

**TÍTULO DO ARTIGO: INTEGRANDO CUSTOS À CONTABILIDADE PÚBLICA**

**NOME DOS AUTORES:**

**Carlos Alberto Serra Negra  
Elisabete Marinho Serra Negra  
Marco Antonio Amaral Pires  
Nourival de Souza Resende Filho  
Walmir Moreira Lage**

**ENDEREÇO, TELEFONE, FAX E E-MAIL PARA CONTATO:**

Marco Antonio Amaral Pires  
Rua dos Timbiras 3.109 conj. 304,  
Barro Preto  
Belo Horizonte  
CEP 30-140.062

TELEFONE/FAX: 031-32952178

EMAIL: [maap@peritoscontabeis.com.br](mailto:maap@peritoscontabeis.com.br)

URL: [www.peritoscontabeis.com.br](http://www.peritoscontabeis.com.br)

**Apresentado e publicado nos anais do XI Congresso Brasileiro de Custos, realizado em  
Porto Seguro, Bahia, no período de 27 a 30 de junho de 2004**

## Integrando Custos à Contabilidade Pública

### RESUMO

O presente trabalho apresenta uma mudança na formatação do sistema da contabilidade pública focado na Lei Federal n.º 4.320/64 integrando os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial existentes ao sistema de custos que surge por demanda legal e pelo despertar da cidadania. O objetivo central deste trabalho é aprimorar o sistema de informação contábil do setor público, integrando-o ao sistema gerencial de apuração de custos. A metodologia utilizada foi a de bibliografia exploratória combinada com estudo de caso em uma empresa pública. Os resultados esperados consistem em ter um único sistema de informações que contemple as várias necessidades e exigências legais e, sobretudo, elevar o grau de efetividade das informações coletadas, processadas e geradas, melhorando a divulgação de dados que em última instância interessa e pertence ao cidadão, de forma eficiente, eficaz, efetiva e econômica.

### 1 INTRODUÇÃO

O vigor da Contabilidade Pública no âmbito do Direito Financeiro se apresenta nos 40 anos de vigência da Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no Art. 5, XV, b, da Constituição Federal.

A Lei 4320/64, expressada nos art. 85 e art. 99, exige que a contabilidade se organize para apurar os custos isoladamente para serviços industriais:

*Art. 85 – Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

[...]

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

Obstante, ao longo dos anos esta exigência ultrapassou os limites estanques da apuração de custos para serviços industriais e passou a exigi-la para outras necessidades, do mesmo modo que a contabilidade de custos evoluiu da área industrial para outros segmentos econômicos e sociais.

O fortalecimento da Contabilidade Pública se fez presente com a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trouxe em seu bojo inúmeras exigências de publicação de relatórios contábeis e de informações que

deverão ser repassadas a órgãos fiscalizadores da gestão pública como as Casas Legislativas, os Tribunais de Contas e em audiências públicas aos cidadãos.

Dentre as inovações de sistemas de informações por relatórios específicos da gestão fiscal surge uma exigência exposta no artigo 50 em seu parágrafo 3º da LRF, que trata da escrituração e consolidação das contas, de que a administração pública deve manter sistema de custos.

Art. 50 – Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

[...]

§ 3º - A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e acompanhamento da gestão orçamentária financeira e patrimonial.

Em outros instrumentos legais da administração pública surgem exigências de apuração de custos, como a que se expressa na Lei n.º 9.424/96, de 24 de dezembro de 1996, que dispõe sobre o fundo denominado Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério (FUNDEF), o qual teve natureza contábil e implantada, automaticamente, desde de 12 de janeiro de 1998. No art. 2º da Lei do FUNDEF expressa-se que deverá ser garantido o repasse financeiro aos entes federativos levando-se em conta o valor mínimo anual por aluno, considerando-se, ainda, a diferenciação de custo por aluno, segundo os níveis de ensino e tipos de estabelecimento.

A contabilidade pública deixou de se limitar aos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, devendo estabelecer também sistema de custos. Entretanto, a apuração de custos ainda tem sido feita de forma isolada, em sistemas em forma de 'ilhas', de forma gerencial, de forma dispersa e, na maioria dos casos, de forma equivocada e inadequada quanto aos resultados.

Esta apuração deve, contudo, avançar para um modelo integrado de sistema de informação, que é definido por Moscové, Simkin e Bagranoff (2002) como "um conjunto de subsistemas inter-relacionados que funcionam em conjunto para coletar, processar, armazenar, transformar e distribuir informações para fins de planejamento, tomada de decisões e controle".

O modelo de informações da contabilidade pública se restringe aos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, como pode ser visto na figura 1. Este é um modelo tradicional e que representa a formatação do sistema contábil da área de governo, envolvendo os entes federativos, seus órgãos diretos e indiretos, autarquias e fundações.

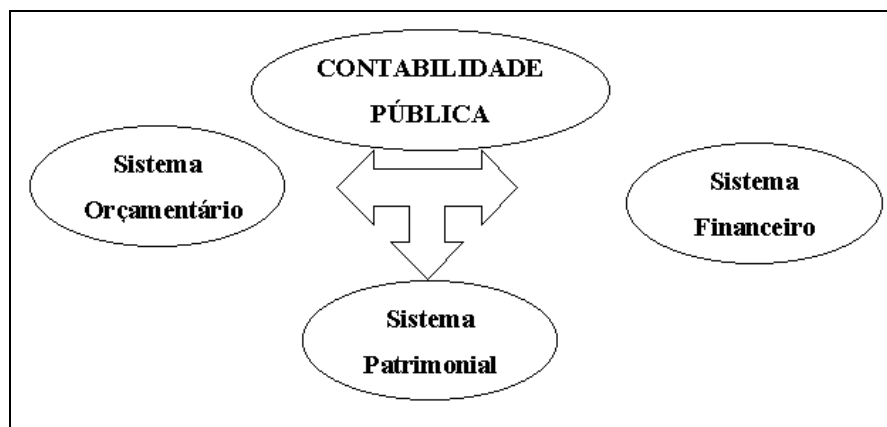


Figura 1 Subsistemas da Contabilidade Pública. Fonte: Lage (1995)

Enquanto isso, a apuração de custos tem sido feita de forma tímida e isolada. Colaborando com a necessidade de integração de dados e uso de banco de dados, Gil (1992) afirma que:

os bancos de dados estão gradativamente substituindo os arquivos com dados isolados ou integrados, em virtude das características de:

- integração dos dados organizacionais por via de seu armazenamento em uma única base de dados comum aos vários programas/sistemas de cada área empresarial;
- minimização de redundâncias ou inconsistências de dados;
- apoio à programação em face de as funções de armazenamento e recuperação de dados passarem do programa de aplicação para o sistema de gerenciamento de banco de dados (SGBD).

O que se propõe neste trabalho é justificar a busca de integração destes dados na Contabilidade Pública.

## 2 SISTEMA INTEGRADO DE INFORMAÇÃO DE CONTABILIDADE PÚBLICA

A Lei n.º 4.320/64 agrupou, como afirmam Reis e Machado Jr. (1990), duas técnicas que a tradição tem juntado em um sistema de controle: o orçamento e a contabilidade. Daí surgiu o sistema da contabilidade pública com os três sistemas tradicionais: orçamentário, financeiro e patrimonial.

A Contabilidade Pública, denominada por Silva (1991) como sendo Contabilidade Governamental, é uma especialização da Ciência Contábil, voltada para o estudo e análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública.

Segundo Andrade (2002) “o orçamento é a função primordial da gestão pública de estimar as receitas e fixar as despesas”. É neste momento que se define e formaliza, legalmente a utilização dos recursos disponíveis nas instituições públicas. O orçamento público tem sua elaboração feita pelo Poder Executivo e sua aprovação, pelo Poder Legislativo dentro do processo legislativo normal.

Estes atos e fatos administrativos compõem a idéia de sistema, que podem ser definidos como união de partes. Destacando a interação entre seus componentes, Chiavenato (1983) entende que sistemas são “conjuntos de elementos inter-

relacionados desenvolvendo uma função para atingir um ou mais objetivos ou propósitos”.

Não há necessidade de se criar modelos de contabilidade gerencial para apuração de custos, nem mesmo a continuidade de funcionamento em paralelo. Como afirmam Antony e Govindarajan (2001) “muitas das informações podem ser obtidas de um sistema único, e adaptadas para qualquer dos propósitos delineados”.

Os três sistemas da contabilidade pública quando integrados, fornece todo tipo de informação necessária para a gestão.

O sistema orçamentário é um instrumento do planejamento operacional, que relata em determinado período de tempo, o seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos, bem como os dispêndios a serem realizados. É a materialização da ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução de seus projetos. Para a elaboração do orçamento deve-se considerar o seguinte:

- os dados históricos;
- as estimativas de execução e fechamento do exercício em curso;
- projeção de valores orçamentários de receitas e despesas para fins de gestão de limites;
- a avaliação das proposições setoriais de despesas e investimentos (seleção de ações);
- emendas apresentadas no orçamento da União;
- convênios solicitados junto ao Governo do Estado.

O sistema financeiro registra, controla e demonstra a movimentação dos recursos financeiros. Tem como principal objetivo o registro financeiro do cumprimento do orçamento em função da disponibilidade dos recursos financeiros, bem como a implementação de normas para distribuição destes.

Andrade (2002) explica que para se possa cumprir a função do financeiro, durante a execução de receitas e despesas, deve-se proceder a checagens periódica das contas caixa e banco.

O sistema patrimonial é representado pelo Balanço Patrimonial, este registra a variação dos componentes patrimoniais dos bens, direitos e obrigações das células sociais da administração pública direta e indireta.

Como relatado os três sistemas englobam todas áreas do entidade pública, porém separadamente. Para definição desta integração utilizar-se-á instrumento de implementação de estratégias, expressa na figura 2.

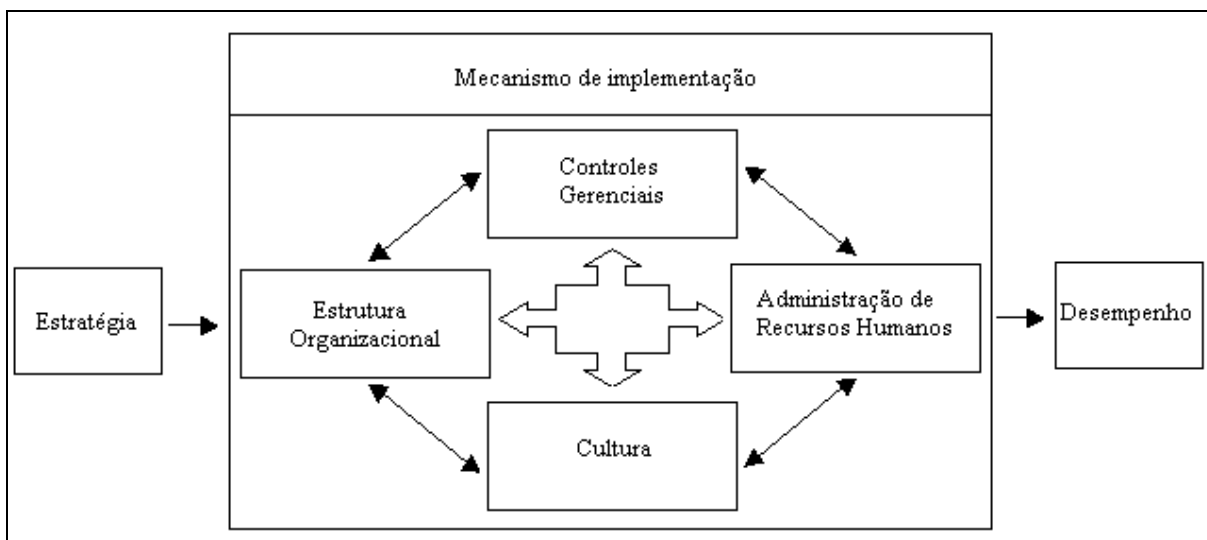


Figura 2 Mecanismo de implementação. Fonte: Antony e Govindarajan (2001)

A estrutura organizacional deve ser modificada/concebida com a nova conceituação do sistema com a integração da apuração de custos. Nas instâncias e órgãos que possuem a estrutura organizacional já definida e legalizada, basta que se introduza o elemento de custos no plano de contas contábil.

Os controles gerenciais que estimulam, evidenciam ou simplesmente apuram os custos passam ser integrados em único sistema.

Evidentemente, e ocorre em qualquer plataforma de sistemas de informações, as pessoas envolvidas devem passar por um treinamento específico quanto à metodologia de integração dos sistemas propostos. Além disso, devem estar motivadas para as mudanças.

As mudanças alteram significativamente os valores culturais, ainda mais se tratando de 40 anos de maturação do sistema contábil público com a entrada em vigência da Lei 4.320 em 1964.

Os resultados a serem obtidos dependem e muito desta estratégia de mudança. Segundo Laudon e Laudon (1999) “a introdução ou alteração de um sistema de informação tem um poderoso impacto comportamental e organizacional. Ela transforma o modo como os vários indivíduos e grupos se desempenham e interagem”.

Os agentes da mudança devem envolver e influenciar os usuários, ter um suporte gerencial necessário à percepção de todos da importância do novo sistema, com boa definição de escopo, complexidade, com detalhes organizacionais e técnicos.

Em cada organização a estratégia deve ser bem planejada e estruturada em conformidade com os instrumentos, tecnologia e pessoal envolvidos. A experiência vivida em uma empresa pública foi no sentido de buscar conceitos clássicos da área de custos e introduzi-los, gradativamente, junto aos gestores e principais usuários. A primeira fase recomendada é a do diagnóstico situacional em que se encontra a organização, do ponto de vista de pessoas, qualificação, capacidade de inter-relacionamento, tecnologia empregada, sistema contábil utilizado, abertura para

introdução de novos conceitos da área de custos e o plano de organização como um todo.

A planificação contábil atual utilizada na área pública é centrada na funcional-programática, priorizando o enfoque da despesa, onde o plano de contas inicia-se com o órgão realizador da despesa, a unidade orçamentária realizadora da despesa, a natureza da despesa em termos da funcional-programática, elemento da despesa e o item da despesa. O nível alto da informação é quem gastou e o nível mais baixo da informação é com o quê foi gasto.

A integração surge com a ampliação do plano de contas contábil da área pública com a introdução da classificação de custos, objetivando separar as atividades-meio, as atividades-fins, os tipos e naturezas dos custos.

O novo plano de contas passa a ter elementos suficientes para apuração de custos, permite a tomada de decisões e análises de desempenho, cumprindo assim, os preceitos legais exigidos pelos mais recentes instrumentos legais.

O plano de contas do novo sistema integrado acresce ao atual, sem modificar a funcional-programática alguns elementos básicos, conforme o quadro 1:

Centros de Responsabilidade (CR)	Já existente no sistema atual e depende da estrutura organizativa
Funcional-Programática (FP)	Em conformidade com as portarias da SOF (Secretaria de Orçamento e Finanças)
Elemento e itens de despesas (ED)	Em conformidade com as portarias da SOF e especificação do órgão
Tipo de custo (TC)	A ser introduzido no novo sistema
Centros de Custos (CC)	A ser introduzido no novo sistema

Quadro 1 Comparativo dos planos de contas.

Os Centros de Responsabilidade (CR) definem quem gastou. São as unidades administrativas em conformidade com estrutura da lei organizativa do órgão. O detalhamento e o nível de informação dependerá do nível hierárquico existente, desde o mais alto órgão até a última estrutura funcional.

A Funcional-programática (FP) define como se gastou. São as funções de governo, seus programas, projetos e atividades. É a estruturação central do orçamento público.

Os Elementos e itens da despesa (ED) definem o que se gastou. São as despesas efetivas em conformidade com as portarias da Secretaria de Orçamento e Finanças (SOF) na estrutura do executivo federal e das especificações do órgão. O nível de detalhamento pode chegar ao item da despesa. Por exemplo: o elemento Pessoal, vencimento e vantagens variáveis, diárias, etc.

Os Tipos de Custos (TC) definem qual foi o gasto. São as naturezas dos gastos quanto a sua classificação: Administrativo, Operacional, Planejamento Técnico Direto, Indireto, Transitório.

Os Centro de Custos (CC) definem onde de gastou. São as atividades-fins e atividades-meio que receberão todas as movimentações finais de gastos. Por exemplo: Coleta de lixo, obra, ensino fundamental etc.

A estruturação do plano de contas do sistema integrado orçamentário, financeiro, patrimonial e de custos pode ser apresentado da seguinte maneira:

#### CR - CENTROS DE RESPONSABILIDADE

- 1000 - Superintendência
- 2000 - Diretoria Administrativo-Financeiro
- 2100 - Departamento de Administração
- 2110 - Divisão de Material
- 2111 - Seção de Almoxarifado

#### FP – FUNCIONAL-PROGRAMÁTICA

- 040000000 – Administração
- 041250000 – Normatização e Fiscalização
- 041250038 – Controle Interno
- 0412500382069 – Operacionalização do controle interno

#### ED - ELEMENTOS E ITENS DE DESPESA

- 33903000 - Material de Consumo
- 33903002- Combustíveis e Lubrificantes para equipamentos e outros materiais

#### TC - TIPOS DE CUSTOS

- 1 - Administrativo Direto
- 2 - Administrativo Indireto
- 3 - Administrativo Transitório
- 4 - Planejamento Técnico Direto
- 5 - Planejamento Técnico Indireto
- 6 - Planejamento Técnico Transitório

#### CC - CENTRO DE CUSTOS

- 00 - Em suspenso
- 01 – Coleta de lixo domiciliar

Para fins de conceituação dos termos utilizados, gasto é o sacrifício desembolsado ou a desembolsar em que ativos são trocados por outros ativos ou serviços. Os gastos podem ser classificados como: investimentos, despesas e custos.

Os custos diretos são aqueles que podem ser diretamente apropriados ao centro de custo, produtos ou serviços. Por outro lado, os custos indiretos são aqueles que necessitam de algum método estatístico para a sua efetiva alocação. Considera-se para fins deste estudo que os custos transitórios e em suspenso aqueles que no



momento da classificação contábil não foi possível fazê-lo, devendo em momento oportuno alocá-lo devidamente.

A figura 3 expressa o modelo do sistema integrado contábil público com os quatro sistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial e custos.

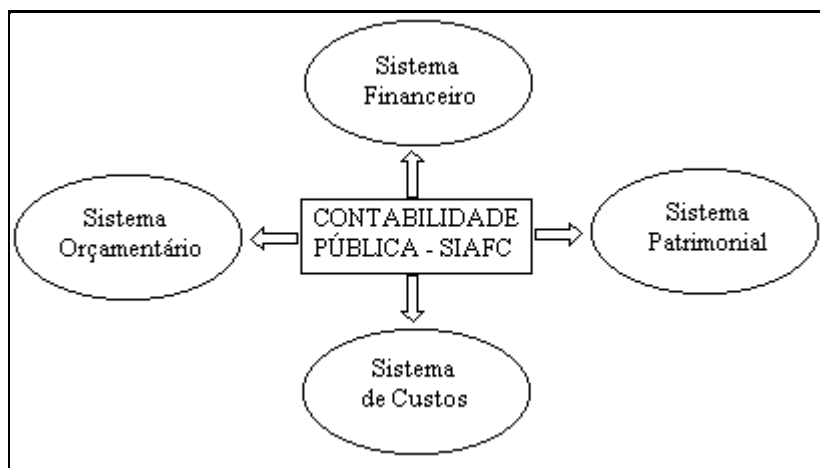


Figura 3 Sistema integrado contábil: orçamentário, financeiro, patrimonial e de custos.  
Fonte: Autores

No desenvolvimento das tarefas de integração tem-se as fases de:

- avaliação de todo o processo de administração de pessoal, cultura organizacional, postura gerencial;
- sistematização de todas as informações necessárias, dentro da lógica 'custo x benefícios' da própria informação produzida;
- avaliações dos sistemas de controles internos para checagem de dados, quanto à consistência, veracidade e relevância;
- acompanhamento da implantação do sistema integrado orçamentário/ financeiro/ patrimonial/ custos;
- pesquisa de campo (*in loco*) em diversas unidades da organização.

A formatação do sistema integrado em uma estrutura de banco de dados torna-se necessária para agilização, minimização de custos e melhoria da informação gerada.

O sistema atual Sistema de Informação Orçamentária e Financeira (SIAF) passa a ser Sistema Integrado de Informação Orçamentária, Financeira, Patrimonial e de Custos (SIAFC), com o detalhamento da informação gerada conforme exemplificado na figura 4.



Figura 4 Estrutura do Sistema de Custos Integrada ao Sistema Orçamentário, Financeiro e Patrimonial.

Fonte: Lage (1995)

O desenvolvimento do sistema integrado na estrutura dos diversos *softwares* existentes passa por uma alteração da legislação em vigor do Direito Financeiro, em especial a Lei Federal n.º 4.320/64. A empresa pública em estudo iniciou o desenvolvimento de um sistema integrado em banco de dados, mas por questões envolvendo os contratos administrativos da área pública encontra-se em compasso de espera.

Com a alteração dos sistemas existentes em base SIAF passando para a estrutura SIAFC pretende-se ter apuração de custos de forma rápida, compatível com as ansiedades e exigências de instrumentos e títulos legais e do próprio cidadão, dentro da filosofia e funcionalidade de banco de dados e sua importância, tal como expressado por Beuren (2000):

banco de dados tem como principal função viabilizar a disponibilização mais ágil dos insumos básicos ao processamento e geração de informações. Ademais, se o banco de dados funcionar como um elemento catalisador, ele poderá eliminar a redundância de dados dentro e fora da empresa, ou seja, se alguém já pesquisou um determinado material antes, esta informação estará disponível.

### 3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A proposta de integração dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial da contabilidade pública ao sistema gerencial de custos, significa uma mudança de paradigmas vivida pela administração pública nos últimos 40 anos da existência da Lei Federal n.º 4.320/64. A sua performance e revitalização em um novo ciclo de vida da contabilidade pública passam pela transformação radical do senso comum existente, em busca de melhor produtividade na produção de bens e serviços, estando associada a revoluções tecnológicas com efeitos em todo o sistema contábil atual, devendo haver mudanças de âmbito legal.

Estas mudanças e proposição da integração dos sistemas da contabilidade pública consoantes com a Era da Informação tornam o conhecimento como recurso essencial.

É preciso que os legisladores e gestores públicos mudem as atitudes, crenças e valores para a formação de organizações eficazes.

Os componentes de qualquer organização somente mudam atitudes, crenças e valores quando esta organização caminha em direção a se tornar um centro de aprendizado contínuo, quando seu órgão central, a gerência, assume uma ruptura: deixa de pensar que comanda e passa a ser o agente inspirador da mudança.

Neste sentido, o objetivo central deste trabalho dói mostrar que é primordial o sistema de informação contábil do setor público, integrado-o ao sistema gerencial de apuração de custos.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Nilton de Aquino. *Contabilidade Pública na Gestão Municipal: novos métodos após a LC n.º 101/00 e as classificações contábeis advindas da SOF e STN*. São Paulo: Atlas, 2002.

ANTONY, Robert N.; GODINDARAJAN, Vijay. *Sistemas de Controle Gerencial*. São Paulo: Atlas, 2001.

BEUREN, Ilse Maria. *Gerenciamento da Informação – Um recurso estratégico no processo de gestão empresarial*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CHIAVENATO, Idalberto. *Introdução à Teoria Geral da Administração*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

GIL, Antonio de Loureiro. *Sistemas de informações contábil/financeiros*. São Paulo: Atlas, 1992.

LAGE, Walmir Moreira. *Relatórios de custos e integração de sistemas da SLU*. Belo Horizonte: SLU, 1995.

LAUDON, Kenneth C., LAUDON, Jane P. *Gerenciamento de sistemas de informação*. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 1999.

BRASIL. Congresso. Senado. Lei complementar n.º 101, de 2000. *Coleção de leis da república Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 4 de março de 2000.

BRASIL. Congresso. Senado. Lei n.º 9.424, de 1996. *Coleção de leis da república Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 26 de dezembro de 1996.

BRASIL. Congresso. Senado. Lei n.º 4.320, de 1964. *Coleção de leis da república Federativa do Brasil*, Brasília, DF, de 17 de março de 1964.

MACHADO JR., J. Teixeira e REIS, Heraldo da Costa. *A Lei 432º comentada*. 22. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 1990.

MOSCOVE, A . Etephen *et Alli*. *Sistemas de informações contábeis*. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Lino Martins. *Contabilidade Governamental – Um enfoque administrativo*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.