

Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

**O IMPACTO DOS CUSTOS NÃO DESEMBOLSÁVEIS NO REPASSE DE  
RECURSOS PÚBLICOS PARA OS POSTOS SINE**

**Bárbara de Oliveira Mendes de Souza**

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ludmila de Melo Souza, Mestre**

Brasília, DF  
2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo Camargo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo  
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Jaime Martins de Santana  
Decano de Pesquisa e Pós-graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva  
Coordenador Geral do Programa Multiinstitucional e Inter-regional de  
Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis - Diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do Curso de Ciências Contábeis – Noturno

Universidade de Brasília – UnB  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – FACE  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais – CCA  
Bacharelado em Ciências Contábeis

**O IMPACTO DOS CUSTOS NÃO DESEMBOLSÁVEIS NO REPASSE DE  
RECURSOS PÚBLICOS PARA OS POSTOS SINE**

Monografia apresentada como pré-requisito de conclusão do curso de Ciências Contábeis da  
Universidade de Brasília – UnB.

**Bárbara de Oliveira Mendes de Souza**

**Orientadora: Prof<sup>ª</sup>. Ludmila de Melo Souza, Mestre**

Brasília, DF  
2013

## **Agradecimentos**

Á Deus pela vida e as oportunidades que me trouxeram até este ponto da trajetória.

Ao meu pai que sempre teve um conselho sábio para me dar, à minha mãe que é a minha motivação para chegar até aqui, à minha irmã Júlia que foi durante toda minha vida minha companheira, à minha irmã Sofia que é a alegria dos meus dias e aos meus familiares que me proporcionaram a base deste caminho.

Ao Anderson Miranda meu namorado, pelo amor, companheirismo, carinho e incentivo, que me ajudaram ao longo desta trajetória e estarão comigo pelos próximos passos.

Aos meus amigos pela companhia, sinceridade e apoio ao longo desses anos de universidade além da diversão de fazer parte das suas vidas.

Aos professores que tiveram a missão de repassar o conhecimento e suas experiências com o intuito de nos formar, em especial minha orientadora Prof. Ludmila de Melo Souza que aceitou orientar meu trabalho e tema, que com conhecimento, sabedoria e paixão me auxiliou na construção deste trabalho.



## RESUMO

O presente estudo se propõe a aprofundar a discussão quanto à distribuição de recursos públicos. Para cumprir com esta proposta apresentamos alguns aspectos levantados em outros estudos relacionados, estes estudos a que nos referimos são estudos que tratam sobre a implantação do sistema de custos no setor público. A metodologia do trabalho se constituiu de forma a usar os dados levantados pelo Centro de Pesquisa de Opinião Pública da Universidade de Brasília (DataUnB), adquiridos por meio do “Estudo de Custos do Sistema Nacional do Emprego - SINE”, documentado no Termo de Cooperação entre a UnB e o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) em 2011, para analisar os valores estatísticos e estudar se há impacto na distribuição dos recursos financeiros observando os valores não desembolsáveis e desembolsáveis pelos postos SINE. Os resultados do presente estudo mostram que a diferença média e absoluta de valores desembolsáveis e não desembolsáveis é significativa a ponto de impactar no resultado da prestação do serviço público a longo prazo.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO</b> .....	6
<b>2. REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	9
<b>2.1. Regime de Caixa e Competência na Administração Pública</b> .....	9
<b>2.2. Sistema Nacional do Emprego</b> .....	14
<b>3. PROCEDER METODOLÓGICO</b> .....	16
<b>4. RESULTADOS</b> .....	18
<b>4.1. Análise Descritiva</b> .....	18
<b>4.2. Teste de Médias – Custo versus Valores Desembolsáveis por período</b> .....	21
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	23
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	25

## 1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objetivo aprofundar a discussão sobre a distribuição de recursos públicos para convênios realizados com o governo federal, com base no valor de custo ou no valor dos fluxos de caixa.

Para auxiliar a compreensão do tema o estudo mostra alguns aspectos, conceitos e discussões sobre pontos que juntos constroem a discussão quanto ao repasse de recursos públicos, como, o que é contabilidade de custos, qual o seu papel na contabilidade pública, como a esta lida com as diferenças com a contabilidade financeira, para a qual a maior parte da teoria contábil é voltada, objetivos em comum, entre outros.

O objeto da contabilidade de custos é a organização, como entidade, já que a contabilidade se refere aos produtos, serviços, componentes operacionais e administrativos que formam a estrutura funcional (LEONE, 2000), também para promover a eficiência dos processos produtivos (MAUSS;SOUZA, 2008).

Para o setor público a busca da eficiência gerencial e de uma gestão pública eficaz iniciou antes da proposta de convergência internacional da contabilidade pública quando a Emenda Constitucional nº 19 foi promulgada em 1998 (MAUSS;SOUZA, 2008). No Brasil este processo está em andamento e sendo posto em prática pelas orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, produzido pela Secretaria do Tesouro Nacional, que atualmente está na 6ª edição.

Ainda antes da Emenda Constitucional nº 19, quando o art. 85 da Lei nº 4.320/64 estabeleceu que os serviços de contabilidade deveriam ser 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 (LIMA;CASTRO, 2011).

Silva (2007) aponta que na Lei 4.320/64 os custos dos serviços não foram abordados, no entanto, para sanar essa deficiência normativa, que causa impacto já que a discricionariedade é mínima em um país *codelaw* como o Brasil, foi instituído o Decreto-Lei nº 200, de 1967 que no seu Art. 79, tratava da “obrigatoriedade da contabilidade apurar os custos dos serviços para evidenciar os resultados da gestão”.

Mauss e Souza (2008) afirmam quanto aos objetivos da contabilidade de custos, no contexto governamental, deve-se atentar para o regramento do artigo 50, §3º, da LRF, que ratifica que a administração deve manter um sistema de custos que permita a avaliação e o



acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Portanto, o seu objetivo também está imposto em lei.

Apuração de custos no setor público e a eficiência do processo produtivo, em sua maior parte representada por serviços, estão ligados tanto do ponto de vista normativo quanto do ponto de vista da teoria contábil.

Para Mauss e Souza (2008, p.18):

A mensuração e o controle dos custos permite ao gestor saber quanto custa produzir cada um dos bens ou serviços públicos, o que dará a ele fundamentos para as decisões diárias, sempre observando as alternativas mais vantajosas para a sociedade. Dispondo de informações dessa natureza, Martins (2003) reitera que além da sua função legal a contabilidade de custos possui outras funções básicas, de considerável relevância e perfeitamente aplicáveis a gestão pública:

- Auxílio ao controle: sua mais importante missão é fornecer dados para o estabelecimento de padrões, orçamentos e outras formas de previsão e, num estágio imediatamente seguinte, acompanhar o efetivamente acontecido em comparação com os valores anteriormente definidos;
- Auxílio à tomada de decisão: cujo papel reveste-se de suma importância, pois consiste na alimentação de informações sobre valores relevantes que dizem respeito às consequências de curto, médio e longo prazos sobre diversas questões: medidas de corte de produtos, terceirização de atividades, fixação de preços de venda, opção de compra ou produção interna etc.

Um dos objetivos da apuração de custos para o setor público é a determinação de preços dos serviços prestados. Estes custos são despesas que compõe o orçamento. Ao longo do estudo abordamos além da importância da apuração de custos a discussão sobre a característica do regime de orçamento, baseado no trabalho de Monteiro e Gomes (2013), que aborda a discussão comparando o que aconteceu no cenário internacional quanto à modificação do orçamento para o regime de competência.

No presente trabalho observamos que a maior parte das despesas de capital que compõe o custo dos postos SINE, que ao longo do trabalho serão estudados, formam a parte do custo referente a gastos não desembolsáveis são despesas de depreciação.

A depreciação é para a contabilidade no regime de competência a forma de demonstrar como um bem sofre variação de valor ao longo do tempo. O custo do ativo imobilizado é destacado como uma despesa nos períodos contábeis em que o ativo é utilizado pela empresa. O processo contábil para esta conversão gradativa do ativo em despesa se chama, em alguns

casos, de depreciação (MARION, 1998). Para Araújo e Assaf (2004), a depreciação é a perda da capacidade do ativo em gerar benefício futuro para a empresa, ou seja, é o reconhecimento do consumo propriamente dito de um ativo imobilizado.

Apesar de todo arcabouço teórico e normativo alguns motivos pelos quais os sistemas de custos ainda não são realidade em todas as esferas do poder e da administração pública no Brasil foram inicialmente a falta de recursos para o financiamento do serviço público, devido ao investimento externo em capital. Em seguida, a hiperinflação que dominou a economia brasileira e posteriormente a incapacidade dos atores econômicos, sociais e tecnológicos que deveriam conduzir o processo (SILVA, 2007).

No entanto, destaca-se a importância do sistema de custos atual dos postos SINE, e do estudo que pretende avaliar o impacto das despesas de capital nos resultados obtidos pelo sistema de custos.

Nas últimas décadas com a estabilidade econômica do Brasil e a mudança de pensamento na gestão pública que denominamos Nova Administração Pública, tem se buscado com mais vigor a eficiência e eficácia dos processos, para enfim diminuir as diferenças de desempenho com relação ao setor privado (SILVA, 2007; HOOD, 1995).

Um estudo desenvolvido pelo Doutor Slomski em 2010, trata da importância da elaboração da Demonstração do Resultado Econômico, para ressaltar a necessidade da avaliação da eficiência dos serviços públicos através dos resultados, já o presente estudo parte de outro ponto, parte da necessidade da apuração dos custos da maneira mais clara e em conformidade com a teoria contábil.

Nesse sentido, o objetivo desse trabalho é verificar se as diferenças entre distribuição de recursos públicos pelo fluxo de caixa e pelo custo são significantes em termos estatísticos. A hipótese defendida nessa pesquisa é que ao se repassar recursos públicos aos convenientes desconsiderando as despesas diferidas, a administração pública incorre no risco de sucatear a infraestrutura necessária para a prestação do serviço público, no caso desse estudo, os postos de atendimento do SINE.

Para isso foram coletados dados de custos de postos de atendimento do SINE e os seus respectivos valores desconsiderando as despesas de capital. A pesquisa se justifica visto que a decisão sobre a distribuição de recursos pode impactar negativamente na prestação do serviço público no futuro e conseqüentemente, no atendimento as demandas sociais.

## REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1. Regime de Caixa e Competência na Administração Pública

A intenção contábil do regime de orçamento é atender ao princípio da prudência quando no art. 35 da Lei nº 4.320/64 ficou determinado que pertenceriam ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

No caso de entidades governamentais, a mensuração dos passivos não apresenta grandes polêmicas, desde que atendidas às exigências de controle, que são feitas tanto pelos órgãos de controle quanto pela Lei de Responsabilidade Fiscal. No entanto, os ativos dependem dos fatos geradores de impostos (pela ótica do contribuinte) e da receita (segundo a ótica do governo), que está relacionado à incerteza da arrecadação de fato, apesar de ser possível determinar, teoricamente, suas grandezas.

Monteiro e Gomes (2013) destacam uma diferença relevante entre caixa e competência e o momento do reconhecimento da receita. No orçamento por competência, deve-se considerar a ocorrência do fato gerador do tributo. O nascimento do direito de receber do Estado, independentemente de seu pagamento pelo contribuinte, representa o nascimento da receita no regime de competência. A esse registro, acrescenta-se à necessidade de prever que uma parcela dos contribuintes não efetuará esse pagamento, criando-se uma provisão no valor referente a essa parcela (BLONDALL, 2004).

No entanto, contabilmente é possível, mesmo utilizando o regime de competência integral, usar ferramentas que mostrem o “retrato” real das condições econômicas e financeiras das entidades governamentais, tais como uma possível adaptação da provisão para créditos de liquidação duvidosa, para mostrar o valor dos créditos que devem ser recebidos líquidos da provável inadimplência, e a utilização da demonstração do Fluxo de Caixa, que mostra o quanto das receitas está em caixa.

A utilização do regime de competência integral a cada dia fica mais perto de ser uma realidade no Brasil, já que é uma recomendação tanto dos órgãos ligados à convergência internacional quanto do Banco Mundial e do Fundo Monetário Internacional.

Nos últimos anos, buscando o aperfeiçoamento da informação contida nas demonstrações contábeis regularmente apresentadas pelos entes públicos, foi adotado o regime contábil de competência como base de elaboração desses demonstrativos em diferentes níveis de governo de diversos países (MONTEIRO; GOMES, 2013). Até então, o reconhecimento dos eventos contábeis evidenciados nesses demonstrativos era realizado de acordo com o regime contábil de caixa. Essa mudança permitiu que os usuários dessas informações pudessem avaliar a *accountability* por todos os recursos controlados pela entidade, bem como a distribuição desses recursos, avaliar o desempenho, a posição financeira e o fluxo de caixa da entidade, além de propiciar decisões sobre o fornecimento de recursos para a entidade ou sobre a realização de negócios com ela (*International Federation of Accountants - IFAC*, 2011).

No Brasil, espera-se uma insegurança e até certa aversão dos políticos quanto as mudanças no orçamento e quanto ao repasse de verbas, assim como ocorreu em outros países, como na Alemanha.

Em países como a Austrália e a Irlanda do Norte, o orçamento e a contabilidade passaram a ser por regime de competência, mas ainda assim muitas decisões são tomadas baseadas no regime de caixa devido em parte a falta de compreensão dos gestores (MONTEIRO; GOMES, 2013), infere-se que além de todo o esforço que deve ser feito em torno da implantação de um sistema de custos, toda a contabilidade por competência e o orçamento ainda terão que ser feitos investimentos em capacitação, para que o esforço não seja em vão, e todas as informações geradas pela contabilidade por competência não sejam apenas um trabalho burocrático e sem significado para a tomada de decisão.

Alguns autores como Silva (2007), Monteiro e Gomes (2013) e Mauss e Souza (2008), mostram os aspectos das mudanças que ocorreram em outros países, analisando como estes lidaram com as “reformas” trazidas pela Nova Administração Pública e pela adoção do regime de competência na contabilidade pública.

Para Monteiro e Gomes (2013, p.108):

Especificamente no caso australiano, onde o orçamento de competência foi adotado juntamente com o *output budget*, as mudanças organizacionais comumente realizadas na estrutura das agências fazem com que seja difícil para os políticos daquele país acompanhar a evolução dos gastos públicos ao

longo do tempo. Essa falta de transparência enfraquece o controle parlamentar sobre o orçamento, sendo verificado que, mesmo mais de dez anos após a sua implementação, os políticos australianos ainda têm dificuldade de entender o orçamento por competência.

Além dos aspectos destacados por Monteiro e Gomes anteriormente Mauss e Souza (2008), mostram outras características da contabilidade pública australianas, onde passaram a não só calcular os custos, mas também a classificá-los em fixos ou variáveis para auxiliar no controle e comparação entre o orçado e o executado. Os custos servem para embasar informações que compõem indicadores que constituem uma base para correlacionar a eficácia da administração com a individual. E tornar possível a comparação com os preços de mercado.

Silva (2007) aborda o histórico da Nova Administração Pública, como um movimento de mudanças e reformas na gestão pública que buscam de acordo com os estudiosos do tema medidas que são “efetivas, sustentáveis, compatíveis com a democracia e a justiça distributiva, além de universalmente aplicáveis”, ao longo do capítulo que trata do assunto, o autor mostra que cada país em que essa tendência se estabeleceu ou está se estabelecendo, as reformas ocorrem de formas diferentes, visto as necessidades de cada país e a diversidade de políticas públicas.

A Nova Zelândia é um exemplo de um país que utilizava o regime de caixa e transitou para o regime de competência inclusive no orçamento. Esse processo começou em 1978 com a divulgação do relatório do *Controller and Auditor-General (C&AG)* e caminhou até 1993 quando até as escolas primárias passaram a fazer parte do processo da reforma administrativa.

Este país passou a adotar como base gerencial relatórios de custos com informações de qualidade, que abordam também os resultados pretendidos, de modo que a ênfase deixou de ser alcançar o orçado, para alcançar o resultado pretendido com eficiência e eficácia servindo como base para a construção do próximo orçamento, além de passarem a utilizar as demonstrações contábeis, o avanço da gestão pública foi tanto que os relatórios são mensais em todos os níveis de governo, sendo possível calcular os custos e preços dos bens e serviços, se aproximando do custo corrente, além de contribuir para a tomada de decisão, com informações que não são voltadas somente para o público interno, mas também, para o público externo, ou seja, para a comunidade, por todos esses motivos e práticas contábeis e da administração pública é que o sistema neozelandês é considerado um dos mais evoluídos do mundo (SILVA, 2007; PALLOT, 1998; MAUSS; SOUZA, 2008; TREASURY, 2005; IFAC, 2000).

Já países em desenvolvimento têm problemas para mudar os níveis de arrecadação das receitas públicas, logo estão mais suscetíveis às crises o Fundo Monetário Internacional atribui a esses fatores a dificuldade de promover a realização das reformas políticas (MONTEIRO; GOMES, 2013), no entanto de acordo com o Portal Brasil (2013) o relatório da Organização Internacional do Trabalho (OIT) cita que o Brasil foi um dos países que teve menos dificuldades para superar a crise internacional de 2008, graças ao poder fiscal sobre a economia, e com facilidade manipulou a arrecadação, aumentando o volume de impostos diminuindo a incidência, ou seja, aqueceu a economia facilitando as compras e o crédito e diminuiu o percentual de alguns impostos e isentou alguns produtos.

Para Monteiro e Gomes (2013, p.109):

Além do nível de alocação de recursos, o orçamento de competência pode ser utilizado para atender a outro nível de tomada de decisão do orçamento. Trata-se do nível de estabilização macroeconômica, onde a competência pode ser usada para cálculo de resultado orçamentário para fins de políticas fiscais e para o estabelecimento de limites relacionados ao endividamento governamental (DIAMOND, 2006).

Os valores registrados pelo orçamento por competência não precisam ser iguais aos resultados alcançados pela contabilidade por competência, visto que, no primeiro, eles são registrados antes do fato gerador, enquanto que, na contabilidade, esse registro é posterior (MONTEIRO; GOMES, 2013). Para Robinson (2009), normalmente o orçamento é denominado por competência quando este se baseia nas práticas utilizadas pela contabilidade financeira. Segundo Monteiro e Gomes (2013), alguns fatos geradores reconhecidos pela contabilidade que causam impacto no resultado contábil, não são registrados no orçamento por competência devido ao fato deste ser feito anteriormente ao acontecimento destes, o exemplo são as reavaliações de bens, que avaliam o imobilizado para ajustar o valor do bem ao valor de mercado, isso representa que durante a elaboração do orçamento é necessário dar atenção às reavaliações, já que em alguns casos, fará com que seja atribuído ao bem valor maior do que o registrado no balanço, o que interfere nos valores de depreciação a serem apropriados no exercício que o orçamento visa.

Além disso, nos casos em que os órgãos fazem uma “poupança” para a aquisição de bens, a sua subavaliação pode fazer com que os fundos reservados para esse fim não sejam suficientes para mantê-los e/ou substituí-los (GAO, 2007).

Com relação aos demais tipos de bens, os quais não são destinados ao consumo, torna-se necessária a sua depreciação no decorrer da sua vida útil, fazendo com que os recursos

gastos na sua compra tornem-se despesa de forma parcelada, dividida pelo seu período de existência (BLÖNDALL, 2003; ROBINSON, 2009).

Como Monteiro e Gomes (2013) mostram acima, um orçamento não deixa de ser um “planejamento” quando passa a ser por competência, mas passam a constar nele eventos que têm a essência sobre a forma, demonstrados na contabilidade por competência, por exemplo, a ideia da depreciação é a de que um valor está sendo apropriado como custo a medida que este é de fato gasto, isto ocorre por meio de uma aproximação, que registra o “gasto”, já que seria impossível mensurar, reconhecer e evidenciar, cada arranhão que os bens imóveis sofressem, ou cada perda de capacidade, por isso utiliza-se a depreciação como padrão de gasto, e para apurar as perdas e gastos além do normal utiliza-se o *impairment*, ou seja, o ajuste a valor recuperável do ativo, além da ideia de registrar o gasto do bem, outra função da depreciação é preparar a organização para efetuar a reposição deste bem, de modo a fazer uma “poupança forçada”, ou seja, trata-se de um gasto que não representa para o caixa uma saída de recurso financeiro, mas que é ilustrada sua saída para que quando haja a necessidade essa retirada será feita sem que ocorram surpresas para a contabilidade ou para a organização.

Depreciação e benefícios previdenciários são despesas não monetárias que de acordo com a Blöndall (2004), podem constar no orçamento por competência utilizando dois modelos: o *cash-in-hand* e o *no-cash-in-hand*.

Utilizando o modelo *cash-in-hand* a entidade pública recebe em repasse financeiro suficiente para arcar com as despesas desembolsáveis e não desembolsáveis, ou seja, lastro para cobrir todos os custos da unidade. Como consequência da aplicação do modelo *cash-in-hand*, o processo de gasto do recurso se torna obscuro, já que o dinheiro pode ser gasto com outras despesas que não as de natureza não monetária, desviando a finalidade do crédito que é substituir o bem depreciado e salvaguardar os direitos beneficiários. Já no modelo *no-cash-in-hand* são repassados somente os valores referentes a despesas do período corrente que serão pagas, no entanto recebem recursos orçamentários com as devidas destinações. O benefício do *no-cash-in-hand* é que os recursos que servem para fazer a substituição de bens de capital continuam sobre o controle parlamentar, este modelo diminui a autonomia do órgão sobre os recursos, mas vincula o recurso financeiro a saída de caixa e não ao fato gerador, exemplo a despesa de depreciação. (BLÖNDALL, 2004 *apud* MONTEIRO; GOMES, 2013).

Ao longo do estudo Monteiro e Gomes chegam a conclusão de que o modelo *no-cash-in-hand*, permite o maior controle sobre a destinação de recursos sem deixar de constar a informação para a contabilidade, e a medida que os custos se tornam mais transparentes o

orçamento se torna mais complexo, dificultando o entendimento dos parlamentares e abrindo mais espaço para os técnicos, o que faz com que o orçamento passe a não ser mais somente um instrumento político mas sim também uma forma de tornar todo o processo de gastos públicos mais claro e técnico permitindo sua correta avaliação do cenário econômico do país, e poderemos algum dia saber toda a destinação de recursos que em alguns casos, é camuflada pelo processo obscuro, já que o governo de forma geral não visa lucro, mas sim resultado econômico, devemos buscar este com a maior produtividade da máquina pública.

Além disso, o adequado gerenciamento de custos pelas unidades responsáveis pela realização do gasto é prejudicado pela obrigação de cumprir um orçamento. Dessa forma, não é possível avaliar os gestores pelo resultado obtido na geração dos serviços públicos ao mesmo tempo em que os controles orçamentários não possuem flexibilidade que permita ao gestor atingir o menor custo (SCHICK, 2007).

Por isso é necessário um sistema de custos para o setor público, para que sejam levadas em consideração as possibilidades de gastos e resultados na hora de formular o orçamento, e saber o custo dos produtos e serviços públicos, para melhor avaliar a qualidade e auxiliar os gestores na tomada de decisão.

## **2.2. Sistema Nacional do Emprego**

De acordo com o site do Ministério do Trabalho o SINE foi instituído pelo Decreto n.º 76.403, de 08.10.75 e tem como Coordenador e Supervisor o Ministério do Trabalho, por intermédio da Secretaria de Políticas de Emprego e Salário. Sua criação fundamenta-se na Convenção n.º 88 da Organização Internacional do Trabalho - OIT, que trata da organização do Serviço Público de Emprego, ratificada pelo Brasil. O art. 5º do Decreto de criação do SINE conferiu ao Ministério do Trabalho a competência para "definir as prioridades das áreas a serem gradativamente abrangidas pelo SINE, estabelecer os programas necessários a sua implantação e as normas administrativas e técnicas para o seu funcionamento".

O SINE foi criado com o intuito de proporcionar a intermediação de mão-de-obra, com a implantação de postos que prestam os serviços de identificação, das vagas de emprego e do trabalhador compatível, por meio da Carteira de Trabalho e Previdência Social e organizar essas informações do modo a criar um banco de informações tanto para os trabalhadores quanto para empregadores, além de subsidiar um sistema de capacitação da mão-de-obra.



“Em 1988, o art. 239 da Constituição Federal criou o Programa do Seguro-Desemprego, regulamentado posteriormente pela Lei nº 7.998, de 11.1.90, que também instituiu o Fundo de Amparo ao Trabalhador - FAT. A partir dessa época, os recursos para custeio e investimento do SINE passaram a ser provenientes do FAT, por intermédio do Programa do Seguro-Desemprego. As normas e diretrizes de atuação do SINE, então, passaram a ser definidas pelo Ministério do Trabalho e pelo Conselho Deliberativo do FAT - CODEFAT, a quem compete gerir o FAT e deliberar sobre diversas matérias relacionadas ao Fundo”. (MINISTÉRIO DO TRABALHO, 2013).

O Programa do Seguro-Desemprego agregou funções aos postos SINE, sendo que estes se tornaram executores das ações do Programa Seguro-Desemprego, entre estas estão informações sobre o pagamento do benefício do seguro-desemprego, apoio operacional ao pagamento do benefício que é feito através da Caixa Econômica Federal, e também ao Programa de Geração de Emprego e Renda - PROGER.

Os recursos para o custeio do Programa Seguro-Desemprego já foram provenientes de créditos suplementares representados por excesso de arrecadação, anulação total ou parcial de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais autorizados em lei, depois da Constituição de 1988, os recursos passaram a ser provenientes das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, segundo informações disponibilizadas pelo site do Ministério do Trabalho.

Dos recursos que compõe a receita do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, 40 % são destinados ao BNDES, para que sejam investidos em programas de desenvolvimento econômico e a outra parte da receita é destinada aos programas sociais a cargo do Ministério do Trabalho.

A parte do custeio relativa aos funcionários são recursos das Unidades da Federação.

Os postos SINE funcionam de forma a promover a interação entre a mão-de-obra, em busca de emprego, e as empresas, facilitando a promoção do emprego e da renda no país, entre os anos de 2000 a 2010 os postos tiveram média de aproveitamento de trabalhadores que se inscreveram de 15,92% (DIEESE).

## 2. PROCEDER METODOLÓGICO

O presente trabalho tem como objetivo aprofundar a discussão sobre a distribuição de recursos públicos para convênios realizados com o governo federal, com base no valor de custo ou no valor dos fluxos de caixa.

Para isso, foram coletados dados do Centro de Pesquisa de Opinião Pública da Universidade de Brasília (DataUnB), adquiridos por meio do “Estudo de Custos do SINE”, documentado no Termo de Cooperação entre a UnB e o Ministério do Trabalho e Emprego (MTE) em 2011.

O estudo do DataUnB teve como objetivo calcular os custos de implantação e manutenção do SINE com vistas a criar metodologias para o repasse de recursos públicos federais para os convenientes e atuantes na rede.

Os custos de manutenção foram calculados com base no *Time Driven ABC* (TDABC, a partir desse ponto), uma das variações do Custeio Baseado em Atividades, tão difundido na década de 80. Assim, o TDABC leva em conta no cálculo do custo das atividades, todos os recursos necessários para deixar os serviços a disposição do trabalhador, independente de qual a esfera de governo os recursos são provenientes e independente se são gastos desembolsáveis (que afetam o caixa no período – ex.: remuneração mensal) ou não (ex.: depreciação).

Para se atingir o objetivo desse trabalho, foram coletados os custos de manutenção considerando os gastos desembolsáveis e não desembolsáveis do período e os valores de gastos desembolsáveis no período, e somente eles.

Os dados para este trabalho estão reunidos em uma planilha e os Postos SINE enumerados e classificados de acordo com o tipo de convênio: Estaduais, Municipais e Entidades Privadas sem Fins Lucrativos, os quais foram codificados pelos números 1,2 e 3. Ainda, na mesma planilha foram considerados as Unidades da Federação e Município a que pertencem, e as colunas com os dados de Custo (representa o valor do custo do Posto SINE, levando em consideração os valores desembolsáveis e não desembolsáveis) e Fluxo de Caixa (representa somente os valores desembolsáveis, ou seja, o que será de fato repassado), então os valores minuto e anual são apresentados.

Para análise os dados foram subdivididos em três planilhas separados por tipo de convênio, calculou-se a média, mediana, curtose, moda, distorção, máximo e mínimo. Ainda na divisão por tipo de convênio foi aplicado o Teste T para médias presumindo variâncias equivalentes que demonstra as seguintes características da amostra: média, variância,

observações, variância agrupada, hipótese da diferença de média, Gl, Stat t,  $P(T \leq t)$  uni-caudal,  $t$  crítico uni-caudal,  $P(T \leq t)$  bi-caudal,  $t$  crítico bi-caudal, para cada tipo de convênio.

O teste de média foi aplicado com a intenção de verificar se a amostra apresenta diferença significativa entre as médias do custo e do repasse, ou seja, se o valor referente a despesas não desembolsáveis impacta na estrutura de custeio dos postos SINE.

Tomamos como hipótese para a realização do teste o oposto do que demonstraremos com os resultados, ou seja, caso a depreciação não cause impacto no custo, o valor que retornará com o teste  $t$  será igual ou maior que 1,65 o  $t$  crítico uni-caudal.

### 3. RESULTADOS

#### 4.1. Análise Descritiva

Para chegarmos às conclusões quanto ao impacto da depreciação no custo de implantação e manutenção dos postos SINE calculamos as médias, medianas, curtose, moda, dispersão, máximo e mínimo do Custo minuto, Fluxo de caixa minuto, Custo anual e Fluxo de caixa anual levando em consideração as subdivisões quanto aos tipos de convênio e de todos os 1281 postos que compõe a amostra do relatório final do “Estudo de Custos do Sine”, do DataUnB.

<b>Custo Minuto</b>						
	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Moda</b>	<b>Máximo</b>	<b>Mínimo</b>	<b>Desvio Padrão</b>
<b>Geral</b>	0,46	0,43	0,951050518	0,95	0,27	0,13
<b>Estadual</b>	0,44	0,43	0,734438182	0,95	0,27	0,09
<b>Municipal</b>	0,66	0,55	0,951050518	0,95	0,37	0,20
<b>Entidades</b>	0,91	0,95	0,951050518	0,95	0,73	0,09

**Tabela 1: Custos desembolsáveis e não desembolsáveis (com depreciação)**

Como se observa na Tabela 1 a média do custo minuto geral representa para a amostra do presente estudo que se somássemos todos os custos minutos e dividíssemos por todos os 1281 postos teríamos que 0,46 seria o custo minuto, o desvio padrão encontrado é 0,13, observamos na amostra que a amplitude é alta, já que o valor máximo alcançado por essa variável é de 0,95 e o mínimo é de 0,27, a alta variabilidade dos valores infere-se que seja devido as diferentes proporções dos postos sendo que alguns possuem menos de três funcionários e outros chegam a ter mais de quinze.

Ainda na Tabela 1 analisando os pontos de máximo e mínimo das Entidades e o desvio padrão observamos que os postos tem estrutura de custos mais homogênea.

<b>Fluxo de Caixa Minuto</b>					
	<b>Média</b>	<b>Mediana</b>	<b>Moda</b>	<b>Máximo</b>	<b>Mínimo</b>
<b>Geral</b>	0,22	0,20	0,109085942	1,46	0,08
<b>Estadual</b>	0,22	0,19	0,109085942	1,46	0,08
<b>Municipal</b>	0,25	0,22	0,411560183	0,74	0,13
<b>Entidades</b>	0,23	0,21	0,207062416	0,43	0,19

**Tabela 2: Custos desembolsáveis (sem depreciação)**

Vemos na Tabela 2, que maior valor repassado é 18,25 vezes maior do que o menor em termos de Fluxo de caixa minuto, ao observar a média vemos que de modo geral o montante de recursos é bem menor que o custo, e que o máximo de recursos repassados as Entidades são os valores que mais se aproximam da média.

Custo anual					
	média	mediana	Moda	Máximo	Mínimo
<b>Geral</b>	145.308,49	53.936,64	13384,57565	7.374.677,67	9.095,97
<b>Estadual</b>	106.910,14	47.751,15	13384,57565	1.734.292,37	9.095,97
<b>Municipal</b>	510.255,67	215.910,09	152595,1486	7.374.677,67	17.363,91
<b>Entidades</b>	466.752,65	232.297,51	248197,5194	2.557.606,91	50.443,89

Tabela 3: Custos desembolsáveis e não desembolsáveis anuais (com depreciação)

Geral	Custo (a)	Fluxo de Caixa (b)	Diferença (a-b=c)	Custo Anual (d)	Fluxo de Caixa (e)	Diferença (d-e=f)
Média	0,46	0,22	0,24	145.308,49	42.490,78	102.817,71
Mediana	0,43	0,20	0,24	53.936,64	14.915,97	39.020,67
Moda	0,951050518	0,109085942	0,84	13384,57565	3638,325914	9.746,25
Máximo	0,95	1,46	-0,51	7.374.677,67	2.074.588,30	5.300.089,37
Mínimo	0,27	0,08	0,19	9.095,97	2.421,65	6.674,32

Tabela 4: Análise Geral

Em termos de Custo anual o maior é 810 vezes maior do que o menor, na Tabela 3, no entanto a diferença entre o Custo e Repasse anual é de mais de 5 milhões de reais isto na Tabela 4, ou seja, em apenas um dos postos o impacto das despesas não desembolsáveis é bastante relevante.

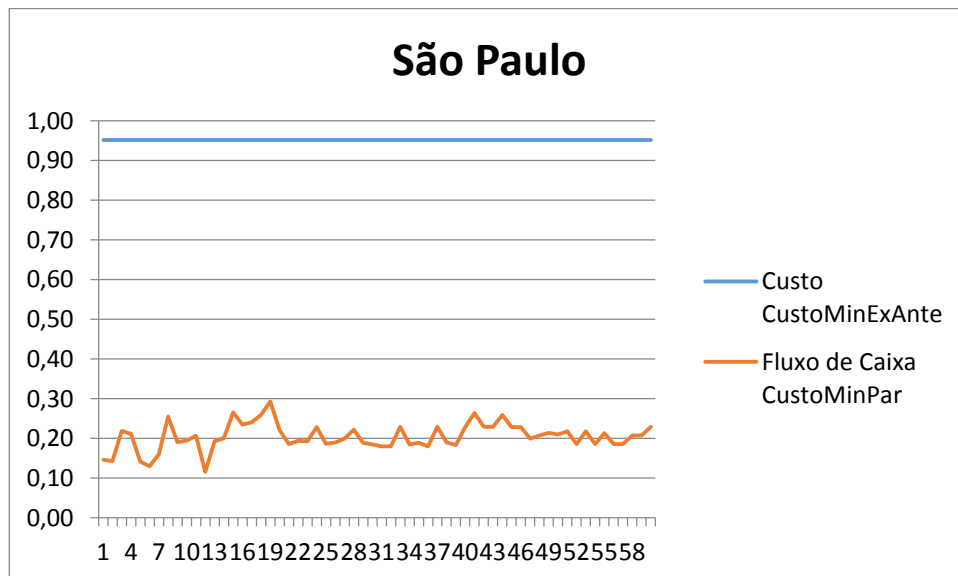


Gráfico 1: Postos do Estado de São Paulo, com custo igual a 0,95.

Já a moda observada na Tabela 4 é de 0,95, filtrando a planilha geral no quesito Custo minuto nesse valor vemos que todos os postos com valor igual a 0,95 estão localizados no estado de São Paulo e possuem os menores valores no quesito repasse. A moda da amostra identifica os valores que são observados com maior frequência, logo os postos SINE do estado de São Paulo são determinantes para o estudo, e observou-se que o maior custo não representa o maior dispêndio de recursos financeiros.

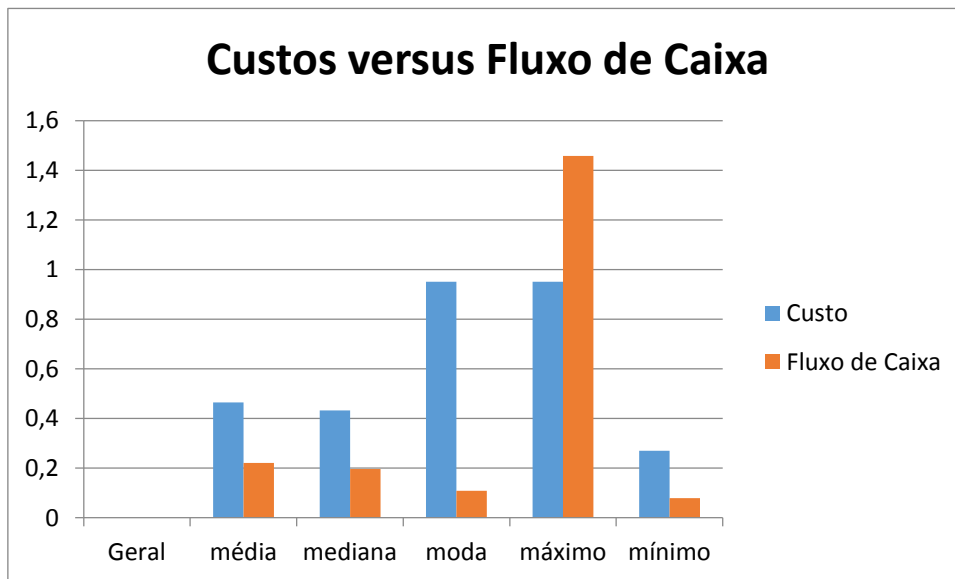
% da depreciação no custo	UF	Custo	Média
			Fluxo de Caixa
59%	AL	0,39	0,16
23%	AM	0,44	0,34
21%	AP	0,38	0,30
50%	BA	0,37	0,19
7%	DF	0,54	0,50
56%	ES	0,44	0,20
29%	GO	0,44	0,31
50%	MA	0,38	0,19
52%	MG	0,44	0,21
34%	MS	0,40	0,27
65%	MT	0,43	0,15
30%	CE	0,44	0,31
53%	PA	0,36	0,17
51%	PE	0,40	0,20
18%	PI	0,40	0,32
57%	PR	0,42	0,18
70%	RJ	0,54	0,16
20%	RN	0,42	0,33
8%	RO	0,39	0,36
	RR		
47%	SC	0,43	0,23
72%	SE	0,40	0,11
59%	SP	0,50	0,20
24%	TO	0,43	0,32
Média	42%	0,43	0,25
Máximo	72%	0,54	0,50
Mínimo	7%	0,36	0,11

**Tabela 5: Médias dos Convênios Estaduais**

O convênio Estadual representa a maior parte da amostra já que se tratam de 1157 postos, ou seja, 90,32% dos postos cujos dados foram recebidos, ao dividirmos esses postos por UF avaliamos as médias por Estado, no entanto, não foi possível avaliar o Estado de

Roraima visto que possui apenas um posto que enviou dados, se analisarmos as UF dos convênios tipo 2, observamos uma amplitude menor das médias em relação a amostra toda no quesito Custo minuto a menor média observada é de 0,35 e a maior 0,54, infere que as médias que influenciam o custo médio para cima e para baixo não são do convênio Estadual.

O convênio por Entidades é composto por apenas 19 postos SINE e se concentram em apenas nos estados de São Paulo e Rio de Janeiro, dentre esses 15 se localizam em SP.



**Gráfico 2: Comparação entre os valores minuto**

Ao olharmos o gráfico o ponto máximo de Repasse de recursos financeiros chama atenção, refere-se ao posto SINE de Patos de Minas, dentre os fatores que podem influenciar na composição do custo e que podem também representar um erro de coleta de dados são as remunerações aos funcionários, segundo um membro da equipe que avaliou o “Estudo de Custos do Sine” a informação prestada foi que os custos com pessoal eram de valores maiores que a média dos outros postos. Este posto SINE que apresenta o maior fluxo de caixa minuto, não apresenta o maior repasse de recursos anuais.

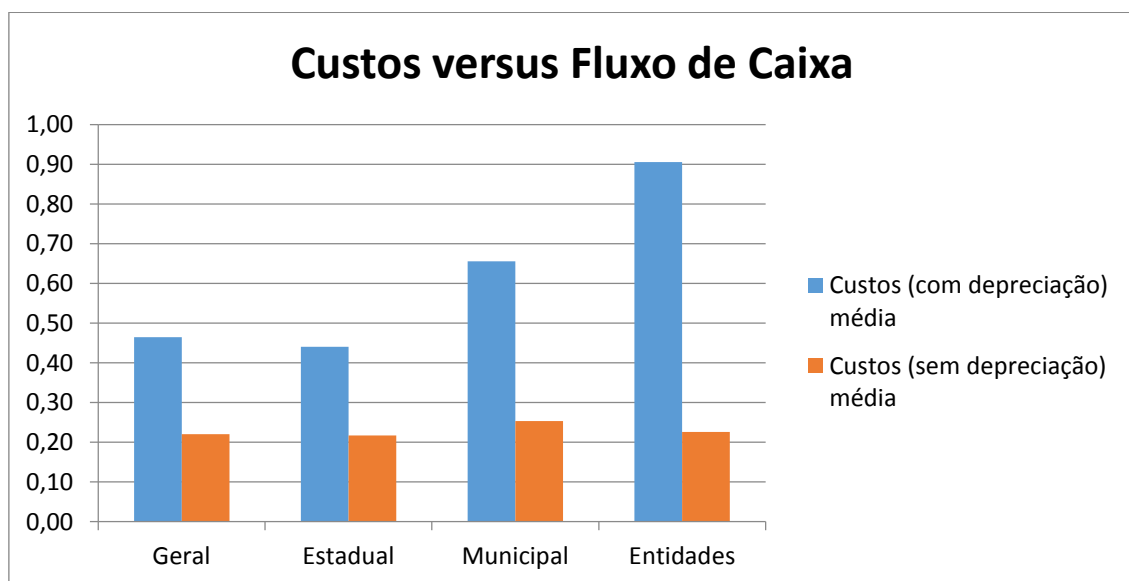
#### **4.2. Teste de Médias – Custo versus Valores Desembolsáveis por período**

Comparando as médias podemos observar que os valores referentes a gastos não desembolsáveis representam no mínimo mais que 50% dos custos.

	Custos (com depreciação)	Custos (sem depreciação)	Percentual do valor da depreciação no custo minuto	Custo anual	Repasse anual	Percentual do valor dos gastos não desembolsáveis no custo anual
	Média	média		Média	Média	
<b>Geral</b>	0,46	0,22	53%	145.308,49	42.490,78	71%
<b>Estadual</b>	0,44	0,22	51%	106.910,14	31.324,99	71%
<b>Municipal</b>	0,66	0,25	61%	510.255,67	148.215,17	71%
<b>Entidades</b>	0,91	0,23	75%	466.752,65	138.162,21	70%

**Tabela 6: Relação do percentual dos valores não desembolsáveis sobre os custos**

O gráfico abaixo ilustra o que está demonstrado na tabela acima, a discrepância entre os valores repassados e os custos observando toda análise teórica feita ao longo do estudo, vemos como é necessário que sejam calculados os custos e que a distribuição de recursos seja feita de forma transparente visando a melhor alocação do dinheiro público.



**Gráfico 3: Comparação entre os tipos de convênio**



#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve como objetivo aprofundar a discussão sobre a distribuição de recursos públicos para convênios realizados com o governo federal, com base no valor de custo ou no valor dos fluxos de caixa.

Os resultados do presente estudo mostraram que a diferença média e absoluta de valores desembolsáveis e não desembolsáveis é significativa.

No longo prazo provavelmente a prestação de serviço público será afetada devido a relevância das diferenças dos valores.

Hoje os custos dos postos SINE incluem os valores de despesas que envolvem caixa e despesas não monetárias, em um primeiro momento podem considerar que essas despesas não monetárias não causam impacto no resultado econômico, contábil e social, por se tratar de despesas que não interferem no fluxo de caixa, no entanto esta pesquisa se propôs a mostrar o contrário.

Mostrar que os custos não desembolsáveis, a depreciação, por exemplo, tem a função de preparar a instituição para a substituição dos seus ativos por ativos mais modernos e eficazes, a medida que o cálculo da depreciação leva em conta a obsolescência, para melhor atender os usuários do serviço público e os usuários da informação contábil, evidenciando da melhor maneira possível a realidade econômica e financeira da instituição

Isto significa dizer que se a depreciação deixar de ser calculada ao fim da vida útil dos bens que hoje estão em funcionamento nos postos SINE, estes provavelmente estarão sucateados e necessitarão de um volumoso aporte de capital.

Em termos estatísticos os custos não desembolsáveis representam em média mais de 50% dos custos totais, em um primeiro instante se deixarem de considerar entre outros custos não desembolsáveis, a depreciação, pode-se concluir que os cofres públicos terão uma economia, sendo que representará na realidade uma ausência de investimento, ou seja, uma diminuição na formação bruta de capital fixo.

Ao longo do estudo é possível reconhecer os modelos *cash-in-hand* e o *no-cash-in-hand*. É necessário que os custos relacionados a despesas não desembolsáveis continuem a serem apurados para que se tenha no setor público um sistema de custos efetivo e eficaz, no entanto, utilizando o primeiro modelo pode ocorrer um desvirtuamento do objetivo inicial do repasse de recursos em virtude das demandas correntes, já o segundo modelo garante que o recurso orçamentário exista, assegurando de certa forma o gasto posterior vinculado a despesa não monetária apropriada no período corrente, mas não repassa o recurso financeiro.

Durante o estudo notou-se a carência de pesquisas relacionadas à distribuição dos recursos públicos para políticas essenciais, estudos que mostrem como ocorre a destinação e qual a política utilizada para a escolha do modo de gasto do recurso, sugerimos pesquisas neste campo.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ARAUJO, A. M. P.; ASSAF, A. **Introdução à Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.
- BLONDALL, J. R. *Budget reform in OECD member countries: common trends*. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 2 (4), 7-26, 2003.
- BLONDALL, J. R. *Issues in accrual budgeting*. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 4 (1), 103-120, 2004.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.
- \_\_\_\_\_. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.
- \_\_\_\_\_. Decreto nº 76.403, de 08 de outubro de 1975.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.
- \_\_\_\_\_. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964.
- \_\_\_\_\_. Lei Federal nº 7.998, de 11 de janeiro de 1990.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1282/10**. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1282.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1282.doc)> Acesso em: setembro de 2013.
- CENTRO DE PESQUISAS DE OPINIÃO PÚBLICA DA UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – DATAUnB. **Estudos dos custos associados aos serviços prestados no Sistema Nacional de Emprego – SINE**: Sumário executivo. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 2013.
- DIEESE. Disponível em: <<http://www.dieese.org.br/serve/serie.do/consulta/fontes/mte/SINE>> . Acesso em setembro de 2013.
- DIAMOND, J. *Budget system reform in emerging economies: the challenges and the reform agenda*. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2006.
- GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE – GAO U.S. *Budget issues -accrual budgeting useful in certain areas but does not provide sufficient information for reporting on our nation's longer-term fiscal challenge*. Washington, 2007.
- HOOD, C. *The "new public management" in the 1980s: variations on a Theme*. *Accounting Organizations and Society*, v. 20, n. 213, Elsevier Science, Grant Britain, p.93-109, 1995.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. (2000). *Government financial reporting :accounting issues and practices*. Recuperado em 23 setembro, 2011, de <http://www.ifac.org/publications-resources/study-11-Government-Financial-Reporting-Accounting-Issues-and-Practices>.
- LEONE, G. S. G. **Contabilidade de custos**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade pública: integrando União, estados e municípios** (Siafi e Siafem). Atlas, 2011.

MARION, J. C. **Contabilidade Básica**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2003.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. **Gestão de custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. Atlas, 2008.

MINISTÉRIO DO TRABALHO. **O que é o SINE**. Disponível em: <<http://portal.mte.gov.br/sine/o-que-e-o-sine.htm>>. Acesso em setembro de 2013.

MONTEIRO, B. R. P.; GOMES, R. C. **Experiências Internacionais com o Orçamento Público por Regime de Competência**. *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, v. 24, n. 62, p. 103-112, 2013.

PALLOT, J. ***New public management reform in New Zealand: the collective strategy phase***. *International Public Management Journal*, 1 (1), p. 1-18, 1998.

PORTAL BRASIL. **Emprego no Brasil já superou crise de 2008**. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/governo/2012/04/emprego-no-brasil-ja-superou-crise-de-2008-1>>. Acesso em setembro de 2013.

ROBINSON, M. ***Accrual budgeting and fiscal policy***. *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 2009 (1), 1-29, 2009.

SCHICK, A. ***Performance budgeting and accrual budgeting: decision rules or analytic tools?*** *Journal on Budgeting*, Paris, OECD, 7 (2), 109-138, 2007.

SILVA, C. A. T. (Org.) et al. **Custos no setor público**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2007. 246 p.

TREASURY OF NEW ZEALAND. ***Improving output costing: guidelines and examples***. Nova Zelândia, 1994. Disponível em: <[www.treasury.govt.nz/aboutsite](http://www.treasury.govt.nz/aboutsite)>. Acesso em junho de 2005.