINS, 2008, p.27).

Os dados primários foram obtidos pelo pesquisador através de entrevistas semi-estruturadas com o OD e o Ch Set Fin, e utilizou-se de entrevista não estruturada com o Ch

Div Tec e com os demais membros auxiliares da administração, responsáveis pela Tomada de Decisão e pelo assessoramento na organização.

O objetivo destas entrevistas é compreender o que os entrevistados consideram mais relevante a respeito dos temas ou questões ou ainda, a descrição que faz sobre uma situação. Não se procura, portanto, compreender a frequência da ocorrência de determinado fenômeno, mas a forma, a motivação e as causas de ter ocorrido. As entrevistas semi-estruturadas diferenciam-se pelo grau de liberdade que a técnica confere para o entrevistado e para o entrevistador.

Também foi utilizado o método de entrevista não diretiva, trata-se de uma técnica cuja sequência e orientação fica a critério do entrevistador, que caminha dentro da linha de menor resistência ou da extensão de assuntos, sem preocupar-se com a sequência ou roteiro, mas sim com o nível de profundidade que a entrevista pode alcançar.

Para realização das entrevistas foi primeiramente escolhido o gestor da unidade, também conhecido pela função de OD, pelas características peculiares das unidades gestoras do exército, o comandante, Chefe, ou Diretor, quando em unidades não comandadas por Oficiais Gerais, devem exercer também a função de OD é a mais alta patente dentro da organização, sua escolha para ser o primeiro entrevistado foi estratégica, pois a partir de suas respostas houve direcionamento aos demais agentes que lhe assessoram com os dados necessários a Tomada de Decisão.

A partir das respostas do OD partiu-se para as entrevistas com o demais agentes, e após uma análise ativa dos dados planejados e a execução dos créditos, a fim de obterem-se informações qualitativas sobre a utilização das informações e a Tomada de Decisão.

As observações diretas e coletas de evidências para os Estudo de Caso puderam ser realizadas diariamente, desde meados de 2009 até maio de 2010. "Estas evidências geralmente são úteis para prover informações adicionais sobre o tópico em estudo" Yin (2006, p.91).

As técnicas observacionais são procedimentos empíricos de natureza sensorial. A observação, ao mesmo tempo em que permite a coleta de dados de situações, envolve a percepção sensorial do observador, distinguindo-se enquanto prática científica, da observação de rotina diária. Pode-se afirmar que o planejamento e execução dos trabalhos de campo de um a pesquisa orientada por um estudo de caso não podem desconsiderar a observação como uma das técnicas de coletas de dados e informações (MARTINS, 2008, p. 24).

Para fundamentar as respostas dos entrevistados, procurou-se através da observação direta e de acesso a documentos e sistemas, uma certificação de maneira a trazer consistências as informações bem como subsidiar o relatório.

Além disto, para aumentar a fidedignidade das observações, elaborou-se um roteiro definido no protocolo, para Yin (2006, p. 81) “a preparação para realizar um estudo de caso envolve habilidades prévias por parte do pesquisador, treinamento e preparação para o estudo de caso específico, desenvolvimento de um protocolo de estudo de caso...”.

O protocolo procurou nortear os trabalhos, ele contém os procedimentos, os instrumentos e as regras gerais que devem ser seguidas na aplicação e no uso dos instrumentos, e se constitui numa tática para aumentar a fidedignidade da pesquisa.

O uso do protocolo foi com os seguintes objetivos:

- uma visão geral do projeto do estudo de caso - objetivos, ajudas, as questões do estudo de caso e as leituras relevantes sobre os tópicos a serem investigados;
- os procedimentos de campo;
- as questões do estudo de caso que o investigador deve ter em mente, os locais, as fontes de informação, os formulários para o registro dos dados e as potenciais fontes de informação para cada questão;
- um guia para o relatório do Estudo do Caso (YIN , 2006, p. 94).

Sobre a metodologia de estudo de caso único, conforme mencionado anteriormente, uma das principais limitações é que não poderão ser realizadas generalizações estatísticas dos resultados encontrados, apenas generalizações analíticas.

Existe uma limitação da seleção de entrevistados que, dada a impossibilidade de se entrevistar todos os envolvidos no processo, serão selecionados de forma conveniente aqueles que detêm maior poder de decisão dentro da unidade.

A maior parte das análises da pesquisa depende da qualidade das entrevistas e da sinceridade e imparcialidade dos respondentes, por isso, tentou-se evitar ao máximo a indução destas respostas, sabendo do risco envolvido neste processo.

Dada a necessidade de limitar o período da análise, e considerando que o estudo não se propõe a analisar o caso sob a perspectiva histórica, algumas mudanças relevantes podem não terem sido analisadas.

Alguns aspectos relevantes não foram considerados por saírem do escopo deste trabalho. Não foram considerados, por exemplo, as receitas advindas de exploração econômica de bens imóveis, nem da execução das despesas normais da vida administrativa da UG.

Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, foi objetivo traduzir e expressar o sentido dos fenômenos do mundo social, as pesquisas foram realizadas no local de origem dos dados, e buscou-se visualizar o contexto e sua integração com os processos objetos de estudo.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

O estudo foi realizado em uma unidade gestora do Exército Brasileiro, localizada em Santa Maria, RS, esta unidade é responsável pela manutenção de meios militares, em 3º e 4º escalões, das unidades sediadas em grande parte do Rio Grande do Sul, no ano base de nossos estudos a unidade foi dotada com créditos orçamentários para gestão de manutenção, e executou 98,92% destes recursos, inscreveu em restos a pagar 19,74% destes.

As coletas de informações necessárias para pesquisa foram feitas sob condições de ambiente não controlado, por meio de evidências.

Após a definição da metodologia, explicada em capítulo específico, iniciou-se os trabalhos de observação direta para fins de reconhecer as rotinas dos Agt. Adm. envolvidos na Tomada de Decisão, por tratar-se de Órgão Público, foi necessário estudo das legislações que remetem ao assunto. Ao longo deste período buscou-se percorrer diversos setores para se ter noção do processo como um todo, tentou-se identificar como a unidade trabalha para atingir seus objetivos estratégicos, após a preparação intelectual necessária iniciou-se os trabalhos de campo.

Uma das habilidades do pesquisador comumente exigidas seria ter uma noção clara das questões que estão sendo estudadas, mesmo que seja uma orientação teórica ou política ou que seja de um modo exploratório. Essa noção tem como foco os eventos e as informações relevantes, que devem ser buscadas a proporções administráveis (YIN, 2006, p.83).

As entrevistas iniciaram com o OD e a partir de suas respostas direcionou-se os trabalhos para os demais Agt. Adm., e autorizou o acesso a documentação e aos setores envolvidos no processo decisório, as entrevistas foram gravadas em arquivo digital, feita de forma semi-estruturada, mas norteada sempre pelo protocolo. O entrevistado discorreu sobre os assuntos inerentes a seu comando, das dificuldades em administrar e comandar a unidade, foi concedido ao OD espaço para contextualização.

Passou-se então para as entrevistas com o Ch Set Fin, responsável pelas escriturações contábeis da unidade, e pelas consultas aos sistemas de administração e contabilidade, procurou-se ratificar as informações passadas pelo OD, também utilizou-se do conhecimento técnico deste profissional para que se pudesse acessar ao SIAFI, de maneira que se identificasse as transações deste sistema.

Por fim, foi investigado junto a Div Tec, onde seu chefe e os demais auxiliares

passaram a esclarecer suas funções e juntamente com a entrevista verificou-se a documentação normativa que orienta a execução dos trabalhos deste setor.

Após as entrevistas foram conferidos os dados em documentos e em dados constantes dos sistemas citados, ao longo deste trabalho foi franqueado acesso controlado a toda documentação solicitada, facilitando a formulação das idéias.

Os dados coletados serão agora apresentados, Marconi e Lakatos (2006, p.167) trazem que esta é a “etapa da pesquisa em que se inicia a aplicação de instrumentos elaborados e das técnicas selecionadas, a fim de se efetuar a coleta de dados previstos”.

4.1 Entrevistas

4.1.1 Entrevista com Ordenador de Despesa

Para entender o processo de Tomada de Decisão, partiu-se do início da fase de planejamento, com o seguinte questionamento:

PERGUNTA 1 - Como é feita a coleta dos dados necessários para montagem do planejamento?

Para definir as quantidades dos recursos que serão solicitados, é elaborado o Plano Interno de Trabalho (PIT) que traz, de forma condensada para o gestor, as necessidades levantadas pelas unidades apoiadas, este documento detalha por classe, tipo e quantidade, os itens necessários para manutenção, sejam viaturas, grupos geradores, motores de blindados, entre vários outros itens.

Aí são tomadas as decisões levando em conta o que realmente é necessário para colocação em funcionamento de um item, nesta fase são cotejadas as informações com as organizações, que têm seus itens pré selecionados de forma que se forem atendidas realmente irão disponibilizar aquele item, e também, levando-se em consideração a capacidade de trabalho da unidade, são mensurados os valores dos recursos e as quantidades de itens que devem ser atendidos pela manutenção executada nesta unidade, não adianta solicitar uma quantidade enorme de recursos se não temos capacidade de executar, isto em relação a linha de produção e a peculiaridade da aquisição através de processo formal de licitação.

O PIT é elaborado pela Divisão Técnica que condensa as solicitações da organizações apoiadas, separa por classes e especificações técnicas e é levado ao diretor pelo chefe da divisão técnica(OD).

Partindo-se do planejamento dos créditos no ano anterior, visualiza-se que o OD toma uma decisão ao escolher no PIT, quais serviços irão ser prestados, para isto leva em

consideração dados históricos, como valor das manutenções de anos anteriores e valores que foram realmente disponibilizados. Como visto no item 2.2 deste trabalho, deverá procurar aquelas soluções que busquem eficiência e eficácia.

Para que se possa remeter a informações contábeis, o OD foi questionado quanto às informações históricas:

PERGUNTA 2 - São utilizadas informações de anos anteriores para montagem destes planos de trabalhos?

Sim, os dados históricos são utilizados principalmente para se ter uma idéia da capacidade de trabalho, estas informações são de conhecimento da divisão técnica que baseada na experiência traz para o plano interno de trabalho uma realidade daquilo o qual se planeja incorporar ao plano, é um visão mais próxima do real, do que se pode manter.

Desconheço se estes dados vem de algum levantamento contábil, estes dados são utilizados para se ter uma noção comparativa das quantidades de recursos pedidos e recebidos, fizemos um *feedback*. Quanto foi solicitado? Quanto se recebeu? O que se conseguiu fazer?(OD).

Investigando-se a origem dos dados pode-se verificar que o acompanhamento é feito também por dados dos SIAFI, através do plano de contas, e das transações balancete, bem como do Simatex que disponibiliza relatórios detalhando quais recursos foram aplicados em manutenção.

Baseado na resposta da questão anterior é necessário identificar como é feita a comparabilidade das informações históricas, para oportunamente analisar tal documento:

PERGUNTA 3 - Como é feita esta comparação do volume de recursos recebidos com os recursos que foram planejados?

Existe um relatório elaborado pela Divisão Técnica, que detalha os recursos recebidos e sua aplicação, lá vem quanto se planejou, e quanto se recebeu, qual foi a produção por motor por exemplo, o quanto consegui produzir (OD).

Aqui vê-se que o Balanço Orçamentário não cumpre seu papel como descrito pela literatura, que é de confrontar as receitas planejadas com as despesas fixadas, como o que é planejado não é inserido no SIAFI, torna-se necessário que o acompanhamento seja feito fora de qualquer sistema, no caso pelo Relatório de Manutenção.

Para que se possa nortear as próximas entrevistas, é necessário saber quais agentes são importantes na Tomada de Decisão:

PERGUNTA 4 - Em sua opinião quais agentes ou setores são fundamentais para fins de Tomada de Decisão?

Considero como peça chave hoje o setor de Aquisição, Licitação e Contratos, por ser um elo com o meio exterior da força, algo que não se administra com facilidade, são eles, juntamente com o Setor Financeiro que mantém contato com fornecedores, e o setor financeiro por apresentar as situações das movimentações nas contas da unidade, já na parte da produção seria a Divisão Técnica, esta em uma visão mais interna, dentro da própria força, pela qual tenho mais flexibilidade para tratar, pode-se trabalhar com mais calma (OD).

A LRF provocou nos gestores preocupação com relação a gestão, desta forma é possível identificar o receio durante a Tomada de Decisão, neste momento é que o gestor se vê necessitado de informações precisas e concisas para julgar as decisões, os agentes que o assessoram devem possuir condições de fornecer e interpretar dados contábeis ou financeiros, com precisão e oportunidade.

A fim de que se saiba como são utilizados os métodos ou sistemas contábeis para que se acompanhe a execução do orçamento, foi formulada a seguinte questão:

PERGUNTA 5 - Como é feito o acompanhamento pelo escalão superior e pelos demais agentes da unidade do andamento da execução das despesas?

São enviados relatórios para as diretorias que mandam os recursos, e anualmente também é enviado o relatório com o plano de gestão para a Secretaria de Economia e Finanças para Tomada de Contas Anual, elaborada pelo Setor Financeiro. Além disto, mensalmente é realizada uma reunião de prestação de contas, onde é demonstrado pelo Ch Set Fin as situação dos valores empenhados e não pagos, os créditos disponíveis, os valores não pagos de Restos a Pagar e no final é confeccionado um relatório que será enviado para o controle interno, participam desta reunião o Fiscal Administrativo, o Chefe da Divisão Técnica, O Chefe do Setor de Pagamento de Pessoal, Chefe do Setor Financeiro, Almoxarife, Chefe da Seção Aquisição Licitação e Contratos, Chefe do Setor de Pessoal e mais algum agente que eu ache conveniente(OD).

Além dos relatórios citados pelo OD, o escalão superior pode através do SIAFI, acompanhar as movimentações das unidades providas de recursos, como demonstrado em capítulo específico o SIAFI processa de forma *on-line* as movimentações.

Este próximo questionamento procura elucidar de que forma forma o Balanço Orçamentário poderá nos trazer alguma informação relevante.

PERGUNTA 6 - Ao iniciar o ano, o senhor tem noção de quanto será disponibilizado daquilo que foi solicitado aos Órgãos Superiores?

A princípio baseia-se nos recursos solicitados no Plano Interno de Trabalho, mas a experiência mostra que, normalmente vem a menos, embora alguma vezes vem até a mais, nem sempre os valores batem, dificilmente fecham, desta forma deve-se adequar as necessidades aos recursos disponibilizados.

Na verdade no ano anterior é feito uma projeção daquela situação, são valores naquele momento, a certeza quanto aos reais gastos só teremos efetivamente no momento da chegada dos créditos. Conforme a chegada dos créditos há uma

readequação dos recursos, entre aquilo que se planeja, e o que foi levantado, pois é normal uma diferença, do que foi planejado no ano passado e o que realmente chegou neste ano, o mesmo acontece com os materiais a serem mantidos que terão a real situação somente após serem recolhidos para manutenção, na unidade. Tem que se fazer um paralelo do que foi feito no ano anterior e que se recebeu realmente, também o quanto eu consegui fazer, isto também é registrado no relatório de execução que mostra o que foi feito com cada recurso recebido (OD).

Vê-se que ao solicitar os recursos o OD não tem como ter a informação do que será recebido, contabilmente só poderá ter esta informação através de dados históricos.

Este questionamento remete diretamente para a execução orçamentária, e para responder um de nossos objetivos:

PERGUNTA 7 - De que maneira o senhor recebe a informação das descentralizações de créditos?

Através do Setor Financeiro, pelo seu chefe que traz a Nota de Crédito com as informações por classe, discriminando onde eu posso utilizar o recurso, com a finalidade e principalmente com ao valor dos recursos disponibilizados, para então enviá-lo para a Divisão Técnica que irá, quando necessário, fazer as propostas para readequação com o que foi planejado, a Div Tec montará então uma nova situação, real, para me apresentar e então dentro das prioridades e da disponibilidade dos artigos do item para aquisição, partirmos para a montagem dos empenhos nas diversas formas pelas quais se poderá fazê-lo aproveitando os registro de preços feitos para estes fins, quando não possuímos um próprio, uma equipe da Seção da Aquisição Licitação e Contratos (SALC) começa a procurar algum registro de preço para entrarmos como não participante, caso contrário, e haja tempo, inicia-se uma modalidade de licitação ou até mesmo por dispensa de licitação, de acordo com a legislação.

Esta decisão depende muito do tempo disponibilizado para execução do processo de aquisição, há duas situações pelas quais devemos nos adequar, ao valor diferente dos recursos solicitados e a situação real dos equipamentos quando recolhidos para manutenção, e nesta nova situação muitas vezes não encontramos os itens fundamentais para por em funcionamento o equipamento, o ideal que é que o recurso viesse tão qual foi pedido, e o mesmo acontecesse com os itens dos equipamentos, os quais muitas vezes não estão nas condições exatamente da forma pela qual foram solicitadas.

Mais uma vez deve-se recorrer ao chefe da Divisão Técnica que passa a administrar a disponibilidade dos itens para aquisição, a partir daí, é levada uma nova proposta ao Ordenador de Despesas, que então toma a decisão.

No meu caso tomo a decisão baseado numa estimativa daquilo que se pode otimizar, dentro de uma lista de prioridades e de possibilidades, procuro seguir metas e faço a escolha daquela alternativa que traga maior retorno para o parque em relação a manutenção e para as unidades atendidas.

Após este procedimento então encaminha-se para a Licitação, que por sua vez, propõe ao diretor, a forma pela qual serão feitas as aquisições e contratações, esta proposta consta do documento chamado de requisição.

Deixa-se claro que diferente de outros organismos industriais, não basta apenas optar por uma base técnica em relação a manutenção, mas também, com as possibilidades que a lei permite, exemplo disto seriam os prazos para cumprir as fases da despesa, principalmente os empenhos, que passam a concorrerem com os prazos para procedimentos licitatórios (OD).

Os agentes que assessoram devem produzir informações significativas e confiáveis,

pois ao não consultar diretamente o sistema, o OD fica dependente dos demais agentes.

Aqui uma decisão deve ser tomada quando o Chefe da Licitação lhe apresenta as alternativas para os procedimentos de aquisição.

Na revisão teórica foi demonstrado que os registros que irão originar os demonstrativos estudados são inseridos no SIAFI, logo, para saber como é possível usar estas informações no processo de Tomada de Decisão, foi formulada a seguinte pergunta:

PERGUNTA 8 - Na sua opinião o SIAFI pode ser facilmente operado de maneira que sirva como uma ferramenta gerencial?

Não, pois o sistema não possui uma forma amigável de navegabilidade, todas as consultas devem ser feitas utilizando-se de linhas de comando, com comandos pré-definidos, onde para se colher as informações, são necessários conhecimentos técnicos de informática e principalmente do próprio SIAFI, é bem difícil para o Ordenador de Despesas aprender a trabalhar com o sistema, pois teria de dedicar um bom tempo, dessa forma lanço mão dos serviços do chefe do setor financeiro, que procura traduzir as informações vindas do sistema, utilizando de planilhas eletrônicas, o que facilita esta visualização, sabemos que o SIAFI tem informações importantíssimas mas a dificuldade está no acesso.

Há necessidade de se possuir uma ferramenta mais fácil que possibilite aos ordenadores de despesas visualizar de maneira mais rápida e menos dependente de conhecimento técnicos (OD).

Uma das dificuldades constatada ao longo deste trabalho é o sistema de administração SIAFI, que não tem uma plataforma de fácil interação, pontualmente nesta UG, poucas pessoas tem condições de colher informações mais refinadas, e não há agentes que possuam cursos que talvez pudessem melhorar esta situação. Para fins gerenciais este sistema não está cumprindo o previsto pela literatura para um sistema, como visto no item 2.3 deste trabalho.

Na busca de alcançar os objetivos deste estudo o OD foi questionado sobre as demonstrações contábeis e logo em seguida foram apresentados para ele os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e ainda, as Demonstrações de Variações do Patrimônio.

PERGUNTA 9 - Com relação aos balanços e a demonstração da variações patrimoniais, demonstrativos obrigatório da Lei nº 4.320/64, são utilizados em algum momento para se tomar decisões?

Desconheço tais documentos, até o dia de hoje não haviam me mostrado estes demonstrativos. Embora soubesse de sua existência não lembro de ter visto em algum momento (OD).

Aqui ficou explícito que os demonstrativos não estão sendo utilizados para fins de Tomada de Decisão e que o gestor os desconhecia, entende-se que ao menos o Balanço

Patrimonial seria interessante que ele tivesse conhecimento, mas o próprio sistema de controle interno não obriga este a ter conhecimento, pois em instante algum ele visa estes documentos.

Outra fase importante na realização das despesas é a que envolve o numerário, passa-se agora a questionar sobre como se pode acompanhar este processo:

PERGUNTA 10 - Como o senhor acompanha os desembolsos financeiros?

Na parte financeira, eu faço o acompanhamento através dos documentos despachados, os documentos são apresentados a mim, conforme cada etapa da despesa, primeiramente na chegada da NC, passando pela confecção das notas de empenhos e mais tarde no momento da liquidação, onde é apresentada a comprovação da entrega do material, faço o confronto de todas as notas fiscais com as notas de empenho, verifico CNPJ, os itens, a forma de licitação e após esta etapa, fico no aguardo da apresentação do pagamento efetivamente, que ocorre com a OB, neste ciclo acompanho o desembolso, além disto na prestação de contas mensal é apresentado o movimento e o saldo de algumas contas, inclusive as contas de créditos empenhados e não pagos, além disto faço uma verificação nos locais fisicamente, para onde devem ir os itens adquiridos e se realmente foram entregues, é feito também um acompanhamento através de relatórios dos SISCOFIS e do Boletim Administrativo.

Para administração, aquele recurso que chega transforma-se em patrimônio no SIMATEX, este sistema mostra a movimentação das contas, bem como o destino final desta aquisição, no caso de material permanente, onde se encontra o material, no caso de consumo, quem recebeu o material.

Os demonstrativos e os relatórios são apresentados mensalmente, mas diariamente eu posso necessitar de informações, por este motivo acredito que os setores estejam sempre atualizados (OD).

Aqui é possível identificar outro sistema o qual foi discorrido em capítulo específico, que é o Simatex, um sistema estruturado no plano de contas do governo federal que também traz informações contábeis, somente não seguem os modelos de demonstrações contábeis exigidos em lei, e uma de suas deficiências é a importação dos dados do SIAFI, que é feito manualmente. O Siscofis citado pelo OD é um subsistema do Simatex, com visto em capítulo específico.

Dos documentos os quais nos foram propostos a estudar, o Relatório de Gestão é o único que sua confecção não consta da Lei nº 4.320/64, mas por atender dispositivos da Lei Complementar nº 101/00, sua análise trás informações da contabilidade, questiona-se:

PERGUNTA 11 - Quem elabora o Relatório de Gestão, e em sua opinião como pode auxiliar na Tomada de Decisão?

O Relatório de Gestão é confeccionado no setor financeiro que efetua as consultas nos SIAFI, é uma ferramenta muito boa para uma avaliação da gestão pode-se medir o desempenho dos gestores, onde eu também posso me avaliar, se estou empregando corretamente os recursos (OD).

Este relatório cumpre o que sua legislação lhe propôs, é confeccionado com

informações do PIT e depois do SIAFI, é o documento que reúne dados da previsão e da execução, além de valores que foram inscritos em restos a pagar.

O questionamento a seguir serve para identificar se os objetivos propostos pelo gestor forma alcançados:

PERGUNTA 12 - Qual sua avaliação com relação a gestão, e baseado em quê?

Quando assumi tentei manter o PIT já planejado, além disto, minha prioridade foi acabar com os itens acumulados a muito tempo, a idéia era padronizar o novo, meu objetivo era produzir bem, não produzir muito, minha diretriz era acabar com o velho, estabelecer novas tecnologia para tornar o processo mais ágil, quer seja nos processos de aquisição, como nos processos de produção. Em termos de produção a expectativa foi superada, em relação a capacidade instalada, foi cumprida mais de oitenta por cento da previsão (OD).

Um dado que se leva em consideração e foi coletado do Balanço Orçamentário e depois do Balanço Financeiro, é a execução dos créditos que lhe foram disponibilizados, que foram todos executados, assim como também os valores numerários, foram pagos em sua totalidade.

Aproveitando a oportunidade, a pergunta a seguir está fora dos objetivos mas serve para questionar como são vistos os trabalhos dos profissionais de contabilidade:

PERGUNTA 13 - O senhor tem noção dos trabalhos executados pelos contadores na área pública?

Não tenho conhecimento dos trabalhos executados pelos contadores na área pública, sei que a Secretaria de Economia e Finanças (SEF) possui uma Diretoria de Contabilidade (D Cont), mas desconheço o trabalho executado pelos contadores (OD).

Identificou-se que os contadores dentro do exército não atuam próximo a parte operacional somente em plano estratégico, desta forma, são pouco evidenciados para os executores.

4.1.2 Entrevista com Chefe do Setor Financeiro

O entrevistado a seguir é o chefe do setor que realiza as operações inerentes a contabilidade na unidade, os questionamentos feitos a seguir nos conduziram para o sistema de administração utilizado:

PERGUNTA 1 - De que maneira o senhor toma conhecimento das movimentações, de crédito, numerário, e outros?

Bom, nos órgãos da Administração Pública Federal nós utilizamos o SIAFI, para toda e qualquer movimentação patrimonial, orçamentária e financeira. Quando falamos da chegada do crédito estes são descentralizados para a nossa unidade através de NC, que são documentos que movimentam valores, por meio de eventos, de uma conta contábil da unidade orçamentária para conta contábil da unidade, excepcionalmente pode-se receber ou movimentar de uma unidade executora para outra mas não é o normal, quando uma unidade orçamentária lança este documento no sistema, através de uma transação que leva o nome do documento a qual ela irá originar NC este documento na verdade executa uma série de rotinas contábeis, financeira e até patrimoniais, no caso específico do crédito, lança a crédito em nossa conta de crédito disponível, e a débito na unidade orçamentária, isto simplificando ao máximo, uma infinidade de procedimento que são tomadas a partir de certas transações, possibilitando que através de uma consulta ao diário eletrônico possamos visualizar tal transação, na verdade são vários os caminhos para que possamos identificar a chegada do recurso, mas o mais confiável é mesmo a consulta a conta contábil de crédito disponível, que pode ser feita através da transação Balancete, ou Conrazão, além da transação Diário, que como o próprio nome já sugere, são onde estão relacionadas as partidas dobradas.

Dentro do SIAFI nossa utilização está no nível de acesso mais baixo do sistema, basicamente cuidamos dos recursos de nossa UG e somos auditados diariamente pelos órgãos de controle interno, é este sistema de uso obrigatório no âmbito da administração federal, desta forma devemos nos adaptar, é um sistema que exige um conhecimento específico, não é de fácil entendimento, e na minha opinião, para os dias atuais já ultrapassado, mas é muito eficaz, por centralizar os controles de praticamente todas as fases da despesa, ao se ter um conhecimento maior, conseguimos evoluir nas consultas, o ideal é preparar os servidores que trabalham com este sistema, são ministrados cursos pelo exército em modalidade de ensino a distância e também pela Escola de Administração Fazendária, mas com certeza o conhecimento empírico é o que verifica melhores resultados.

Nesta unidade, inevitavelmente, usamos diariamente este sistema, pois como falei é onde ficam registrados os movimentos, para isso é feito uso das chamadas transações, que são comandos efetuados, que possibilitam diversas formas de consultas, todas as informações que se quer estão lá, basta saber como retirá-las e aí sim transformá-las de uma maneira mais amigável, para apresentá-la ao Ordenador de Despesas (Ch Set Fin).

É o agente que detém os conhecimentos contábeis exigidos, mas o agente não tem formação específica, efetua os trabalhos de registro de diário, controla os saldos das contas contábeis, efetua as consultas e controla o Balancete.

O questionamento a seguir expõe os níveis de controle e segurança do sistema utilizado, bem como da discricionariedade do OD:

PERGUNTA 2 - Durante a execução orçamentária é possível o Ordenador de Despesas, tomar uma decisão diferente daquela do PIT ?

A finalidade do crédito recebido pelas unidades gestoras é definida em um planejamento estratégico, que é a lei do plano plurianual, em diretrizes orçamentárias e por fim na execução dos programas de trabalho discriminados na lei orçamentária anual, ainda, como instrumentos de especificação do orçamento, o plano interno e o campo observação da NC, além disto, ainda de orientações

constantes de cada diretoria que descentraliza créditos.

Embora o sistema operacionalmente aceite, deve-se cumprir fielmente as finalidades dos créditos com o objetivo de que não sejam realizadas despesas passíveis de anulação, impugnação e/ou ressarcimento, ao se realizarem despesas, deverão ser observados os princípios da legalidade, utilidade, legitimidade, economicidade e oportunidade. Quem descentraliza os recursos exige prestação de contas.

Na parte de manutenção os créditos são descentralizados pelo Comando Logístico (COLOG), que repassa valores obedecendo além do que foi mostrado acima, um detalhamento do projeto/atividade, o conhecido do Plano Interno, instrumento de planejamento e de acompanhamento da ação programada, particular de cada órgão, neste nível de detalhamento não se pode modificar nada, mas dentro do plano interno pode variar as quantidades dentro de um mesmo objetivo, pode-se também aproveitar os saldos restantes, pois quando é feito um planejamento, não se espera por exemplo contar com eventuais vantagens que as licitações poderão trazer, assim são adquiridos os itens pretendidos e ainda se consegue aproveitar saldos para remanejamento dentro dos mesmos objetivos (Ch Set Fin).

Demonstra que o SIAFI é um sistema que permite que se execute com discricionalidade, mas todos os fatos, ficam registrados, além de serem publicados em sítio específico, as diretorias usam do sistema de administração, por meio de dados contábeis, para executarem sua fiscalização.

A pergunta a seguir pretende esclarecer se contendo os dados contábeis, o SIAFI disponibiliza de maneira prática as informações:

PERGUNTA 3 - O SIAFI é utilizado como uma ferramenta gerencial?

Quanto ao uso gerencial do SIAFI, ele disse que existe uma versão específica do SIAFI para ser utilizado como ferramenta gerencial, é o chamado SIAFI Gerencial, mas no âmbito do exército, ela é restrita a algumas unidades de escalão superior, mesmo assim o SIAFI tradicional, possibilita que se consulte as diversas situações para as quais venham a servir como instrumento decisório para o gestor, tem como levantar informações de anos anteriores, detalhar as contas contábeis, para que sirvam de subsídios para futuras decisões, na hora de decidir por uma dispensa de licitação, o sistema permite consultar os limites utilizados, que constam de conta corrente específica, permite que o ordenador de despesa tenha noção dos valores de despesas em restos a pagar, pagos ou a pagar.

Uma consulta ao SIAFI pode também mostrar fornecedores que não estão cumprindo com o contrato, desta forma retira-se dos dados contábeis, subsídios para se for o caso instaurar processos administrativos, para aplicação de sanções, permite o acompanhamento de contratos em execução, mostra de maneira confiável processos que mereçam intervenção do gestor, como materiais que tenham chegado a unidade, mas até o momento não tenham sido efetivado seu recebimento, são saldos que constam das chamadas contas transitórias (Ch Set Fin).

Fica ratificado que o SIAFI, que é o sistema que possui os dados, já poderia ter evoluído, mas ainda serve para quem tem o conhecimento da operação, como ferramenta gerencial.

Esta pergunta trouxe subsídios para que se possa atingir os objetivos, pois a partir do recebimento dos dados o Ordenador de Despesas poderá decidir:

PERGUNTA 4 - Quais transações retornam dados importantes para serem apresentados ao Ordenador de Despesa?

Destaco que é um número quase infinito de transações seja para parte contábil seja financeira ou até mesmo patrimonial, neste caso contábil usamos transações que retornam dados, por exemplo o Razão das Contas, que seria o CONRAZAO, o diário, cuja transação é o mesmo nome, e o Balancete que também tem a transação com mesmo nome. Estas transações são as principais a nível de consulta pois elas são quem abrem no sistema uma possibilidade para que sejam feitas as conferências no nível de conta corrente contábil, ou seja, o menor nível de desdobramento da estrutura de uma conta contábil, permitindo o controle individualizado de saldos para os quais seja necessário maior detalhamento, principalmente para identificar fornecedores, empenhos, transferências e célula orçamentária.

Outra transação muito importante a nível gerencial é a Consulta Orçamentária, que permiti consultar no mês ou acumulado até o mês os Demonstrativos dos créditos autorizados, da despesa autorizada, da execução da despesa e de restos a pagar por unidade gestora, projeto ou atividade, subprojeto ou subatividade, modalidade, categoria de gasto, suborgão, uo, fonte e plano interno. É a transação pela qual é retirada a maioria dos dados constantes do relatório de gestão, documento constantes da TCA.

Para o nível de execução que está inserida a UG, vê-se que contabilmente não há muito o que se planejar, pois uma simples conferência aos saldos pode resolver as questões postas pelo gestor ao Ch Set Fin, ficou claro que a descentralização de recursos é que determina a velocidade das atividades.

A idéia ao se formular esta questão é saber se tais demonstrativos tem finalidade para a unidade, ou se não cumpre o papel de ferramenta contábil gerencial:

PERGUNTA 5 - Os Balanços e a DVP exigidos pela Lei nº 4.320/64 são utilizados para fins gerenciais?

Quanto aos relatórios obrigatórios não são utilizados. Na verdade estes documentos são gerados automaticamente e não são exigidos para unidade sua apresentação, para fins de tomada de contas são extraídos diretamente pelo órgão superior de controle interno, não são utilizados para nenhum fim, nem mesmo para consultas, talvez pelo fato de não se ter na unidade contadores que pudessem traduzir as informações, ou mesmo por não se tratar de uma unidade pela qual se administre receita, como é visto, estes demonstrativos, confrontam estas informações de receitas por despesas, e não é nosso caso, pois trabalhamos somente com despesas.

No nosso caso nem mesmo para fins de TCA, são exigidas que tais demonstrações, sejam extraídas pela nossa unidade.

Um documento que serve de apoio a gestão é o Relatório de Gestão este traz uma boa noção do desempenho do gestor ao utilizar as metas e os indicadores de desempenho (Ch Set Fin).

Ratifica a informação passada pelo gestor, quanto utilização destes documentos.

Para o Setor Financeiro o pagamento é a principal atividade executada, onde se transfere valores para terceiros, como a contabilidade estaria inserida neste contexto:

PERGUNTA 6 - Qual o papel o Setor Financeiro exerce na fase de desembolso de numerário?

Quanto a parte financeira no âmbito do união existe o Órgão Setorial de Programa Financeiro, que efetua os sub-repasses para UG de sua jurisdição, tais sub-repasses são os numerários necessários para a execução do último estágio da despesa, o pagamento.

No Exército a Diretoria de Contabilidade que tem por finalidade orientar a realização das atividades de contabilidade, de programação e execução financeira, dos recursos postos à disposição do Comando do Exército, de competência desta.

Na parte operacional deste estágio da despesas existe um subsistema chamado Contas a Pagar e Receber, este subsistema baseia-se em contas contábeis do SIAFI, para que a D Cont, sub-repasse os numerários para as unidades gestoras, através de saldos em determinadas contas, geradas a partir do lançamento de notas de sistema.

O numerário é transferido por meio de lançamento no SIAFI de documento de Programação Financeira, cujo procedimento, transfere a débito para uma conta de ativo, chamado Limite de Saque, esta operação, é automaticamente registrada no Diário, e reflete seus saldos no Razão (Ch Set Fin).

Este é o terceiro estágio da despesa, quando são entregues os recursos financeiros em contrapartida a bens ou serviços prestados, estas atividades são aquelas que envolvem a D Cont que faz o sub-repasse dos valores e as Inspetoria de Contabilidade e Finanças do Exército que fiscalizam a execução.

A idéia neste questionamento é procurar conhecer alguma funcionalidades do SIAFI:

PERGUNTA 7 - Como se pode acompanhar durante o ano a execução dos programas e das ações governamentais?

Os programas governamentais têm sua execução acompanhada por meio da transação específica, que possibilita ver em detalhes as ações que foram disponibilizadas, e o andamento da execução, na verdade é uma transação que possui várias possibilidades de consultas ao gestor, por meio de filtros nas células orçamentárias, com detalhamento das Unidades Responsáveis, Natureza de Despesa, Plano Interno, entre outros (Ch Set Fin).

Nesta resposta fica evidenciada a função da contabilidade e dos sistemas, que devem apresentar de forma integrada as informações inerentes ao orçamento, o patrimônio e as finanças.

Como a contabilidade estaria inserida na confecção de documento:

PERGUNTA 8 - Como são levantadas as informações para confecção do Relatório de Gestão?

A elaboração do Relatório de Gestão, que é confeccionado aqui no setor financeiro, é feito através do SIAFI, tais informações são complementadas através de dados do SISCOFIS, que onde são mostradas de forma analítica e discriminadas todas as movimentações constantes dos estoques. Também deste sistema são extraídos os

Relatórios de Movimentação de Bens Móveis e Relatório de Movimentação de Bens de Almoxarifado, que são os registros das movimentações internas de materiais.

Também do SIAFI é extraído um documento chamado Rol de Responsáveis, onde são registradas todas as designações e exonerações dos agentes identificados como Agentes Responsáveis pela Administração, temporalmente e cronologicamente, não há como um agente desempenhar suas funções sem que primeiramente haja uma publicação em documento próprio de cada órgão, e que seja aí sim incluída no sistema com tal função, isto já fica registrado no sistema, esta função possibilita a visualização da segregação de função.

Também são anexadas as declarações de Bens e Rendas dos Agentes, que além de assinarem uma declaração própria, mantém arquivadas as declarações entregues a receita federal por ocasião do ajuste anual de contas das pessoas físicas (Ch Set Fin).

Como foi apresentado anteriormente o SIAFI, produz de forma concomitante aos lançamentos todas as demonstrações obrigatórias para cada UG. Quanto ao relatório de Gestão poderá haver diferença nos saldos, pois tal relatório não é automatizado.

4.2 Coleta de informações na Divisão Técnica

Diferente das entrevistas acima, nesta seção o entrevistado não respondeu às perguntas, mas apresentou as normas pelas quais são seguidas as rotinas da Gestão de Manutenção, ao questionar o Ch Div Tec sobre como são levantadas as necessidades constantes do PIT, ele discorreu que:

Os Materiais de Emprego Militar são divididos por classes, de acordo com suas especificidades, para um melhor controle e para atender as necessidades em suprimento e manutenção, neste caso específico trata das funções logísticas de manutenção, a cargo do COLOG, tal assunto é normatizado por portaria as Normas Administrativas Relativas à Manutenção. Devido às suas características, a manutenção tem dois tipos de ligações entre os componentes de sua estrutura:

- Canal técnico é utilizado para intercâmbio de informações de cunho eminentemente técnico-científico, permitindo a ligação direta entre os componentes da estrutura de manutenção, sendo vedada sua utilização para qualquer outra finalidade; e,

- Canal administrativo utilizado para solicitação de material, serviços ou créditos, obedecendo à subordinação funcional entre os componentes da estrutura de manutenção, podendo ser utilizado para informações técnico-científicas.

A estrutura de manutenção do material sob a gestão do COLOG possui os seguintes componentes:

- a) Órgão Gestor da Manutenção - Diretoria de Manutenção;
- b) Órgão de Apoio Regional - Comando das Regiões Militares.
- c) Órgãos de Execução: Órgãos Provedores - Depósitos de Suprimento, Batalhões de Suprimento e Bases Logísticas e Organizações Manutenção - Batalhões Logísticos e Parques Regionais de Manutenção, Organizações Militares de Engenharia e Organizações Militares de Comunicações para manutenção de 3º escalão do seu material orgânico e outros, onde poderão ser utilizados prestadores de serviços, civis ou militares de outras Forças.

O planejamento da Manutenção é realizado anualmente e consolidado por intermédio dos PIT, com recursos oriundos de atividades, projetos e programas, de acordo com diretrizes do escalão superior, com vistas a aumentar os índices de disponibilidade e a vida útil do material.

Para realizar o levantamento das necessidades, a Diretoria de Manutenção tomará por base os pedidos das OM apoiadas, consolidados pelas OM de Manutenção de 3º e 4º escalão que são remetidos por intermédio da Região Militar, os estoques não hipotecados existentes nos provedores, os relatórios de níveis atingidos, relatórios de visitas técnicas, dotações, tabelas de distribuição ou equivalentes, relações de itens críticos informados pelos comando de Regiões Militares, as taxas ou índices de mortalidade dos Materiais de Emprego Militares, a data de inclusão em carga ou a data de fabricação, relatórios de execução da manutenção, relatórios de informações técnicas, quadros de disponibilidade do material, SIMATEX.

Os pedidos de suprimento para manutenção dos Materiais de Emprego Militar, exceto para blindados, serão feitos com o preenchimento do Pedido de Suprimento de Manutenção, este pedido toma por base as informações prestadas pelas OM apoiadas que informam periodicamente, conforme a urgência requerida, suas necessidades de manutenção.

Ao ser questionado quanto a avaliação dos resultados o entrevistado respondeu que: Anualmente até o dia 31 de janeiro, é remetido a 3ª Região Militar o “Relatório de Execução da Manutenção”.

Quanto aos valores que serão recebidos durante o ano, são as regiões militares quem consolidam as necessidades, dentro de um estudo estratégico para emprego dos materiais, e de suas prioridades, que decidem pela alocação dos recursos.

Normalmente se recebe bem a menos do que é pedido, e a readequação é de acordo com as diretrizes emanadas pelo Comando Enquadrante, que numa visão holística, mostra os objetivos que devem ser alcançados, dentro da unidade segue-se as diretrizes da direção, que aloca recursos onde se alcança índices maiores de disponibilidade.

As atividades de manutenção são devidamente mapeadas pela legislação inerente, e não cabe aos gestores qualquer tipo de modificação, eles devem sim estar atentos ao fiel cumprimento dos calendários e do preenchimento correto de cada documento, sob pena de ano seguinte não serem atendidos, ou receber recursos aquém dos quais foram planejados.

4.3 Resultado das análises

Nesta seção foram interpretados os demonstrativos estudados, o relatório de gestão e mais os dados postos a nossa disposição de maneira que se consiga alcançar os objetivos propostos.

Foi possível verificar que todas as informações contábeis disponíveis ao gestor da unidade são extraídas do SIAFI ou dentro deste sistema são inseridos os registros que irão se tornar informações, por exemplo os Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e a Demonstração da Variações Patrimoniais, que são informações obrigatórias por legislação, já

para o relatório de gestão o sistema é uma fonte de consulta. Esta seção será estruturada em cinco partes com cada uma das demonstrações contábeis estudadas e para identificar as funções dos demonstrativos foi utilizado o Manual do SIAFI capítulo 021003 - MANUAL DE ANÁLISE DOS DEMONSTRATIVOS E AUDITORES CONTÁBEIS 2009.

4.3.1 O Balanço Orçamentário

Da coleta de dados que se efetuou foi possível verificar que tal demonstrativo não traz valores lançados na previsão da receita, quando visualiza-se o demonstrativo é possível verificar que o planejado no âmbito da unidade não é inserido no SIAFI, o planejamento que é realizado na unidade segue por meio do Programa Interno de Trabalho, que é um documento que irá integrar regionalmente as necessidades de manutenção, após, ainda será reajustado mais duas vezes até ser remetido para a SOF.

Na verificação do Balanço Orçamentário da UG pode-se retirar informações no tocante ao total recebido em crédito no ano, esta informação virá na coluna previsão inicial, que aumenta de acordo com as descentralizações, foi constatado que este valor vem repetido na coluna previsão atualizada, já na coluna da realização consta o total empenhado e abate-se o valor inscrito em restos a pagar.

Também é possível consultar o balanço do ano desejado que traz informações do total disponibilizado no exercício, bem como as disponibilidades, embora o SIAFI Operacional utilizado na UG permita a verificação analítica a partir deste Balanço, estes recursos não são utilizados para a Tomada de Decisão.

4.3.2 O Balanço Financeiro

Destaca-se nesta demonstração as disponibilidades financeiras, sua análise pode identificar transferências recebidas, orçamentárias e extra-orçamentárias, para a unidade gestora até o período considerado, pode-se também acompanhar a execução dos restos a pagar inscritos no ano anterior, que aparecem como obrigações em circulação, pelo lado dos dispêndios tem-se os valores das saídas de valores, detalhados em despesas correntes e

despesas de capital, outro valor que figura em destaque são as transferências concedidas.

Os ingressos extra-orçamentários, representados pelos saldos atuais das contas de obrigações, incluindo a compensação da inscrição dos restos a pagar, este lançado em contra partida da despesa, retenções e depósitos de terceiros.

A coluna dos dispêndios é constituída por despesas orçamentárias, efetivamente realizadas, inclusive a inscrição dos restos a pagar e as interferências passivas e transferências para atender restos a pagar.

Os dispêndios extra-orçamentários são representados pelos saldos atuais das contas de Direitos, pagamentos de Restos a Pagar e serviço da dívida, e ainda, retenções e depósitos de terceiros e disponibilidade para o período seguinte.

A análise e a verificação do balanço financeiro tem como objetivo predominante preparar os indicadores que servirão de suporte para a avaliação da gestão financeira.

Como já apurado durante o exame do Balanço Orçamentário, este demonstrativo também não traz informações que possam influenciar a Tomada de Decisão, durante a execução das despesas o gestor não depende de disponibilidade em caixa para liquidar suas despesas, e ao receber o numerário deve efetuar o pagamento em até setenta e duas horas, para não caracterizar entesouramento.

4.3.3 O Balanço Patrimonial

Demonstra o Ativo Financeiro e o Não Financeiro, o Passivo Financeiro e o Não Financeiro, o Ativo Real e o Passivo Real, o saldo Patrimonial e as Contas de Compensação, sintetizando os bens, valores, créditos e obrigações da unidade, comparando os saldos do exercício base com os do período anterior.

Este demonstrativo está calcado sobre o plano de contas da Administração Pública Federal, representada pelos saldos das contas patrimoniais, cujo resultado corresponde à diferença entre o Ativo e o Passivo.

Quando verificado os valores do Patrimônio, no que tange ao permanente por exemplo, não se pode ter uma visão real de valores, pois em virtude das trocas de moedas foi padronizado a conversão dos valores aos bens para o valor simbólico de R\$ 0,01, como são transferidos bens entre as unidades, não se pode mensurar com exatidão o valor do patrimônio, além disto não são utilizados os métodos de depreciação. Neste sentido pode-se

verificar que este demonstrativo também não possui informações preeminentes para fins de Tomada de Decisão.

4.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

São evidenciadas as alterações ocorridas no Patrimônio durante o exercício, resultante ou independentes da execução orçamentária, destacará o resultado, positivo, negativo ou nulo, sua forma de apresentação encontra-se disposto no art. nº 104, da Lei nº 4.320/64.

Para analisar tem que se verificar o equilíbrio entre as variações ativas e passivas, entende-se isto como a conferência de valores da execução da receita e despesa com os Balanços Financeiro e Orçamentário, a compatibilidade do *déficit/superávit* apresentado com o resultado do período do Balanço Patrimonial, bem como a presença de outras situações que comprometam a consistência das informações.

Não é utilizado na UG, possui boas informações para fins estatísticos, mas para fins decisórios suas informações neste nível de execução, não possuem importância.

4.3.5 Relatório de Gestão

Após análise deste relatório, pode-se verificar que ao ser confeccionado, é uma excelente ferramenta de mensuração da gestão, não só para fins contábeis, mas também com relação a administração da unidade como um todo, quanto as ações de manutenção que é o objetivo deste estudo, visualiza-se que este relatório serve como ferramenta de apoio a decisão pois traz em seu corpo o que foi pedido e o que foi recebido, a seguir serão demonstrados os indicadores de 2009, extraídos do Relatório de Gestão 2009:

Ação 2894 - Manutenção de Suprimento de Material de Intendência/Extintores de Incêndio, não foram recebidos recursos.

Ação 2894 - Manutenção de Suprimento de Material de Intendência/Material de Intendência, manutenção de material da classe II, não foram recebidos recursos.

Ação 2890 - Manutenção de Suprimento de Material Bélico/Manutenção de Material Motomecanização 48,56% do planejado.

Ação 2890 - Manutenção de Suprimento de Material Bélico/Manutenção de Conjuntos e Viaturas Blindadas 40,48% do planejado

Ação 2890 - Manutenção de Suprimento de Material Bélico/Manutenção de Material de Engenharia 69,44% do planejado.

Ação 2890 - Manutenção de Suprimento de Material Bélico/Manutenção de Material de Comunicações 100,00% da manutenção prevista foi realizada

O que se pode verificar é que este relatório mostra o desempenho do gestor e conseqüentemente do quadro de profissionais da unidade, pois demonstra quanto foi solicitado, quanto foi recebido e, finalmente, o que foi recebido e não executado, nos caso desta UG todo recurso recebido foi empenhado, e com relação aos restos a pagar houve uma redução de 58,47 %, com relação a 2008, muito embora este número não possa por si só refletir o desempenho da gestão, pois outras variáveis devem ser consideradas, como as datas em que foram recebidos os recursos, quanto maior o volume e mais próximo do final do exercício, maior deverão ser os valores de restos a pagar inscritos.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa procurou evidenciar os trabalhos de contabilidade, e suas aplicações no processo de Tomada de Decisão dentro de uma unidade gestora do Exército Brasileiro, para fins de delimitação dos estudos foram escolhidos os documentos constantes da Tomada de Contas Anual, que são: o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e as Demonstrações de Variações Patrimoniais e para fins deste estudo também levou-se em consideração o Relatório de Gestão por ser um documento constante da TCA e com informações sobre os resultados da gestão.

O estudo foi realizado em uma Unidade Gestora Executora, primeiro nível para fins de orçamentação e último nível para fins de execução de despesas.

Todos os procedimentos contábeis são realizados no SIAFI que embora não seja um sistema contábil, é a ferramenta que possibilita a busca das informações contábeis bem como a confecção dos demonstrativos já citados. A Unidade Gestora não utiliza-se de nenhum sistema que possa trazer informações limpas para o gestor, todas estas informações quando são levadas ao gestor passam por ajustes em planilhas eletrônicas.

O sistema utilizado SIAFI tem como grande limitação a difícil operação, não havia na unidade nenhum operador que possuísse curso de operação do sistema, o conhecimento dos operadores é empírico, o próprio OD manifestou, durante sua entrevista, dificuldade para entender o funcionamento e também a interpretação dos dados constantes deste sistema.

Concluiu-se que nenhum dos demonstrativos citados são utilizados para a Tomada de Decisão, sendo os motivos já exposto em seções específicas. Conforme constatado o trabalho da contabilidade está resumido a contas e lançamentos, não é realizado nenhum tipo análise contábil.

Uma tarefa essencial no processo do planejamento orçamentário da UG é Plano Interno de Trabalho, este quando pronto demonstra as previsões de receitas necessárias a execução da manutenção, mas ele não é inserido no sistema, ele segue por meio de um canal administrativo, desta forma não há como se levantar por meio contábil os resultados alcançados. Quando formulado o relatório de execução de manutenção, os dados levantados são em parte do SIAFI, e parte de um aplicativo interno da UG, desta forma não são encontrados nas demonstrações contábeis.

Por fim, pode-se ver que a unidade não prevê em seus quadros nenhum contador, estes

estão lotados em unidades setoriais, onde aí sim são extraídos tais documentos, já o relatório de gestão é confeccionado e assinado pelo OD, que através do setor financeiro envia para as setoriais, onde aí são analisadas por contadores que executam os procedimentos contábeis cabíveis.

Pode-se então verificar que a presença de contadores estão nos níveis mais elevados do planejamento organizacional do Exército, ou seja, o nível de planejamento estratégico, como é o caso da Diretoria de Gestão Orçamentária que é um órgão de apoio técnico-normativo e tem por finalidade realizar a execução orçamentária do Exército, e nas Inspetorias de Contabilidade do Exército que realizam a contabilidade analítica da UG, sob a coordenação técnica da Diretoria de Contabilidade e desenvolvem atividades de auditoria e fiscalização sob a coordenação técnica da Diretoria de Auditoria.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos de graduação. São Paulo: Atlas, 2003. 174 p.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988: atualizada até a Emenda Constitucional n.64 de 4 de fevereiro de 2010. Legislação Planalto. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 23 mar. 2010

_____. Decreto Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Legislação Planalto**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 25 jan 2010.

_____. Decreto n. 347, de 21 de novembro de 1991. Determina a utilização dos sistemas SIAFI e SIAPE no âmbito do Poder Executivo Federal. **Legislação Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D347.htm>. Acesso em: 05 abr 2010.

_____. Decreto n. 6.976, de 7 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. **Legislação Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13>. Acesso em: 25 nov 2009.

_____. Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Legislação Planalto**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 04 abr. 2010

_____. Lei Complementar n. 131, de 27 de maio de 2009. Acrescenta dispositivos à Lei Complementar no 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências, a fim de determinar a disponibilização, em tempo real, de informações pormenorizadas sobre a execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. **Legislação Planalto**. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/LCP/Lcp131.htm>>. Acesso em: 17 jun. 2010

_____. Lei n. 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. **Legislação Planalto**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 23 dez. 2009

_____. Lei n. 8.443, de 16 de julho de 1992. Dispõe sobre a Lei Orgânica do Tribunal de Contas da União e dá outras providências. **Legislação Planalto**. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8443.htm>. Acesso em: 21 Jan. 2010

_____. Lei n. 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. **Legislação Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8666cons.htm> Acesso em: 13 Mar. 2010

_____. Lei n. 8.730, de 10 de novembro de 1993. Estabelece a obrigatoriedade da declaração de bens e rendas para o exercício de cargos, empregos e funções nos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, e dá outras providências. **Legislação Planalto.** Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8730.htm> Acesso em: 13 Mai. 2010

_____. Lei n. 9.496, de 11 de setembro de 1997. Estabelece critérios para a consolidação, a assunção e o refinanciamento, pela União, da dívida pública mobiliária e outras que especifica, de responsabilidade dos Estados e do Distrito Federal. **Legislação Planalto.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L9496.htm>> Acesso em: 13 Jun. 2010

_____. Lei n. 11.768, de 14 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e execução da Lei Orçamentária de 2009 e dá outras providências. **Legislação Planalto.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/L11768.htm> Acesso em: 13 Dez. 2009

CHIAVENATO, I. **Introdução à teoria da administração.** 7.ed São Paulo: Makron Books, 1997.

COMANDO DO EXÉRCITO - ESAO. **Atividade logística de suprimento.** Rio de Janeiro, 2008.

_____. **Manual de operação do Simatex.** DCT: Brasília, 2008

_____. Portaria nº 10- D Log, de 27 de junho de 2002. Que aprovou as Normas Administrativas Relativas à Manutenção (NARMNT). **Comando Logístico** Disponível em <<http://www.1rm.eb.mil.br/esclog/arquivos2007/legislacao/NarMnt.pdf>> Acesso em 25 mai. 2010.

_____. Portaria nº 017-EME de 8 de março de 2007. Aprova as Normas para o Funcionamento do Sistema de Material do Exército (SIMATEX). **Estado Maior do Exército** Disponível em <http://www.11icfex.eb.mil.br/11icfex/OrientarEControlar/Legislacao/portaria_017_eme.pdf>. Acesso em 25 mai. 2010.

_____. Portaria nº 006-SEF de 22 de novembro de 2000. Aprova as Normas para a Realização de Tomada e Prestação de Contas Anual e Tomada de Contas Extraordinária. **3ª Inspeção de Contabilidade do Exército.** Disponível em <<http://empresarial.portoweb.com.br/icfex/s3/php/normas3.php?tipo=PORT&nr=6&data=2000-11-22>> Acesso em 17 jun. 2010.

_____. Orientações aos Agentes da Administração sobre o emprego dos recursos da ação 2000 do Programa de Apoio Administrativo. **Secretaria de Economia e Finanças.** Brasília: 2007. Disponível em <<http://www.dgo.eb.mil.br>>. Acesso em 25 mai. 2010.

FIGUEIREDO, S.; CAGGIANO, PC. **Controladoria: teoria e prática**. 3ª edição São Paulo: Atlas, 2004.

FLORES, P.C. **Controladoria na Gestão Governamental**. Revista do CRCRS n. 131, Porto Alegre.2007, Disponível em <<http://www.crcrs.org.br>> Acesso em: 12 set. 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999. 191 p.

GOMES, L. F.; GOMES, C. F. S.; ALMEIDA, A T. **Tomada de decisão gerencial: um enfoque multicritério**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2006.

IUDÍCIBUS, S. de. **Contabilidade gerencial**. 6.ed. São Paulo: Atlas, 1998. 293 p.

KOHAMA, H. **Contabilidade pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 2006. 352 p.

LIMA, D.V. De; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: Integrando União, Estados e Municípios**. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO JR, J . T; REIS H. C. **A lei 4.320 comentada**. Rio de Janeiro, IBAM,1975. 368 p.

MARCONI, M.A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos da metodologia científica**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2006. 289 p.

MARTINS, A. M. **Estudo de caso: Uma Estratégia de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2008.

MARTINS, A. M.; LINTZ, A. **Guia para elaboração de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. São Paulo: Atlas, 2000.

MARTINS, S. P. **Instituições de direito público e privado**. São Paulo: Atlas, 2005. 453 p.

MEIRELLES, H. L. **Direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

SANTANA, W. **Determinantes do desempenho financeiro das empresas públicas municipais prestadoras dos serviços de água e saneamento no brasil**. dissertação (mestrado em ciências contábeis) mestrado multiinstitucional e inter- regional do convênio Unb, Ufpb, Ufpe e Ufrn, Brasília, 2005.

SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/Manual_Contabilidade_Aplicada_Setor_Publico.htm>. Acesso em: 31 jan. 2010

_____. **Manual de Despesa Nacional: Aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009**. Brasília: STN/SOF nº 3, 2009.

_____. **Manual do SIAFI Web de 2009**. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 31 mar. 2010

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental: Um enfoque administrativo**. São Paulo: Atlas, 2004.

Tribunal de Contas da União. Decisão Normativa n. 100, de 07 de outubro de 2008. **Define as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão referente ao exercício de 2009**: especificando a forma, os conteúdos e os prazos de apresentação, nos termos do artigo 3º da Instrução Normativa TCU 57, de 27 de agosto de 2008. Legislação CGU. Disponível em: <http://www.controladoria.gov.br/Legislacao/Arquivos/DecisoesNormativas/DN_TCU_100_09.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2010

_____. Decisão Normativa N. 93, de 03 de dezembro de 2008. **Define, para 2009, as unidades jurisdicionadas cujos responsáveis devem apresentar relatório de gestão**: referente ao exercício de 2008, especificando a forma e os prazos de sua apresentação e o seu conteúdo, nos termos do artigo 3º da Instrução Normativa TCU nº 57, de 27 de agosto de 2008. Legislação CGU. Disponível em: <http://www.cgu.gov.br/Legislacao/Arquivos/DecisoesNormativas/DN_TCU_93_08.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2010

_____. Instrução Normativa n. 57, de 27 de agosto de 2008. **Estabelece normas de organização e apresentação dos relatórios de gestão e dos processos de contas da administração pública federal**. Legislação CGU. Disponível em: <<http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/IN/20090206/INT2008-057.doc>>. Acesso em: 21 abr. 2010

YIN, R. K. **Estudo de caso: Planejamento e Métodos**. Porto Alegre: Artmed, 2006. 212 p.

ANEXOS

ANEXO A – Balanço Financeiro

***** CRITERIO DE PESQUISA *****

UNIDADE GESTORA :
 GESTAO :
 MES DE REFERENCIA : DEZ / 2009
 TIPO DE BALANCO : 01
 AGRUPAMENTO : -

POSICAO ATE:

UG/GESTAO:

MES DE REF.: DEZEMBRO (FECHADO) ANO (ENCERRADO)

BALANCO - FINANCEIRO

	EXERCICIO 2009	EXERCICIO 2008
INGRESSOS	3.984.730,34	5.074.538,34
TRANSFERENCIAS RECEBIDAS	1.904.326,52	1.890.070,36
TRANSFERENCIAS ORCAMENTARIAS	1.904.299,03	1.890.070,36
SUB-REPASSE RECEBIDO	1.904.299,03	1.890.070,36
SUB-REPASSE RECEBIDO NO EXERC.	1.904.299,03	1.890.070,36
TRANSFERENCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	27,49	0,00
TRANSFERENCIAS DIVERSAS RECEBIDAS	27,49	0,00
INGRESSOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	2.080.403,82	3.184.467,98
VALORES EM CIRCULACAO	1.138.434,57	886.428,11
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	1.138.434,57	886.428,11
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	473.273,13	1.159.605,30
RESTOS A PAGAR	473.273,13	1.159.605,30
NAO PROCESSADOS A LIQUIDAR	469.186,12	1.138.434,57
CANCELADO	4.087,01	21.170,73
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	468.696,12	1.138.434,57
INCORPORACAO DE DIREITOS	468.696,12	1.138.434,57
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	468.696,12	1.138.434,57
DISPENDIOS	2.000.000,00	2.000.000,00
DISPENDIOS	3.984.730,34	5.074.538,34
DESPESAS CORRENTES	2.335.156,17	2.598.345,60
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	566.184,04	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.766.272,13	2.590.420,60
OUTRAS DESPESAS	1.766.272,13	2.590.420,60
DESPESA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	2.700,00	7.925,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.700,00	7.925,00
DESPESAS DE CAPITAL	37.838,98	430.159,33
INVESTIMENTOS	37.838,98	430.159,33
TRANSFERENCIAS CONCEDIDAS	27,49	0,00
TRANSFERENCIAS EXTRA-ORCAMENTARIAS	27,49	0,00
TRANSFERENCIAS DIVERSAS CONCEDIDAS	27,49	0,00
DISPENDIOS EXTRA-ORCAMENTARIOS	1.611.707,70	2.046.033,41
VALORES EM CIRCULACAO	469.186,12	1.138.434,57
RECURSOS ESPECIAIS A RECEBER	469.186,12	1.138.434,57
DEPOSITOS	0,00	529,19
DEPOSITOS DE DIVERSAS ORIGENS	0,00	529,19
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	1.138.434,57	885.898,92
FORNECEDORES	0,00	179.495,02
DE EXERCICIOS ANTERIORES	0,00	179.495,02
RP'S NAO PROCESSADOS - INSCRICAO	1.138.434,57	706.403,90
AJUSTES DE DIREITOS E OBRIGACOES	4.087,01	21.170,73
BAIXA DE DIREITOS	4.087,01	21.170,73
CREDITOS DIVERSOS A RECEBER	4.087,01	21.170,73

***** FIM *****

Fonte: SIAFI 2010.

ANEXO B – Variação Patrimonial

***** CRITERIO DE PESQUISA *****

UNIDADE GESTORA :
 GESTAO : 00001
 MES DE REFERENCIA : DEZ / 2009
 TIPO DE BALANCO : 03
 AGRUPAMENTO : -

POSICAO ATE: 23Jan2010 AS 10:10

UG/GESTAO:

MES DE REF.: DEZEMBRO (FECHADO) ANO (ENCERRADO)

BALANCO - VARIACAO PATRIMONIAL

	EXERCICIO 2009	EXERCICIO 2008
VARIACOES ATIVAS		
VARIACOES ATIVAS	11.001.340,18	9.177.054,61
ORCAMENTARIAS	3.176.743,53	4.383.294,74
INTERFERENCIAS ATIVAS	1.904.299,03	1.890.070,36
TRANSFERENCIAS FINANCEIRAS RECEBIDAS	1.904.299,03	1.890.070,36
SUB-REPASSE RECEBIDO	1.904.299,03	1.890.070,36
MUTACOES ATIVAS	1.272.444,50	2.493.224,38
INCORPORACOES DE ATIVOS	803.258,38	1.354.789,81
AQUISICOES DE BENS	803.258,38	1.353.129,92
INCORPORACAO DE CREDITOS	0,00	1.659,89
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	469.186,12	1.138.434,57
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	7.824.596,65	4.793.759,87
INTERFERENCIAS ATIVAS	5.232.058,69	3.178.818,57
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES RECEBIDOS	5.232.031,20	3.178.818,57
MOVIMENTO DE FUNDOS A DEBITO	27,49	0,00
ACRESCIMOS PATRIMONIAIS	2.592.537,96	1.614.941,30
INCORPORACOES DE ATIVOS	2.588.450,95	1.593.770,57
INCORPORACAO DE BENS MOVEIS	969.369,72	455.336,00
INCORPORACAO DE DIREITOS	1.619.081,23	1.138.434,57
DESINCORPORACAO DE PASSIVOS	4.087,01	21.170,73
DEFICIT	0,00	0,00
VARIACOES PASSIVAS		
VARIACOES PASSIVAS	11.001.340,18	9.177.054,61
ORCAMENTARIAS	2.372.995,15	3.030.164,82
DESPESAS CORRENTES	2.335.156,17	2.598.345,60
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	566.184,04	0,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	1.766.272,13	2.590.420,60
DESPESA ENTRE ORGAOS DO ORCAMENTO	2.700,00	7.925,00
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.700,00	7.925,00
DESPESAS DE CAPITAL	37.838,98	430.159,33
INVESTIMENTOS	37.838,98	430.159,33
MUTACOES PASSIVAS	0,00	1.659,89
DESINCORPORACOES DE ATIVOS	0,00	1.659,89
LIQUIDACAO DE CREDITOS	0,00	1.659,89
RESULTADO EXTRA-ORCAMENTARIO	4.733.161,07	5.074.864,07
INTERFERENCIAS PASSIVAS	1.284.130,02	858.303,44
TRANSFERENCIAS DE BENS E VALORES CONCEDIDO	1.284.102,53	858.303,44
MOVIMENTO DE FUNDOS A CREDITO	27,49	0,00
DECRESCIMOS PATRIMONIAIS	3.449.031,05	4.216.560,63
DESINCORPORACOES DE ATIVOS	2.310.596,48	3.510.156,73
BAIXA DE BENS MOVEIS	1.825.862,81	2.350.551,43
BAIXA DE DIREITOS	484.733,67	1.159.605,30
INCORPORACAO DE PASSIVOS	1.138.434,57	706.403,90
RESULTADO PATRIMONIAL	3.895.183,96	1.072.025,72
SUPERAVIT	3.895.183,96	1.072.025,72
***** FIM *****		

Fonte: SIAFI 2010.

ANEXO C – Balanço Patrimonial

***** CRITERIO DE PESQUISA *****

UNIDADE GESTORA :
 GESTAO : 00001
 MES DE REFERENCIA : DEZ / 2009
 TIPO DE BALANCO : 02
 AGRUPAMENTO : -

POSICAO ATE: 23Jan2010 AS 10:10

UG/GESTAO:

MES DE REF.: DEZEMBRO (FECHADO) ANO (ENCERRADO)

BALANCO - PATRIMONIAL

	EXERCICIO	EXERCICIO
ATIVO	2009	2008
ATIVO	12.962.476,61	9.064.547,91
ATIVO FINANCEIRO	469.186,12	1.138.434,57
CREDITOS EM CIRCULACAO	469.186,12	1.138.434,57
LIMITE DE SAQUE C/VINC.DE PAGAMENTO	490,00	0,00
RECURSOS A RECEBER PARA PAGAMENTO DE RP	468.696,12	1.138.434,57
ATIVO NAO FINANCEIRO	12.481.339,92	7.916.907,51
REALIZAVEL A CURTO PRAZO	10.033.591,30	5.854.728,48
CREDITOS EM CIRCULACAO	468.696,12-	1.138.434,57-
RECURSOS A RECEBER P/PAGTO DE RP-RETIFIC	468.696,12-	1.138.434,57-
BENS E VALORES EM CIRCULACAO	10.502.287,42	6.993.163,05
ESTOQUES	10.502.287,42	6.993.163,05
PERMANENTE	2.447.748,62	2.062.179,03
IMOBILIZADO	2.447.748,62	2.062.179,03
BENS MOVEIS E IMOVEIS	2.447.748,62	2.062.179,03
ATIVO REAL	12.950.526,04	9.055.342,08
ATIVO COMPENSADO	11.950,57	9.205,83
COMPENSACOES ATIVAS DIVERSAS	11.950,57	9.205,83
RESPONSABILIDADES POR VALORES, TITULOS E B	0,03	6.400,11
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATUAIS	0,00	2.800,00
OUTRAS COMPENSACOES	11.950,54	5,72
	EXERCICIO	EXERCICIO
	2009	2008
PASSIVO	12.962.476,61	9.064.547,91
PASSIVO FINANCEIRO	469.186,12	1.138.434,57
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	469.186,12	1.138.434,57
RESTOS A PAGAR NAO PROCESSADOS	469.186,12	1.138.434,57
A LIQUIDAR	469.186,12	1.138.434,57
PASSIVO NAO FINANCEIRO	469.186,12-	1.138.434,57-
OBRIGACOES EM CIRCULACAO	469.186,12-	1.138.434,57-
RETIFICACAO DE RP NAO PROCESSADOS A LIQUID	469.186,12-	1.138.434,57-
PATRIMONIO LIQUIDO	12.950.526,04	9.055.342,08
PATRIMONIO/CAPITAL	9.055.342,08	7.983.316,36
PATRIMONIO	9.055.342,08	7.983.316,36
RESULTADO DO PERIODO	3.895.183,96	1.072.025,72
SITUACAO PATRIMONIAL ATIVA	12.950.526,04	9.055.342,08
SITUACAO PATRIMONIAL PASSIVA	9.055.342,08-	7.983.316,36-
PASSIVO COMPENSADO	11.950,57	9.205,83
COMPENSACOES PASSIVAS DIVERSAS	11.950,57	9.205,83
VALORES, TITULOS E BENS SOB RESPONSABILIDA	0,03	6.400,11
DIREITOS E OBRIGACOES CONTRATADAS	0,00	2.800,00
COMPENSACOES DIVERSAS	11.950,54	5,72

***** FIM *****

Fonte: SIAFI 2010.

ANEXO D – Balanço Orçamentário

***** CRITERIO DE PESQUISA *****

UNIDADE GESTORA :
 GESTAO : 00001
 MES DE REFERENCIA : DEZ / 2009
 TIPO DE BALANCO : 04
 AGRUPAMENTO : -

 POSICAO ATE: 23Jan2010 AS 10:10

UG/GESTAO:

MES DE REF.: DEZEMBRO (FECHADO) ANO (ENCERRADO)

BALANCO - ORCAMENTARIO

	PREVISAO INICIAL	PREVISAO ATUALIZADA	REALIZACAO	EXCESSO/INSUF. ARRECADACAO
R E C E I T A S				
MOVIMENTACAO FINANCEIRA				
SUB-REPASSE	2.403.555,15	2.403.555,15	1.904.299,03	499.256,12
TOTAL	2.403.555,15	2.403.555,15	1.904.299,03	499.256,12
DEFICIT TOTAL	0,00	0,00	468.696,12	-468.696,12
TOTAL GERAL	2.403.555,15	2.403.555,15	2.372.995,15	30.560,00

	DOTACAO INICIAL	DOTACAO ATUALIZADA	EXECUCAO	ECONOMIA/EXCESSO EXECUCAO DESPESA
D E S P E S A S				
CREDITOS INICIAIS/SUPLEMENTARES	0,00	0,00	2.347.995,28	-2.347.995,28
DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	2.310.156,30	-2.310.156,30
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	0,00	566.184,04	-566.184,04
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	0,00	1.743.972,26	-1.743.972,26
DESPESAS DE CAPITAL	0,00	0,00	37.838,98	-37.838,98
INVESTIMENTOS	0,00	0,00	37.838,98	-37.838,98
SUBTOTAL I	0,00	0,00	2.347.995,28	-2.347.995,28
MOVIMENTACAO DE CREDITO				
CREDITO INICIAL/SUPLEMENTAR	0,00	2.373.485,15	24.999,87	2.348.485,28
DESPESAS CORRENTES	0,00	2.335.646,17	24.999,87	2.310.646,30
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	0,00	566.674,04	0,00	566.674,04
OUTRAS DESPESAS CORRENTES	0,00	1.768.972,13	24.999,87	1.743.972,26
DESPESAS DE CAPITAL	0,00	37.838,98	0,00	37.838,98
INVESTIMENTOS	0,00	37.838,98	0,00	37.838,98
SUBTOTAL II	0,00	2.373.485,15	24.999,87	2.348.485,28
TOTAL	0,00	2.373.485,15	2.372.995,15	490,00
TOTAL GERAL	0,00	2.373.485,15	2.372.995,15	490,00

***** FIM *****

Fonte: SIAFI 2010

APÊNDICE

APÊNDICE A – Entrevista com Ordenador de Despesa

PERGUNTA 1 - Como é feita a coleta dos dados necessários para montagem do planejamento?

PERGUNTA 2 - São utilizadas informações de anos anteriores para montagem destes planos de trabalhos?

PERGUNTA 3 - Como é feita esta comparação do volume de recursos recebidos com os recursos que foram planejados?

PERGUNTA 4 - Em sua opinião quais agentes ou setores são fundamentais para fins de Tomada de Decisão?

PERGUNTA 5 - Como é feito o acompanhamento pelo escalão superior e pelos demais agentes da unidade do andamento da execução das despesas?

PERGUNTA 6 - Ao iniciar o ano, o senhor tem noção de quanto será disponibilizado daquilo que foi solicitado aos Órgãos Superiores?

PERGUNTA 7 - De que maneira o senhor recebe a informação das descentralizações de créditos?

PERGUNTA 8 - Na sua opinião o SIAFI pode ser facilmente operado de maneira que sirva como uma ferramenta gerencial?

PERGUNTA 9 - Com relação aos balanços e a demonstração da variações patrimoniais, demonstrativos obrigatório da Lei nº 4.320/64, são utilizados em algum momento para se tomar decisões?

PERGUNTA 10 - Como o senhor acompanha os desembolsos financeiros?

PERGUNTA 11 - Quem elabora o Relatório de Gestão, e em sua opinião como pode auxiliar na Tomada de Decisão?

PERGUNTA 12 - Qual sua avaliação com relação a gestão, e baseado em quê?

PERGUNTA 13 - O senhor tem noção dos trabalhos executados pelos contadores na área pública?

APÊNDICE B – Entrevista com Chefe do Setor Financeiro

PERGUNTA 1 - De que maneira o senhor toma conhecimento das movimentações, de crédito, numerário, e outros?

PERGUNTA 2 - Durante a execução orçamentária é possível o Ordenador de Despesas, tomar uma decisão diferente daquela do PIT ?

PERGUNTA 3 - O SIAFI é utilizado como uma ferramenta gerencial?

PERGUNTA 4 - Quais transações retornam dados importantes para serem apresentados ao Ordenador de Despesa?

PERGUNTA 5 - Os Balanços e a DVP exigidos pela Lei nº 4.320/64 são utilizados para fins gerenciais?

PERGUNTA 6 - Qual o papel o Setor Financeiro exerce na fase de desembolso de numerário?

PERGUNTA 7 - Como se pode acompanhar durante o ano a execução dos programas e das ações governamentais?

PERGUNTA 8 - Como são levantadas as informações para confecção do Relatório de Gestão?