

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade
e Ciência da Informação e Documentação - FACE
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais - CCA

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO

Instituto Serzedello Corrêa

Curso de Pós-Graduação em Contabilidade e Orçamento Público

CONTABILIDADE PÚBLICA: CONSISTÊNCIA DA CONFORMIDADE
CONTÁBIL EM RELAÇÃO ÀS SALVAGUARDAS DO SIAFI

Fernando Castelo Branco Craveiro
José Eliomá Oliveira Albuquerque

Brasília 2006

**FERNANDO CASTELO BRANCO CRAVEIRO
JOSÉ ELIOMÁ OLIVEIRA ALBUQUERQUE**

**CONTABILIDADE PÚBLICA: CONSISTÊNCIA DA CONFORMIDADE
CONTÁBIL EM RELAÇÃO ÀS SALVAGUARDAS DO SIAFI.**

Monografia apresentada como um dos requisitos para a conclusão do curso de Especialização em Contabilidade e Orçamento, do Programa de Pós-Graduação da Universidade de Brasília.

Orientadora: Prof^ª. Ms. Renilda de Almeida Moura.

Brasília - DF, 2006

FICHA CATALOGRÁFICA

CRAVEIRO, Fernando Castelo Branco; ALBUQUERQUE, José Eliomá Oliveira.

Contabilidade Pública: Consistência da conformidade contábil em relação às salvaguardas do SIAFI. Brasília, 2006.

63 p.

Dissertação de Pós-Graduação, apresentada à
Universidade de Brasília – Área de concentração:
Especialização em Contabilidade e Orçamento Público.

Orientadora: Profª Ms. Renilda de Almeida Moura

1. conformidade contábil. 2. consistência. 3. evidenciação. 4. registro
5. responsabilidade. 6. salvaguarda.

**FERNANDO CASTELO BRANCO CRAVEIRO
JOSÉ ELIOMÁ OLIVEIRA ALBUQUERQUE**

**CONTABILIDADE PÚBLICA: CONSISTÊNCIA DA CONFORMIDADE
CONTÁBIL EM RELAÇÃO ÀS SALVAGUARDAS DO SIAFI.**

Aprovada, em 31 de outubro de 2006.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a Ms. Renilda de Almeida Moura

Prof. Ms. Alex Laquis Resende

AGRADECIMENTOS

À Cecília e ao Luiz Fernando, que em seus sonhos permitiram a feitura desse trabalho.

Fernando.

A Deus, por ter me dado saúde e paz necessárias à conclusão deste curso.

A minha esposa Terezinha, que muito me apoiou e partilhou dos meus esforços.

Aos meus filhos André e Felipe, que me dão força para investir no futuro.

A minha família (pais, irmãos), que está sempre torcendo pela minha realização pessoal e profissional.

Eliomá.

RESUMO

Apesar de bastante hermético, o Siafi deixa a critério do executor algumas alternativas. Como proteção a essas situações não plenamente vinculadas e com o objetivo de evitar a ocorrência de erros ou omissões, o sistema dotou-se de salvaguardas denominadas conformidades, quando transfere a pessoa distinta do executor a tarefa de conferir e atestar-lhe os usuários, a base documental, as entradas de dados e os demonstrativos contábeis. Nesse trabalho, a atenção está voltada para a Conformidade Contábil, que diz respeito à responsabilidade pelos registros contábeis e demonstrações neles baseadas, no sentido de averiguar a aderência dos registros manuais às ocorrências arroladas na transação CONCONTIR, cujas equações permitem o registro automático. Tal preocupação decorre de indícios apontados pelo TCU no Acórdão n.º 1.800/2003, no tocante à falta de análise adequada por parte dos contabilistas responsáveis. Os dados levantados demonstram que em grande parte dos casos há correspondência entre as ocorrências da transação CONCONTIR e os registros de conformidade contábil manual, sendo que a falta de aderência não pode ser imputada à desídia dos contadores, notadamente em decorrência de características do sistema que privilegiam a mecanicidade das fórmulas em detrimento do livre convencimento do profissional.

Palavras-chave: conformidade contábil, consistência, evidenciação, registro, responsabilidade, salvaguarda.

ABSTRACT

Despite being a hermetic system, Siafi offers the user some alternatives. And in order to secure these non restricted operations and to prevent errors or omissions, the system presents some safeguards named conformities. It transfers to a person other than the user the duty of checking and attesting the users, the document database, the data inputs, and the account statements. In this case, the attention is focused on the Account Compliance, which means the liability for the account records and the statements based on them, in order to check conformity of the manual records compared to CONCONTIR transaction, whose equations allow automatic records. Such concern is due to some evidences reported by the TCU in the Acórdão n. 1.800/2003, which pointed to the lack of adequate analysis by the liable accountants. Information shows that in most cases there is correspondence between the occurrences of CONCONTIR transactions and the manual records of account compliance. However, this can not be attributed to accountants' negligence, specially because the characteristics of the system prefer automatic formulas to free manual operations.

Keywords: account compliance, consistence, evidence, record, liability, safeguard.

FIGURAS, GRÁFICOS E QUADROS

FIGURAS

Figura 1 – Tela da transação CONFECMES do Siafi.....	34
Figura 2 – Tela de resposta da transação CONCONTIR do Siafi.....	39
Figura 3 – Tela de resposta ao detalhamento da equação 017 - transação CONCONTIR do Siafi.....	40

GRÁFICOS

Gráfico 1 – Conformidade Contábil dos órgãos da Administração direta em 2005.....	44
Gráfico 2 – Conformidades contábeis sem restrição versus ocorrências na CONCONTIR...	45
Gráfico 3 – Conformidades contábeis com restrição versus ausência de ocorrência na CONCONTIR.....	47

QUADROS

Quadro 1 – Estruturação das contas contábeis.....	28
Quadro 2 – Estrutura do Plano de Contas do Governo Federal.....	29
Quadro 3 – Equações com indicativo de inconsistência verificadas na transação CONCONTIR.....	41

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ATUCONFCON	Atualiza Conformidade Contábil
CCONT	Coordenação-Geral de Contabilidade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CONCONFCON	Consulta Conformidade Contábil
CONCONFDOC	Consulta Conformidade de Documento
CONCONTIR	Consulta Contas a Regularizar
CONEQCONT	Consulta Equações Contábeis
CONFECMES	Consulta Calendário de Fechamento
CONINCONS	Consulta Inconsistência - outros
CONMANMF	Consulta Manual
CONORGAO	Consulta Órgão
CPR	Contas a Pagar e a Receber
CR	Com Restrição
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
DAR	Documento de Arrecadação de Documentos Municipais
DARF	Documento de Arrecadação de Documentos Federais
FASB	<i>Financial Accounting Statements Board</i>
GRU	Guia de Recolhimento da União
NE	Nota de Empenho
OB	Ordem Bancária
RP	Restos a Pagar
SFAC	<i>Statements of Financial Accounting Concepts</i>
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
SR	Sem Restrição
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UG	Unidade Gestora

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	9
1.1 O TEMA E SUA RELEVÂNCIA	9
1.2 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	11
1.3 OBJETIVOS	13
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO.....	13
1.5 PROCEDER METODOLÓGICO.....	14
2. REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA	15
2.2 CONTABILIDADE	17
3. CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL	20
3.1 ASPECTOS GERAIS.....	20
3.2 LEGISLAÇÃO BÁSICA.....	21
3.3 CAMPO DE ATUAÇÃO E FUNCIONAMENTO DA CONTABILIDADE FEDERAL	24
3.4 OPERACIONALIZAÇÃO	26
3.4.1 <i>Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.</i>	27
4. MECANISMOS DE CERTIFICAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS.....	33
4.1 CONFORMIDADE CONTÁBIL	33
4.2 EQUAÇÕES CONTÁBEIS	36
4.2.1 <i>– Consulta Contas a Regulariza – CONCONTIR</i>	38
5. LEVANTAMENTO DOS REGISTROS DE CONFORMIDADE CONTÁBIL SEM RESTRIÇÃO FRENTE AS OCORRÊNCIAS ELENCADAS NA TRANSAÇÃO CONCONTIR DO SIAFI.	42
5.1. CRITÉRIOS DA PESQUISA.	42
5.2. RESULTADO DA PESQUISA.	43
5.2.1 <i>Aspectos Positivos</i>	45
5.2.2 <i>Aspectos negativos</i>	47
6. CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES	49
7. BIBLIOGRAFIA.....	53

1. INTRODUÇÃO

1.1 O tema e sua relevância

Este trabalho está vinculado à discussão sobre tema ligado à administração pública federal, especificamente à área de conhecimento abrangida pela Contabilidade Pública, no que se refere aos mecanismos de certificação dos registros contábeis, e tem como propósito contribuir nessa área de estudo, uma vez que procura identificar ocorrências de fragilidades e propor melhorias.

A contabilidade tem por função evidenciar o patrimônio da entidade, gerando informações úteis e tempestivas com vistas à tomada de decisões. Para desincumbir-se desse mister, a contabilidade utiliza as técnicas de escrituração, levantamento de balanços, análise de balanços e auditoria. Na administração pública as operações tornam-se mais complexas devido à necessidade de registro e acompanhamento do orçamento público.

Visando melhorar o processo de informação no setor governamental, em 1987 foi implantado o Sistema de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI, no qual os lançamentos contábeis passaram a ser efetivados de forma automática, quando da entrada de documentos que demandam registros contábeis. Isso se tornou possível com a utilização de roteiros contábeis associados aos códigos de eventos ocorridos.

A multiplicidade de incumbências e a complexidade das operações que devem ser registradas pela Contabilidade exigem um esforço concentrado e a necessidade de que haja responsáveis pela certificação de que o fato ocorrido demonstre fielmente os registros efetuados, concedendo segurança às informações evidenciadas.

Considerando que qualquer operador, devidamente habilitado, pode acessar o SIAFI, emitir documentos e, conseqüentemente, efetuar registros contábeis, foram desenvolvidos mecanismos internos que buscam evidenciar a ocorrência de erros ou omissões. Um desses mecanismos é denominado de Conformidade Contábil e está ligado à responsabilidade

pelos registros contábeis e demonstrações neles baseadas. É um procedimento próprio do contabilista, razão por que se exige do responsável registro junto ao Conselho Regional de Contabilidade - CRC. Deverá ser registrada à vista de exames realizados em demonstrativos contábeis extraídos do Siafi e da situação da conformidade de suporte documental.

Neste contexto o presente trabalho desenvolve pesquisa nos órgãos integrantes da administração direta do governo federal, nos quais será observado o comportamento durante o exercício de 2005 das conformidades contábeis registradas sem restrição, em relação às ocorrências de indicativos de irregularidades constantes do próprio Sistema que registra a contabilidade do governo federal.

A pesquisa se fundamenta em proporcionar aos órgãos de controle uma resposta acerca da confiabilidade da conformidade contábil no SIAFI, no que se refere à aderência dos registros às situações de irregularidades demonstradas em mecanismo interno do próprio sistema que cria equações que evidenciam desequilíbrios ocorridos na entrada de dados. Essas equações são evidenciadas em uma transação denominada de "CONCONTIR" – Consulta Contas Irregulares.

A importância da investigação reside no fato de verificar se as salvaguardas adotadas pelo Siafi, no caso a conformidade contábil, atendem ao objetivo para o qual foram criadas, qual seja o de garantir que os registros levados ao sistema e os demonstrativos deles originados correspondem à realidade dos fatos.

Como decorrência natural, os resultados da pesquisa também contribuirão para orientar a Secretaria do Tesouro Nacional, como órgão gestor do Siafi, sobre possíveis necessidades de ajustes na sistemática atual de registro da conformidade contábil, bem como a respeito de eventuais melhorias na estruturação das equações da transação CONCONTIR.

1.2 Caracterização do problema

O SIAFI foi estabelecido segundo a premissa de que seria possível a qualquer pessoa, com o uso da tabela de eventos, realizar a escrituração dos atos e fatos da administração pública, deixando o contador liberado para as tarefas de análise. Segundo essa lógica, o sistema conduziria o responsável pela escrituração ao acerto, deixando-lhe poucas opções de escolha.

Apesar de bastante hermético, em algumas situações o SIAFI deixa a critério do executor algumas alternativas (documentos hábeis, situações, credores, classificações, retenções).

Como proteção a essas situações não plenamente vinculadas e com o objetivo de evitar a ocorrência de erros ou omissões, o sistema dotou-se de salvaguardas denominadas de conformidades.

Esses mecanismos de certificação atualmente são: conformidade diária, conformidade de suporte documental, conformidade contábil e conformidade de operadores.

Em 2003, como resultado de auditoria realizada na Secretaria do Tesouro Nacional com vistas a verificar se a Contabilidade Pública federal, nos três Poderes da União, estava sendo realizada de acordo com o que dispõem as normas de contabilidade aplicáveis ao setor público, o plenário do Tribunal de Contas da União aprovou o Acórdão n.º 1.800/2003 (DOU de 9/12/2003).

Na ocasião, dentre outros pontos observados no tocante à conformidade contábil, destacou o seguinte:

a) o registro de conformidade automática desde 1999 vem ocorrendo em um número elevado de unidades gestoras. O exame dos registros demonstra que 707 Unidades Gestoras/Gestão que executaram orçamento de 1999 a 2002 não efetuaram a conformidade contábil, deixando para o sistema fazê-lo em todos os meses. Essa falta de registro é indício de que os contabilistas responsáveis não estão realizando as análises pertinentes e registrando a conformidade nos moldes regulamentares;

[...]

d) outra constatação é que o registro automático da conformidade contábil, pela limitação da análise que é feita, levou a que 829 unidades gestoras/gestão tivessem

o registro da conformidade sem restrição em todos os meses do exercício de 2001. Nos demais exercícios, a situação é parecida;
[...]
f) a incidência das restrições contábeis registradas pelos operadores contabilistas ou pelo sistema Siafi em seus nomes, demonstra que muitas dessas restrições apontam para indícios de inexatidão contábil. A restrição que mais ocorreu nos quatro exercícios examinados, a de código 203, indica que as análises pertinentes não estão sendo realizadas.

Essa preocupação do TCU deve-se à forma de funcionamento do sistema em relação ao registro da Conformidade Contábil. Isso porque, caso o responsável não registre a conformidade, o Siafi a fará de forma automática em nome do contabilista indicado no cadastro da unidade.

Esse registro automático tem por base as inconsistências indicadas pelas equações contábeis da transação CONCONTIR do SIAFI. Mas se o contabilista registrar a conformidade sem restrição, mesmo que as equações da transação CONCONTIR indiquem que estas existem, o sistema não as registrará.

O quadro detectado pelo Tribunal de Contas da União, principalmente quanto ao grande número de registros automáticos e de unidades gestoras sem restrição na conformidade constituíram indícios de que os contabilistas não vinham fazendo as análises adequadas com vistas à certificação da validade dos demonstrativos contábeis.

A auditoria do TCU, entretanto, limitou-se à observância de números obtidos via extrator de dados do SIAFI. Os dados apresentam vestígios de que a conformidade contábil não vem sendo realizada adequadamente. Contudo, não houve um procedimento de conferência com o objetivo de certificar-se de tais indícios.

Diante do exposto, pretende-se, a partir da análise dos indicadores contábeis (CONCONTIR) dos órgãos da administração direta federal no exercício de 2005, responder à seguinte indagação: Os registros de conformidade contábil sem restrição, pelo contador, guardam correlação com as ocorrências verificadas na transação CONCONTIR do Siafi?

1.3 Objetivos

O objetivo principal desse trabalho é de identificar se as conformidades contábeis registradas sem restrição, pelo contador, guardam aderência às ocorrências levantadas pela transação CONCONTIR. Especificamente, o trabalho terá os seguintes desdobramentos:

- a) descrição da forma pela qual se dá a entrada de dados no Siafi, com enfoque no plano de contas e na tabela de eventos
- b) identificação das limitações do sistema no tocante a algumas situações não plenamente vinculadas.
- c) descrição da função e da forma de funcionamento da conformidade contábil, enfatizando-se a característica do sistema que permite registrá-la automaticamente.
- d) análise da transação CONCONTIR do Siafi, cujas equações servem de parâmetro para o registro automático da conformidade contábil.
- e) realização de pesquisa dos registros de conformidade contábil manual sem restrição relativos ao exercício de 2005, e confrontá-los com as ocorrências verificadas na transação CONCONTIR do Siafi associadas a equações assinaladas com indicativo de restrição automática.

1.4 Delimitação do estudo

As irregularidades passíveis de restrição na conformidade contábil não se limitam às equações do CONCONTIR. Decerto que uma análise percuciente do balancete e dos balanços dos órgãos pesquisados apontaria outros fatos que seriam objeto de ressalvas aos demonstrativos. No entanto, algumas dessas restrições não poderiam ser traduzidas por equações. E mesmo que pudessem, em determinado ponto, ainda teriam que ser submetidas ao crivo do contador, não sendo possível ao sistema anotar-lhes de pronto uma situação de inconformidade. Esse assunto será tratado no item equações contábeis.

Dada a impossibilidade de analisar os registros contábeis e demonstrativos de cada um dos órgãos, aliada à subjetividade de alguns critérios, a pesquisa terá por base as

irregularidades levantadas pela transação CONCONTIR, mais especificamente aquelas cujas equações são assinaladas com restrição contábil.

A pesquisa limita-se, também, aos órgãos da administração direta¹, e foi realizada em cada um dos meses do exercício de 2005. O levantamento não considerou os registros de cada uma das Unidades Gestoras, mas apenas a conformidade contábil dos respectivos órgãos.

1.5 Proceder metodológico

Para o desenvolvimento deste trabalho, foi utilizada a pesquisa bibliográfica e documental. Bibliográfica por meio de artigos, livros, revistas especializadas, sites na internet, além de dissertações e textos.

Documental por tratar da análise de dados contábeis, de registro de conformidade contábil, consulta ao Manual do Siafi acerca dos procedimentos para registro da conformidade contábil e sobre o funcionamento integrado com as equações da transação CONCONTIR;

Os dados foram obtidos, dentre outros, por meio das transações SIAFI:

- CONORGAO - relação de órgãos da administração direta;
- CONCONFCON - registros de conformidade contábil sem restrição relativos aos órgãos identificados;
- CONCONTIR - registros de irregularidades associados a equações com indicação de restrição automática.

¹ V. tabela 1 – Relação dos órgãos da Administração Direta. Fonte: CONORGAO do Siafi.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Administração Pública

Segundo Meirelles (1995, p.61), Administração Pública é conceituada como:

Todo o aparelhamento do Estado preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas. A Administração não pratica atos de governo; pratica, tão-somente, atos de execução, com maior ou menor autonomia funcional, segundo a competência do órgão e de seus agentes.

Moreira Neto (2003, p.109) esclarece que a expressão Administração Pública, ou, abreviadamente, Administração, escrita com as iniciais em maiúsculas, não é designativa da atividade, mas do ente que exerce a gestão, na acepção subjetiva de Estado-administrador ou, apenas, de Governo, aqui tomado em seu sentido mais estrito, excludente das atividades legislativas e jurisdicionais.

Conforme os esclarecimentos de Kohama (2003, p.33):

Ficam de fora, portanto, do âmbito da Administração Pública, os Poderes Legislativo e Judiciário, uma vez que, os seus agentes exercem funções restritas à área de sua atuação, com independência nos assuntos de sua competência, sujeitando-se apenas aos graus e limites constitucionais e legais de jurisdição, com plena liberdade funcional.

Segundo Silva (1999, p.635), “a Administração Pública encontra suas bases na atual Constituição Federal, quando estrutura o Poder Executivo, nas várias esferas de governo, e quando, nos arts. 37 a 43, define os fundamentos de sua organização, os seus princípios e o regime do pessoal administrativo civil e militar.”

Especificamente, quanto a sua estrutura organizacional, a Administração Pública tem como área de atuação os órgãos da administração direta e os da administração indireta, conforme o art. 37 da Constituição Federal, o qual prescreve: “A administração pública direta e indireta de qualquer do Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.”

A administração direta diz respeito à estrutura organizacional do Poder Executivo, sendo a autoridade máxima o presidente da República, o governador de estado ou do Distrito Federal e o prefeito, nas esferas federal, estadual e municipal, respectivamente. No

âmbito Federal, a direção superior da Administração é exercida com o auxílio dos Ministros de Estado, conforme estabelece o art. 84, II, da Constituição Federal.

A administração indireta está relacionada à descentralização da atividade pública a entidades, tanto de direito público (autarquias) como de direito privado (paraestatais).

Para Kohama (2003, p.35-39), as autarquias são:

As entidades jurídicas de direito público interno criadas para executar atividades estatais específicas. Já as paraestatais, onde se incluem as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as fundações instituídas e mantidas pelo poder público, são entidades de personalidade jurídica de direito privado que somente podem executar atividades de interesse público, mas que não sejam privativos do Estado, por isso, a denominação de paraestatais.

O Decreto-lei 200, de 25 de fevereiro de 1967, conhecido como o decreto da Reforma Administrativa estabeleceu na Administração Federal a distinção entre a Administração Direta e a Administração Indireta. De acordo com o Art. 4º A Administração Federal compreende:

- I - A Administração Direta, que se constitui dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios.
- II - A Administração Indireta, que compreende as seguintes categorias de entidades, dotadas de personalidade jurídica própria:
 - a) Autarquias;
 - b) Empresas Públicas;
 - c) Sociedades de Economia Mista.
 - d) fundações públicas. ([Incluído pela Lei nº 7.596, de 1987](#))

O presente estudo refere-se exclusivamente aos mecanismos de certificação dos registros contábeis dos órgãos da Administração direta Federal e dos órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário.

2.2 Contabilidade

A história da contabilidade é milenar. Ludícibus (2004) informa sobre a existência de formas rudimentares de contagem de bens por volta de quatro mil anos antes de Cristo. Entretanto, segundo ele, a contabilidade moderna, com o sistema de partidas dobradas que utilizamos atualmente, só veio a se consolidar no período compreendido entre o século XIII até o início do século XVII, a partir de uma série de avanços das atividades mercantil, econômica e cultural vivenciados na Europa.

Ludícibus (2004) destaca que o capitalismo deu o impulso definitivo à contabilidade quando potencializou o seu uso e aumentou sua eficácia. Hendriksen e Breda (1999) complementam que a Revolução Industrial proporcionou enorme expansão na indústria e no comércio e, nesse período, as informações financeiras que eram geradas principalmente para fins de gestão, passaram a ser demandadas cada vez mais por acionistas, investidores, credores e pelo governo.

A Grande Depressão, resultante da crise do mercado de ações de Nova York, provocou a quebra de várias empresas tidas como promissoras e abalou a credibilidade dos contadores, que foram em parte responsabilizados por isso, no que diz respeito à confiabilidade das informações contábeis e da falta de uniformidade de procedimentos. Berle & Means (*apud* HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p.58) fizeram a crítica nos seguintes termos:

Enquanto os padrões de contabilidade não se tornarem mais rígidos, e não houver lei que imponha cânones específicos, os diretores de empresa e seus contadores serão capazes, dentro de certos limites, de apresentar as cifras que quiserem.

A Resolução CFC – nº 785, de julho de 1995 (*apud* IUDÍCIBUS, 2004, p.85), explica a confiabilidade da informação contábil da seguinte forma:

É a qualidade (atributo) que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base para suas decisões, tornando-se, assim, um elo fundamental entre o usuário e a própria informação. Para serem confiáveis, as informações contábeis, além de sua Integralidade ou Completeza, devem ser baseadas nos Princípios Fundamentais de Contabilidade (Postulados, Princípios e Convenções) e, em geral, nos preceitos da doutrina contábil.

Ainda em relação à confiabilidade da informação contábil, Hendriksen e Breda (1999, p.107), resumem que “o objetivo essencial da divulgação financeira é o fornecimento de informações úteis, isto é, relevantes e confiáveis, que possibilitem aos investidores em geral capacidade de predizer os fluxos futuros de caixa da empresa.”

Apesar de a afirmação referir-se especificamente à contabilidade privada, cujos usuários possuem interesses relacionados a investimentos, a lucro e a fluxo de caixa, dela se extrai a preocupação com a divulgação da informação, a qual também é válida para os usuários da contabilidade pública. Estes, interessados na execução orçamentário-financeira, na composição do patrimônio e suas variações, nos registros dos atos e fatos administrativos.

De acordo com o *Fasb*², a confiabilidade da informação depende dos critérios: fidelidade de representação, verificabilidade e neutralidade, para os quais estabelece os seguintes conceitos (*apud* HENDRIKSEN e BREDA, 1999, p.99-101):

- Fidelidade de representação - é a correspondência ou concordância entre uma medida ou descrição e o fenômeno que visa representar (às vezes chamada de validade);
- Verificabilidade - é a capacidade de assegurar, por meio do consenso entre mensuradores, que a informação representa o que se destina a representar ou que o método todo de mensuração foi utilizado sem erro ou viés;
- Neutralidade - é a ausência de viés, assim entendido (viés), a tendência de uma medida para situar-se mais de um lado do que de outro do que representa.

Ainda sobre o tema confiabilidade da informação, em uma ilustração denominada “hierarquia de qualidades em contabilidade”, alusiva ao SFAC 2³, o qual trata das características qualitativas da informação financeira, os autores demonstram que o

² *Financial Accounting Statements Board*, segundo Schmidt, Santos e Fernandes (2004), é o Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira, fazendo parte dos órgãos responsáveis pela regulamentação dos procedimentos e das práticas contábeis norte-americanos.

³ O SFAC 2 refere-se às características qualitativas da informação financeira. Schmidt, Santos e Fernandes (2004, p.23) explicam que o *Fasb*, no período de 1978 a 2001, emitiu sete documentos denominados SFAC - *Statements of Financial Accounting Concepts*, os quais criaram uma certa estrutura conceitual básica utilizada para estabelecer padrões de contabilidade. O SFAC 2 foi emitido em maio de 1980.

Conselho faz uma distinção entre qualidades específicas para usuários (inteligibilidade ou compreensibilidade) e específicas para decisões (relevância e confiabilidade). (HENDRIKSEN e BREDÁ, 1999, p.95-97) .

A premissa deste trabalho vincula-se, primordialmente, aos aspectos voltados à confiabilidade da informação contábil conforme definido no SFAC 2 como “A qualidade da informação que garante que a informação seja razoavelmente livre de erro e viés e represente fielmente o que visa representar.”.

3. CONTABILIDADE DO GOVERNO FEDERAL

3.1 Aspectos Gerais

Como ramo da Contabilidade, cabe à Contabilidade Pública controlar os bens, direitos e obrigações dos entes públicos. Como bem assegura Mota (2005, p. 221), “a necessidade de se medir, dimensionar, avaliar, qualificar esse patrimônio provoca o surgimento da Contabilidade Pública, ou seja, do ramo da Ciência Contábil aplicado à Administração Pública”.

A contabilidade pública, além de preocupar-se com a evidenciação do patrimônio dos entes públicos, também precisa demonstrar a execução do orçamento. Essa função decorre de exigência legal insculpida no art. 85 da Lei n.º 4.320 de 17 de março de 1964:

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.

Isso quer dizer que a Contabilidade Pública deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o ciclo orçamentário: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação. Não deve, pois, ser entendida apenas como destinada ao registro e escrituração contábil, mas também à observação da legalidade dos atos de execução orçamentária. (KOHAMA, 2003).

Em razão da completude do enunciado, que aborda com ênfase o controle orçamentário, aspecto peculiar desse ramo da Contabilidade, transcreve-se na íntegra o conceito que João Angélico emprega à Contabilidade Pública:

A Contabilidade Pública, aplicando normas de escrituração contábil, registra a previsão das receitas, a fixação das despesas e as alterações introduzidas no orçamento. Controla as operações de créditos, exerce fiscalização interna, acompanhando passo a passo a execução orçamentária, a fim de que ela se processe em conformidade com as normas gerais do Direito Financeiro. Compara a previsão e a execução orçamentárias mostrando as diferenças. Mostra a situação financeira do Tesouro. Aponta, em seus relatórios finais, o resultado da execução orçamentária e seus reflexos econômicos financeiros. Revela as variações patrimoniais resultantes ou não da execução orçamentária. Evidencia as obrigações, os direitos e os bens das entidades”. (ANGÉLICO, 1989, p. 113).

Piscitelli, Timbó e Rosa (1999, p.23) complementam informando que o acoplamento do sistema orçamentário ao contábil é uma característica importante da Contabilidade Pública, “.cujo sistema, no âmbito federal, contempla no ‘compensado’, além das contas usuais (de direitos e obrigações potenciais), as de controle orçamentário, a par de outras contas dos subsistemas de programação/execução financeira e de controle de restos a pagar.”

3.2 Legislação Básica

Dada a importância que o orçamento representa para a Contabilidade Pública, Mota (2005) chega a declarar que a Lei Orçamentária é o principal ato administrativo, constituindo-se na principal fonte de formação do patrimônio público.

A norma principal que regulamenta a Contabilidade do Governo Federal é a Lei n.º 4.320/64, normativo também aplicável às demais esferas de governo, conforme redação do art. 1.º: “Esta Lei 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 esta Lei a Contabilidade Pública:

Art. 83. 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.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

Machado Jr. e Reis (2003, p. 14) esclarecem que a referida lei foi recepcionada pela atual Constituição Federal, sendo a norma reguladora do § 9.º do art. 165 da CF de 1988. Nesse sentido, teria adquirido condição de lei complementar: “Assim, pois, enquanto a

lei complementar mencionada não for aprovada, as normas desta Lei continuam em pleno vigor, não podendo ser modificada a não ser por lei de igual hierarquia” .

O Decreto-Lei 200/67, também, buscou disciplinar a contabilidade pública em seus artigos 68 a 93 estabelece normas de administração financeira e de contabilidade. Determina que acompanhamento da execução orçamentária feito pelos órgãos de contabilidade:

Art. 68. O Presidente da República prestará anualmente ao Congresso Nacional as contas relativas ao exercício anterior, sobre as quais dará parecer prévio o Tribunal de Contas.

Art. 69. Os órgãos da Administração Direta observarão um plano de contas único e as normas gerais de contabilidade e da auditoria que forem aprovados pelo Governo.

[...]

Art. 78. O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização.

[...]

§ 5º Os documentos relativos à escrituração dos atos da receita e despesa ficarão arquivados no órgão de contabilidade analítica e à disposição das autoridades responsáveis pelo acompanhamento administrativo e fiscalização financeira e, bem assim, dos agentes incumbidos do controle externo, de competência do Tribunal de Contas.

Art. 79. A contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão.

[...]

Outra norma importante na regulamentação da Contabilidade do Governo Federal é Decreto n.º 93.872/86, que, como preparativo para implantação do Siafi, determinou a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional e estipula, no capítulo VI, regras relativas à contabilidade e à auditoria, com ênfase na padronização dos registros.

Dentre as normas de hierarquia inferior, porém não menos importante, destacam-se:

- Portaria Interministerial STN/SOF n.º 163-2001 (consolidação das contas públicas – naturezas da receita e da despesa);
- Instrução Normativa STN n.º 8/96 (institui o Plano de Contas); e
- Instrução Normativa STN n.º 5/96 (institui o Manual do Siafi).

O Manual do Siafi foi criado com o intuito de agregar todas as informações relacionadas com o sistema, de forma a servir de base de orientação imediata para os

usuários. Segundo disposições que integram a apresentação do manual⁴, seus capítulos procuram esgotar todo o assunto relacionado com o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal, incluindo rotinas, procedimentos, atividades e normas pertinentes à execução orçamentária, financeira e contábil. Ou seja, o manual é o endereço único de todas as informações relativas ao sistema, incorporando o contexto normativo da STN e substituindo as instruções normativas e normas de execução editadas até então.

Pode-se destacar como o último normativo que atribuiu responsabilidade e exigiu maior e melhor número de informações contábeis a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. Segundo o seu § 2.º do artigo 50, compete ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantar-se o conselho de gestão fiscal de que trata o art. 67, a edição de normas gerais para a consolidação das contas públicas.

Além dessa incumbência, a Lei de Responsabilidade Fiscal incrementou as informações a serem evidenciadas e publicadas pelo Relatório Resumido de Execução Orçamentária (arts. 52 e 53) e passou a exigir o Relatório de Gestão Fiscal (arts. 54 a 55), quais sejam:

[...] arts. 52 e 53:

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

- a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;
- b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

- a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;
- b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;
- c) despesas, por função e subfunção.

[...]

Art. 53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativos a:

- I - apuração da receita corrente líquida, na forma definida no inciso IV do art. 2º, sua evolução, assim como a previsão de seu desempenho até o final do exercício;
- II - receitas e despesas previdenciárias a que se refere o inciso IV do art. 50;
- III - resultados nominal e primário;
- IV - despesas com juros, na forma do inciso II do art. 4º;
- V - Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

[...]

⁴ Consulta ao código 00.03.00 da transação CONMANMF do Siafi em 27/9/2006.

Relatório de Gestão Fiscal (arts. 54 a 55)

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 [...]

Art. 55. O relatório conterà:

I - comparativo com os limites de que trata esta Lei Complementar, dos seguintes montantes:

- a) despesa total com pessoal, distinguindo a com inativos e pensionistas;
- b) dívidas consolidada e mobiliária;
- c) concessão de garantias;
- d) operações de crédito, inclusive por antecipação de receita;
- e) despesas de que trata o inciso II do art. 4^o;

II - indicação das medidas corretivas adotadas ou a adotar, se ultrapassado qualquer dos limites;

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

- a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;
- b) da inscrição em Restos a Pagar, das despesas:
 - 1) liquidadas;
 - 2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do art. 41;
 - 3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;
 - 4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados; [...]

Percebe-se que os principais normativos que regem a contabilidade pública estão voltados para a evidenciação das informações sobre o patrimônio e principalmente sobre o orçamento público.

3.3 Campo de Atuação e Funcionamento da Contabilidade Federal

O campo de atuação da Contabilidade Pública é definido pela Lei de Responsabilidade Fiscal no art. 50, III, sendo aplicável a todas as pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estados, Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público) e também às empresas estatais dependentes.

No âmbito Federal tem-se, portanto que a Contabilidade Pública aplica-se à Presidência da República e aos seus ministérios, a todos os tribunais do Poder Judiciário, ao Congresso Nacional, ao Ministério Público da União, às autarquias, às fundações e às estatais dependentes, assim entendidas aquelas que recebem recursos orçamentários para sua manutenção (PIRES, 2005).

O Sistema de Contabilidade Federal foi criado pela Lei n.º 10.180/2001 e compreende, conforme redação dos arts. 14, 15 e 16, as atividades de registro, tratamento e controle das operações relativas à administração orçamentária, financeira e patrimonial da União, com vistas à elaboração de demonstrações contábeis. Integram esse sistema, que abrange apenas o Poder Executivo, os órgãos setoriais⁵ (unidades de contabilidade dos ministérios) e um órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN.

Nos Poderes Legislativo e Judiciário e no Ministério Público da União não existe um órgão central. As respectivas unidades de contabilidade desempenham as funções de órgãos setoriais de contabilidade. Contudo, não obstante a independência do poderes, todos seguem orientação técnica da Secretaria do Tesouro Nacional, por intermédio da Coordenação Geral de Contabilidade – CCONT/STN.

A execução orçamentária, financeira e patrimonial nos três poderes (governo federal) se dá de forma semelhante. Isso porque, além de seguirem os preceitos da Lei n.º 4.320/64, todos realizam suas operações no Siafi, utilizando-se para tanto das unidades gestoras executoras.

As unidades gestoras são as menores entidades contábeis, ou seja, o menor nível em que se pode extrair demonstrações contábeis. Elas integram a estrutura administrativa dos órgãos e entidades, e recebem, por decisão interna, competência para praticar atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Atualmente, toda a administração direta e grande parte da administração indireta do Poder Executivo o integram na modalidade total⁶, incluindo-se aí todas as autarquias e

⁵O conceito de órgão setorial de contabilidade antecede a edição da Lei n.º 10.180/2001. Refere-se à área, no âmbito de cada Ministério, órgãos dos Poderes Legislativo e Judiciário e entidades da administração indireta, que tem a seu cargo a atribuição de orientar, acompanhar e analisar a contabilidade realizada pelas unidades gestoras por intermédio do Siafi. Tem ainda a competência para efetuar, quando necessário, registros contábeis de acerto nas unidades jurisdicionadas. São, em última análise, responsáveis pelos balanços das unidades gestoras da administração direta e das entidades da administração indireta. (TCU, Acórdão n.º 1.800/2003).

⁶ Modalidade de uso do em que há a utilização plena dos procedimentos orçamentários e financeiros da Unidade no Siafi, incluindo o uso do Plano de Contas da Administração Federal, consoante o código 04.12.05 do Manual Siafi.

fundações e algumas empresas públicas e sociedades de economia mista. Todos os órgãos do Poder Legislativo e do Poder Judiciário federal o integram na modalidade total.

3.4 Operacionalização

Castro e Garcia (2004) ressaltam que inicialmente a contabilidade analítica⁷ era responsável pela recepção dos documentos e preparação dos lançamentos contábeis. Com o advento do Siafi, os lançamentos passaram a ser efetuados automaticamente, como decorrência da atividade do gestor. Esse setor passou então a se preocupar com a validação dos registros que alimentam o balancete e os balanços.

Segundo Mota (2005), a automação dos lançamentos propiciada pelo Siafi oferece condições para que os órgãos de contabilidade analítica realizem suas tarefas de forma mais efetiva, pois permite a alocação dos recursos humanos disponíveis para análise, controle e acompanhamento da escrituração contábil, visto que o sistema oferece segurança razoável para o processamento adequado dos registros contábeis.

A escrituração na Contabilidade Pública, muito bem observam Lima e Castro (2000, p. 85), também se realiza a partir de documentos hábeis. Entretanto, especificam os autores:

Diferentemente da Contabilidade Comercial, que os registra em livros próprios, a Contabilidade Pública utiliza-se de documentos previstos no próprio sistema para proceder aos registros da execução orçamentária, financeira e contábil.

Certo é que a automatização dos lançamentos contábeis, que passaram a ocorrer, a partir do funcionamento do Siafi, como decorrência natural da atividade do gestor, mudou drasticamente a forma de se registrar a Contabilidade do Governo Federal, sendo mesmo muito difícil tratar-se da operacionalização contábil do Governo Federal, senão no âmbito daquele sistema.

⁷ “...é onde são recebidos e arquivados os documentos de suporte dos atos praticados pelos gestores, elaborados os documentos complementares de registros ou ajustes no sistema contábil para validação do balancete, balanços e demais demonstrativos contábeis (CASTRO e GARCIA, 2004, p. 202).

3.4.1 Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

O Manual do Siafi⁸ registra que até 1986 o Governo Federal enfrentava uma série de problemas administrativos que impediam a adequada gestão dos recursos públicos. Os demonstrativos contábeis apresentavam uma defasagem de pelo menos 45 dias a partir do encerramento do mês, tornando-os inviáveis para fins gerenciais.

Dentre os problemas existentes, destacavam-se a falta de integração entre os diversos sistemas de informações e a existência de inúmeras contas-correntes bancárias, criando estoque ocioso de moeda e dificultando a administração do caixa.

Ainda de acordo com o manual, O Siafi foi desenvolvido com o objetivo de modernizar e integrar os sistemas de programação financeira, de execução orçamentária e de contabilidade dos órgãos e entidades públicas do Governo Federal, entrando em operação já a partir de 1.º de janeiro de 1987.

Mota (2005, p. 193) estabelece o seguinte conceito para o SIAFI:

O Sistema integrando de Administração Financeira do Governo Federal – Siafi é o sistema de teleinformática que processa a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgão e entidades da Administração Federal, com a utilização de técnicas eletrônicas de tratamento de dados, objetivando minimizar custos e proporcionar eficiência e eficácia à gestão dos recursos públicos alocados no Orçamento Geral da União – OGU.

Lima e Castro (2000, p. 81.) destacam que:

O resultado dessa integração, essencialmente, abrangerá a programação financeira, a contabilidade e a administração orçamentária, integrando-as de forma que um simples lançamento possa afetar automaticamente todos os sistemas, agilizando e simplificando todos os registros contábeis, financeiros, orçamentários e patrimoniais.

Como forma de viabilizar essa integração e modernização, implantou-se o Plano de Contas Único do Governo Federal, cujo objetivo é a padronização do processo de registro e extração das informações concernentes à execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos e entidades contemplados na Lei Orçamentária Anual. Cada conta representa itens patrimoniais (bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido), elementos de

⁸ Transação CONMANMF, item 3, código 02.01.00. Consulta em 19.10.2006.

controle (contas de compensado) ou elementos de resultado (despesas e receitas), que direta ou indiretamente possam afetar a constituição ou a variação do patrimônio.

Segundo o Manual Siafi⁹:

O Plano de Contas da Administração Pública Federal é representado por um conjunto de títulos, organizados e codificados com o propósito de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de gestão, e permitir a qualquer momento, com precisão e clareza, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

São partes integrantes do Plano de Contas: a relação de contas, a tabela de eventos e os indicadores contábeis.

As contas estão estruturadas em sete níveis de desdobramento e são classificadas e codificadas de acordo com o quadro 1 abaixo:

1º NÍVEL	CLASSE	X
2º NÍVEL	GRUPO	X
3º NÍVEL	SUBGRUPO	X
4º NÍVEL	ELEMENTO	X
5º NÍVEL	SUBELEMENTO	X
6º NÍVEL	ITEM	XX
7º NÍVEL	SUBITEM	XX
CONTA CORRENTE		CÓDIGO VARIÁVEL

Quadro 1: estruturação das contas contábeis. Fonte Manual Siafi.

O primeiro nível representa a classificação máxima de agregação das contas, sendo dividido em seis classes as quais são identificadas da seguinte forma:

- 1. Ativo – as contas dessa classe representam os bens e direitos e demonstram a aplicação dos recursos. Ficam agrupadas em ordem decrescente de liquidez;
- 2. Passivo – nessa classe ficam as contas correspondentes às obrigações, evidenciando a aplicação dos recursos no Ativo. Ficam dispostas em ordem decrescente de exigibilidade;
- 3. Despesas – são as contas representativas dos recursos gastos na gestão a serem computados na apuração do resultado;
- 4. Receitas – são as contas representativas dos recursos recebidos na gestão a serem computados na apuração do resultado;

⁹ Transação CONMANMF, código 02.06.00. Consulta em 19/10/2006.

- 5. Resultado Diminutivo do Exercício – agrupa as contas representativas de variações patrimoniais diminutivas a serem computadas na apuração do resultado;
- 6. Resultado Aumentativo do Exercício – agrupa as contas representativas de variações patrimoniais aumentativas ocorridas no patrimônio.

Seguindo o critério de ordenamento das contas, exposto no quadro acima, o Plano de Contas do governo federal apresenta a seguinte estrutura básica, em nível de classe/grupo (Quadro 2):

1 – ATIVO 1.1 – Circulante 1.2 – Realizável a Longo Prazo 1.4 – Permanente 1.9 – Compensado	2 – PASSIVO 2.1 – Circulante 2.2 – Exigível a Longo Prazo 2.3 – Resultado de Exercícios Futuros 2.4 – Patrimônio Líquido 2.9 – Compensado
3 – DESPESA 3.3 – Despesas Correntes 3.4 – Despesas de Capital	4 – RECEITA 4.1 – Receitas Correntes 4.2 – Receitas de Capital
5 – RESULTADO DO EXERCÍCIO (-) 5.1 – Resultado Orçamentário 5.2 – Resultado Extra-Orçamentário	6 – RESULTADO DO EXERCÍCIO (+) 6.1 – Resultado Orçamentário 6.2 – Resultado Extra-Orçamentário 6.3 – Resultado Apurado

Quadro 2: Estrutura do Plano de Contas do Governo Federal. Fonte: Manual Siafi.

A automatização dos registros contábeis foi viabilizada mediante a unificação do plano de contas e integrado a este a tabela de eventos, que é o instrumento que transforma atos e fatos administrativos rotineiros em registros contábeis automáticos.

Como o evento representa o registro contábil de determinado ato ou fato administrativo, ressaltam Lima e Castro (2000), em sua composição é determinado um roteiro que contempla todos os lançamentos que se fizerem necessários para que esse registro seja efetuado por completo.

Os mesmos autores resumem didaticamente a sistemática da tabela de eventos:

Evento, na linguagem comum, representa um acontecimento. Pois bem, é exatamente isso que ele representa para a Contabilidade Pública. (...) As UG utilizam o evento para preencher telas (ou documento de entrada) do Siafi em substituição aos débitos e créditos utilizados pela Contabilidade Comercial, transformando os atos e fatos administrativos ocorridos em registros contábeis automáticos.” (LIMA e CASTRO, 2000, p. 105).

No início do Siafi, esclarecem Castro e Garcia (2004), a estratégia de automatização dos lançamentos contábeis teve como base a substituição da nota de

empenho e da ordem bancária, nos moldes em que eram emitidos pelo Governo, por telas do Siafi. Assim, os dados da NE e da OB passaram a integrar o sistema, possibilitando, a partir da tabela de eventos, o registro contábil automático.

Os mesmos autores destacam também a automatização do processo de liquidação da despesa, introduzida de fato pelo subsistema Contas a Pagar e a Receber – CPR:

Entre as fases do empenho e do pagamento existe a liquidação da despesa, cujo documento de suporte é uma nota fiscal, fatura, recibo etc., que tem origem externa (emitido fora do governo, pelo fornecedor). O CPR, a exemplo da utilização do código de barras pelos bancos para captar dados do fornecedor, busca os dados do documento de terceiros em telas específicas, substituindo os eventos informados pelo gestor por eventos de máquina. (CASTRO e GARCIA, 2004, p. 123/4).

O subsistema Contas a Pagar e a Receber – CPR tornou-se obrigatório para todas as Unidades Gestoras desde abril de 2004. Trata-se de uma interface disponibilizada pelo Siafi com o objetivo de tornar mais intuitivo ao usuário o processo de liquidação e pagamento da despesa. Além disso, fornece ao Tesouro Nacional informações relativas à fluência dos pagamentos da Administração Pública Federal, permitindo-lhe organizar o fluxo de caixa.

O responsável pela execução não precisa informar eventos contábeis, como anteriormente fazia na Nota de Lançamento. De posse do documento a ser inserido no sistema, que pode ser uma nota fiscal, fatura, recibo, ato de concessão de diárias, ato de concessão de suprimento de fundos etc., escolhe-se um “documento hábil” que corresponda ao fato; em seguida, deve ser selecionada uma “situação” vinculada àquele documento hábil, dentro de uma série de possibilidades apresentadas pelo sistema.

A título de exemplo, para o documento hábil NP (Nota Fiscal de pagamento/fatura), utilizado para pagamento de despesas com pessoas jurídicas não vinculadas a contratos, o CPR oferece situações como: despesas com serviços, despesas com material para consumo imediato, despesas com material permanente, despesas com material de consumo com controle do almoxarifado etc.

Definidos esses dois parâmetros, o evento é acionado automaticamente pelo sistema. O lançamento é então registrado de acordo com os dados informados pelo executor, relativos ao documento (emitente, número da nota fiscal, data de vencimento), ao favorecido (CNPJ, domicílio bancário) e à própria contabilização (número da nota de empenho, fonte de

recursos, tipo de recurso, classificação contábil em nível de subitem da despesa, alíquotas e códigos para retenção de tributos etc.).

Para as receitas, foi implantada também recentemente a Guia de Recolhimento da União – GRU, que gera automaticamente os lançamentos de arrecadação a partir de códigos de recolhimento disponíveis para consulta na transação CONCODGR do Siafi.

Depreende-se que, não obstante a automação propiciada pelo Siafi, a entrada de dados ainda depende de escolhas a serem feitas pelo gestor. Às vezes, com a ajuda de tabelas ou relações não muito elucidativas, dada a quantidade de registros ou mesmo a insuficiência de informações relativas a determinado fato.

Para facilitar a compreensão, tem-se o exemplo das situações associadas a um documento hábil do CPR. A idéia do subsistema é evitar o manejo dos eventos. No entanto, a relação de possibilidades é imensa, os títulos e as descrições são tão resumidos que tornam muito difícil a tarefa de escolha. Assim, em casos bastante freqüentes, é necessário recorrer-se ao evento que seria acionado em cada hipótese, para, a partir das contas movimentadas, definir-se a situação adequada.

Castro e Garcia (2004, p. 203) se referindo às vantagens e desvantagens do Siafi, relatam que “como tudo na vida, quando você resolve um problema outros podem aparecer”, e enumeram alguns problemas típicos de uma Contabilidade automatizada:

- Lançamentos automáticos, porque não foram emitidos diretamente pelos usuários, podem gerar saldos que ficam parados sem explicação;
- Contas com saldos invertidos, sem que se tomem medidas para regularização;
- Carência de treinamento e manualização de rotinas internas das unidades, característica que se potencializa pela crença de que tudo que está sendo feito pela máquina está correto, prescindindo de análise.

Além dessas questões relativas intrinsecamente ao sistema, já afirmamos que não obstante sua característica hermética, a execução orçamentária, financeira e patrimonial no Siafi ainda envolve escolhas a serem feitas pelo gestor. O relatório que fundamenta o Acórdão n.º 1.800/2003 do Plenário do TCU relaciona algumas dessas hipóteses:

- Identificação do evento ou do documento hábil e situação apropriados para o lançamento, considerando a semelhança existente na descrição dos códigos associados aos atos e fatos contábeis;
- Programa de trabalho e natureza da despesa no preenchimento da nota de empenho;
- Programa de trabalho, fonte de recursos, natureza da despesa na nota de empenho;
- Subitem da despesa (classificação contábil), códigos e alíquotas para retenção e recolhimento dos tributos federais, municipais e da contribuição previdenciária na liquidação via CPR;
- Códigos que identificam os favorecidos, como devedores, credores, unidades de origem, unidades de destino (CPF, CNPJ, UG, etc.);
- Tipo de recurso e vinculação de pagamento na emissão da OB e no recolhimento dos tributos.

Para minimizar essas fragilidades, Castro e Garcia (2004) salientam a importância da adoção de duas medidas: criar indicadores para que o próprio sistema sinalize a necessidade de análise dos saldos; e adotar cultura de exames rotineiros dos demonstrativos contábeis.

Para completar o que seriam lacunas, o sistema dotou-se de recursos para garantir a confiabilidade das informações. Assim é que, além da segurança inerente aos sistemas de entrada e processamento de dados, que exige senhas de acesso e níveis e perfis dos operadores, o Siafi é dotado de instrumentos de segurança denominados conformidades. (MOTA, 2005).

As conformidades, no dizer do mesmo autor, são procedimentos que possibilitam às Unidades Gestoras conferir e atestar a regularidade das operações realizadas no Siafi, consistindo em quatro espécies: conformidade diária, conformidade de suporte documental, conformidade contábil e conformidade de operadores, sendo objeto desse trabalho a conformidade contábil.

4. MECANISMOS DE CERTIFICAÇÃO DOS REGISTROS CONTÁBEIS

4.1 Conformidade Contábil

A Conformidade Contábil, segundo informações extraídas do próprio Manual do SIAFI¹⁰, consiste na responsabilidade atribuída ao contador pelos registros contábeis efetuados e demonstrações deles decorrentes. Daí a exigência de o registro ser efetuado por profissional habilitado, após examinar os demonstrativos contábeis e comprovar a existência da Conformidade de Suporte Documental¹¹. O contador deve ser qualificado, competente e estar inscrito e regular junto ao Conselho Regional de Contabilidade, além de constar no cadastro das unidades gestoras e dos órgãos, habilitando-o para tal fim.

A Conformidade Contábil se dá em níveis distintos e somente se aplica às Unidades Gestoras Executoras, assim entendidas aquelas UG que têm pessoas autorizadas a praticar atos de gestão e conseqüentemente efetuam registros contábeis. Essas UG estão subordinadas a um órgão, que por suas vezes podem ainda estar subordinados a um órgão superior.

Inicialmente, as Unidades Setoriais de Contabilidade de Unidades Gestoras, após os exames necessários, efetuam o registro da Conformidade Contábil das Unidades Gestoras – UG a elas subordinadas. Em um segundo estágio, as Setoriais Contábeis de Órgãos, com base nas conformidades contábeis das UG daquele órgão e nos respectivos demonstrativos contábeis efetuam o registro da conformidade contábil do órgão.

O registro da Conformidade Contábil é realizado por meio da transação ATUCONFCON, devendo ser efetuado até o dia útil seguinte à data de fechamento do mês, a qual é determinada pela Setorial Contábil do Órgão obedecendo a limites previamente

¹⁰ Consulta ao código 02.03.15 da transação CONMANMF do SIAFI em 1/9/2006.

¹¹ A conformidade de suporte documental consiste na certificação da existência do documento hábil que comprove e retrate as operações efetuadas. Além da guarda de documentos, a unidade deve registrar no sistema SIAFI, por meio de operador especialmente designado para esse fim, que os documentos foram recebidos, conferidos e estão à disposição dos referidos órgãos de controle.

estabelecidos pela Coordenação-Geral de Contabilidade da STN. Esses prazos podem ser verificados por meio da transação CONFECMES, conforme tela seguinte, relativa ao órgão 03000 – Tribunal de Contas da União (Figura 1):

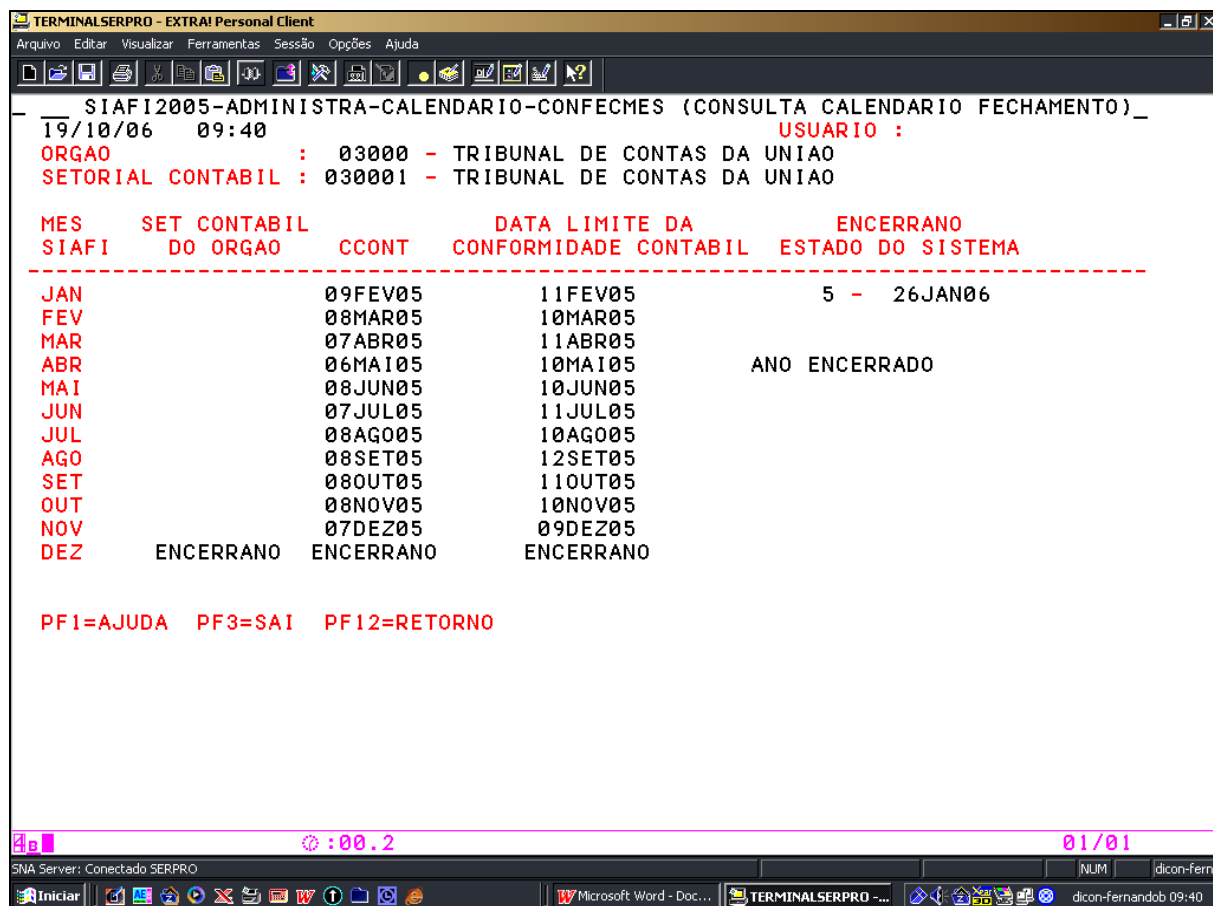


Figura 1: Tela da transação CONFECMES do Siafi.

Para garantir que nenhuma unidade deixe de registrá-la, o sistema adota o registro automático da conformidade contábil, fazendo-o a partir dos registros da conformidade de suporte documental e das inconsistências apresentadas na transação CONCONTIR.

Essa característica do sistema, especificamente com relação à conformidade contábil automática a partir das ocorrências levantadas pela transação CONCONTIR, despertou o interesse para o desenvolvimento desse trabalho, sendo que o funcionamento daquela transação e das equações que a dão suporte serão detalhadas no tópico seguinte.

Para as UG que não trabalham com a conformidade de suporte documental, além dos registros da transação CONCONTIR, as setoriais contábeis devem ainda analisar o relatório para conformidade, acompanhado da relação de ordens bancárias e dos

documentos comprobatórios da execução orçamentária, financeira e patrimonial das suas respectivas UG e/ou órgãos.

Ainda de acordo com o Manual do Siafi, da conferência levada a cabo pelos contadores responsáveis pode-se ter como resultado uma conformidade contábil sem restrição ou com restrição.

A conformidade contábil será registrada sem restrição quando forem observadas, cumulativamente, as seguintes situações:

- as Demonstrações Contábeis não apresentam inconsistências ou desequilíbrios;
- as Demonstrações Contábeis espelham as atividades fins do Órgão;
- a UG não apresenta inconsistências nas transações CONCONTIR ou CONINCONS;
- a UG tenha registrado a Conformidade de Suporte Documental de todos os dias em que ocorreram registros contábeis;

A conformidade contábil será registrada com restrição quando observada qualquer uma das seguintes situações:

- falta do registro da Conformidade de Suporte Documental (caso a UG tenha optado por essa sistemática de trabalho);
- quando há inconsistências ou desequilíbrios nas Demonstrações Contábeis;
- quando as Demonstrações Contábeis não espelham as atividades fins do Órgão;
- quando a UG possui inconsistências nas transações CONCONTIR ou CONINCONS;
- quando há inconsistências que comprometam a qualidade das informações contábeis, observados os esclarecimentos constantes no MANUAL SIAFI.

No final da data fixada para a Conformidade Contábil, o sistema a registrará automaticamente em nome do contador da UG, caso este já não a tenha registrado manualmente. A conformidade contábil automática pode ser anotada com ou sem restrição, de acordo com as inconsistências apresentadas na transação CONCONTIR, na data de fechamento do mês e com os registros da Conformidade de Suporte Documental.

Caso a UG ou o Órgão não possuam inconsistências na transação CONCONTIR e tenham registrado a Conformidade de Suporte Documental em todos os dias do mês, o sistema registrará a Conformidade Contábil sem restrição. Existindo pendências, o registro se dará com restrição, a partir de códigos definidos na transação CONRESTCON - Consulta Restrição Conformidade.

O ordenador de despesa e o Contabilista que registrou a Conformidade Contábil são responsáveis pela adequação das informações contidas nos demonstrativos contábeis da respectiva UG, mesmo que o registro tenha sido efetuado automaticamente pelo sistema.

Se a UG ou o órgão já tiver efetuado o registro da Conformidade, o sistema não fará novo registro automaticamente, mesmo que sejam verificadas pendências nas transações CONCONTIR e CONCONFDOC - Consulta Conformidade de Documento . (esta em relação à Conformidade de Suporte Documental), sendo o Contador da UG responsável pela informação. Ou seja, existindo pendências na transação CONCONTIR (e também na CONCONFDOC) as quais previamente se serão objeto de restrição automática, o Contador pode antecipar-se ao sistema e registrar manualmente a conformidade contábil, podendo fazê-la sem restrição, dada a característica do Siafi que não permite à conformidade automática se sobrepor ao registro manual.

Essa forma de funcionamento do sistema, aliada aos dados levantados pelo TCU, ensejaram a realização dessa pesquisa, no sentido de verificar-se se os registros de conformidade contábil manual guardam aderência com as ocorrências levantadas pela transação CONCONTIR do Siafi.

4.2 Equações Contábeis

O Siafi é dotado de indicadores internos denominados auditores contábeis. Castro e Garcia (2004) explicam que no fechamento diário do sistema o computador verifica as relações matemáticas que devem existir no relacionamento das contas entre os diversos sistemas contábeis. E que esses indicadores são conhecidos como equações contábeis.

De acordo com o Manual do Siafi¹², essas equações podem ser consultadas por meio da transação CONEQCONT - Consulta Equações Contábeis. Essa transação permite identificar todas as equações contábeis disponíveis no sistema, relacionando-as com seus títulos, com suas finalidades, com as contas contábeis que compõem cada um dos termos da equação e com suas amplitudes.

Além disso, a transação informa também se as equações estão ativas ou excluídas do processo lógico de geração das informações da transação CONCONTIR, bem como os respectivos códigos de restrição contábil, quando existirem.

No relatório que fundamenta o Acórdão nº. 1.800/2003 do Plenário, o TCU, após consultar as equações contábeis pela transação CONEQCONT, alertava para o fato de que “apenas 12 das 79 existentes atualmente possuem indicador de restrição contábil. Portanto, o universo de possibilidades de verificação atual da conformidade contábil automática é bastante restrito e limitado”.

Em consulta realizada à transação CONEQCONT do Siafi em 23/6/2006, conforme Anexo 3, demonstra que há 90 equações contábeis ativas, sendo que 42 delas apresentam indicador de restrição contábil. Nesse sentido, conquanto não tenha havido grande crescimento no número de equações – de 79 para 90 – pode-se constatar o esforço da STN em ampliar o número de equações que participam do processo automático da Conformidade Contábil, tendo ocorrido nesse período um incremento de 30 equações, que passaram de 12 para 42.

¹² Consulta ao código 10.05.05 da transação CONMANMF do SIAFI em 1º/9/2006.

As relações matemáticas entre as contas que compõem cada equação são verificadas diariamente pelo sistema. As inadequações porventura existentes são demonstradas na transação CONCONTIR, funcionando como alerta ao contador de alguma medida precisa ser adotada com vistas à regularização da pendência.

4.2.1 CONCONTIR – Consulta Contas a Regularizar.

Os desequilíbrios levantados pelas equações contábeis do Siafi são apresentados ao usuários na transação CONCONTIR. Segundo o Manual do sistema,¹³ essa transação tem por finalidade permitir consultar as inconsistências contábeis geradas de forma automática a partir das equações disponíveis, demonstrando-as por órgão/gestão, gestão, unidade gestora, setorial contábil, tipo de administração, código da equação, conta contábil além do código de restrição contábil, se houver. Em alguns casos, se a equação permitir, pode ainda ser consultado o documento de entrada de dados que ocasionou a inconsistência.

Caso haja ocorrências para a UG ou para o órgão na transação CONCONTIR, o sistema as identificará e relacionará cada equação contábil ao respectivo código de restrição da conformidade contábil, quando houver. Outra facilidade disponibilizada pela transação é o envio de mensagens automáticas para a UG no caso de desequilíbrio em algumas equações, alertando-a para a necessidade de serem feitos os ajustes até a data de encerramento do mês.

Veja-se o exemplo da tela da transação CONCONTIR relativa ao mês de julho de 2005 do órgão 03000 – Tribunal de Contas da União. O sistema relaciona inconsistências em oito equações, sendo que para a equação 017 – OB's canceladas, existe indicativo de restrição automática (Figura 2):

¹³ Consulta ao código 10.05.04 da transação CONMANMF do SIAFI em 1º/9/2006.

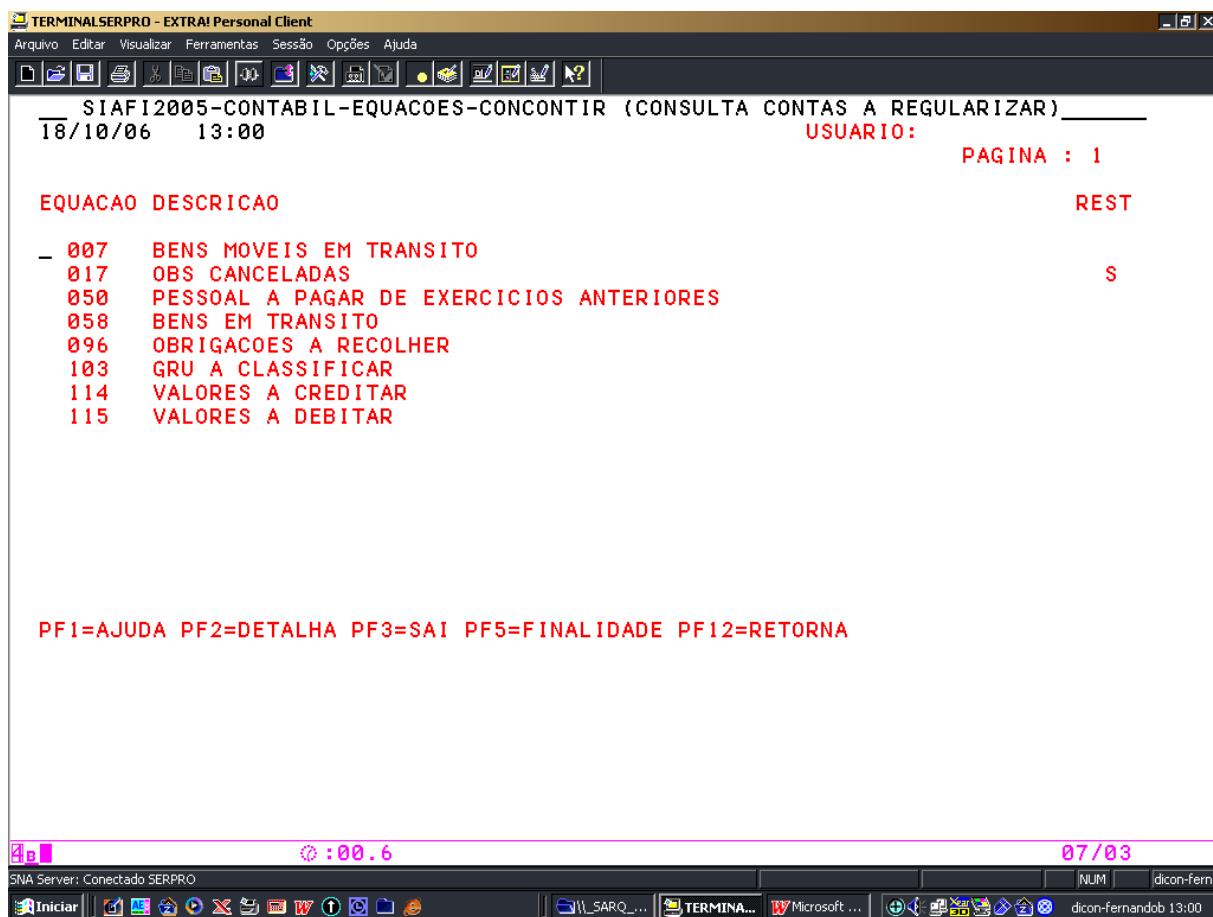


Figura 2: Tela de resposta da transação CONCONTIR do Siafi.

Detalhando-se a referida equação 017, conforme se verifica na próxima tela (Figura 3), o Siafi relaciona as contas que compõem os termos da fórmula, bem como o código e o título da restrição contábil. No caso, a restrição seria registrada sob o código 203 – saldos alongados em contas transitórias do passivo circulante. Novos e sucessivos detalhamentos permitidos pelo sistema levam à unidade gestora que apresenta a inconsistência e ao documento que a causou,.

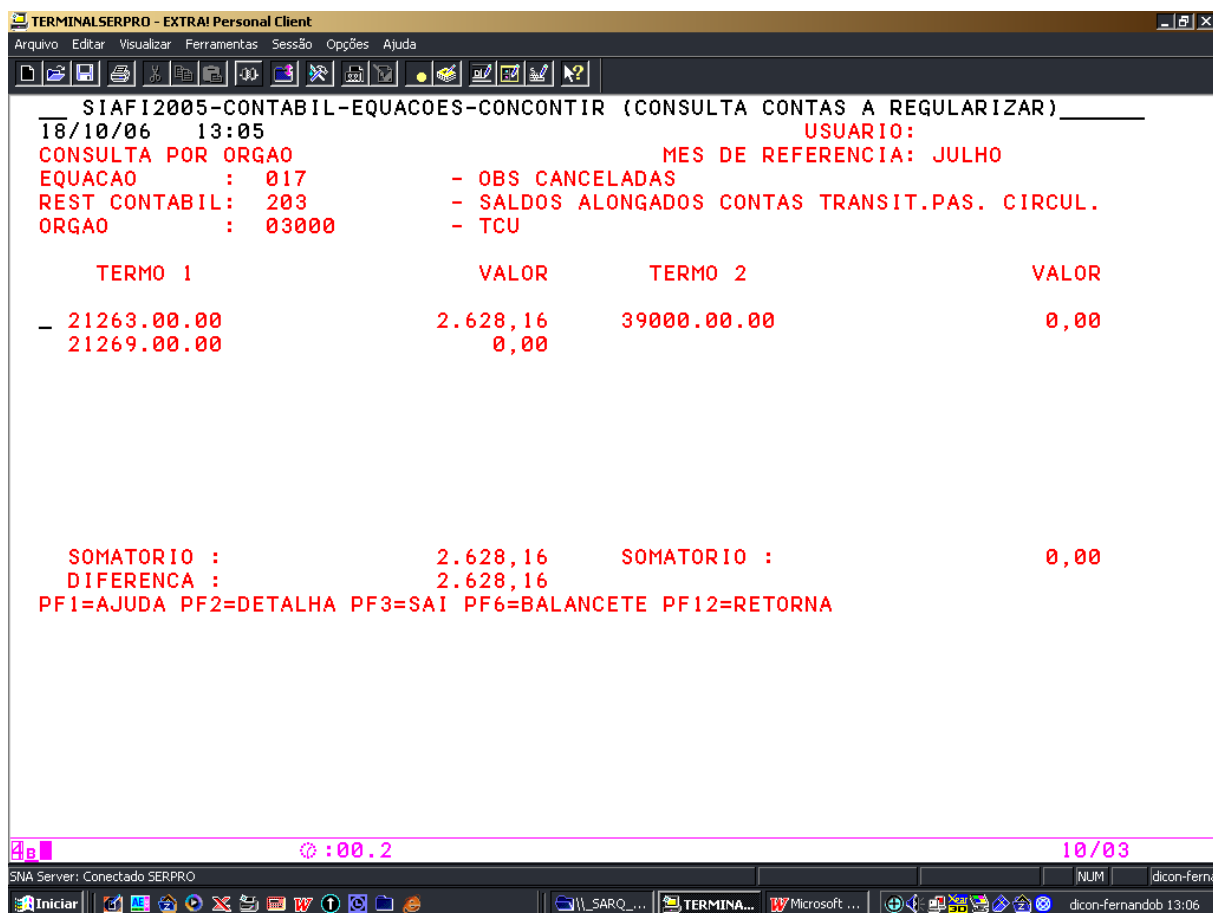


Figura 3: Tela de resposta ao detalhamento da equação 017 - transação CONCONTIR do Siafi.

Verificou-se também que algumas equações contábeis trazem muitas contas (ou às vezes agrupamento de contas) num dos termos da equação, o que as obriga a receber um tratamento genérico, dificultando-lhes o relacionamento a uma situação de inconformidade contábil e conseqüentemente diminuindo o conjunto das possibilidades de registros automáticos da conformidade contábil.

Utiliza-se o exemplo da equação 096 – obrigações a recolher, cujo primeiro termo é formado pelos grupos de contas 211100000, 211230000 e 212130000. Ora, tais grupos são compostos por uma diversidade de contas responsáveis pelo recolhimento de encargos sociais, contribuições, tributos e outras consignações, de modo que é complexo para o sistema o estabelecimento de uma situação de restrição contábil, uma vez que cada uma dessas rubricas goza de regras e prazos próprios para arrecadação.

Não obstante ter havido um crescimento do número de equações associadas a situações de restrição (de 12 para 42), o levantamento realizado na transação CONCONTIR

dos órgãos da Administração direta constatou que as ocorrências limitavam-se a apenas 13 equações, conforme quadro 3 abaixo:

Equações com ocorrências no CONCONTIR	
116	DAR A EMITIR X RECURSOS FISCAIS ESTADOS E MUNICÍPIOS
017	OBS CANCELADAS
085	SAQUES POR CARTAO DE CREDITO A CLASSIFICAR
059	DEPOSITOS NA CONTA UNICA A CLASSIFICAR
072	SALDO INVERTIDO CREDITO BLOQUEADO P REMANEJAMENTO
107	GRU ARRECADACAO X DESTINACAO
108	GRU DESTINACAO PRIMARIA X SECUNDARIA
109	RECOLHIMENTO BRUTO A REGULARIZAR
012	DARF A EMITIR X RECURSOS DA UNIAO
113	CONTROLE DE RP NAO PROCESSADO A LIQUIDAR
092	PASSIVO DE CONTRATOS INTERNOS X COMPENSADO
035	DOT E MOVIMENT DE CREDITOS ATIVOS E PASSIVOS
021	EXECUCAO DE RESTOS A PAGAR ATIVO E PASSIVO

Quadro 3: equações com indicativo de inconsistência verificadas na transação CONCONTIR.

5. LEVANTAMENTO DOS REGISTROS DE CONFORMIDADE CONTÁBIL SEM RESTRIÇÃO FRENTE AS OCORRÊNCIAS ELENCADAS NA TRANSAÇÃO CONCONTIR DO SIAFI.

5.1. Critérios da Pesquisa.

O primeiro passo da pesquisa consistiu na identificação dos órgãos da Administração direta (transação CONORGAO, opção 01 - administração direta em "tipo de administração"), excluindo-se os órgãos inativos. O SIAFI relaciona como resultado dessa consulta órgãos dos três poderes da União, não obstante se saiba que o termo Administração direta aplica-se apenas às unidades integrantes da Presidência da República e aos ministérios, restringindo-se portanto ao Poder Executivo.

Inicialmente, preferiu-se considerar apenas os órgãos superiores, para aqueles órgãos assim estruturados. Acreditava-se que a conformidade contábil dos órgãos subordinados, se registrada sem restrição, seria transferida para o órgão superior, dando-lhe confiabilidade.

Quando da realização da pesquisa, verificou-se que a conformidade para órgão superior somente começou a ser registrada a partir de junho de 2005. Dada essa condição, optou-se por analisar também cada um dos órgãos subordinados, sabendo-se que a mudança emprestaria mais credibilidade ao trabalho, uma vez que a amostra restava aumentada de 39 para 95 órgãos. Conforme Anexo 1.

Definidos os órgãos, passou-se à coleta dos respectivos registros da conformidade contábil. Para tal fim, foi utilizada a transação CONCONFCON no SIAFI 2005, tendo sido preenchido os campos "nível de conformidade" com 2 (conformidade contábil de órgão) e "tipo" com M (manual).

5.2. Resultado da Pesquisa.

Como resposta à pesquisa realizada, o sistema relacionou o registro da conformidade contábil de todos os órgãos integrantes do Siafi, identificando-os, para cada um dos meses do ano, com três possíveis situações: (SR) = sem restrição, (CR) = com restrição e (-) = sem conformidade. Os resultados, relativos aos órgãos definidos na amostra, foram levados para o Anexo 3. Nessa ocasião, verificou-se que determinados campos encontravam-se em branco, como se para aquele órgão, naquele mês, não fosse necessário registrar a conformidade. Essa situação está representada na tabela como “sem registro”.

Parte dessa ausência de registros deve-se aos órgãos superiores, cujas conformidades, como já relatado, somente passaram a ser registradas depois de junho de 2005. A possibilidade de existirem registros automáticos de conformidades contábeis foi descartada pela consulta ao tipo A (automática), que não trouxe qualquer ocorrência.

Posteriormente, levantou-se, para cada registro de conformidade contábil, a situação dos órgãos pesquisados na transação CONCONTIR, anotando-se os casos em que havia irregularidade correspondida por equação com indicação de restrição. Ressalte-se que, conquanto a idéia central fosse estabelecer essa correspondência apenas em relação às conformidades sem restrição, optou-se pela coleta de dados também relativa aos registros com restrição, com a crença de que tais dados seriam úteis para se fazer inferências acerca do resultado da pesquisa.

Os 95 órgãos pesquisados corresponderiam a um total de 1.140 (um mil cento e quarenta) registros de conformidade, resultantes da multiplicação do total de órgãos pelos número de meses do ano. Deduzindo-se 100 registros sem ocorrência, o número de conformidades reduziu-se para 1.040 (um mil e quarenta) registros.

Destes 1.040 registros de conformidade contábil, verificou-se que 377 deles, ou o equivalente a um terço, foram efetuados sem restrição. E que 663 registros, cerca de dois terços, foram lançados com restrição, conforme anexo 2:

O gráfico abaixo ilustra o resumo das conformidades contábeis de órgãos em 2005.

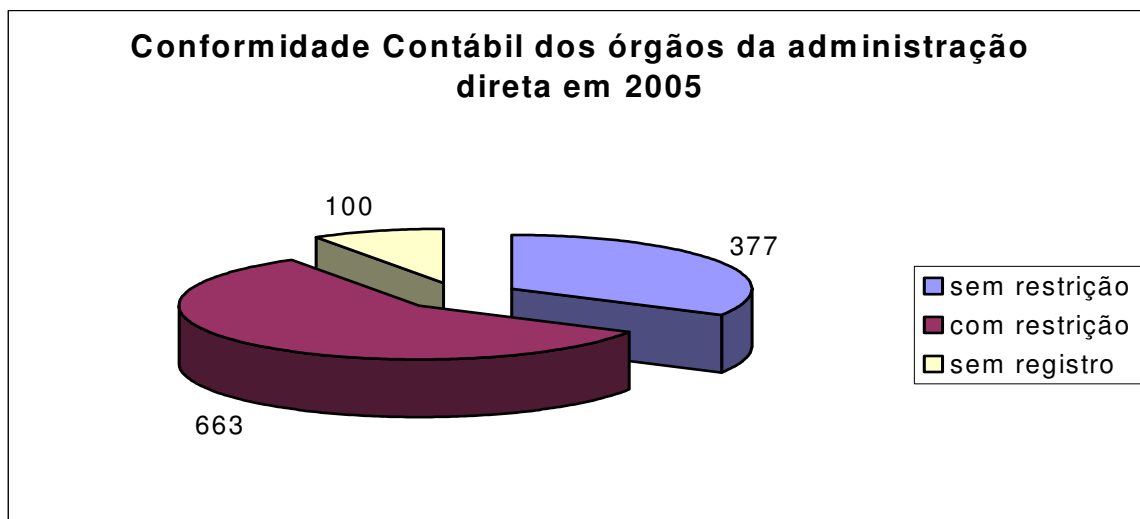


Gráfico 1: Conformidade Contábil dos órgãos da Administração Direta em 2005.

Fonte: Anexo 3

Dos registros sem restrição, que são o principal objetivo desse trabalho, constatou-se que em 78 casos a transação CONCONTIR apontava irregularidade correspondida por equação com indicação de restrição automática. Ou seja, caso o Contador responsável não registrasse manualmente as conformidades (o que o fez informando não haver restrição), o sistema as teria registrado automaticamente, assinalando-as com restrição, com fundamento nas equações da CONCONTIR (v. Gráfico 2, a seguir):

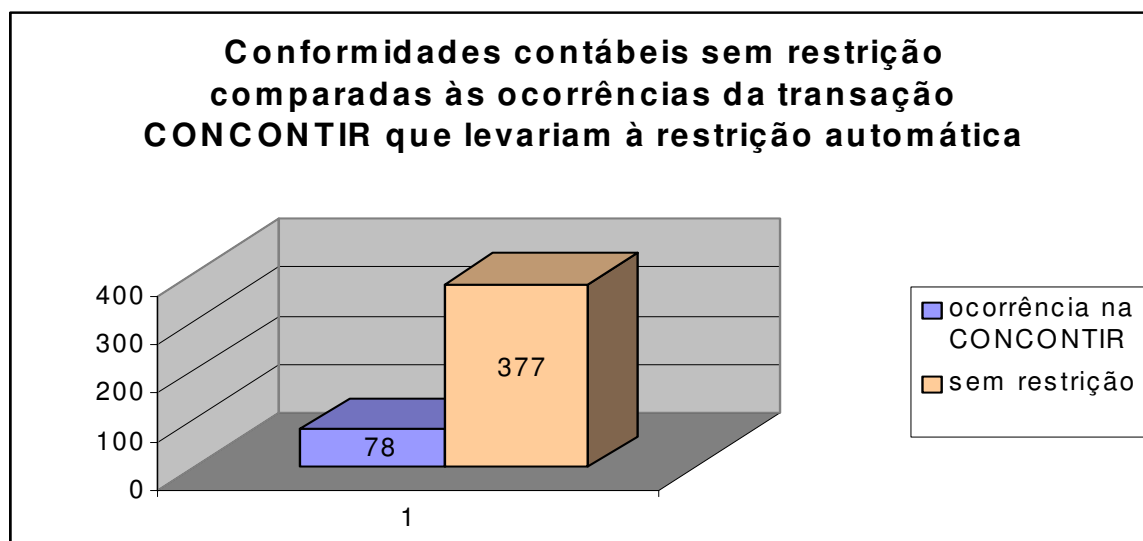


Gráfico 2: Conformidades contábeis sem restrição versus ocorrências na CONCONTIR.

Fonte: Anexo 3

5.2.1 Aspectos Positivos

A primeira característica positiva identificada diz respeito não intrinsecamente à pesquisa, mas ao resultado da comparação entre as equações da CONCONTIR à época da auditoria do TCU e atualmente. Conforme relatado no capítulo IV, o pequeno crescimento do número de equações, que passou de 79 para 90, foi compensado pelo empenho da STN para ampliar a quantidade daquelas que participam do processo automático da Conformidade Contábil. Se antes eram apenas 12, agora já são 42, observando-se um incremento de 30 equações.

Não obstante esse crescimento, percebe-se que relativamente ao total, o número de equações com indicativo de restrição automática ainda é menor que 50%. Em parte, acredita-se que pela própria dificuldade de traduzir aspectos subjetivos de avaliação em fórmulas; em parte porque várias equações assumem um caráter genérico, dada a quantidade de contas em cada um dos membros, inviabilizando a associação a uma situação de inconformidade.

Com relação à pesquisa, constatou-se evidente melhoria em relação ao número de registros automáticos. Diferentemente da situação encontrada pelo TCU nos exercícios de

1999 a 2002, quando foi identificado um número elevado de conformidades diárias automáticas, verificou-se que no exercício de 2005 todas as conformidades contábeis dos órgãos pesquisados foram registradas manualmente.

Esse dado assume aspecto de relevância, haja vista que essa mudança de comportamento ratifica a suspeição levantada pelo TCU em 2003, quando afirmava que a falta de registro manual era indício de que os contabilistas responsáveis não estavam realizando as análises pertinentes com vistas ao registro da conformidade nos moldes regulamentares.

Outro dado que corrobora o indício de que os contadores não estariam efetuando as análises devidas aos demonstrativos contábeis com vistas ao registro da conformidade, segundo o levantamento do TCU em 2003, é o número de ocorrências de conformidade contábil manual sem restrição (78 casos), mesmo existindo situação que apontava para a restrição automática na transação CONCONTIR.

Por outro lado, em grande número de casos (414, conforme gráfico 3 a seguir), em que não existia situação de restrição na transação CONCONTIR, a conformidade contábil foi registrada com restrição. Essa constatação contradiz a hipótese daquela corte de contas, conquanto permita concluir que as análises não se limitaram às ocorrências da CONCONTIR, mas incluíram outros aspectos associados aos registros e aos demonstrativos contábeis, inclusive à conformidade de suporte documental, os quais não são representados por equações.

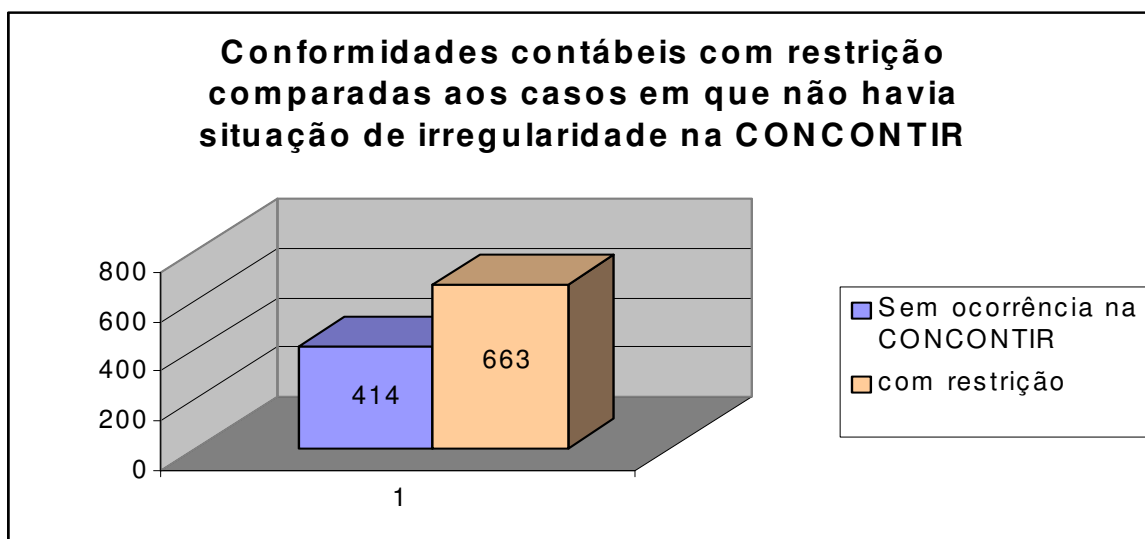


Gráfico 3: Conformidades contábeis com restrição versus ausência de ocorrência na CONCONTIR.

Fonte: Anexo 3

5.2.2 Aspectos negativos

As consultas realizadas conduziram ao convencimento de que pelo menos dois aspectos merecem ser melhorados no procedimento de registro da conformidade contábil.

O primeiro diz respeito à generalidade dos termos das equações que compõem a transação CONCONTIR. Como já explicitado, algumas equações trazem muitas contas em um dos termos da fórmula, de modo que resta praticamente impossível associá-las a uma situação de restrição, porquanto cada rubrica ou agrupamento de rubricas encerra regras específicas para o controle de seus saldos.

O segundo aspecto refere-se à impossibilidade de o contador registrar no sistema sua opinião a respeito de determinado saldo. Ou seja, os mecanismos estabelecidos pelo Siafi não permitem ao responsável pelo registro da conformidade contábil emitir um juízo de valor, à semelhança de uma nota explicativa, sobre os indicadores e demonstrativos contábeis.

Merecem destaque, ainda, os registros de conformidade manual sem restrição associados à ausência de ocorrências na transação CONCONTIR. Esse tipo fato não permite assegurar que a análise dos demonstrativos contábeis foi efetivamente realizada, visto que, dada a ausência de inconsistências ou desequilíbrios apurados automaticamente

pelo Siafi, é possível que o contabilista tenha registrado a conformidade manual sem restrição apenas para não permitir o seu registro automático, o que já deixaria forte evidência da falta da análise pertinente.

6. CONSIDERAÇÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante dos aspectos negativos identificados, é recomendável que sejam adotadas, no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional, medidas com o fim de mitigá-los, buscando a implementação de procedimentos que permitam a convivência entre as conformidades contábeis automática e manual, que sejam desenvolvidas equações mais analíticas para a transação CONCONTIR e ainda que os registros do contabilista, alusivos à conformidade contábil, sejam submetidos à supervisão quanto à eficácia e eficiência dos mesmos.

Como já relatado, não é possível ao contador emitir uma valoração quanto à ocorrência de alguma inconsistência apontada pela transação CONCONTIR.

Veja-se o exemplo da equação 017 – Ordens Bancárias Canceladas, uma das que ocorreu com mais frequência no levantamento. A finalidade dessa equação é identificar a existência de saldos referentes a OB's canceladas, cujas regularizações devem ocorrer até o fechamento do mês em que se deu o registro, sob pena de o sistema registrar a conformidade automática com restrição, tomando como referência o código de restrição 203 (saldos alongados em contas transitórias do passivo circulante).

Em grande parte dos casos, tais cancelamentos são motivados por inconsistências no domicílio bancário do favorecido, cuja regularização depende da ação de uma agente externo ao sistema, qual seja o próprio beneficiário do pagamento. Diante dessa situação, o contador vê-se diante de um dilema: transferir o saldo da conta de OB's canceladas para outra rubrica qualquer não contemplada pelas equações da CONCONTIR para fugir do controle do sistema ou deixar o saldo lá registrado, evidenciando a real situação da unidade, e submeter-se à evidenciação de restrição apontada pela transação?

Sob o ponto de vista do não enviesamento da informação contábil a segunda opção é a mais indicada, uma vez que retrata com fidelidade o fato ocorrido. Contudo, segundo os procedimentos vigentes no Siafi, tal evidenciação cobra seu preço: macula os indicadores contábeis com uma situação de restrição e lança uma suspeita sobre o contador

que não a observa quando do registro da conformidade contábil, justamente porque a ele não é dada a possibilidade de explicar porque optou pelo registro sem restrição.

Admitindo-se essa hipótese, o sistema poderia trazer ao final do mês, para determinada unidade, um registro de conformidade contábil automático com restrição e um registro de conformidade contábil manual sem restrição. O usuário da informação faria uma leitura no sentido de que o contador, ao analisar o caso que o sistema apontou como irregular, entendeu que a pouca relevância não ensejava um registro com restrição. Diferentemente, pois, do que ocorre atualmente, quando paira, sobre o contador que contraria a orientação do sistema, uma suspeição no tocante à efetiva análise dos demonstrativos contábeis.

Outro ponto trata da generalidade de algumas equações que compõem a transação CONCONTIR. Muitas delas são compostas por fórmulas que envolvem muitas contas, às vezes até grupos de contas. Quando as trata em conjunto, o sistema não consegue respeitar as regras contábeis específicas para cada rubrica.

Ao proceder dessa forma, tem-se que várias situações que poderiam ser associadas a situações de irregularidade correspondida por indicativo de restrição automática não o são. Melhor seria então que fossem as equações hoje existentes fossem distribuídas em equações com menos número de contas em cada termo, porém muito mais precisas, de modo que restaria aumentado o universo de equações associadas a situações de restrição automática.

Os casos de conformidade contábil sem restrição associados a situação de restrição na transação CONCONTIR contrariam a orientação do manual do Siafi no tocante às regras para registro, quando dizem que a conformidade contábil será registrada com restrição quando a unidade apresentar algumas situações, entre elas a ocorrência de inconsistência na transação CONCONTIR.

O número de ocorrências de conformidade contábil manual sem restrição (78 casos), mesmo existindo situação que apontava para a restrição automática na transação CONCONTIR, vai ao encontro da suposição levantada pelo TCU em 2003, no sentido de

corroborar um indício de que os contadores não estariam efetuando as análises devidas aos demonstrativos contábeis com vistas ao registro da conformidade.

Se considerado apenas esse número, não obstante o percentual de registros possa ser considerado pequeno em relação ao universo pesquisado (78 casos em 1.040 possíveis), poderia chegar à conclusão de que os registros de conformidade contábil manual não guardam aderência absoluta às ocorrências levantadas pela transação CONCONTIR associadas a equações com indicativo de restrição automática, no entanto há necessidade de analisar outros aspectos, uma vez que o sistema apresenta determinadas limitações.

Por outro lado, em quase 40% dos casos (414 de 1.040), em que não existiam situações de restrição na transação CONCONTIR, a conformidade contábil foi registrada com restrição. Essa constatação contradiz a hipótese daquela corte de contas, conquanto permite concluir que as análises não se limitaram às ocorrências da CONCONTIR, mas incluíram outros aspectos associados aos registros, aos demais indicadores e aos demonstrativos contábeis, os quais não são representados por equações.

Desse modo, considerando-se o conjunto de informações extraídas do levantamento, seria precipitado asseverar que os contadores não estão fazendo as análises devidas aos demonstrativos contábeis nem observando as irregularidades demonstradas na transação CONCONTIR. Ou seja, não se pode afirmar peremptoriamente que tal prática, qual seja de registro da conformidade contábil manual sem restrição quando existem situações que levariam à restrição automática, constitua uma burla ao sistema.

Isso porque as regras estabelecidas não permitem ao contador estabelecer um juízo de valor, de modo que lhe seja possível ponderar as situações levantadas e anotar, à semelhança de uma nota explicativa, o motivo que o levou a tal decisão. Essa característica negativa, entretanto, pode ser sanada no sistema, bastando que se permita a coexistência dos registros das conformidades automática e manual.

Daí a recomendação à Secretaria do Tesouro Nacional para que implemente uma forma alternativa de registro da conformidade contábil, onde seja possível a convivência

entre os registros automático e manual, funcionando este último como indicativo de que o contador divergiu da situação levantada pelo sistema, deixando-o desvinculado de quaisquer suposições sobre sua conduta.

Acatada a recomendação acima, teríamos dois tipos de conformidade contábil: primeira, a automática, que não poderia ser desconsiderada pelo contabilista; segunda, a manual - executada pelo contabilista. Esta seria obrigatória, sob pena de responsabilização, independentemente da existência ou não de restrição automática dada pelo sistema, mas que permitisse o registro, em espaço próprio, da opinião do contador.

Dada a responsabilidade imposta ao contabilista, quanto à divulgação da informação contábil, recomenda-se ainda uma supervisão superior sobre os registros da conformidade manual, com vistas a certificar a eficácia e eficiência dos registros.

Pelas razões expostas, acredita-se que os números levantados apontam para uma situação diametralmente oposta àquela sugerida pelo TCU. De fato, percebe-se que para o registro da conformidade contábil os contadores vêm analisando os demonstrativos e indicadores do sistema.

Dessa forma a pesquisa como um todo permite afirmar que em regra os registros de conformidade contábil manual guardam correlação com as ocorrências verificadas na transação CONCONTIR do Siafi, e se aparentemente não o fazem, pode ser devido às limitações do sistema.

7. BIBLIOGRAFIA.

ANGÉLICO, João. *Contabilidade Pública*. 7.^a ed. São Paulo: Atlas, 1989.

AZEVEDO, Maria Thereza Lopes de; LIMA, Manuel Messias Pereira; LIMA, Ana Luiza Pereira. *Introdução à Contabilidade Pública*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

BRASIL. Constituição da República Federativa de 1988. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, nº 191-A, de 05 outubro de 1988.

_____. Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 05 de maio de 2000.

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 23 de março de 1964.

CASTRO, Domingos Poubel de; GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal*. 1.^a ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução da 5.^a edição americana por Antonio Zoratto Sanvincente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade Pública. Teoria e Prática*. 9.^a ed., São Paulo: Atlas, 2003.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública – Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. São Paulo: Atlas, 2000.

MACHADO Jr., José Teixeira; REIS Heraldo da Costa. *A Lei 4.320 Comentada*. 31 ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM 2002/2003.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 20. ed., atualizada por Eurico de Andrade Azevedo, Delcio Balestero Aleixo e José Emmanuel Burle Filho. São Paulo : Malheiros, 1995.

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Curso de direito administrativo: parte introdutória, parte geral, parte especial*. 13. ed. totalmente rev., ampl. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada à Administração Pública*. 6.^a ed., Brasília: Vestcon, 2005.

PIRES, João Batista Fortes de Souza. *Contabilidade pública*. 8.^a ed., Brasília : Franco & Fortes, 2005.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. *Contabilidade Pública - uma abordagem da administração pública*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José Luiz dos; FERNANDES, Luciane Alves. *Contabilidade internacional avançada*. 1.^a ed. São Paulo : Atlas, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 16. ed., rev. e atual. nos termos da reforma constitucional até a emenda constitucional nº 20, de 15/12/1998. São Paulo : Malheiros, 1999.

ANEXOS

ANEXO 1 – RELAÇÃO DOS ÓRGÃOS DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA OBJETO DA PESQUISA

ÓRGÃOS DA ADMINISTRACAO DIRETA			
PODER LEGISLATIVO			
N.º ORDEM	CÓD. SIAFI	NOME DO ÓRGÃO	ÓRGÃO SUPERIOR
1	01000	CAMARA DOS DEPUTADOS	
2	02000	SENADO FEDERAL	
3	03000	TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIAO	
PODER JUDICIÁRIO			
N.º ORDEM	CÓD. SIAFI	NOME DO ÓRGÃO	ÓRGÃO SUPERIOR
4	10000	SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	
5	11000	SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICA	
6	12000	JUSTICA FEDERAL	
7	12800	JUSTICA FEDERAL	JUSTICA FEDERAL
8	12801	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 1A REGIAO	JUSTICA FEDERAL
9	12802	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 2A REGIAO	JUSTICA FEDERAL
10	12803	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 3A REGIAO	JUSTICA FEDERAL
11	12804	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 4A REGIAO	JUSTICA FEDERAL
12	12805	TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL - 5A REGIAO	JUSTICA FEDERAL
13	13000	JUSTICA MILITAR	
14	14000	JUSTICA ELEITORAL	
15	15000	JUSTICA DO TRABALHO	
16	16000	JUSTICA DO DISTRITO FEDERAL E DOS TERRITORIOS	
PODER EXECUTIVO E MPU			
N.º ORDEM	CÓD. SIAFI	NOME DO ÓRGÃO	ÓRGÃO SUPERIOR
17	20000	PRESIDENCIA DA REPUBLICA	
18	20101	GABINETE DA PRESIDENCIA DA REPUBLICA	PRESID.DA REPUBLICA
19	20102	GABINETE DA VICE-PRESIDENCIA DA REPUBLICA	PRESID.DA REPUBLICA
20	20103	MINISTERIO ADM.FED.REFORMA ESTADO-EM EXTINCAO	
21	20104	SECRETARIA DE ASSUNTOS ESTRATEGICOS	PRESID.DA REPUBLICA
22	20105	MINISTERIO DA DEFESA	
23	20113	MINISTERIO DO PLANEJAMENTO,ORCAMENTO E GESTAO	
24	20114	ADVOCACIA-GERAL DA UNIAO	PRESID.DA REPUBLICA
25	20125	CONTROLADORIA-GERAL DA UNIAO	GAB.PR
26	20801	SECRETARIA DE PATRIMONIO DA UNIAO/MP	MIN.PLAN.ORB.GESTAO
27	20802	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAMENTO E ADM./MP	MIN.PLAN.ORB.GESTAO
28	20803	SECRETARIA DE ADMINISTRACAO/CC/PR	GAB.PR
29	22000	MINIST. DA AGRICUL.,PECUARIA E ABASTECIMENTO	
30	22801	COMIS.EXEC.DO PLANO DA LAVOURA CACAUEIRA/MAPA	MIN.AGRICULTURA
31	22802	INSTITUTO NACIONAL DE METEOROLOGIA/MAPA	MIN.AGRICULTURA
32	22803	SECRETARIA NAC. DE DEFESA AGROPECUARIA/MAPA	MIN.AGRICULTURA
33	22804	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MAPA	MIN.AGRICULTURA
34	22805	FUNDO GERAL DO CACAU/MAPA	MIN.AGRICULTURA
35	22806	SECRET.DE DESENV.AGROPEC.E COOPERATIVISMO	MIN.AGRICULTURA
36	23000	MINISTERIO DO BEM-ESTAR SOCIAL-EM EXTINCAO	
37	24000	MINISTERIO DA CIENCIA E TECNOLOGIA	
38	24801	INSTITUTO NACIONAL DE PESQUISAS ESPACIAIS/MCT	MCT
39	24802	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAMENTO E ADM./MCT	MCT
40	25000	MINISTERIO DA FAZENDA	
41	25801	RECEITA FEDERAL DO BRASIL	MIN. DA FAZENDA
42	25802	ESCOLA DE ADMINISTRACAO FAZENDARIA/MF	MIN. DA FAZENDA
43	25803	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL	MIN. DA FAZENDA
44	25804	SUBSECRET.DE PLANEJ.,ORCAMENTO E ADM. - SPOA	MIN. DA FAZENDA
45	25805	SECRETARIA DO TESOIRO NACIONAL - STN	MIN. DA FAZENDA
46	26000	MINISTERIO DA EDUCACAO	
47	26801	SECRETARIA DE EDUCACAO BASICA	MIN. EDUCACAO
48	26802	SUBSECRETARIA DE ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS-SAA	MIN. EDUCACAO

49	28000	MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO, IND.E COMERCIO	
50	28801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MDIC	MDIC
51	30000	MINISTERIO DA JUSTICA	
52	30108	DEPARTAMENTO DE POLICIA FEDERAL	MIN.DA JUSTICA
53	30801	DEPARTAMENTO DE POLICIA FEDERAL/MJ	MIN.DA JUSTICA
54	30802	DEPARTAMENTO DE POLICIA RODOVIARIA FEDERAL/MJ	MIN.DA JUSTICA
55	30803	SUBSECRETARIA DE PLANEJ., ORCAMENTO E ADM./MJ	MIN.DA JUSTICA
56	32000	MINISTERIO DE MINAS E ENERGIA	
57	32801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MME	MME
58	33000	MINISTERIO DA PREVIDENCIA SOCIAL	
59	33801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MPS	MPS
60	34000	MINISTERIO PUBLICO DA UNIAO	
61	34801	MINISTERIO PUBLICO FEDERAL - MPF	MPU
62	34802	MINISTERIO PUBLICO DO TRABALHO - MPT	MPU
63	35000	MINISTERIO DAS RELACOES EXTERIORES	
64	36000	MINISTERIO DA SAUDE	
65	37000	MINIST. DO TRABALHO E DA PREVIDENCIA SOCIAL	
66	38000	MINISTERIO DO TRABALHO E EMPREGO	
67	38801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM/MTE	MIN. DO TRABALHO
68	38802	SECRET.DE POLITICAS PUBLICAS DE EMPREGO-SPPE	MIN. DO TRABALHO
69	38803	DELEGACIA REGIONAL DO TRABALHO/SAO PAULO/MTE	MIN. DO TRABALHO
70	39000	MINISTERIO DOS TRANSPORTES	
71	39801	SUBSECRETARIA DE ASSUNTOS ADMINISTRATIVOS/MT	M.T.
72	41000	MINISTERIO DAS COMUNICACOES	
73	41801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MC	M.C.
74	42000	MINISTERIO DA CULTURA	
75	42801	DIRETORIA DE GESTAO INTERNA/MINC	MINC
76	44000	MINISTERIO DO MEIO AMBIENTE	
77	44801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MMA	MIN. MEIO AMBIENTE
78	49000	MINISTERIO DO DESENVOLVIMENTO AGRARIO	
79	51000	MINISTERIO DO ESPORTE	
80	51801	SECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM.-SPOA/ME	MINIST. DO ESPORTE
81	52000	MINISTERIO DA DEFESA	
82	52111	COMANDO DA AERONAUTICA	MINIST.DA DEFESA
83	52121	COMANDO DO EXERCITO	MINIST.DA DEFESA
84	52131	COMANDO DA MARINHA	MINIST.DA DEFESA
85	52801	SECRETARIA DE ORGANIZACAO INSTITUCIONAL	MINIST.DA DEFESA
86	53000	MINISTERIO DA INTEGRACAO NACIONAL	
87	53801	DEPARTAMENTO DE GESTAO INTERNA/MI	MIN.INTEGR.NACIONAL
88	53802	UNID.DE GERENCIAM.DOS FUNDOS DE INVEST.-UGFIN	MIN.INTEGR.NACIONAL
89	54000	MINISTERIO DO TURISMO	
90	54801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MTUR	MINIST. DO TURISMO
91	55000	MINISTERIO DO DESENV. SOCIAL E COMBATE A FOME	
92	55801	SPOA/MDS E COMBATE A FOME	MDS
93	56000	MINISTERIO DAS CIDADES	
94	56801	SUBSECRETARIA DE PLANEJ.,ORCAM.E ADM./MCI	MINIST. DAS CIDADES
95	56902	FUNDO NACIONAL DE HAB. INTERESSE SOCIAL	MINIST. DAS CIDADES

Fonte: CONCORGAO do Siafi. Consulta realizada em 23/6/2006

Anexo 2 – EQUAÇÕES CONTÁBEIS DA TRANSAÇÃO CONEQCONT

EQUAÇÕES CONTÁBEIS DA TRANSAÇÃO CONEQCONT		
CÓDIGO	TÍTULO	RESTRIÇÃO
001	GUIAS DE RECEBIMENTO A EMITIR	S
002	COMPENSADO ATIVO X PASSIVO	
007	BENS MOVEIS EM TRANSITO	
008	RECEITA BRUTA A REGULARIZAR	
009	MATERIAIS EM TRANSITO	
010	VALORES DIFERIDOS RECEBIDOS	
011	MOV DE FUNDOS A DEBITO X MOV DE FUNDOS A CREDITO	
012	DARF A EMITIR X RECURSOS DA UNIAO	S
016	RECEITA BRUTA X RECEITA REALIZADA	
017	OBS CANCELADAS	S
018	COMP ATIVAS DIVERSAS X COMP PASSIVAS DIVERSAS	S
020	EXECUCAO DA PROGRAMACAO FINANCEIRA ATIVA E PASSIVA	
021	EXECUCAO DE RESTOS A PAGAR ATIVO E PASSIVO	S
022	COMPENSACOES ATIVAS E PASSIVAS DIVERSAS	S
023	RESP POR VAL TIT E BENS ATIVOS E PASSIVOS	S
024	GARANTIAS DE VALORES ATIVOS E PASSIVOS	S
025	DIREITOS E OBRIGACOES CONV ATIVOS E PASSIVOS	S
026	DIREITOS E OBRIG CONTRATUAIS ATIVAS E PASSIVAS	S
028	DESPESAS ANTECIPADAS A APROPRIAR	S
032	RECEITAS CORRENTES E DE CAPITAL A CLASSIFICAR	S
034	SALDOS DEVEDORES X SALDOS CREDORES	
035	DOT E MOVIMENT DE CREDITOS ATIVOS E PASSIVOS	S
040	COTA CONCEDIDA X COTA RECEBIDA	
041	REPASSE CONCEDIDO X REPASSE RECEBIDO	
042	SUB REPASSE CONCEDIDO X RECEBIDO	
043	CORRESPONDENCIA CREDITOS X CORRESPONDENCIA DEBITOS	
044	TITULOS E VALORES CONCEDIDOS X RECEBIDOS	
045	BENS DE ESTOQUE PARA ENSINO E REVENDA CONC X RECEB	
046	CONVENIOS FIRMADOS ENTRADA DE RECURSOS	
047	CONVENIOS FIRMADOS SAIDA DE RECURSOS	
048	CONVENIOS ENTRADA DE RECURSOS X TOTAL DE PARCELAS	S
049	CONVENIOS SAIDA RECURSOS X TOTAL DE PARCELAS	S
050	PESSOAL A PAGAR DE EXERCICIOS ANTERIORES	
053	MATERIAIS EM TRANSITO	
054	LIMITE REC PAG RESTOS A PAGAR X DISP LIM RP REC	
055	LIMITE CONC PAG RESTOS A PAGAR X DISP LIM RP CONC	
056	RESTITUICOES DE RECEITAS A PAGAR EM TRANSITO	S
057	LIMITE DE SAQUE EMP CONTRA ENTREGA X COTA EMPENHO	S
058	BENS EM TRANSITO	
059	DEPOSITOS NA CONTA UNICA A CLASSIFICAR	S
061	VALORES A CREDITAR DEPOSITO DIRETO NA CTU	
062	LIMITE DE SAQUE C VINC PG X RECURSOS LIBERAR P VP	
063	RESULTADO DO PERIODO BP X SUPERAVIT DEFICIT DVP	S
066	LIMITE VINC X RECURSOS A LIB P EMPENHO C ENTREGA	
067	LIM DE SAQUE P EMPENHO C ENTREGA X RECURSOS A LIB	
068	LIM SQ VINC X REC A LIB PVINC PAG GERAL INSS E DIV	
069	LIM SQ C VINC PAG X REC A LIB PVINC PAG	
070	REGISTRO EM RESULTADO PARCIAL DO EXERC ANTERIOR	
071	RESTOS A PAGAR TRANSFERIDOS	
072	SALDO INVERTIDO CREDITO BLOQUEADO P REMANEJAMENTO	S
073	SALDO INVERTIDO CREDITO BLOQU P CONTROLE INTERNO	S
074	SALDO INVERTIDO CRED DE PROJETOS P CONT INTERNO	S
075	SALDO INVERTIDO CREDITO CONTIDO PELA SOF	S
076	SALDO INVERTIDO APLICACOES FINANCEIRAS	S
077	PRECATORIOS A PAGAR	
079	GSE A EMITIR X RECURSOS DO SALARIO EDUCACAO	S
080	LIMITE DE VINCULACAO DE PAGAMENTO	
081	DES DE INDENIZACAO DE MORADIA X CONTROLE BENEFICIA	

082	GPS A EMITIR X RECURSOS PREVIDENCIARIOS	S
083	LIM RECURSOS DA PREV SOCIAL REC X CONC	
084	CORRESPONDENCIA DE CREDITOS X DEBITOS	
085	SAQUES POR CARTAO DE CREDITO A CLASSIFICAR	S
086	CODIGO DE RECEITA X CODIGO DE DESTINACAO	
087	ARREC BRUTA ATIVA X ARREC BRUTA PASSIVA	
088	SERVICOS PUBLICIDADE E PROPAGANDA	S
089	CORRESP CREDITO X CORRESP DEBITO N FINAN	
091	OUTROS MOV CREDITOS X OUTROS MOV DEBITOS	
092	PASSIVO DE CONTRATOS INTERNOS X COMPENSADO	S
093	PASSIVO DE CONTRATOS EXTERNOS X COMPENSADO	S
094	APURACAO ATRAVES DE CONTA DE CONTROLE	
095	DEPOSITOS PARA QUEM DE DIREITO	
096	OBRIGACOES A RECOLHER	
097	SUPRIMENTO DE FUNDOS A PAGAR	
098	GFIP A EMITIR X RECURSOS DA GFIP	S
099	SALDO EM CONTAS TRANSITORIAS DE DESPESAS	S
100	SALDO EM CONTAS TRANSITORIAS DE VARIACOES PASSIVAS	S
101	RESTOS A PAGAR A PAGAR	
103	GRU A CLASSIFICAR	
104	GRU CONTROLE POR CODIGO DE RECOLHIMENTO	S
105	GRU CONTROLE POR CODIGO DE DESTINACAO SECUNDARIA	S
106	GRU CONTROLE POR CODIGO DE DESTINACAO PRIMARIA	S
107	GRU ARRECADACAO X DESTINACAO	S
108	GRU DESTINACAO PRIMARIA X SECUNDARIA	S
109	RECOLHIMENTO BRUTO A REGULARIZAR	S
112	CONTROLE DE ARRECADACAO RECEITA DE UG EXTERIOR	
113	CONTROLE DE RP NAO PROCESSADO A LIQUIDAR	S
114	VALORES A CREDITAR	
115	VALORES A DEBITAR	
116	DAR A EMITIR X RECURSOS FISCAIS ESTADOS E M	S
117	GRU A EMITIR X RECURSOS DA GRU	S

Consulta realizada em 23/6/2006.

Anexo 3 – RESULTADO DA PESQUISA

QUADRO RESUMO DAS OCORRÊNCIAS DE CONFORMIDADE CONTÁBIL MANUAL ASSOCIADAS AS RESTRIÇÕES DA CONCONTIR														QUANTIFICAÇÃO				
ÓRGÃO	JAN	FEV	MAR	ABR	MAI	JUN	JUL	AGO	SET	OUT	NOV	DEZ	X			R	R	
01000	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	0				
02000	X	X	X	R	R	R	X	X	R	X	R	R	7	5		2		
03000	X	X	X	X	X	X	R	X	R	X	R	X	12	0		7		
10000	X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	X	11	1				
11000	X	R							X		X	X	4	8		1	8	
12000						X	X	X	X	X	X	X	7		5			
12800	X	X	X	X	X	X	X		X			R	9	3			2	
12801					X							R	1	11			10	
12802	X				X	X				X			4	8			8	
12803	X		X		X				X	X		X	6	6			6	
12804	X				X					X	X	X	5	7			7	
12805	R	R	R		R	X	R		R		R	R	1	11		1	1	
13000	X	X	X		R	R		R	X	R	X	R	7	5		3	1	
14000	X	R	R	X	R	X	R	X		X		R	8	4			3	
15000			R	R				R				R	0	12			6	
16000	X		X	X			R	X	R	X	X		7	5		1	3	
20000						X	X	X	X	X	X	X	7		5			
20101	R	R	R		R	R		X	R		R	R	1	11		1	2	
20102	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	0				
20103			X		X	X	X	X	X	X	X	X	9	1	2		1	
20104															12			
20105															12			
20113	R								R	R			0	12			9	
20114	X	X	X	X	X	X	X	X	X		R	R	10	2				
20125	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X	11	1			1	
20801													0	12			12	
20802													0	12			12	
20803	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R			12			
22000	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	0	12				
22801				X									1	11			11	
22802	R	R			R					R			0	12			8	
22803				X				R					1	11			10	
22804	R	R	R										0	12			9	
22805	R	R		X								X	2	10			8	
22806	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	0	9	3			
23000	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	12	0				
24000													0	12			12	
24801												X	1	11			11	
24802	R		R	R									0	12			9	
25000	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	0	12				
25801	R	R	X	R	X		R	X	R	X	X	R	6	6		2		
25802	R	R			R	R	R	R	R		R	R	0	12			2	
25803				X				R					1	11			10	
25804	R			X		R		R	R			R	1	11			7	
25805	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	R	0	12				
26000	X	R	X	R	X	R	X	R		R	R	R	7	5		6	1	
26801	X	R	X	R	X	R	X	R		X		R	8	4		4	1	
26802	X	R	X	R	X	R	X	R		R	R	R	6	6		6	1	
28000													0	9	3		9	
28801	R	R							R	R			0	12			8	

30000																				R			X		1	11				10	
30108		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		0	12				
30801						R																		X		4	8				7
30802								R																R		0	12				9
30803		R						R																R		0	11	1			7
32000																										0	7	5			7
32801	X		X		X	R				X	R	X	R	X	R	X	R	X		X	R			R	X	10	2		6	1	
33000	X																									1	11				11
33801																										0	12				12
34000	X		X	R	X		X			R	X	R	X		X		X		X		X		X		X	11	1		2		
34801	X	R		R	X		X					R												R		4	8				4
34802	X									X														R		3	9				8
35000		R		R	X	R		R		R		R		R	X	R	X	R	X	R		R		R		4	8		4		
36000		R		R				R		R		R		R		R		R		R		R		R		0	12				2
37000																															12
38000	X		X				X		X																	4	8				7
38801	X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		8	4				4	
38802																										0	12				12
38803	X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		12	0					
39000	X		X		X			R	X																	4	8				7
39801		R		R		R		R				R		R									R		0	12				5	
41000	X		X																						2	10					10
41801		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		R		0	12				1
42000	X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		12	0					
42801		R																							0	12					11
44000				R																					0	12					10
44801		R				R																			0	12					10
49000		R		R																				R		0	12				7
51000			X			X		X		X		X		X											5	7					7
51801			X		X		X		X															X	5	7					7
52000	X		X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	12	0			9		
52111		R		R	X	R		R		R		R		R	X	R	X	R	X	R	X	R		R	4	8			4		
52121	X	R	X		X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	X	R	12	0			9		
52131		R		R	X	R	X	R		R		R		R	X	R	X	R	X	R	X	R		R	6	6			4		
52801					R																			R	1	0	11				
53000																									0	7	5				7
53801		R																						R	0	12					8
53802	X																								2	10					10
54000		R		R		R	X		X		X		X		X		X		X		X		X		7	5					2
54801		R		R	X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		9	3					1
55000		R	X	R	X		X		X		X		X		X		X		X		X		X		10	2		2	1		
55801		R	X		X		X		X				R		R		X		X		X		X		8	4					1
56000	X		X		X		X		X				R	X		X		X		X		X		X	9	3					2
56801	X		X		X	R			R	X		X		X		X		X		X		X		X	10	2		1			
56902																															12
TOTALIS																											377	663	100	78	414

Legenda		Conformidade Contábil com restrição
	X	Conformidade contábil sem restrição
		Sem registro de conformidade contábil
	R	Ocorrência de equação com indicativo de restrição na CONCONTIR associada a registro de conformidade contábil sem restrição
		Ausência de equação com indicativo de restrição na transação CONCONTIR
	R	Conformidade contábil com restrição associada a ausência de equação com indicativo de restrição na CONCONTIR