



Aplicação do Procedimento de Conformidade dos Registros de Gestão: um Estudo de Caso em uma Instituição Pública Federal

Sueli Farias

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

ninafarias_22@hotmail.com

Luiz Alberton

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

luiz.alberton@ufsc.br

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

e.fernando@cse.ufsc.br

Fabiano Maury Raupp

Universidade do Estado de Santa Catarina (UDESC)

fabianoraupp@hotmail.com

Resumo

Com o objetivo de identificar a relevância da aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal, procedeu-se esta pesquisa com base em uma simulação do procedimento por meio da análise de registros e documentos, a qual é classificada como descritiva, um estudo de caso, bibliográfica e documental. Como resultados, em decorrência da ausência do procedimento de conformidade dos registros de gestão na instituição pesquisada, foram identificadas não conformidades na utilização de natureza de despesa, no campo observação, no plano de trabalho resumido, e outros dados. As implicações das não conformidades encontradas geraram diversas inadequações, culminando em registros incorretos de dados de natureza orçamentária, contábil e financeira para a entidade pesquisada, inadequações no registro do patrimônio público, e, além disso, prejuízos objetivamente não visíveis como limitação à transparência dos gastos públicos, tão desejável por todos. Portanto, diante do exposto da análise, concluiu-se que o procedimento de conformidade dos registros de gestão apresenta-se relevante para a adequada execução orçamentária, financeira e contábil da instituição pública.

Palavras-chave: CONFORMIDADE, REGISTROS DE GESTÃO, NÃO CONFORMIDADES.

1 Introdução

Os processos de registros que envolvem a execução orçamentária, patrimonial e financeira culminam na realização da contabilização dos atos públicos por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), sendo este considerado uma ferramenta estratégica de controle do Governo Federal, por disponibilizar registros diários de informações





armazenadas, possibilitando a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos diversos órgãos da administração pública nos três poderes (NAVES, 2011).

Para acompanhamento e controle dos registros efetuados, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) promulgou a Instrução Normativa (IN) nº 6, de 31 de outubro de 2007, que dispõe acerca da conformidade dos registros de gestão para todos os registros efetuados no SIAFI. Essa legislação disciplina a realização do procedimento de conformidade, que tem por objetivo “verificar se os registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial efetuados pela Unidade Gestora Executora foram realizados em observância às normas vigentes”, além da “existência de documentação que suporte as operações registradas” (BRASIL, IN nº. 6/2007).

Para que a informação registrada nos sistemas orçamentário, contábil e financeiro seja relevante para a tomada de decisão, ela precisa ser útil; e, para ser útil, é necessário que seja fidedigna, registrada de acordo com os princípios contábeis, normativos e com as leis correlatas.

Apesar do tempo decorrido, devido a fatores como volume de documentos emitidos e/ou ausência de estrutura adequada, dentre outros motivos, algumas instituições ainda encontram-se em processo de adequação a esta norma. Denota-se, portanto, uma lacuna a ser preenchida entre o que a legislação determina e o que está sendo realizado na prática. É nesse sentido que este estudo buscou responder a seguinte questão: Por sua relevância, quais os efeitos da ausência de aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal?

Para tanto, foi precedida pesquisa em registros realizados por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, que foram analisados quanto à sua adequação legal, e quanto à existência de documentação que suporte tais registros, conforme determina a IN nº. 6, de 31 de outubro de 2007.

A pesquisa se justifica por diversas razões. Ao investigar a relevância da realização do procedimento da conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal, pretende-se contribuir para evidenciar como estão ocorrendo os registros dos atos e fatos que afetam ou tem a potencialidade de afetar o patrimônio governamental, permitir que sejam apresentadas as problemáticas vislumbradas pela ausência de tal procedimento; além de contribuir na investigação da necessidade desse procedimento para a gestão pública, diante da ausência de tal controle. Também se busca contribuir para pesquisas na área pública, uma vez que se verificam poucos estudos relacionados ao tema, como o trabalho realizado por Naves (2011), que, ao estudar a contribuição do SIAFI como instrumento da accountability segundo a percepção dos usuários, citou o procedimento de verificação de conformidade dos registros de gestão como mecanismos para a preservação da confiabilidade das informações no SIAFI.

A pesquisa está organizada em cinco seções, iniciando por esta introdução, seguida pela seção 2, em que se apresenta o referencial teórico para embasamento do tema estudado; seção 3, constando os procedimentos metodológicos para o desenvolvimento da pesquisa; a seção 4, na qual se expõe a apresentação e análise dos resultados encontrados; e, por fim, a seção 5, no qual são apresentadas as conclusões do estudo e recomendações para futuras pesquisas.



2 Referencial teórico

Com o objetivo de embasar a pesquisa com conceitos acerca do tema estudado, nesta seção serão abordados aspectos com intuito de fundamentar a análise realizada relativamente aos documentos.

2.1 Contabilidade pública

A Contabilidade Pública é um dos ramos da Ciência Contábil com a incumbência de registrar, controlar e evidenciar todos os atos e fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio público, de forma a abarcar todas as pessoas jurídicas de Direito Público federal, estadual e municipal, as autarquias e fundações criadas e mantidas pelo Poder Público

O objetivo da Contabilidade Pública é registrar os atos e fatos públicos, antes voltados principalmente para a execução orçamentária, uma prerrogativa alterada pela convergência das leis brasileiras às internacionais, em que o foco passa a ser patrimonial, além do atendimento e aplicabilidade de controles exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal.

Nesse sentido, a Contabilidade Pública, com todas as suas particularidades, relativas a controle, execução e acompanhamento dos atos envolvendo os sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial, converge para uma contabilidade focada no patrimônio público, no aprimoramento dos controles internos, para uma gestão fiscal eficiente e transparente; além da correta prestação de contas.

2.2 Controle e transparência na gestão pública

As despesas públicas surgem em decorrência do atendimento das necessidades da população, tais como educação, segurança, moradia e outros. Para Kohama (2008, p. 87), as despesas públicas compreendem por exemplo, os gastos fixados na LOA.

A gestão pública pressupõe o planejamento, controle e execução dos recursos públicos, que devem estar concatenados para a consecução dos objetivos do Estado no atendimento das necessidades da população. É decorrente dessa premissa, a necessidade da adequada aplicação dos recursos governamentais, e, portanto, a consequente necessidade de controle de gestão desses mesmos recursos.

Nos últimos anos, o controle da gestão pública ganhou força com o advento da Lei Complementar 101 de 2000, em que se estabeleceram mecanismos de transparência, controle e fiscalização, conforme destacado por Platt Neto *et al* (2007). A transparência, segundo essa normativa, pressupõe o incentivo à participação popular, instrumentos de ampla divulgação, possibilidade de conhecimento relativo à receitas e despesas por qualquer cidadão interessado, além de adoção de um sistema integrado de administração financeira (BRASIL, LC nº. 101/2000).

Naves (2011) dispõe que, a noção de *accountability* está relacionada ao controle, fiscalização e responsabilização dos agentes públicos. A responsabilização – e se cabível, a sanção dos agentes – decorre diretamente, do controle exercido (interno ou externo), e é fundamentado em dispositivos legais como os art. 70 e 71 da Constituição Federal de 1988.



Um dos mecanismos de controle exercidos pelos órgãos de controle da administração pública federal sob as entidades sob sua jurisdição é o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), utilizado pelos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Naves (2011, p. 26) defende que o SIAFI possibilita o controle interno e externo: “promove o controle dos gastos públicos pelas unidades de controle interno de cada poder, bem como o controle externo exercido pelo Congresso Nacional [...]”.

A ideia em alinhar a transparência na aplicação dos recursos públicos decorre, principalmente, da necessidade de atendimento de diversas necessidades da população com educação, saúde, moradia e outras prioridades, utilizando-se da aplicação de recursos limitados.

Diante do exposto, depreende-se a importância do recurso ser bem aplicado, e, para tal, o gestor público necessita que os registros sejam realizados de forma correta, a fim de possibilitar o devido controle e gestão. Castro e Garcia (2008 apud NAVES, 2011) defendem que o SIAFI apresenta informações úteis para um grande número de usuários. E, ao compreender toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial, por conseguinte, a execução contábil da União, esse sistema contribui de forma direta para o desempenho da gestão pública.

Depreende-se que a informação contábil é necessária e importante, seja para fins de controle do orçamento – peça inicial de planejamento e aplicação de recursos públicos –, ou para fins de gerenciamento patrimonial, em que dados geram informações para a adequada tomada de decisão.

2.3 O procedimento de conformidade dos registros de gestão

A palavra conformidade significa similaridade, estar de acordo com algo. Segundo Ferreira (2009, p. 522), a palavra conformidade significa “1. Qualidade do que é conforme. 2. Qualidade de quem se conforma; resignação. [...]”.

Ao contrário, o conceito de não conformidade, segundo a NBC TA 250 (aprovada pela Resolução CFC nº. 1.208/2009), a respeito de considerar leis e regulamentos em auditoria de Demonstrações Contábeis, aplicável a auditoria de demonstrações contábeis para os períodos a partir de janeiro de 2010, “são atos de omissão ou cometimento pela entidade, intencionais ou não, que são contrários às leis ou regulamentos vigentes. [...]”.

Estar em conformidade com as legislações atinge todas as instituições, públicas ou privadas, pois todas, de alguma maneira, têm de cumprir regulamentos ou normas. Cianfanelli, Pessoa e Muritiba (2010) apresentaram um estudo que evidenciou custos adicionais decorrentes da bitributação sofrida por uma empresa diante da necessidade de estarem em conformidade com as leis municipais, envolvidas na prestação de serviços.

Pires, Guerra e Lopes (2007) realizaram um estudo para verificar se registros realizados por fisioterapeutas de hospitais públicos da região metropolitana de Lisboa estavam sendo realizados conforme os Padrões de Práticas da Associação Portuguesa de Fisioterapeutas (APF), e concluíram que de modo geral, os resultados da pesquisa demonstraram um percentual de pouco mais de 36% de conformidade dos registros em relação às normas correlatas.

Assim, estar em conformidade com algo (lei, norma, procedimento, regulamento) significa atender a determinados critérios pré-estabelecidos. No caso da presente pesquisa, portanto, o procedimento de conformidade dos registros de gestão para as instituições do



Governo Federal tem por objetivo verificar a concordância dos registros realizados no SIAFI com as legislações correlatas, bem como com os normativos e procedimentos adotados pela administração pública federal.

A conformidade dos registros de gestão está estabelecida na IN STN nº. 6, de 31 de outubro de 2007, nos art. 6º ao 23, sendo que, segundo o art. 6º, consiste “na certificação dos registros dos atos e fatos de execução orçamentária, financeira e patrimonial incluídos no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) e da existência de documentos hábeis que comprovem as operações”. Esse procedimento é cabível e exigível aos órgãos públicos e, ainda, a todas as instituições federais brasileiras, que realizem execução orçamentária, financeira e patrimonial por meio do SIAFI.

Todos os documentos são gerados em decorrência de uma diversidade de transações que envolvem a gestão da administração pública, com dados registrados de acordo com a particularidade de cada transação/lançamento.

Em relação ao procedimento de conformidade, Garcia Filho, Mello e Resende (2013) realizaram uma pesquisa com o objetivo de verificar se esse procedimento está sendo realizado de forma eficiente e constataram que, de um total de 163.784.137 documentos gerados no SIAFI nos últimos cinco anos (2008-2012), apenas 58.645, ou ainda, 0,036% apresentaram algum tipo de restrição. Ao apresentar que apenas 1,10% das unidades gestoras cadastradas no SIAFI apresentaram algum tipo de restrição, ficou evidente a ineficiência na utilização desse procedimento pelas unidades gestoras, pelo Controle Interno e Externo.

3 Metodologia da pesquisa

Nesta seção é apresentado o enquadramento metodológico, os procedimentos utilizados para a coleta de dados e as limitações da pesquisa.

3.1 Enquadramento metodológico

Quanto aos objetivos, esta pesquisa caracteriza-se como descritiva. Raupp e Beuren (2006, p. 81) defendem que “[...] descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos”, procedimento similar ao método utilizado na realização da presente pesquisa ao identificar as não conformidades por meio da análise dos registros e relatar em forma de pesquisa.

Quanto aos procedimentos, essa pesquisa se classifica em estudo de caso, bibliográfica e documental. Segundo Yin (2001, p. 27), “o estudo de caso é a estratégia escolhida ao se examinarem acontecimentos contemporâneos, mas quando não se podem manipular comportamentos relevantes”.

A pesquisa bibliográfica, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 54), serve de “estratégia de pesquisa necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”. Neste estudo foram utilizadas fontes como: livros, artigos científicos de anais de congressos e de periódicos, sítios eletrônicos, manuais disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional, entre outras.

A pesquisa documental, segundo Marconi e Lakatos (2010), caracteriza-se pela fonte de coleta de dados ser “restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de





fontes primárias”, sendo que a análise desses dados pode ser realizada no momento em que ocorrem ou posteriormente. Para a pesquisa em questão foi realizada análise de registros em sistema eletrônico (realizados no SIAFI), após a efetivação dos mesmos, bem como de documentos físicos que têm por objetivo sustentar tais lançamentos.

Quanto ao tipo de abordagem, esta pesquisa se classifica em predominantemente qualitativa. Para Raupp e Beuren (2006, p. 92), “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”. Esta característica é decorrente da análise dos documentos registrados, tem por objetivo apresentar a relevância de realização do processo de conformidade dos registros na instituição pesquisada.

3.2 Procedimentos para a coleta de dados

Ao definirem-se o tema e a pesquisa a ser desenvolvida, o primeiro passo foi obter autorização por escrito, do chefe de departamento da instituição responsável pela gestão orçamentária, financeira e contábil da entidade foco de estudo.

Para identificar como o processo da conformidade dos registros de gestão deve ocorrer na instituição foco do estudo, foram selecionados os documentos a serem analisados. Assim, de 14 tipos de documentos existentes, 7 foram analisados, quais sejam: Nota de Empenho (NE), Nota de Lançamento de Sistema (NS), Ordem Bancária (OB), Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF), Guia de Previdência Social (GPS), Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR) e Guia de Recolhimento da União (GRU).

O procedimento de pesquisa compreendeu: a análise no sistema SIAFI a fim de identificar se tal registro foi realizado com base na legislação vigente, bem como da documentação que deve ou deveria sustentar o registro realizado.

A seleção dos documentos para análise deu-se por meio da escolha por acessibilidade e identificação dos mais impactantes no processo de execução dos registros, além de tempo hábil para compreensão dos documentos a serem analisados. Os registros analisados compuseram a conferência de 90,33% de todos os registros realizados em julho de 2012 e 89,43% de todos os registros efetuados em agosto de 2012.

3.3 Limitações da pesquisa

Este trabalho apresenta algumas importantes limitações, como a escolha dos períodos analisados, relativamente aos meses de julho e agosto de 2012, opção realizada de forma aleatória, porém intencional, ao considerar o programa de realização do estudo e a análise parcial dos documentos registrados no SIAFI, compreendendo quase 90% dos registros realizados, composto por 7 dos 14 tipos de documentos, em um tempo de cerca de três meses e meio.

Também se destaca a exclusão de 72 registros de Nota de Lançamento de Sistema (NS), 72 relativos à folha de pagamento pela expressiva tecnicidade exigida, em contraponto com a ausência de tempo hábil; e ainda, alguns documentos não foram conferidos após o prazo de três dias a partir da data de registro, conforme determinado pela legislação, por falta de tempo hábil.

Por fim, destaca-se como limitação o fato de que um dos pesquisadores também realizou o registro de alguns documentos desse período analisado, embora esteja disposto pela legislação



que o responsável pela conformidade de registros de gestão não deve efetuar registro; pelo paradoxo em se realizar conferência dos próprios lançamentos.

4 Apresentação e resultados da pesquisa

Nesta seção é apresentada a caracterização da instituição foco da pesquisada e a análise dos registros eletrônicos emitidos no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal.

4.1 Caracterização da instituição estudada

A entidade foco do estudo é uma instituição federal pública da área da educação, vinculada ao Ministério da Educação (MEC) por meio da Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC). Possui autonomia administrativa, patrimonial, financeira, didático-pedagógica e disciplinar, ao qual, por questões éticas, não terá sua denominação revelada. A estrutura da instituição compõe-se de uma Reitoria e alguns campi espalhados em um dos estados da região sul do Brasil.

A instituição rege-se pelas leis nº. 4.320/64 e pela LC nº. 101/2000, e assim, como uma instituição pública federal, é subordinada à fiscalização do Tribunal de Contas da União (TCU) e da Controladoria Geral da União (CGU), no sentido de atender aos normativos, bem como em relação à prestação de contas. Ainda, vinculada ao MEC, está sob o controle e orientações de cunho normativo, relacionados à execução orçamentária, financeira e contábil.

Os dados coletados são advindos de duas origens: da análise de registros eletrônicos e documentos físicos; e das respostas obtidas com o questionário aplicado junto aos executores dos referidos registros.

4.2 Resultados da análise de registros e documentos

Este estudo trata de uma “simulação” do procedimento de conformidade dos registros de gestão, e esta seção compreende a análise efetiva dos dados, dividindo-se em sete documentos analisados mais a parte das restrições não vinculadas a um documento específico. Assim, são apresentadas as restrições cadastradas para os documentos, as não conformidades verificadas por meio da análise e por fim, as implicações advindas no caso de ausência desse procedimento.

4.2.1 Análise das não conformidades em Nota de Empenho (NE)

Do total de 33 tipos de restrições cadastradas no SIAFI, foram encontradas não conformidades em 14 tipos de restrições, conforme pode ser verificado no Quadro 1.

Quadro 1 - Restrições e não conformidades relativamente à Nota de Empenho (NE)

Descrição das restrições relativas à NE	Não conformidades identificadas relativas à NE
Erro de opção no campo espécie empenho	Empenhos do tipo ordinário e global foram reforçados. No entanto, segundo conceitos dispostos pela Lei n. 4.320/64, apenas o empenho do tipo estimativo deveria ser uma despesa estimativa, como serviços de energia elétrica, água, serviços postais e outros.



Erro no número do empenho/ pré-empenho referenciado	Em rara exceção, um empenho de serviço continuado (terceirizado) foi reforçado no lugar de outro.
Erro de preenchimento do campo favorecido	Empenhos relativos à despesas com taxas de licenciamento e seguro obrigatório de veículos automotores da entidade, foram emitidos utilizando-se CNPJ da própria instituição pública, quando deveria ter sido emitido com CNPJ do órgão emite das referidas taxas.
Erro/insuficiência no campo observação	Foi verificação, principalmente, a ocorrência de dados insuficientes, como descrição dos serviços ou material empenhado, período de concessão de suprimento de fundos, dentre outros.
Erro de preenchimento do PTRES	Verificou-se incorreção nesse campo, como a utilização de PTRES em empenhos de capacitação de docentes, com PTRES para capacitação a técnicos administrativos.
Erro na natureza de despesa	Empenhos de despesa relativa a aquisição de persianas, classificável como despesas de investimentos (3449052) foi emitido como despesa corrente de serviço (3339039).
Erro no campo UGR (Unidade Gestora Responsável)	Em algumas vezes, o código da UGR foi informada equivocadamente, o que resulta em tomar posse de orçamento indevido (de outro Campus), sendo resolvido com a anulação do respectivo empenho.
Erro de preenchimento do Plano Interno	A utilização indevida do dado relativo ao Plano Interno (PI) foi identificada quando da emissão de empenho como despesa corrente ao invés de despesa de capital.
Erro na opção escolhida no campo tipo	Empenhos relativos a despesas de serviços telefônicos e postais, e, relativo a auxílio financeiro a bolsistas foram empenhados utilizando o tipo ordinário, quando deveriam ter sido emitidos como estimativo devido ao tipo de despesa, conforme disposto pela Lei n. 4.320/64.
Erro no subitem da despesa na lista de itens	Essa informação é complementar ao dado de natureza de despesa. Então, houve equívoco ao emitir empenhos com esse dado incorreto. Além disso, em outras situações, como execução de despesa relativa a copa e cozinha (3339030-21) foram empenhados como material de limpeza (3339030-22).
Erro de preenchimento do valor de cada mês	Empenhos do tipo global, relativamente a despesas de serviços terceirizados sob contrato, foram emitidos considerando-se apenas parte do valor do contrato e não todos os meses do contrato firmado entre o órgão público e o adjudicado.
Erro de preenchimento do valor do exercício seguinte	Em situação similar ao tópico anterior, os valores relativos ao contrato pago no exercício seguinte, como o relativo à competência dezembro de cada ano, em que são efetivamente pagos apenas em janeiro do próximo ano, não foram consideradas quando da emissão do empenho original, sendo necessário reforço posterior.
Erro no valor do empenho da despesa empenhada	Foram verificadas duas situações: a primeira foi ocasionada pela inversão de valores na quantidade unitária do bem/serviço empenhado, originando um valor total diferente do solicitado. Outra ocorrência se deu por conta da emissão de empenho em valor diferente do solicitado em memorando.
Erro de preenchimento da quantidade do item do empenho	Em uma das ocasiões, a quantidade do item empenhado não correspondia à quantidade solicitada no memorando (incorreção do executor); e, em outra, a incorreção deu-se pela informação equivocada do item registrado, gerando valor indevido, sendo corrigido pela anulação do empenho e emissão de outro com o item correto.
Erro no valor do item	Ao invés de escolher o item 2 de uma licitação de serviços, referente aos serviços de um campus, foi escolhido o item 1 da referida licitação, ou seja, o serviço licitado e adjudicado para outro campus, acarretando em valor total divergente.
Erro de caracterização dos bens/serviços adquiridos	Essa não conformidade ocorreu raras vezes e teve origem devido ao mesmo fator que causou a restrição anterior. Devido um item ter sido solicitado indevidamente (no lugar de outro), a caracterização do serviço também ficou incorreta.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: as implicações advindas dessas restrições em caso da inexistência do procedimento de conformidade dos registros de gestão (e conseqüente correção) são: (i) descumprimento das legislações diante dos conceitos aplicados (como no caso de empenhos



estimativo, ordinário e global dispostos pela Lei nº. 4.320/64), não atendimento aos princípios legais e contábeis (conceitos e classificações); (ii) incorreção na execução orçamentária; (iii) registro do patrimônio público equivocada, não fidedigna (com saldos subavaliados ou superavaliados); (iv) comprometimento de controle orçamentário das unidades administrativas; (v) retrabalho por conta da corrente necessidade de reforço com certa periodicidade (mês, trimestre, etc) em contratos que deveriam ser emitidos pelo valor total como os relativos a contratos, além de necessidade de buscar maiores informações em dados inconsistentes ou incompletos; e (vi) comprometimento e restrição à transparência e ao controle social.

4.2.2 Análise das não conformidades em Nota de Lançamento de Sistema (NS)

Os códigos de restrições cadastrados no SIAFI relativos à Nota de Lançamento de Sistema compreendem um total de 18 restrições e, no Quadro 2, foram identificadas as 11 restrições identificadas na análise de documentos efetuadas na pesquisa.

Quadro 2 - Restrições e não conformidades relativamente à Nota de Lançamento de Sistema (NS)

Descrição das restrições relativas à NS	Não conformidades identificadas relativas à NS
Erro na data de emissão	Materiais de permanente e almoxarifado, que possuem controles paralelos ao SIAFI, foram incorporados nesses sistemas paralelos em julho/2012. A incorporação no SIAFI deveria ter sido também dentro desse período, mas foi lançado em agosto/2012.
Erro no código do favorecido	Essa não conformidade deu-se em função do registro indevido na liquidação de serviços que são pagos por meio de faturas com código de barras, como serviços postais, de telefonia ou energia elétrica. Nesses casos, o favorecido é o Banco do Brasil (instituição bancária que repassa o recurso financeiro) e não o prestador dos serviços (empresa de telefonia, por exemplo).
Erro na data de vencimento título de crédito	O pagamento deve ser feito conforme previsão em contrato. Na instituição pesquisada, o procedimento adotado é de efetuar o pagamento para a próxima semana após a liquidação, no entanto, este prazo não foi cumprido em diversos registros.
Erro/insuficiência no campo observação	Esse campo apresentou insuficiência de dados em diversas situações, como (i) ausência de número e data de emissão dos documentos fiscais, (ii) competência dos serviços prestados, (iii) correta descrição dos serviços, (iv) dados relativos a redução na base de cálculo ou situações de glosa, etc.
Erro no código do evento	Um documento fiscal foi lançado considerando o valor já glosado porque o SIAFI não possuía um código de glosa para material de consumo imediato.
Erro no preenchimento do campo inscrição1	O número de empenho foi utilizado indevidamente em liquidação de (i) faturas de serviços telefônicos, de serviços terceirizados e de publicação legal. Também foi verificado o registro de empenho relativamente à despesa com pagamento de estagiário utilizando empenho de auxílio financeiro a bolsista.
Erro no preenchimento do campo inscrição2	Essa incorreção ocorreu devido à utilização indevida em: (i) ausência de código de glosa em desconto de documentos fiscais (nos casos de material em desacordo com o edital ou em relação aos serviços prestados), (ii) incorreção em código de retenção, (iii) regularização de ordens bancárias em que a regularização é realizada evidenciando apenas um CPF dentre alguns devidos, etc.



Erro no preenchimento do campo classificação1	Essa não conformidade apareceu em decorrência de classificação equivocada do elemento de despesa ou em conjunto deste com a natureza de despesa. As razões são: por vinculação ao processo licitatório, por desconhecimento do executor no momento de emitir o empenho, ou ainda por alocação incorreta no momento liquidar empenho de restos a pagar (que não vincula o elemento de despesa original). Assim, foi liquidado material permanente com elemento 04 (aparelho de medição) como elemento 28 (máquinas e equipamentos de natureza industrial), por exemplo.
Erro no preenchimento do campo classificação2	Essa não conformidade é decorrente da ausência da informação de contrato em liquidações de documentos fiscais relativos a serviços que possuem essa característica, uma informação de caráter gerencial e de controle.
Erro de valor contabilizado por evento	Foi identificada a ausência ou incorreções em retenções de impostos (federais e municipais), gerando incorreção também no valor líquido a pagar, incorreção devido à ausência de código de glosa, gerando registro indevido do valor bruto do documento fiscal, ausência de registro de multa sobre retenção de INSS.
Falta de retenção de tributos e/ou contribuições	Foi identificada a ausência de retenção de impostos federais conforme determinado pela IN SRF n. 1.234/2012, bem como retenção de ISS conforme determinado pela LC n. 116/2003, e as respectivas leis municipais.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: essas não conformidades, se não corrigidas, acarretam (i) descumprimento ao princípio de competência, pelo qual as despesas devem ser reconhecidas no momento em que ocorrem; (ii) descontrole contábil entre o sistema patrimonial das unidades orçamentárias, individualmente, e o registrado no SIAFI; (iii) incorreção na execução contábil e financeira do ente público; (iv) registros realizados de forma enviesada; (v) comprometimento da transparência da execução financeira, contábil e patrimonial das finanças públicas e do patrimônio; e (vi) geram retrabalho na correção dos códigos de retenção e restrição à transparência da contabilidade (regularizações contábeis).

4.2.3 Análise das não conformidades em Ordem Bancária (OB)

As não conformidades resultantes da análise deste documento, observadas no período e na instituição em foco, de 22 tipos de restrições existentes, 10 foram identificadas para este documento, conforme podem ser visualizadas no Quadro 3.

Quadro 3 - Restrições e não conformidades relativamente à Ordem Bancária (OB)

Descrição das restrições relativas à OB	Não conformidades identificadas relativas à OB
Erro no preenchimento do código do banco do favorecido	Essa não conformidade se deve a duas situações: em decorrência de informações incorretas fornecidas por bolsistas (auxílio financeiro); divergência entre dados fornecidos pelo servidor e o registrado no Sistema de Concessão de Diárias e Passagens (SCDP); dados divergentes registrados em relação ao informado pelo fornecedor em documento fiscal.
Erro no preenchimento do código de agência do favorecido	Essa não conformidade foi identificada em decorrência dos mesmos fatores relativos à restrição erro no preenchimento do código do banco do favorecido, além da ocorrência de ressarcimento de auxílio alimentação a servidor (devido à ausência de pagamento por folha de pagamento).
Erro no código do código da C/C do favorecido	Não conformidades identificadas nas restrições anteriores, embora não necessariamente estejam sempre associadas no mesmo documento.



Erro/ insuficiência no campo observação	Essa não conformidade foi identificada mediante (i) ausência de competência em lançamentos de serviços continuados; (ii) ausência do número de contrato em lançamentos pertinentes; (iii) ausência de informações como fornecimento de materiais em serviços de limpeza; tipos de serviços de transporte; multas aplicadas; glosas e outros dados importantes.
Erro no código do evento	Registro de um documento fiscal pelo valor já glosado em um caso em que o material não foi recebido por estar em desacordo com o edital, pois o SIAFI não possui código de glosa para despesa de consumo imediatamente.
Erro no preenchimento do valor líquido do documento	Essa não conformidade culminou em duas situações: em valor pago a maior (devido a (i) documento fiscal registrado com valor divergente, (ii) pagamento de diária em que foi informada localidade diversa do ocorrido em deslocamento, (iii) retenção realizada em percentual menor do que o constante em lei municipal, (iv) ausência de retenção devida e outros. Também foi percebido em decorrência de valor pago a menor (em decorrência de (i) retenção realizada de forma indevida ou em percentual maior do que o devido, (ii) em aplicação de alíquotas de ISS maior do que o previsto nas leis municipais correlatas, e outros.
Erro no preenchimento do campo inscrição1	Pagamento de despesas com aquisição de mercadorias, com empenho de campus diverso do receptor da mercadoria e foi utilizado empenho de bolsista parar pagamento de estagiário (e vice-versa), e também para pagamento de auxílio pesquisa
Erro no preenchimento do campo inscrição2	A restrição nesse campo se refere a incorreção na natureza de despesa e no elemento de despesa. Assim, material classificável como produto alimentício (07) foi emitido como produto de copa e cozinha (21), por exemplo. Aquisição de persianas classificáveis como 3449052-51 foi empenhado indevidamente como serviços em 3339039-16.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: As implicações dessas não conformidades gera (i) valor líquido incorreto causando o comprometimento da e execução financeira e contábil, (ii) retrabalho em decorrência da necessidade de ratificação do pagamento; (iii) inaplicabilidade de procedimentos adotados pela instituição; (iv) pode gerar, descumprimento da legislação (no caso de retenções ausentes ou inadequadas); além de (v) afetação à transparência da despesa pública, deixando o registro incompleto.

4.2.4 Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Federais (DARF)

Os códigos de restrições cadastrados no SIAFI, relativos ao Documento de Arrecadação de Receitas Federais, compreendem um total de 19 restrições e, conforme pode ser observado no Quadro 4, destas, foram identificadas 7 na análise de documentos efetuados na pesquisa. Cabe destacar que todas as retenções de impostos e contribuições federais diante de serviços ou materiais adquiridos por órgãos públicos federais são disciplinados pela IN SRF nº. 1.234/2012.

Quadro 4 - Restrições e não conformidades relativamente a Documento de Arrecadação de Receitas Federais

Descrição das restrições relativas à DARF	Não conformidades identificadas relativas à DARF
Erro no preenchimento do campo recolhedor	O empenho de despesa para pagamento de serviços telefônicos é feito em nome da filial, no entanto, ao realizar o preenchimento do campo recolhedor, o executor do SIAFI alocou o CNPJ da matriz.



Erro no preenchimento do código de receita	Foram identificadas as seguintes não conformidades: (i) utilização de 6175 ao invés de 6147 para aquisição de mercadorias em geral; (ii) em serviços de limpeza com fornecimento de material foi utilizado o código 6190 quando deveria ser 6147; na aquisição de água mineral adquirida de distribuidor varejista deve-se utilizar o código 8767 e foi utilizado 6147 (mercadorias em geral); em lançamento de serviço de energia elétrica deve ser utilizado o código 6147 e foi utilizado 6175.
Erro no valor da receita do DARF	Foram identificadas não conformidades nessa restrição decorrente das seguintes situações: (i) em serviços de limpeza foi retido 9,45% ao invés de 5,85%, na aquisição de água mineral de revendedores foi retido 5,85% ao invés de 2,2%, dentre outras situações.
Erro/insuficiência no campo observação	As não conformidades nesse campo foram decorrentes de (i) número e data de emissão de documento fiscal e incorretos ou ausentes; devido à ausência de informações acerca de desconto e histórico contendo a expressão pagamento ao invés de retenção.
Erro no campo base de cálculo de DARF	Essa não conformidade foi identificada devido à retenção realizada sobre valor glosado ao invés do valor bruto do documento fiscal (§ 10 do art. 2o. Da IN SRF n. 1.234/2012).

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: essas não conformidades identificadas acarretam incorreção na execução contábil e financeira do ente público, gerando bastante retrabalho para a devida retificação por meio de REDARF junto ao órgão fiscalizador; bem como restringe a transparência dos registros das despesas públicas.

4.2.5 Análise das não conformidades em Guia de Previdência Social (GPS)

As restrições cadastradas no SIAFI relativamente à Guia de Previdência Social (GPS) são compostas por 17 restrições e, conforme pode ser observado no Quadro 5, foram identificadas 6 na análise de documentos efetuados na pesquisa, sendo que a retenção e outras aplicações acerca da contribuição de INSS são dispostas pela IN SRF nº. 971/2009.

Quadro 5 - Restrições e não conformidades relativamente a Guia de Previdência Social (GPS)

Descrição das restrições relativas à GPS	Não conformidades identificadas relativas à GPS
Erro no preenchimento do campo competência	O campo de competência deve ser preenchido de acordo com o período de emissão do documento fiscal, e em algumas situações, foram identificados preenchimento de acordo com o período dos serviços prestados, que divergiu do mês de emissão do respectivo documento.
Erro no valor da GPS	Essa não conformidade foi decorrente da retenção de INSS sobre valor glosado e não sobre o valor bruto do documento, conforme determinado pela legislação. Outra situação identificada foi decorreu de recolhimento de INSS em atraso, sem o devido cálculo de multa.
Erro/insuficiência no campo observação	Essa não conformidade foi identificada decorrente de: (i) ausência de dados relativos à redução na base de cálculo de retenção (nos casos previstos pela IN SRF nº. 971/2009).
Erro de preenchimento no campo valor do INSS	Essa não conformidade foi identificada em rara situação, com valor de INSS retido sobre o valor glosado ao invés de ser sobre o valor bruto do documento fiscal.
Erro de preenchimento do campo ATM/multa/juro	Embora tenha ocorrido em rara situação, não foi calculado multa referente a um documento fiscal de serviço terceirizado, com emissão da NF no mês de julho/2012, e que deveria ser até o dia 20 de agosto/2012, mas foi em data posterior ao vencimento; e, portanto, incorrendo em multa. No entanto, foi recolhido apenas o principal.



Recolhimento indevido

O transporte de passageiros, quando prestado de forma que não atenda a característica de manutenção permanente da instituição, ou seja, não é um serviço que seja prestado para manter a regularidade das atividades do ente público, não deve ter a retenção da contribuição.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: essas não conformidades identificadas geram incorreção na execução contábil e financeira e ainda levanta a condição de descumprimento da legislação correlata. Também gera retrabalho para retificação do recolhimento devido e diante de informações insuficientes, limita a transparência dos registros e das despesas públicas.

4.2.6 Análise das não conformidades em Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)

As restrições relativas ao DAR compreendem um total de 12 restrições cadastradas no SIAFI, mas somente em 2 restrições foram verificadas não conformidades nos documentos analisados na instituição pesquisada, as quais são apresentadas na sequência.

Quadro 6 - Restrições e não conformidades relativamente a Documento de Arrecadação de Receitas Municipais (DAR)

Descrição das restrições relativas à DAR	Não conformidades identificadas relativas à DAR
Erro no preenchimento do campo recolhedor	Preenchimento com o CNPJ do favorecido, ou seja, da prefeitura municipal a qual é devido o recolhimento do Imposto Sobre Serviço (ISS) ao invés do CNPJ da empresa prestadora dos serviços.
Erro/insuficiência no campo observação	Preenchimento do campo observação com ausência de dados relevantes na identificação do registro, como número e data de emissão do documento fiscal.

Fonte: Dados da pesquisa (2012).

Implicações: essas não conformidades acarretam incorreção na execução contábil e financeira, sendo necessário processo de correção junto à respectiva prefeitura municipal para regularização do recolhimento com o CNPJ correto. Quando relativo a dados insuficientes no campo observação, não gera incorreção na execução contábil ou financeira, mas gera transtorno e retrabalho por conta de buscar o processo de pagamento com fins de buscar informações complementares, restringindo a transparência do registro da despesa e devida retenção.

4.2.7 Análise das não conformidades em Guia de Recolhimento da União (GRU)

A Guia de Recolhimento da União serve para recolhimento de receitas por parte da Secretaria do Tesouro Nacional indo para a Conta Única do Governo Federal, e serve também para pagamentos entre instituições públicas por realização de serviços.

O SIAFI possui 4 restrições cadastradas para esse documento; e, diferentemente dos demais documentos analisados, não foram encontradas não conformidades relativamente às



restrições cadastradas no SIAFI. No entanto, cabe destacar que foi encontrada não conformidade que não está cadastrado no sistema: a insuficiência no preenchimento do campo observação.

Outro fator preponderante, que pode explicar a ausência de não conformidade para este documento, reside no fato de ser um documento pouco registrado dentro do universo de documentos realizados por meio do SIAFI: foram 10 registros no mês de julho e 9 no mês de agosto de 2012, perfazendo um total de 0,23% do total de documentos analisados, se somados os registros de julho e agosto de 2012.

5 Conclusões e recomendações

Neste capítulo são apresentadas as principais conclusões do estudo realizado, da junção das duas abordagens realizadas para este trabalho.

O procedimento de conformidade dos registros de gestão é um procedimento instituído em lei, obrigatório para diversas instituições públicas federais brasileiras e outras que venham a adotar registros de gestão por meio do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI). Assim, é, precipuamente, um procedimento de controle interno que deve ser realizado por um servidor da instituição, incumbido desse fim, com todas as prerrogativas dispostas anteriormente neste trabalho.

Esta pesquisa apresentou a seguinte questão problema: por sua relevância, quais os efeitos da ausência de aplicação do procedimento de conformidade dos registros de gestão em uma instituição pública federal?

A investigação decorreu do fato de que, diante da necessidade de atendimento à legislação e, especialmente, de obter-se um procedimento eficiente e efetivo de controle para os inúmeros documentos registrados por diversos executores no Sistema de Administração Financeira do Governo Federal; embora essas circunstâncias sejam necessárias, ainda estão compreendidas na realidade de todas as instituições brasileiras obrigadas à realização de tal procedimento.

Assim, para responder a questão problema foram identificadas as não conformidades nos registros e documentos da instituição pública foco da pesquisa, por meio da simulação do procedimento de conformidade dos registros de gestão, envolvendo os documentos registrados nos meses de julho e agosto de 2012; e que, de forma sucinta, podem ser destacados alguns pontos:

- A correta classificação contábil na emissão de Nota de Empenho merece a devida atenção para evitar incorreções na execução orçamentária, financeira e contábil dos entes públicos, inclusive com orientação no momento licitatório, emissões de empenho de contratos continuados devem ter todo o valor do contrato alocados para evitar reforço de empenho do tipo global, bem como retrabalho para diante da necessidade de tal procedimento;

- Na emissão da Nota de Lançamento de Sistema, diante das particularidades de cada objetivo de registro, seja para liquidação de despesa, apropriação de benefícios, regularizações contábeis e tantos outros, é importante destacar que esse registro pode implicar, e por diversas vezes realmente implica, outros processos e documentos como as retenções de impostos e contribuições federais, previdenciárias e/ou municipais. Assim, exige, além de atenção e tempo do executor, conhecimento de legislações, disponibilidade (quase sempre inexistente) do



servidor, a fim de que o processo seja completo, transparente, fidedigno e conforme normas e legislações pertinentes.

• Na emissão de documentos como DARF, GPS, DAR/ISS, relativamente aos recolhimentos de impostos e contribuições aos órgãos competentes, se verificou necessidade de atenção e melhor capacitação do pessoal executor, de forma a sanar as dúvidas existentes, deixando-os preparados para identificarem incorreções nos documentos emitidos por fornecedores, dúvidas quanto às leis correlatas, e, assim possibilitar que executem tais registros com mais conhecimento e menos incertezas.

Assim, pode-se concluir que o procedimento não é realizado apresenta-se relevante para o correto registro dos dados contábeis, patrimoniais e financeiros das instituições públicas. Na pesquisa realizada por Garcia Filho, Mello e Resende (2013), os autores identificaram que o procedimento não está sendo realizado de forma eficiente por todas as instituições abrangidas por lei para a realização de tal procedimento.

Diante da realidade verificada na instituição foco da presente pesquisa, em que o registro de conformidade de gestão também não é realizado, denota-se a importância do procedimento que visou auxiliar a responder a questão problema: apontar as implicações advindas das não conformidades em caso de inexistência do procedimento de conformidade dos registros. A partir dos resultados pode-se inferir que as implicações advindas da existência de não conformidades podem trazer prejuízos quanto à inadequação da execução orçamentária, contábil e financeira do ente, inadequações no registro do patrimônio público, e, além disso, prejuízos objetivamente não visíveis como limitação à transparência dos gastos públicos, tão desejável por todos.

Diante do exposto, depreende-se que o procedimento de conformidade dos registros de gestão coloca-se de forma relevante para o efetivo controle, registro e evidenciação das finanças e do patrimônio público.

Em relação a futuras pesquisas, sugere-se realizar pesquisa similar em outras instituições públicas federais, a fim de obter-se a percepção de outros pesquisadores, bem como sugestões e/ou complementações para o procedimento de conformidade nessas instituições.

Referências

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 02 mar. 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101**, de 4 de maio de 2000 (LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 06 fev 2012.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116**, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em 15 mai 2012.





BRASIL. **Lei nº. 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 15 fev 2012.

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC nº. 1.208**, de 27 de novembro de 2009. Aprova a NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos em Auditoria de Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 01/04/2013.

CGU – **Controladoria Geral da União**. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/>>. Acesso em: 03 mai 2013.

CIANFANELLI, Mario M.; PESSÔA, Leonel C.; MURITIBA, Patrícia M. Custo de conformidade à tributação e o gerenciamento do risco em projetos: o estudo de caso de uma pequena empresa. **Revista de Gestão e Projetos – GeP**, São Paulo, v. 1, n. 1, p 93-113, jan./jun. 2010.

FERREIRA, Aurélio B. de H.; FERREIRA, Marina; ANJOS, Margarida dos. **Novo dicionário da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Positivo, 2009. xxxiv, 2120 p.

GARCIA FILHO, Ronaldo C.; MELLO, Eduardo J. C.; RESENDE, Alexis L. O Papel da Conformidade de Registro de Gestão no Controle Preventivo do Ciclo Orçamentário: Um importante instrumento de sinalização para a auditoria e redução de riscos de impropriedades ou irregularidades na gestão pública federal. In: XXXVII Encontro da ANPAD. **Anais...** Rio de Janeiro: ENANPAD, 2013.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008. 351 p.

LAKATOS, Eva M.; MARCONI, Marina de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 297 p.

MARTINS, Gilberto de A.; THÉOPHILO, Carlos R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 247 p.

NAVES, Gladston G. **A Contribuição do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para a promoção da accountability: a percepção dos usuários**. 2011. 132 f. Dissertação (Mestrado em Administração Pública) – Fundação Getúlio Vargas, FGV, Rio de Janeiro, 2011.

PIRES, M. J.; SOUZA-GUERRA, I.; LOPES, A. Auditoría a los registros de los fisioterapeutas que trabajan en la Unidad de Cuidados Intensivos de los hospitales públicos del área metropolitana de Lisboa, de acuerdo con los Patrones de Práctica de la Asociación Portuguesa de Fisioterapeutas. **Revista Iberoamericana de Fisioterapia y Kinesiología**, v. 10, n. 2, p. 86-96, jan/2007.





PLATT NETO, Orion A; CRUZ, Flávio da; ENSSLIN, Sandra R.; ENSSLIN, Leonardo. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 1, jan./mar. 2007.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria. (Org.) Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 76-97.

SOUZA, Fábila J. V. de; SILVA, Maurício C. da. Bens Públicos: análises de registros contábeis dos bens de uso comum. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, Salvador, v. 2, n. 3, p. 73-85, set./dez., 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 1.234**, de 11 de janeiro de 2012. Dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal direta, autarquias e fundações federais, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais pessoas jurídicas que menciona a outras pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in_12342012.htm>. Acesso em: 11 mar 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Instrução Normativa nº. 06**, de 31 de outubro de 2007. Disciplina os procedimentos relativos ao registro das Conformidades Contábil e de Registro de Gestão. Disponível em: <<http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/040000/042700/042706/>>. Acesso em 12 jan 2012.

STN – Secretaria do Tesouro Nacional. **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)**. Disponível em: <<http://acesso.serpro.gov.br/>>. Acesso em 2012 e 2013.

TCU - **Tribunal de Contas da União**. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/TCU>>. Acesso em 03 mai 2013.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. Tradução Daniel Grassi. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001. 205 p.

