



MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA

**UMA ABORDAGEM DOS REFLEXOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO
CANCELAMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS DOS RESTOS A PAGAR DA
UNIÃO. 1999 – 2003**

Recife

2005

UnB – Universidade de Brasília

UFPB – Universidade Federal da Paraíba

UFPE – Universidade Federal de Pernambuco

UFRN – Universidade Federal do Rio Grande do Norte

Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA

**UMA ABORDAGEM DOS REFLEXOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO
CANCELAMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS DOS RESTOS A PAGAR DA
UNIÃO. 1999 – 2003**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Jorge Expedito de Gusmão Lopes, PhD

Recife

2005

TERMO DE APROVAÇÃO

MAURÍCIO CORRÊA DA SILVA

**UMA ABORDAGEM DOS REFLEXOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO
CANCELAMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS DOS RESTOS A PAGAR DA
UNIÃO. 1999 – 2003**

Dissertação apresentada ao Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, como requisito parcial para a obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Jorge Expedito de Gusmão Lopes, PhD

Aprovada em 01 de agosto de 2005

BANCA EXAMINADORA

**Prof. Jorge Expedito de Gusmão Lopes, PhD - Orientador
Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN**

**Prof. Lino Martins da Silva, Livre Docente
Examinador Externo - UERJ**

**Prof. José Francisco Ribeiro Filho, Doutor
Examinador Interno – UnB, UFPB, UFPE e UFRN**

Recife

2005

DEDICATÓRIA

À minha família: esposa, filhos, irmãos, irmãs, a minha mãe, meu pai (*in memoriam*), ao meu irmão Geraldo (*in memoriam*) e a todos que desejam votos de êxitos e felicidades.

AGRADECIMENTOS

A N.S. de Aparecida e ao Criador do universo pela oportunidade de alcançar mais um objetivo nesta jornada.

Ao Prof. José Expedito de Gusmão Lopes – PhD pelo privilégio da orientação e exemplo de vida.

Ao Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho pela seriedade, espírito profissional e pela constante preocupação de que os recursos públicos sejam bem utilizados (satisfação ao contribuinte).

Ao Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva pela prontidão e espírito de corpo em apresentar sugestões e orientações.

Aos demais Professores do Programa, aos colegas da turma e de turmas anteriores (Anardino, Glauber, Josedilton, Marcleide, Moura), pela camaradagem e espírito de corpo.

Aos Chefes do Setor de Trabalho Renato Pinto Ferreira e José Arnóbio Ferrão de Albuquerque Neto pelo companheirismo e autorização para realizar o Curso.

A todos que diretamente ou indiretamente contribuíram para a conclusão do Curso (Dinamérico, Valter, Romeiro).

RESUMO

Este estudo objetivou analisar e evidenciar os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União. A identificação, a análise e discussão foram possíveis a partir da coleta de dados das contas públicas, disponibilizadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no período de 1999 a 2003. Definiu-se a hipótese nula de que os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas dos restos a pagar não são significativos em relação às despesas liquidadas. Foram utilizadas as pesquisas exploratórias, bibliográficas, documental, qualitativa e quantitativa. Os resultados revelaram que o cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar refletiu contabilmente no valor das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos da União: diminuição das despesas, incorporação de ativos a maior, estorno de exigibilidade, aumento de resultado do sistema financeiro.

Palavras-chave: contabilidade pública, despesas liquidadas e despesas reais.

ABSTRACT

This study intended to analyze and evidence the accounting reflexes of the cancellation of public expenses of remains to pay by The Union. The identification, the analysis and discussion were possible from the data collection of the public accounts, made available by the National Treasure Secretariat (STN), in the period from 1999 to 2003. It defined the null hypothesis that the accounting reflexes of the cancellation of the expenses of remains to pay are not meaningful regarding the liquidated expenses. Exploratory, bibliographical, documental, qualitative and quantitative researches were used. The results revealed that the cancellation of public expenses of remains to pay influenced the value of the expenses that were considered liquidated and published by offices of The Union: decrease of the expenses, larger assets incorporation, liability reversal, increase in the results of the financial system.

Key-words: public accounting, liquidated expenses and real expenses.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Despesas executadas (liquidadas) da União. 1999 – 2003	42
Tabela 2 - Execução das despesas dos restos a pagar por poder e órgão. 1999 – 2003.....	43
Tabela 3 – Execução das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar do Poder Judiciário. 1999 – 2003.....	44
Tabela 4 – Despesas reais do Poder Judiciário.....	44
Tabela 5 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar cancelados do Poder Judiciário. 1999 – 2003.....	45
Tabela 6 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário. 1999 – 2003.....	45
Tabela 7 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Judiciário e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário. 1999 – 2003.....	46
Tabela 8 – Execução das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar do Poder Legislativo. 1999 – 2003.....	47
Tabela 9 – Despesas reais do Poder Legislativo.....	47
Tabela 10 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar cancelados do Poder Legislativo. 1999 – 2003.....	48
Tabela 11 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo. 1999 – 2003.....	48
Tabela 12 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Legislativo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo. 1999 – 2003.....	49
Tabela 13 – Execução das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar do Poder Executivo. 1999 – 2003.....	50
Tabela 14 – Despesas reais do Poder Executivo.....	50
Tabela 15 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar cancelados do Poder Executivo. 1999 – 2003.....	51
Tabela 16 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo. 1999 – 2003.....	52
Tabela 17 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Executivo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo. 1999 – 2003	52
Tabela 18 - Execução das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar do Comando do Exército. 1994 – 2003.....	53
Tabela 19 – Despesas reais do Comando do Exército.....	53
Tabela 20 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército. 1994 – 2003.....	54
Tabela 21 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército. 1994 – 2003.....	56
Tabela 22 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Comando do Exército e	

os restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército. 1994 – 2003.....	58
Tabela 23 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar dos Poderes da União. 1999 – 2003.....	60
Tabela 24 - Despesas reais dos Poderes da União.....	60
Tabela 25 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União. 1999 – 2003.....	61
Tabela 26 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União. 1999 – 2003.....	63
Tabela 27 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados dos Poderes da União e os restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União. 1999 – 2003.....	65
Tabela 28 - Resumo dos testes estatísticos.....	67
Tabela 29 – Resumo das despesas liquidadas, dos restos a pagar cancelados e das despesas reais dos Poderes da União. 1999 – 2003.....	68
Tabela 30 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e o cancelamento da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo).....	71
Tabela 31 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e o cancelamento da conta Obrigações Não Processadas a Liquidar.....	74

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Principais diagramas de dispersão	12
Figura 2 - Regiões de rejeição e de não rejeição quando se utiliza ANOVA para testar H_0	14
Figura 3 - Regiões de rejeição e de não rejeição quando se utiliza o teste t (<i>Student</i>) para testar H_0	15
Figura 4 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados.....	55
Figura 5 - Teste t (<i>Student</i>) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados.....	55
Figura 6 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais).....	57
Figura 7 – Teste t (<i>Student</i>) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais).....	57
Figura 8 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais).....	59
Figura 9 – Teste t (<i>Student</i>) – Comando do Exército – restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais).....	59
Figura 10 – Teste F (ANOVA) – Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União.....	62
Figura 11 – Teste t (Student) – Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União.....	62
Figura 12 – Teste F (ANOVA) – Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União.....	64
Figura 13 – Teste t (Student) – Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União.....	64
Figura 14 – Teste F (ANOVA) – Restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União.....	65
Figura 15 – Teste t (<i>Student</i>) – Restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União.....	65

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército.....	56
Gráfico 2 - Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) do Comando do Exército.....	58
Gráfico 3 - Restos a pagar inscritos (totais) e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército.....	59
Gráfico 4 – Comparação de despesas liquidadas e despesas reais dos Poderes da União.....	61
Gráfico 5 - Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União.....	63
Gráfico 6 - Despesas liquidadas e os restos a pagar totais dos Poderes da União.....	64
Gráfico 7 - Restos a pagar cancelados e os restos a pagar totais dos Poderes da União.....	66

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AIC	Asociación Interamericana de Contabilidad
ANOVA	Análise de variância
art	Artigo
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
FASAB	Federal Accounting Standards Advisory Board
FASB	Financial Accounting Standards Board
F_c	Teste F (ANOVA) calculado
F_t	Teste F (ANOVA) tabela
GASB	Governmental Accounting Standards Board
H_0	Hipótese nula
H_1	Hipótese alternativa
H_p	Hipótese principal
H_{s_1}	Hipótese secundária primeira
H_{s_2}	Hipótese secundária segunda
IASB	International Accounting Standards Board
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standard
IGAE	Intervención General de La Administración Del Estado
IOSCO	International Organization Of Securities Commissions
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MOG	Ministério do Orçamento e Gestão
NISCP	Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
NE	Nota de Empenho
NPM	New Public Management
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PPA	Plano Plurianual
PSASB	Public Sector Accounting Standards Board
PSC	Public Sector Committee
R quadrado	Coeficiente de Correlação de Pearson
R^2	Coeficiente de Correlação de Pearson
r^2	Coeficiente de Correlação de Pearson
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal

SSPS	Statistical Package for the Social Sciences
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
t_c	Teste t (<i>Student</i>) calculado
t_t	Teste t (<i>Student</i>) tabela

SUMÁRIO

RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
LISTA DE TABELAS	viii
LISTA DE FIGURAS	x
LISTA DE GRÁFICOS	xi
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	xii
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Apresentação do tema	1
1.2 Caracterização do problema	3
1.3 Objetivos	6
1.4 Justificativa	7
1.5 Delimitação da pesquisa	8
1.6 Proceder metodológico	9
1.7 Fonte de dados	10
1.8 Hipóteses	10
1.9 Testes estatísticos	11
1.9.1 Coeficiente de correlação de Pearson	12
1.9.2 Estatística F (ANOVA)	13
1.9.3 Estatística t (<i>Student</i>)	14
2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA	16
2.1 Orçamento público	16
2.2 Orçamento das despesas públicas	19
2.3 Demonstrações contábeis públicas	22
2.4 Evidenciação das contas públicas	27
2.5 Restos a pagar	32
2.6 Despesas de exercícios anteriores	35
2.7 Sistema informatizado contábil do Governo Federal	36
2.8 Reflexos contábeis do cancelamento dos restos a pagar	39
3 RESULTADOS DA PESQUISA	41
3.1 Despesas executadas (liquidadas) por poder e órgão. 1999 – 2003	41
3.2 Despesas dos restos a pagar por poder e órgão. 1999 – 2003	42
3.3 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Judiciário. 1999 – 2003	43
3.4 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Legislativo. 1999 – 2003	46
3.5 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Executivo. 1999 – 2003	49
3.6 Despesas liquidadas e restos a pagar do Comando do Exército. 1994 – 2003.....	53
3.7 Despesas liquidadas e restos a pagar dos Poderes da União. 1999 – 2003	60
4 CARACTERÍSTICAS DOS REFLEXOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO CANCELAMENTO DAS DESPESAS DOS RESTOS A PAGAR	68
4.1 Cancelamento de despesas de restos a pagar processados	69
4.1.1 Despesas de materiais.....	69
4.1.2 Despesas de serviços	70
4.1.3 Evidenciação dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo).....	71
4.2 Cancelamento de despesas de restos a pagar não processados	72
4.2.1 Despesas de materiais	72
4.2.2 Despesas de serviços	73
4.2.3 Evidenciação dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento da conta Obrigações Não Processadas a Liquidar	73
5 PROPOSTAS PARA AS DESPESAS DE RESTOS A PAGAR	75
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES, CONCLUSÃO	77

REFERÊNCIAS	79
ANEXOS	88
ANEXO A - Balanço Orçamentário. 1999 - 2003.....	88
ANEXO B - Demonstrativo das despesas por poder e órgão. 1999 – 2003.....	89
ANEXO C - Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão – 1999.....	90
ANEXO D - Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão – 2000.....	91
ANEXO E - Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão – 2001.....	92
ANEXO F - Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão – 2002.....	93
ANEXO G - Demonstrativo dos restos a pagar por poder e órgão – 2003.....	94
ANEXO H – Balancete contábil – Cmdo do Exército (antigo Ministério do Exército) – tesouro nacional. 1994 – 2004.....	95

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação do tema

A contabilidade pública deve evidenciar os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial. Deve evidenciar também, perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas¹, efetuem despesas², administrem ou guardem bens e valores a ela pertencentes ou confiados.

Os serviços de contabilidade deverão ser organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária e a conhecer a composição patrimonial.

Para Reis (1992), é preciso encontrar um caminho que auxilie a contabilidade a tornar-se um instrumento útil ao gestor e ao contribuinte, pois a este último se devem satisfações sobre a utilização dos recursos financeiros.

O formato das demonstrações contábeis deve buscar evidenciar as informações mais relevantes e significativas, às quais devem aparecer em mais de uma demonstração contábil, mostrando a visão sistêmica do Sistema de Informação Contábil (QUEIROZ; CARNEIRO; BERNARDO, 2002).

A contabilidade labora no desafio de estabelecer um mecanismo duradouro de confiança mútua quando produz as demonstrações contábeis necessárias ao processo de comunicação com os usuários externos à entidade (RIBEIRO; RIBEIRO FILHO; FRAGOSO, 2003).

A contabilidade, segundo a abordagem ética, deveria apresentar-se como *justa e não enviesada* para todos os interessados (IUDÍCIBUS, 2004).

Os usuários das informações contábeis estão cada vez mais exigentes quanto à amplitude e à qualidade dessas informações (SARAIVA; LIMA; RIBEIRO FILHO, 2004).

As contas públicas são evidenciadas pelos sistemas de informações contábeis, estruturados com base na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Segundo Aquino e Santana (1992), evidênciação significa divulgação de informações com clareza, divulgação em que se compreende de imediato o que está sendo comunicado.

¹ Receitas públicas correspondem ao ingresso que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescentar seu vulto como elemento novo e positivo. SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental – um enfoque administrativo*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

² Despesas públicas: conceitualmente, na contabilidade pública, todos os gastos são tratados genericamente como despesa. CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

A discussão sobre evidenciação ou divulgação de informações financeiras, traz de volta a determinação de parâmetros mínimos que tornem essas informações úteis à tomada de decisões por parte dos diversos usuários (OLIVEIRA; OLIVEIRA, 2005).

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF) estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com ênfase no controle de despesas com pessoal, limites da dívida e do endividamento do setor público. Para Garcês e Silveira (2002), a LRF é uma das importantes iniciativas no âmbito da reforma do Estado, voltadas para a gestão. Segundo Dieng *et al.* (2004), a LRF surgiu para disciplinar o uso racional das receitas públicas.

As referidas leis constituem a legislação básica da contabilidade pública brasileira.

A participação do Governo na economia de um país é relevante em face do volume de recursos financeiros movimentados. Para analisar a sua prestação de contas, deve-se considerar a importância do orçamento público e sua execução neste processo.

O orçamento público é uma lei de iniciativa do Poder Executivo que estabelece as políticas públicas para o exercício, sendo o seu conteúdo básico a estimativa da receita e autorização (fixação) da despesa (SLOMSKI, 2001).

As despesas públicas somente serão realizadas se constarem no Orçamento, visto que para assumir qualquer compromisso de ordem financeira, o Governo deve ter a autorização do Poder Legislativo (ARAÚJO; ARRUDA, 2004; BEZERRA FILHO, 2004).

O detalhamento das despesas públicas é feito por função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais, conforme consta na Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999, do Ministério do Orçamento e Gestão (MOG).

1.2 Caracterização do problema

O setor governamental para atender ao interesse público vem pautando por um novo gerenciamento ou estado gerencial – *New Public Management* – *NPM* (Nova Gestão Pública³) e desse modo tem dirigido para a reconstrução da natureza da provisão pública, usando, principalmente, uma gestão financeira e de recursos melhorada que possibilitem a prestação de melhores serviços aos cidadãos (KELLY; WANNA, 2001; ALMEIDA; MARQUES, 2004; PEDERIVA, 2004). A nova gestão pública procura avaliar a gestão num novo enquadramento, que se pauta pela introdução de modelos de gestão utilizados no setor privado (MARQUES; ALMEIDA, 2004) e deve ser substancialmente desregulamentada e mantida estritamente responsável por mostrar resultados (PIOTROWSKI; ROSENBLOOM, 2002).

Em cada época os processos de mudança tiveram como objetivo central o melhor desempenho das organizações. Tanto no setor público como setor privado a busca pelo melhor desempenho marcou de um lado a condição social, de outro o resultado (VIEIRA, 2003).

“A investigação em administração pública é profundamente afetada por idéias políticas e sociais existentes há muito tempo” (SPICER, 2004, v. 64, p. 1, tradução nossa). Desse modo, verifica-se que o exame da história político e social é necessário para o estudo da administração pública. Neste contexto, observa-se uma norma legal editada há mais de 40 anos para os registros contábeis (Lei nº 4.320/64), portanto, estudos nesta área se fazem necessários.

A responsabilidade do gestor público por prestar contas de seus atos (*accountability*) deve passar por um processo contábil que não pode deixar dúvidas sobre a sua evidenciação.

Segundo Icerman e Sinason (1996), é crescente a importância dos métodos formais de *accountability*, diretamente relacionada à complexidade dos governos e à distância entre a burocracia e os cidadãos.

Para Reis (1996) são várias as formas de evidenciação, de acordo com a teoria contábil: o relatório de gestão, as demonstrações contábeis elaboradas conforme a Lei nº 4.320/64, as demonstrações contábeis complementares e consolidadas e as notas explicativas.

De acordo com Ludícibus (2004, p. 129), “a evidenciação é um processo inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos”.

³ Pode ser traduzido também como Nova Administração Pública. ALTMANN, Martin Rudolf. *Dicionário técnico contábil = accounting dictionary: inglês-português, português-inglês*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1977.

A execução orçamentária, ou seja, o acompanhamento do recebimento das receitas (a arrecadação) e a realização das despesas nas diversas funções de Estado, previstas no Orçamento, é evidenciada nos demonstrativos contábeis previstos na Lei nº 4.320/64 e nos relatórios resumidos da execução orçamentária e de gestão fiscal, de acordo com a LRF.

Para Ribeiro Filho (2001), a LRF é mais um esforço na direção da *accountability*, busca de responsabilidade em duas mãos entre os gestores públicos e os cidadãos/eleitores, pelo desejo de um orçamento, não apenas formalmente equilibrado, mas, fundamentalmente, gerido com eficiência, eficácia e efetividade.

O demonstrativo utilizado pelo Governo para esclarecer aos cidadãos o montante das despesas, por grupo, discriminando a natureza da despesa, a dotação para o exercício, a despesa liquidada⁴, o saldo da dotação e as receitas (realizadas e as a realizar) é o Balanço Orçamentário.

O detalhamento da execução das despesas por função e das despesas dos restos a pagar por poder⁵ e órgão⁶ é evidenciado nos demonstrativos pelos quais recebem os mesmos nomes, respectivamente.

As despesas públicas são contabilizadas em três categorias de despesas: realizadas e pagas dentro do exercício financeiro⁷; realizadas e não pagas dentro do exercício financeiro, denominadas de restos a pagar processadas e as despesas não realizadas, mas que foram empenhadas e poderão ser realizadas e pagas no exercício financeiro seguinte, denominadas de restos a pagar não processadas.

Ocorrendo o cancelamento das despesas de restos a pagar (Art 38 da Lei nº 4.320/64⁸), haverá uma modalidade de receita pitoresca, isto é, uma espécie de receita que não transita pela arrecadação (CRUZ *et al.*, 2001), denominada de “receita figurativa”⁹ (KOHAMA, 1999).

⁴ Despesa liquidada se refere àquela em que o credor tem o direito adquirido de receber o pagamento, visto que o material foi entregue e/ou o serviço foi prestado, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, atestados por quem de direito da administração pública.

⁵ Poder: uno e indivisível, um atributo do Estado que emana do povo. São poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Método, 2004.

⁶ Órgão é todo centro de competência, para desempenho de funções, através de um ou de vários agentes, cuja atuação é sempre imputada à pessoa jurídica a que pertence. MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

⁷ Exercício financeiro – período em que se concretizam a execução orçamentária e a execução financeira. Para informações sobre o exercício financeiro de outros países consultar: GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

⁸ Art 38. Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

⁹ Receita figurativa – que não se concretiza em entrada de dinheiro e tem contrapartida na “despesa”.

As despesas de restos a pagar não processadas são consideradas como despesas liquidadas no Balanço Orçamentário (eventos 50.1.468, 54.3.122 e 54.3.009¹⁰) do ano de inscrição e caso sejam canceladas no exercício seguinte, terão como consequência, uma compensação de registros contábeis no sistema de resultado (financeiro e patrimonial) para as despesas de materiais e um aumento no sistema de resultado do sistema financeiro para as despesas de serviços (eventos de cancelamento de restos a pagar não processados: 40.1.094 e 40.1.095).

Haverá, também, uma diminuição do valor da despesa que foi considerada liquidada e informada pelos poderes e órgãos no Balanço Orçamentário do ano de inscrição da despesa, em decorrência do cancelamento no ano seguinte.

No caso do cancelamento das despesas dos restos a pagar processados, a baixa da conta contábil de Fornecedores de Exercícios Anteriores ocorrerá com o evento 54.0.379¹¹, como consequência, também, no sistema de resultado financeiro (aumento).

Como exemplo de cancelamento de despesas de restos a pagar, observa-se que em 2002, o Poder Executivo Federal liquidou despesas no montante de 422 bilhões de reais, inscreveu em restos a pagar 24 bilhões e cancelou mais de 6 bilhões de reais (5,6 bilhões de restos a pagar não processados e 0,9 bilhões de restos a pagar processados)¹². O referido cancelamento ocorreu em 2003. Desse modo, verifica-se que a despesa realizada em 2002 foi de 416 bilhões de reais e não o que constou no Balanço Orçamentário (422 bilhões de reais).

No Balanço Financeiro as despesas de restos a pagar do exercício serão computadas na receita extra-orçamentária¹³ para compensar sua inclusão na despesa orçamentária¹⁴ (Parágrafo único do Art 103 da Lei nº 4.320/64). Para Kohama (1999), esta operação contábil, ao menos da inscrição de despesas não processadas tem características de “despesa figurativa”¹⁵.

Do acima exposto, surge o questionamento que o objetivo geral investigará.

¹⁰ Evento - código utilizado no Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI) para o registro dos atos e fatos administrativos – processamento automático dos restos a pagar não processados.

¹¹ Código de evento utilizado para anulação (baixa) de restos a pagar processados – inscritos em fornecedores do exercício anterior (conta do passivo).

¹² Os valores foram extraídos do Demonstrativo das Despesas da União por Poder e Órgão de 2002 e do Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão de 2002. Disponíveis em: www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp. Acesso em 22 abr. 2004.

¹³ Receita extra-orçamentária – é aquela que não integra o orçamento público.

¹⁴ Despesa orçamentária – é aquela que consta no orçamento.

¹⁵ Despesa figurativa – que não se concretiza em saída de dinheiro e tem contrapartida na “receita”.

Que reflexos contábeis poderão decorrer do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar nas despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos da União?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

O objetivo geral desta investigação foi de analisar e evidenciar os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar nas despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos da União.

1.3.2 Objetivos específicos

Vinculados ao objetivo geral e ao problema desta investigação, os objetivos específicos são:

- a) revisar a literatura para conhecer o estado da arte na área do estudo (conceitos e tipos de orçamento, despesas públicas, de restos a pagar, despesas de exercícios anteriores, demonstrativos contábeis públicos, evidenciação das contas públicas);
- b) identificar o sistema informatizado contábil e o processo de contabilização das despesas de restos a pagar do Governo Federal;
- c) reconhecer o processo de orçamento das despesas públicas;
- d) demonstrar por exercícios financeiros os valores inscritos de despesas de restos a pagar pelos poderes e órgãos da União;
- e) analisar os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo) e de Obrigações Não Processadas a Liquidar;
- f) propor um tratamento para as despesas de restos a pagar.

1.4 Justificativa

Os governos democráticos existem para servir aos cidadãos (OSBORNE; GAEBLER, 1997). Conseqüentemente, os cidadãos têm o direito de obter informações sobre as despesas dos diversos poderes e órgãos que compõem a administração pública.

O cidadão delegante tem direito a informação que lhe permita debater publicamente com os demais cidadãos e os seus representantes delegados (GASB, 2004).

A informação para ser relevante, deve apresentar valor preditivo, como insumos dos modelos de decisão, ou de *feedback* – confirmação ou correção das expectativas anteriores (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). O cidadão de posse das informações sobre as despesas governamentais terá condições de tomar decisão, por exemplo, decidir em quem votar.

A sociedade, proprietária e cliente das entidades públicas, colocada, também como usuária externa das informações sobre a gestão, demanda um aperfeiçoamento constante da efetividade dessas organizações (RIBEIRO FILHO, 1998).

A possibilidade de abrir discussão técnico-profissional com os envolvidos com a Contabilidade Pública, Orçamento, Controle Externo e Interno, Finanças das Entidades da Administração Pública é importante para aperfeiçoar os mecanismos de evidenciação da gestão pública.

A pesquisa justifica-se no propósito de analisar os demonstrativos contábeis públicos, visando identificar se as informações contábeis se revestem dos atributos indispensáveis da confiabilidade, tempestividade, compreensibilidade e comparabilidade¹⁶. Desse modo, ao ser declarado, por exemplo, os valores das despesas liquidadas em determinado poder ou órgão da União, necessita-se verificar a clareza e a transparência nessas informações, requisitos do princípio da evidenciação de acordo com Reis (1996).

Segundo Queiroz, Carneiro e Bernardo (2002), o que se observa no conjunto das demonstrações contábeis exigidas pela LRF, é que apesar de as informações serem relevantes, são inacessíveis para um usuário leigo (representa a maioria da sociedade). Portanto, há de se avaliar

¹⁶ CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução 785/CFC, de 28 de julho de 1995. Das características da informação contábil. NBCT1. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 01 de agosto de 1995.

novos modelos de evidenciação que permitem à sociedade a compreensão das informações publicadas.

A pesquisa visa ainda, esclarecer o processo de prestação de contas a que o cidadão e instituições da sociedade têm direito, no que tange ao processo de despesas liquidadas e dos restos a pagar (Art 49 da LRF¹⁷).

Os resultados da pesquisa poderão ser úteis para a contabilidade pública, especialmente para motivar o Congresso Nacional a dar continuidade no processo de revisão da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, iniciado com o Substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96 – PLC (VIVEIROS, 1998), bem como influenciar discussões e estudos para outras pessoas que trabalham no setor público e consoante Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) há carência de pesquisa em contabilidade governamental.

Para Bezerra Filho e Moreira (2001) as mudanças apresentadas pelo PLC 135/96 são necessárias, visto que a administração pública brasileira ressenete-se da necessidade de aperfeiçoamento da Lei Federal nº 4.320/64.

1.5 Delimitação da pesquisa

A pesquisa em questão analisou os Demonstrativos dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (Orçamento Fiscal e da Seguridade Social), no período de 1999 a 2003. Este demonstrativo evidencia os valores dos restos a pagar processados e não processados (inscritos, cancelados, pagos e a pagar) do Poder Legislativo, Judiciário e Executivo, bem como, dos órgãos que constituem os referidos poderes (Câmara dos Deputados, Justiça Federal, Ministérios, etc).

O período de análises envolve fases da administração pública antes e depois da edição da LRF, bem como mudanças de Governo.

¹⁷ Art 49. As contas apresentadas pelo chefe do Poder Executivo ficarão disponíveis, durante todo o exercício financeiro, no respectivo Poder Legislativo e no órgão técnico responsável pela sua elaboração, para consulta e apreciação pelos cidadãos e instituições da sociedade.

1.6 Proceder metodológico

O procedimento metodológico aplicado no desenvolvimento da pesquisa foi o método indutivo.

Segundo Lakatos e Marconi (2001), o método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo. Para Fachin (2002), o método é a forma de proceder ao longo de um caminho. O método científico é um traço característico da ciência aplicada.

Prestes (2003), cita os métodos da observação, indutivo, dedutivo, da experimentação e da diferença. Lakatos e Marconi (2001), os métodos científicos: indutivo, dedutivo, hipotético-dedutivo, dialético, histórico, comparativo, monográfico, tipológico, funcionalista, estruturalista.

O método indutivo é um procedimento do raciocínio que, a partir de uma análise de dados particulares, se encaminha para noções gerais (FACHIN, 2002; DA SILVA, 2003; PRESTES, 2003).

Quanto à operacionalização da metodologia da pesquisa para Beuren *et al.* (2003) deverá reportar-se às **três categorias** de tipologia de pesquisa: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema. Na presente pesquisa, adotou-se tais tipologias.

Quanto aos objetivos, optou-se pela pesquisa **exploratória**; quanto aos procedimentos, pela pesquisa **bibliográfica e documental** e quanto à abordagem do problema, pelas pesquisas **qualitativa e quantitativa**.

A pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto (BEUREN *et al.*, 2003) e facilita a delimitação do tema a ser pesquisado (PRESTES, 2003).

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos (GIL, 1996) e torna-se necessária para tomar conhecimento sobre a produção científica (BEUREN *et al.*, 2003).

A pesquisa documental vale-se de materiais que podem ser reelaborados (GIL, 1996; BEUREN *et al.*, 2003).

A pesquisa qualitativa possui a facilidade de poder descrever a complexidade do problema (OLIVEIRA, 2002) e pode conceber análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado (BEUREN *et al.*, 2003).

A pesquisa quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos, recursos e técnicas estatísticas (OLIVEIRA, 2002; BEUREN *et al.*, 2003).

1.7 Fonte de dados

Para os objetivos desta pesquisa foram utilizadas duas fontes de dados. A primeira consiste nos seguintes demonstrativos, extraídos dos Balanços Gerais da União (Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social), no período de 1999 a 2003, disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda:

- Balanço Orçamentário (Anexo A);
- Demonstrativo das Despesas por Poder e Órgão (Anexo B);
- Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão (Anexos C a G).

A segunda fonte é a própria base de dados do SIAFI (SIAFI94 ao SIAFI2004) para extrair dos Balancetes Contábeis do Órgão Comando do Exército, as contas contábeis referentes à execução orçamentária no período de 1994 a 2003.

1.8 Hipóteses

As hipóteses desta pesquisa foram divididas em três. A principal que objetiva esclarecer diretamente o problema pesquisado e duas secundárias que visam dar subsídios complementares para solucioná-lo.

Hipótese Principal (Hp):

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos da União. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Hipóteses Secundárias:**Primeira (Hs₁):**

- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Segunda (Hs₂):

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

1.9 Testes estatísticos

Optou-se por utilizar o Coeficiente de Correlação de Pearson com o objetivo de analisar os dados da pesquisa, considerados contínuos. Segundo Stevenson (1981), os dados contínuos (variáveis) podem assumir quaisquer valores num intervalo contínuo. Spiegel (1977) exemplifica como variáveis contínuas os pesos de 100 estudantes universitários.

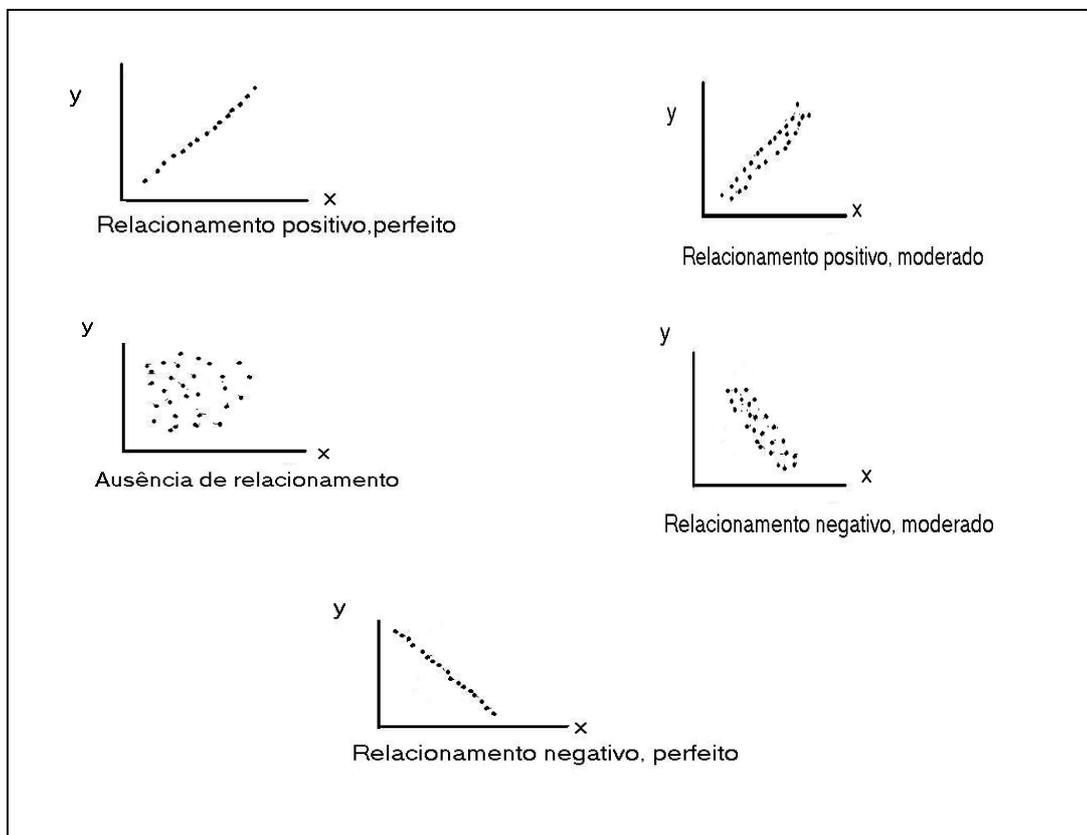
Foram utilizadas as estatísticas F (ANOVA) e t (*Student*) para analisarem os intervalos de confiança (testes de significância). A finalidade dos testes de significância é avaliar afirmações sobre os valores de parâmetros populacionais (STEVENSON, 1981).

Os cálculos dos testes estatísticos foram feitos com a utilização do *software* SPSS - *Statistical Package for the Social Sciences* – versão 12.0 e os diagramas (gráficos) de dispersão com o *software* Excel 2000.

1.9.1 Coeficiente de correlação de Pearson

De acordo com Stevenson (1981, p. 368) o coeficiente de correlação conhecido como “r de Pearson”, em homenagem ao grande matemático Karl Pearson, como forma de análise de correlação de dados contínuos deverá atender as hipóteses: tanto x como y são variáveis aleatórias contínuas (não aceita selecionar valores, contrário da análise de regressão) e a distribuição de frequência conjunta deve ser normal.

A distribuição de frequência normal bivariada pode ser observada nos diagramas de dispersão. A figura 1 mostra os principais diagramas de dispersão.



Fonte: Stevenson (1981) – adaptado.

Figura 1 - Principais diagramas de dispersão

Segundo Levine, Berenson e Stephan (2000) a força de uma relação entre duas variáveis em uma população é medida pelo coeficiente de correlação, cujos valores abrangem desde -1 para a correlação negativa perfeita até $+1$ para a correlação positiva perfeita.

O coeficiente de correlação “r de Pearson” é calculado através da raiz quadrada do coeficiente de determinação (R quadrado – R^2 ou r^2) - fórmula abaixo:

$$r = \sqrt{r^2}$$

O coeficiente de determinação (R quadrado – R^2 ou r^2) dá a percentagem de variação de uma variável que é “explicada” estatisticamente pela variação na outra variável. O coeficiente de determinação (R^2) é dado pela fórmula abaixo:

$$R^2 = \frac{\text{Soma dos Quadrados devida à Regressão (SQReg)}}{\text{Soma Total dos Quadrados (STQ)}}$$

Stevenson (1981, p. 373) esclarece que para $r = + 0,90$ e $r^2 = 0,81$, significa que 81% da variação dos pontos em torno das duas médias grupais pode-se explicar o relacionamento entre as variáveis e 19% não se pode explicar, devendo considerar outros fatores não incluídos no estudo.

O referido autor alerta que como o valor de “r de Pearson” pode dar a impressão errônea, deve-se incluir um intervalo de confiança para o verdadeiro valor, juntamente com a estatística amostral. Nesta pesquisa foram utilizadas a estatística F (ANOVA) e a estatística t (*Student*) como testes de significância.

1.9.2 Estatística F (ANOVA)

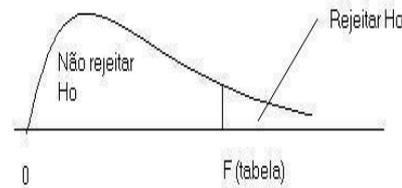
A estatística F (ANOVA) – análise de variância, segundo Levine, Berenson e Stephan (2000) tem o objetivo de analisar diferenças entre as médias aritméticas. A estatística F segue uma distribuição F, com $c - 1$ e $n - c$ graus de liberdade. Para um dado nível de significância, pode-se rejeitar a hipótese nula (H_0) se a estatística do teste F exceder o valor crítico da cauda superior da distribuição F ($F_{\text{calculado}} > F_{\text{tabelado}}$) e caso contrário, deverá não rejeitar H_0 ($F_{\text{calculado}} < F_{\text{tabela}}$ – aceita H_0).

De acordo com os referidos autores existem três pressupostos principais na análise de variância (ANOVA): aleatoriedade e independência de erros, normalidade e homogeneidade da variância.

A estatística do teste F é igual à Média dos Quadrados entre Grupos (MQE) dividida pela Média dos Quadrados dentro do Grupo (MQD):

$$F = \frac{\text{MQE}}{\text{MQD}}$$

A figura 2 demonstra as situações de rejeição ou não da hipótese nula H_0 .



Fonte: Levine, Berenson, Stephan (2000) – adaptado.

Figura 2 - Regiões de rejeição e de não rejeição quando se utiliza ANOVA para testar H_0

Os valores do teste F tabelados encontram-se na tabela E.3 reproduzida por Levine, Berenson e Stephan (2000) com autorização de *Biometrika Tables for Statisticians*, E. S. Pearson e H. O. Hartley, 3. ed, 1966, com permissão do Conselho Diretor da *Biometrika*.

1.9.3 Estatística t (*Student*)

Calcula-se o teste t (*Student*) com o objetivo de testar os parâmetros da população na correlação, relacionando cada variável explicativa x (independente), com a variável explicada (dependente) y.

Segundo Levine, Berenson e Stephan (2000), pode-se determinar se existe relação significativa entre as variáveis x e y, testando se β (a verdadeira inclinação – coeficiente angular) é igual a 0 (zero). O coeficiente angular é diferente de 0 (zero) se $t_{\text{teste}} \text{ excede } \pm t_{\text{tabela}}$.

Pode-se declarar da seguinte forma, a hipótese nula (H_0) e alternativa (H_1):

- Hipótese nula H_0 : $\beta_i = 0$ (não existe relação);
- Hipótese alternativa H_1 : $\beta_i \neq 0$ (existe relação).

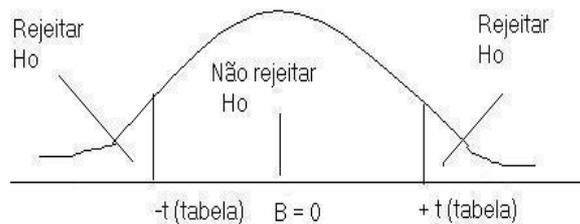
A estatística t é igual à diferença entre a inclinação da amostra e a inclinação da população, dividida pelo erro padrão da inclinação. A estatística t (*Student*) segue uma distribuição t com $n - 2$ graus de liberdade e verifica o grau de significância das variáveis independentes e mostra qual dessas variáveis influenciam individualmente no modelo. Se $|t_{\text{calculado}}| > |t_{\text{tabela}}|$, rejeita-se H_0 em favor

de H_1 ao nível de significância adotado, observando-se os valores da estatística t em duas caudas – bilateral para cada variável explicativa (existe relação). Caso contrário, se $|t_{\text{calculado}}| < |t_{\text{tabela}}|$, aceita-se H_0 (não existe relação).

A estatística t (*Student*), de acordo com Stevenson (1981) pode ser calculada pela fórmula abaixo:

$$t = \frac{r - 0}{\sqrt{\frac{1 - r^2}{n - 2}}}$$

A figura 3 demonstra as situações de rejeição ou não da hipótese nula H_0 .



Fonte: Levine, Berenson, Stephan (2000) – adaptado.

Figura 3 - Regiões de rejeição e de não rejeição quando se utiliza o teste t (*Student*) para testar H_0

Os valores do teste t tabelados encontram-se na tabela E.5 reproduzida por Levine, Berenson e Stephan (2000) com autorização de *Biometrika Tables for Statisticians*, E. S. Pearson e H. O. Hartley, 3. ed, 1966, com permissão do Conselho Diretor da *Biometrika*.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo, faz-se uma exposição dos conceitos mínimos necessários ao delineamento dos aspectos relacionados com as despesas públicas dos restos a pagar. São apresentados em oito seções os marcos teóricos sobre: orçamento público (2.1); orçamento das despesas públicas (2.2); demonstrações contábeis públicas (2.3); evidenciação das contas públicas (2.4); restos a pagar (2.5); despesas de exercícios anteriores (2.6); sistema informatizado contábil do Governo Federal (2.7) e reflexos contábeis do cancelamento dos restos a pagar (2.8).

2.1 Orçamento público

O orçamento é o principal instrumento do Poder Legislativo para controlar os gastos públicos. O princípio básico do orçamento é prever receitas e autorizar despesas (MACHADO, 2003). A sua aprovação está apoiada no regime de caixa¹⁸ (SILVA, 2003).

Para Rocha (2001), Orçamento Público é tema fundamental para compreensão das políticas públicas em qualquer país. O assunto é multidisciplinar: ciências econômicas, contábeis, administrativas e políticas se integram e se complementam para a compreensão do complexo universo orçamentário.

Segundo Angélico (1981) existem três teorias sobre a definição de orçamento público. A primeira, do economista alemão Hoennel (o orçamento é sempre uma lei). A segunda, do constitucionalista francês Leon Duguit (parte ato administrativo, às vezes contábil e outras partes, ele é lei). A terceira teoria, do financista Gaston Jèze (a aparência de lei, mas sua substância não é a de uma lei). Para o referido autor, o orçamento não é essencialmente uma lei, mas um programa de trabalho do Poder Executivo.

Historicamente no Brasil, foi na Constituição Imperial de 1824 que surgiram as primeiras exigências no sentido de elaboração de orçamentos formais. O primeiro orçamento brasileiro teria sido aprovado pelo Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830. Com a Constituição de 1891 passou a sua elaboração ser função privativa do Congresso Nacional. Em 1934, com a Constituição

¹⁸ Regime de Caixa – considera como receitas ou despesas as efetivamente recebidas ou pagas, independentemente do fato gerador. Mensura o resultado financeiro de determinado período pela diferença entre os recebimentos e os pagamentos, permitindo o levantamento do fluxo de caixa.

outorgada a elaboração da proposta orçamentária foi atribuída ao Presidente da República. Em 1937, a proposta de elaboração orçamentária passou para um departamento administrativo a ser criado junto à Presidência da República e votada pela Câmara dos Deputados e pelo Conselho Federal (uma espécie de Senado). Em 18 de setembro de 1946, com a Constituição, o orçamento voltou a ser do “tipo misto”, com a elaboração, pelo Executivo, do projeto de lei de orçamento e o encaminhamento para discussão e votação nas casas legislativas. Com a Constituição de 1967, foram retiradas as prerrogativas do Legislativo quanto à iniciativa de lei ou emendas que aumentem despesas. Em 05 de outubro de 1998, com a sétima Constituição, foram apresentadas duas novidades na questão orçamentária, uma para o Legislativo propor emendas e outra no sentido da universalidade orçamentária (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2002; GIACOMONI, 2003).

A Constituição de 1988 determina que a lei orçamentária anual compreenderá os orçamentos: fiscal (referentes aos Poderes da União), o de investimentos das empresas da União e o da seguridade social.

Existem diversas denominações sobre orçamento, como exemplos: **orçamento-programa**, no qual o Governo destaca as suas metas, objetivos e intenções; **orçamento tradicional**, que era elaborado antes do orçamento-programa com um simples relacionamento de receitas (arrecadações) e despesas (ANGÉLICO, 1981); **orçamento base zero ou estratégia**, que exige de cada administrador a justificativa detalhada dos recursos solicitados (SILVA, 2000); **orçamento participativo**, quando há participação da comunidade na análise e discussão dos problemas e soluções que mais de perto dizem respeito aos interessados (GIACOMONI, 2003); **orçamento gerencial**, que define como os recursos previstos nas contas globais serão melhor aplicados nas ações concretas das diversas áreas de responsabilidade (CATELLI *et al.*, 2001).

O orçamento público é um documento pelo qual os cidadãos podem verificar como estão sendo utilizados os recursos que os mesmos colocaram à disposição do Governo.

Para Rodrigues Filho e Gomes (2004), os recursos públicos oriundos de impostos arrecadados dos contribuintes deveriam ser usados eficaz e eficientemente, sem nenhuma exceção.

De acordo com Almeida (2000), o Orçamento Geral da União, que abrange o poder Legislativo, Executivo e Judiciário – é a expressão econômico-financeira do programa de trabalho do governo, em consonância com as políticas, diretrizes e metas da administração pública federal.

A transparência deve ser conceito de presença assídua em tudo que se relaciona ao setor público. As ações do Governo, com exceção dos casos de sigilo, devem ter ampla publicidade, de modo que se possa garantir aos cidadãos, clientes desse governo, pleno conhecimento das decisões que lhes possam afetar o cotidiano (GRAÇA, 2003).

O processo de elaboração do orçamento público e de sua execução (foco da presente pesquisa) deve ser evidenciado e demonstrado para os cidadãos de forma em que se compreenda de imediato o que está sendo comunicado.

Para Sanchez (2003), o processo orçamentário pode ser dividido em três fases: a elaboração (responsabilidade do Executivo – inicia a legislação orçamentária: Plano Plurianual – PPA, a Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO e a Lei Orçamentária Anual – LOA), a aprovação (Legislativo) e a execução (todos os poderes).

No caso dos orçamentos municipais, segundo Fonseca (2003), o Estatuto da Cidade¹⁹ é ainda mais claro ao prever a obrigatoriedade de realização de audiências públicas sobre as propostas do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e do orçamento anual, como condição obrigatória para a sua aprovação pela Câmara Municipal.

De acordo com Pederiva (2004), o orçamento federal prestigia o aspecto financeiro e avalia os insumos (*inputs*) e os processos, em detrimento da eficácia dos produtos (*outputs*) e dos impactos sociais (*outcomes*).

Na **Inglaterra**, a instituição orçamentária surgiu com a Magna Carta, outorgada em 1217 pelo Rei João Sem Terra; na **França**, surgiu posteriormente à adoção do princípio do consentimento popular do imposto outorgado pela Revolução de 1789 e nos **Estados Unidos** com a revolução pela independência americana, decorrente da contrariedade dos colonos em face dos tributos cobrados pelo governo inglês (GIACOMONI, 2003).

¹⁹ Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001.

2.2 Orçamento das despesas públicas

A Lei nº 4.320/64 não define, não conceitua as despesas, apenas as classifica em categorias econômicas (despesas correntes²⁰ e de capital²¹).

A despesa pública é definida como o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de Direito Público, para os funcionamentos dos serviços públicos e encargos assumidos no interesse geral da comunidade. Neste sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos (LIMA; CASTRO, 2000; SILVA, 2000).

Para Moura (2003) a despesa pública pode ser entendida como o esforço necessário à redistribuição de renda por meio da disponibilização de bens e serviços aos cidadãos, devendo segregar as despesas orçamentárias – que são as autorizadas em lei – das demais que ocorrem independentemente dessa autorização e afetam a situação patrimonial das entidades públicas.

As despesas públicas, segundo Angélico (1981), Kohama (1999) e Macêdo (2004), são classificadas em despesas orçamentárias, cuja realização dependem de autorização legislativa e despesas extra-orçamentárias, que independem de autorização, pois se constituem em saídas do passivo financeiro²², compensatórias de entradas no ativo financeiro²³.

O conceito de despesa pública não atende ao conceito de despesa, sentido restrito, segundo a teoria contábil, visto não representar a utilização ou o consumo de bens e serviços no processo de produzir receitas (IUDÍCIBUS, 2004).

No setor privado, a despesa é incorrida para que se possa auferir receita, e do confronto (princípio²⁴ da confrontação da receita e da despesa) entre ambas, num determinado período, apura-se o lucro ou prejuízo. No setor governamental, contudo, a receita é auferida independentemente da

²⁰ Despesas correntes – classifica-se nesta categoria todas as despesas que não contribuem diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ex: despesas com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida.

²¹ Despesas de capital – classifica-se nesta categoria aquelas despesas que contribuem diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital. Ex: investimentos, inversões financeiras.

²² Passivo Financeiro – compreenderá os compromissos exigíveis, cujo pagamento independe de autorização orçamentária.

²³ Ativo Financeiro – compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e dos valores numerários.

²⁴ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da contabilidade*. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ocorrência de um gasto. Portanto, enquanto no setor privado é preciso incorrer em gastos para arrecadar, no setor público arrecada-se necessariamente para gastar (ARAÚJO; ARRUDA, 2004).

Nas Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICSP²⁵, as despesas são as reduções nos benefícios econômicos ou no potencial de serviço, que ocorrem durante o exercício financeiro e que toma a forma de fluxos de saída ou consumo de ativos ou incorrência de passivos e que produzem uma diminuição no patrimônio líquido, excetuando-se os casos de distribuição aos proprietários.

Segundo Slomski (2001) a orçamentação da despesa pública passará pelo processo de elaboração da Lei de Orçamento Anual (LOA), de estudo e aprovação, obedecido o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

De acordo com Giacomoni (2003), o orçamento público é um importante instrumento de política de estabilização, sendo que no plano da despesa, o impacto das compras do governo sobre a demanda agregada é expressivo.

Para Nascimento (2004), o controle da administração pública nada mais é do que a fiscalização exercida pelo Poder Público ou pelo Cidadão comum quanto à atuação dos diversos órgãos, esfera ou Poder.

O controle da execução orçamentária não é atividade recente inerente à Lei de Responsabilidade Fiscal ou à Carta Constitucional de 1988. Remonta à Lei nº 4.320/64 e ao Decreto-Lei nº 200/67. Aliás, qualquer cidadão, partido político, associação ou sindicato é parte legítima para, na forma da lei, denunciar irregularidades ou ilegalidades perante o Tribunal de Contas da União (TCU), órgão técnico de assessoramento do Congresso Nacional na fiscalização contábil, financeira e orçamentária, operacional e patrimonial, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas²⁶.

Os procedimentos adotados na realização da despesa pública, segundo Angélico (1981), são classificados em grupos que reúnem operações da mesma natureza, denominadas de estágio. Para Silva (2000) a despesa pública possui os seguintes estágios: fixação, empenho, liquidação e pagamento e de acordo com Bezerra Filho (2004), as fases (estágios) da despesa orçamentária são: autorização, programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento.

²⁵ MACÊDO, Maurício Ferreira. Normas internacionais de contabilidade para o setor público e o modelo contábil adotado no Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17., 2004, Santos, *Anais ... Santos: CFC*, 2004. CD-ROM.

²⁶ Art 70 e 71 da Constituição Federal de 1988.

Na prática, a realização da despesa pública passa por fases (estágios) em que se observam ritos impostos pela legislação, como é o caso da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993, que estabelece normas gerais para as compras dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dentre outras regulamentações.

A referida lei instituiu as modalidades de licitação de concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão e a Lei nº 10.520, de 17 de junho de 2002 instituiu a modalidade de licitação pregão.

A despesa²⁷ deve ser escriturada segundo o regime de competência²⁸, apurando-se em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.

Segundo Machado Jr. e Reis (2001) e Slomski (2001), a LRF e a Lei 4.320/64, confirmam a utilização, no Brasil, da escrituração contábil pelo regime misto (caixa para as receitas e de competência para as despesas).

Para Lino (2001), a utilização do regime de caixa tem o propósito de planejamento para fins de apuração de disponibilidades presentes e futuras.

Consoante Cruz *et al.* (2001), o ideal é ter o regime de competência também para as receitas do setor público.

De acordo com Machado (2002), pode-se argumentar que se pratica, no Brasil, um regime de competência modificado, visto o não-lançamento da depreciação, a ausência da distribuição das despesas financeiras relativas a débitos de longo prazo e o reconhecimento das despesas empenhadas e não liquidadas.

O princípio da competência é universalmente adotado pela Contabilidade e que no Brasil foi expressamente incorporado à legislação contábil pelo Direito Comercial. (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2002).

Independentemente de o Brasil adotar as normas internacionais de contabilidade para o setor governamental, que recomenda a adoção do regime de competência, é necessário evidenciar para cada exercício financeiro, o valor das despesas pagas por função de Estado. A divulgação das despesas liquidadas não reflete os valores realizados, visto que o cancelamento dos restos a pagar (processados e não processados) diminui os valores.

²⁷ Art 50 da LRF e Art 35 da Lei 4.320/64.

²⁸ Regime de competência reconhece todas as receitas e despesas do período nele incorrido, isto é, de acordo com a data da real ocorrência (fato gerador) da transação econômica e não quando do recebimento ou pagamento.

2.3 Demonstrações contábeis públicas

As principais demonstrações contábeis públicas são: **Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais.**

De acordo com Petri (1987), os demonstrativos contábeis públicos carecem de um poder informativo amplo (*full disclosure*). Kohama (1999) esclarece que o conjunto das quatro peças representam o resultado contábil dos atos e fatos praticados pelas entidades públicas, em determinado período de tempo, que corresponde geralmente ao exercício financeiro e no Brasil, coincide com o ano civil, ou seja, inicia-se em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro.

A prática de contabilização e de evidenciação dos resultados anuais, por meio dos demonstrativos financeiros ao longo das últimas décadas, foi calçada apenas no enfoque financeiro, deixando-se de lado os aspectos econômicos (SLOMSKI, 2001).

O **Balanço Orçamentário**²⁹ demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) esclarecem que o resultado final do exercício será obtido estabelecendo-se as diferenças para mais ou para menos, ou seja, a soma dos excessos e a das insuficiências, que resulta num superávit ou num déficit na execução do orçamento. Para Monteiro Pessoa *et al.* (2001), essa peça contábil pode ser entendida como um quadro de duas seções, onde na primeira, são apresentadas a receita prevista, a receita executada e a diferença entre a previsão e a execução do exercício. Na segunda seção, a despesa fixada, a despesa executada e a diferença entre o que foi fixado e executado no exercício.

A Lei de Responsabilidade Fiscal³⁰ determina que o balanço orçamentário especificará, por categoria econômica, as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada e as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

O **Balanço Financeiro**³¹ demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

²⁹ Art 102 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

³⁰ Art 52 da LRF.

³¹ Art 103 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Segundo Petri (1987), o Balanço Financeiro constitui uma demonstração do fluxo de caixa com a particularidade de nele serem incluídas as despesas compromissadas (empenhadas) e ainda não pagas (restos a pagar e outras). Para Lima e Castro (2000) este demonstrativo apresentará todos os ingressos e dispêndios de recursos conjugados com os saldos de caixa inicial e final do exercício.

De conformidade com Cruz *et al.* (2001) o balanço financeiro é estruturado em parte positiva, denominada de **receita**, com os títulos receita orçamentária, receita extra-orçamentária e saldo anterior e parte negativa, composta de **despesa** que se desdobra em: despesa orçamentária, despesa extra-orçamentária e saldo para o exercício seguinte.

O **Balanço Patrimonial**³² demonstrará o ativo financeiro, o ativo permanente, o passivo financeiro, o passivo permanente, o saldo patrimonial e as contas de compensação. Segundo Petri (1987) este demonstrativo corresponde exatamente ao Balanço Patrimonial das entidades de Direito Privado. Slomski (2001) esclarece que para a elaboração do Balanço Patrimonial (situação estática) toma-se por base os registros efetuados no sistema financeiro, sistema patrimonial e no sistema de compensação.

A **Demonstração das Variações Patrimoniais**³³ evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício. Kohama (1999) esclarece que nela são demonstrados os registros do sistema patrimonial, evidenciando a movimentação ocorrida no patrimônio, resultante de alterações nos valores de qualquer dos elementos do patrimônio público, por alienação, aquisição, dívida contraída, dívida liquidada, etc.

Avaliar a gestão, a partir da atual Demonstração das Variações Patrimoniais e o conseqüente resultado patrimonial do exercício, verificando apenas variações resultantes ou independentes da execução orçamentária, não permite nenhuma visualização da melhor alternativa gerencial para os gestores, no sentido de identificarem a melhor combinação de aplicação diante da necessidade de atender a prestação de um serviço demandado e avaliado pelos usuários, seja de receitas correntes³⁴ para despesas de capital ou de receitas de capital³⁵ para despesas correntes (RIBEIRO FILHO, 1998).

³² Art 105 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

³³ Art 104 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

³⁴ Receitas correntes – são as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, industrial, agropecuária, de serviços e outras semelhantes. Ex: impostos, taxas.

³⁵ Receitas de capital – são provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas, de conversão em espécie de seus bens e direitos. Ex: operações de crédito, alienação de bens.

De conformidade com Petri (1987) e Mota (2004), a Demonstração das Variações Patrimoniais corresponde à Demonstração do Resultado do Exercício das entidades de direito privado com fins lucrativos.

O **Relatório Resumido da Execução Orçamentária**³⁶ contém o balanço orçamentário (receitas por fontes, despesas por grupo), os demonstrativos da execução das receitas e despesas (por categoria econômica, grupos e por função/subfunção), a apuração da receita corrente líquida, as receitas e despesas previdenciárias, os resultados nominal e primário, as despesas com juros, os restos a pagar detalhados por poder e órgão (inscritos, cancelados, pagos e a pagar).

O **Demonstrativo das Despesas da União por Poder e Órgão** especifica a dotação inicial e do exercício, a despesa empenhada e liquidada pelo Poder Legislativo, Judiciário e Executivo com seus órgãos (Câmara dos Deputados, Justiça Federal, Presidência da República, Ministérios, etc).

O **Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão** (art 53 da LRF) identifica os valores dos restos a pagar processados e não processados inscritos, cancelados, pagos e a pagar.

O **Relatório de Gestão Fiscal**³⁷ conterá o comparativo das despesas com pessoal, dívidas consolidada e mobiliária, concessão de garantias, operações de crédito, demonstrativos no último quadrimestre da disponibilidade de caixa em trinta e um de dezembro e da inscrição das despesas em restos a pagar (liquidadas, não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa, não inscritos por falta de disponibilidade de caixa).

Para Sacramento (2004), o Relatório de Gestão Fiscal tem o objetivo de controlar os limites e condições da dívida.

A **Consolidação das Contas Públicas** está prevista no Art 111 da Lei nº 4.320/64³⁸ e no Art 51 da LRF³⁹. Desse modo, deverão ser publicados os balanços consolidados das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Atualmente a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda tem a incumbência de divulgar as contas consolidadas (Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000).

³⁶ Previsto no Parágrafo 3º do art 65 da Constituição Federal e art 52 e 53 da LRF.

³⁷ Art 54 e 55 da LRF.

³⁸ Art 111. A Secretaria de Planejamento da Presidência da República, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico baseado em dados orçamentários.

³⁹ Art 51. O Poder Executivo da União promoverá, até o dia trinta de junho, a consolidação, nacional e por esfera de governo, das contas dos entes da federação relativas ao exercício anterior, e a sua divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público.

Para Lino (2001), inexistente no país quem possa certificar o total da despesa pública, seu déficit ou superávit até que seja implementado e inteiramente cumprido o comando instituído no Art 51 da LRF.

Uma das maiores dificuldades da STN em consolidar as contas públicas se refere aos municípios. Em 2000, foram consolidados 57% dos municípios; em 2001 – 78,6%; 2002 – 61,7% e em 2003 – 84,8%. As contas consolidadas (balanço patrimonial, demonstrativo das receitas e despesas realizadas) e a relação dos municípios que encaminharam suas contas ao Poder Executivo da União estão disponíveis para consulta na página da *Internet* da STN (www.tesouro.fazenda.gov.br).

As demonstrações contábeis tratadas pelas NICSP são: demonstração da posição financeira, demonstração dos resultados, demonstração das mutações na posição financeira e demonstração das mutações no patrimônio líquido.

A elaboração do Balanço Orçamentário não se submete às NICSP. A demonstração das mutações do patrimônio líquido passou a ser elaborada no Brasil, desde 1981 (não é exigido na Lei nº 4.320/64).

Para Ferreira (2003), as demonstrações financeiras previstas pela Lei nº 4.320/64 não suprem a sociedade com informações claras a respeito da destinação dos recursos que ela paga, deixando dúvidas e trazendo conseqüências que se refletem na queda de arrecadação, na ausência de fiscalização social, dentre outras.

O modelo contábil do setor público preocupa-se não apenas com a situação da execução orçamentária (Balanço Orçamentário) e com os fluxos financeiros que afetam as disponibilidades (Balanço Financeiro), visto que a Lei nº 4.320/64 trata também, das alterações em todos os ativos e passivos decorrentes ou independentes da execução orçamentária (MACÊDO, 2004).

De acordo com a *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), o **governo federal norte-americano** deve elaborar no mínimo as seguintes demonstrações: balanço patrimonial; demonstração de custo líquido (custos e receitas); demonstrações de variações líquidas; demonstração de recursos orçamentários e a demonstração de financiamentos.

Para Marques (2003), a prestação de contas em **Portugal** é realizada por diversos documentos, tais como: mapa comparativo entre a despesa *orçamentada* e a despesa paga; relações de documentos de despesas (pessoal e outros); demonstração de resultados líquidos; relação de

bens inventariáveis, relação de contratos, balanço analítico, relatório de *actividades*, parecer do órgão fiscalizador.

No **Paraguai**, a Lei 1.535/99 e o Decreto 6.744/99 prevêm que sejam elaborados o balanço patrimonial, a demonstração de resultados, bem como as demonstrações financeiras abaixo, denominadas de “Informe Financeiro do Ano”:

1. *Balance General Consolidado Comparativo;*
2. *Estado de Resultados Consolidado Comparativo;*
3. *Estado de Origen y Aplicación de Fondos;*
4. *Flujo de Caja;*
5. *Inventario de Bienes de Uso;*
6. *Ejecución presupuestaria de Recursos;*
7. *Ejecución presupuestaria de Gastos.*

Na **Argentina**, de acordo com Pérez e Hernández (2003) são elaborados os seguintes demonstrativos:

1. *Balance de sumas y saldos de la Administración Central;*
2. *Estado de Recursos y Gastos Corrientes de la Administración Central;*
3. *Estado de Origen y Aplicación de fondos de la Administración Central;*
4. *Balance General de la Administración Central;*
5. *Estado de Evolución del Patrimonio Neto.*

No **Uruguai**, a Lei nº 17.213/99 estabelece as seguintes informações:

1. *Del grado de cumplimiento de los objetivos y metas programadas, indicando los previstos y los alcanzados y su costo resultante;*
2. *Los montes estimados, sus modificaciones y lo efectivamente percibido;*
3. *Las entradas e salidas, clasificadas por financiación y destino ...*

2.4 Evidenciação das contas públicas

Os princípios fundamentais da administração pública estão consubstanciados em cinco regras de observância permanente e obrigatória para o bom administrador: legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência (MEIRELLES, 1991; MORAES, 2003; DI PIETRO, 2004).

O dever de prestar contas é decorrência natural da administração como encargo de gestão de bens e interesses alheios. A prestação de contas não se refere apenas aos dinheiros públicos, à gestão financeira, mas a todos os atos do governo e da administração.

A prestação de contas dos dinheiros públicos é realizada por intermédio dos sistemas de contabilidade.

O grau de prestação de contas e de transparência das decisões governamentais, ou seja, a *accountability*, depende da capacidade dos cidadãos de participar, acompanhar e mesmo controlar a atividade governamental (GIACOMETTI; CAVALCANTE; VENTURA, 2000).

Para Ribeiro Filho (1998), o mandamento constitucional da economicidade encontra sentido prático e objetivo na construção de uma visão de *accountability* para as prestações de contas: o cidadão/usuário/cliente colocado como foco de interesse – sua satisfação, fidelidade e demanda por serviços.

Segundo Afonso (1999), a contabilidade gerencial se aplicada ao serviço público pode ser um instrumento capaz de auxiliar os administradores na melhoria do desempenho e cumprimento da missão do Estado.

Na administração pública, é, certamente, onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos (SLOMSKI, 2001).

A responsabilidade no setor público deve ser entendida como a obrigação de responder pelos próprios atos ou por aqueles praticados por algum subordinado. De acordo com Heinrich (2002), responsabilidade e efetividade são requisitos para o gerenciamento de resultados em todos os níveis de governo. Para Steccolini (2004), a responsabilidade tem várias faces e conceito complexo. Suzuki (2004) esclarece que no Japão, em anos recentes, tem crescido a demanda por auditorias externas nos departamentos e agências do governo, como resultado de críticas de cidadãos em assuntos

relativos a responsabilidade pública. Segundo Cameron (2004), a responsabilidade pública é um elemento importante de boa *governance*.

De acordo com Kondo (2003), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) usa o termo “governança” – e especificamente governança pública – para descrever como a autoridade é distribuída no sistema governamental e como as pessoas que detêm tal autoridade são responsabilizadas. Para Peck (2004), o termo *governance* tem sido utilizado proeminentemente na literatura em organizações, ultimamente, como consequência de políticas públicas.

No intuito de avaliar a gestão pública, nos últimos anos, diversos países, como por exemplos: Portugal (MARQUES; ALMEIDA, 2004), Holanda (GROOT; BUDDING, 2004), Japão (CHRISTENSEN; YOSHIMI, 2003), Espanha (GUZMÁN, 2003) e Bélgica (CHRISTIAENS, 2001) têm utilizado novas formas de gerenciamento e realizado reformas que ficaram conhecidas como a nova gestão pública (*New Public Management – NPM*). Para Steccolini (2004), na Itália durante a última década, os governos locais sofreram uma profunda reforma. No Brasil, segundo Marcelino (2003), os modelos de administração pública implantados sofreram avanços e retrocessos. Kelly e Wanna (2001) destacam a influência dominante da Nova Gestão Pública nos seguintes países: Reino Unido (governo coordenado – unido); Austrália (nova economia institucional); Nova Zelândia (teoria da escolha pública); Estados Unidos (gerencialismo) e Canadá (gerencialismo e nova economia institucional).

Segundo Costa e Castanhar (2003), a administração pública brasileira não se preocupa em avaliar os programas públicos, em geral, e programas sociais, em particular. Para Catelli e Santos (2004), a questão fundamental sobre como avaliar a gestão pública torna-se cada vez mais uma preocupação cotidiana dos cidadãos.

Para Diniz *et al.* (2004), a Constituição Federal de 1988 (CF), em seu artigo 70, alargou o conceito de controle na administração pública para incluir a fiscalização contábil, orçamentária, operacional e patrimonial de todos os entes da União, inclusive entidades da administração direta e indireta.

Slomski (2001) declara que as entidades públicas produziram um sistema de contabilidade altamente sofisticado: o sistema orçamentário, que demonstra as origens de recursos e suas aplicações; o sistema financeiro, que evidencia o fluxo de caixa; o sistema patrimonial, que apresenta

a composição patrimonial e o sistema de compensação, que evidencia presunções de direitos e obrigações.

Os sistemas tradicionais de contabilidade, utilizados para medir e avaliar a gestão pública, não dão suporte necessário para atingir uma eficiente, econômica e eficaz administração dos recursos públicos (GRATERON, 1999).

Segundo Dias Filho (2000), as demonstrações contábeis empregam uma terminologia complexa e pouco acessível à maioria dos usuários.

Ludícibus (2004) ao analisar a teoria do fundo recomenda que seria altamente louvável que nossas instituições não lucrativas e as entidades governamentais estudassem tal modelo, visto que nosso modelo de Contabilidade Pública é altamente complexo e, conseqüentemente, moroso.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC editou a Resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, na qual estabeleceu os Princípios Fundamentais de Contabilidade como representativos da “essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país”.

A aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade na contabilidade pública requer especificidades que a diferencia do setor privado, principalmente na restrição legal imposta à administração pública (MOURA, 2003).

O princípio da evidenciação (*disclosure*) está explícito no Art 83 da Lei 4.320/64⁴⁰ e embora não esteja abrangido pela Resolução 750/93 do CFC é parte integrante da referida norma legal.

Para Catelli *et al.* (2001) os critérios e princípios de gestão econômica das organizações governamentais oferecem instrumentos gerenciais demandados pela gestão pública empreendedora, possibilitando simultaneamente a prestação de contas ao controlador governamental, o gerenciamento eficaz, voltado à criação de valor, e a comunicação do valor gerado à sociedade, para sua avaliação como usuária e dona da coisa pública.

Athayde (2002) ressalta que nos últimos dez anos, a administração pública e privada tem convivido com um arsenal tecnológico à sua disposição. Tais ferramentas estão diretamente ligadas aos avanços ocorridos nas áreas de informática e telecomunicações, cabendo ao administrador público aproveitar estes instrumentos para elaborar um sistema de informação governamental.

⁴⁰ Art 83. A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Consoante Bezerra Filho (2002), é preciso que os estudos na área de contabilidade e da controladoria pública avancem no tempo, de forma que atendam à demanda de informações que ora são necessárias, em face das exigências da conjuntura econômica-social do país.

O tratamento adotado pela Contabilidade Pública leva inclusive a que se reconheçam como receitas e despesas extra-orçamentárias os efeitos apenas transitórios de entradas e saídas de dinheiro, como os que decorrem de cauções, fianças, depósitos para garantia, consignações, etc.

Para Marques (2002), existe a necessidade de preparar a mudança para um novo sistema de Contabilidade Pública, o que constitui um importante desafio no domínio da evolução para novas formas de gestão.

Lopes e Slomski (2003), esclarecem que não há uma precisa correlação entre as despesas e receitas públicas, o que conduz a uma apuração de resultado errônea, ocultando os reais benefícios gerados à sociedade pelas entidades públicas.

Na busca de novas modelagens de evidenciação das contas públicas, segundo Slomski (2001) e Ribeiro Filho (2001), as entidades públicas deveriam utilizar a Demonstração do Resultado Econômico e para Silva, G. (2003), a Demonstração do Valor Adicionado (DVA), com adaptações para o setor público, poderá demonstrar para a sociedade a riqueza gerada, a partir dos recursos cedidos pela mesma. Heald (2003), informa que a melhoria de habilidades de gerenciamento financeiro no setor público passa pela utilização de princípios e melhores práticas do setor privado.

De acordo com Pedro (2004), o setor público está hoje colocado perante a necessidade urgente de adotar novos instrumentos de gestão e o *Balanced Scorecard (BSC)* é um modelo interessante e capaz de trazer inovação aos serviços públicos.

No setor municipal, Oliveira *et al.* (2004), sugerem a adoção do balanço social como forma de contribuir para a transparência da gestão municipal.

Sugere-se a adoção no Brasil do mapa comparativo entre a despesa orçada e a despesa paga, semelhante ao divulgado em Portugal (MARQUES, 2003), como o demonstrativo de acompanhamento da execução orçamentária (despesa *orçamentada* e despesa paga).

A prestação de contas dos gestores públicos, no Brasil, é realizada por intermédio dos demonstrativos e relatórios, que conforme determina a Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1988, deverão estar disponíveis na *Internet* no sítio <http://www.contaspublicas.gov.br>, sob a responsabilidade do Tribunal de Contas da União.

Além do sítio anteriormente citado, os Estados e Municípios disponibilizam informações em sítios próprios. Para Akutsu e Pinho (2002), se a Lei nº 9.755/98 não existisse, é muito provável que a maioria dos entes não tivesse disponibilizado nenhum demonstrativo na *Internet*. Aguiar e Dornelas (2002) esclarecem que não obstante ser a *Internet*, a ferramenta de maior evidência na utilização do governo eletrônico, ela não é o único canal de acesso, existem o atendimento telefônico do 0800, os postos de atendimento integrado, quiosques de auto-atendimento que são também canais do governo eletrônico.

Segundo Ruediger (2003), os mecanismos de governo eletrônico poderiam facilitar a reestruturação da administração pública, em termos de reforçar a eficiência governamental e transparência com o apoio da sociedade civil e quanto à *governança*, Medeiros (2004) conclui que o governo eletrônico (*e-gov*) pode ser um dos caminhos para o seu incremento.

A harmonização das normas contábeis aumenta o nível de confiança do público em geral, permitem uma alocação mais eficiente dos recursos disponíveis, oferecem maiores comparabilidades nas avaliações do desempenho de empresas em nível mundial e permitem maiores facilidades para o ensino da contabilidade (MADEIRA; SILVA; ALMEIDA, 2004).

Para Leite (2002), os países que adotam normas contábeis reconhecidas internacionalmente, e por eles entendidas, terão significativa vantagem sobre os demais.

Como órgãos⁴¹ que tratam dos estudos, princípios, normas, padrões, mercado financeiro, auditoria e contabilidade, pode-se citar: *International Accounting Standards Board* – IASB; *International Federation of Accountants* - IFAC; *Financial Accounting Standards Board* - FASB; *International Financial Reporting Standard* – IFRS; *Governmental Accounting Standards Board* – GASB; *Federal Accounting Standards Advisory Board* – FASAB; *International Organization Of Securities Commissions* – IOSCO; *Asociación Interamericana de Contabilidad* – AIC; Conselho Federal de Contabilidade – CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON; Comissão de Valores Mobiliários – CVM.

Segundo Lemes e Carvalho (2004), um dos grandes problemas já visualizados pelos organismos internacionais efetivamente envolvidos com o processo de harmonização da linguagem contábil num cenário mundial é a aplicação das normas internacionais emitidas pelo IASB.

⁴¹ MADEIRA, Geová José; SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; ALMEIDA, Fabiana Lucas de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17., 2004, Santos. *Anais ... Santos: CFC, 2004. CD-ROM.*

No setor público, a harmonização das normas contábeis tem o apoio do Banco Mundial, o beneplácito da comunidade financeira internacional e no Brasil, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda.

A harmonização regional dos procedimentos contábeis dos países que integram o Mercosul (Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai) com os países que firmaram acordo (Chile e Bolívia) é necessária pela necessidade de comparar as informações financeiras, câmbios, subvenções, consolidação de contas e dos sistemas contábeis nacionais dos países membros (PÉREZ; HERNÁNDEZ, 2003).

O órgão internacional de representação da classe profissional contábil, que se propõe a elaborar normas internacionais, entre outras, para a área governamental é o *Public Sector Committee* (PSC) do *International Federation of Accountants* (IFAC).

Em outros países, pode-se ver a preocupação em editar normas específicas de contabilidade para o setor público, como exemplos, na **Espanha**, o *Intervención General de La Administración Del Estado* (IGAE) editou os princípios contábeis públicos (entidade contábil, gestão continuada, uniformidade, importância relativa, registro, prudência, etc); em **Portugal**, a Lei nº 8, de 20 de fevereiro de 1990 determinou as bases para a contabilidade pública portuguesa; na **Austrália**, o *Public Sector Accounting Standards Board* (PSASB) é o órgão responsável pelas normas de consolidação dos demonstrativos contábeis; nos **Estados Unidos da América**, o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB) edita normas contábeis para a área pública federal e na **Argentina**, a Lei nº 24.156/92 trata das normas de administração financeira e dos sistemas de controle do setor público nacional.

2.5 Restos a pagar

Os **restos a pagar**⁴² são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

As despesas devem ser empenhadas e pagas num mesmo exercício financeiro pelo princípio da anualidade, entretanto, verifica-se a exceção à regra quando admitiu as despesas de restos a pagar e as despesas de exercícios anteriores. A despesa processada de restos a pagar representa

⁴² Art 36 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

os compromissos que, ao terminar o exercício financeiro, já estavam em processo de pagamento. A despesa não processada ou simplesmente empenhada representa os compromissos que não cumpriram o estágio da liquidação da despesa a que se refere o art. 63 da própria Lei nº 4.320/64⁴³ (CRUZ *et al.*, 2001).

Oliveira (2003) comenta que a LRF procurou introduzir mecanismos de controle sobre os restos a pagar. No entanto, por ser questão bastante controversa, não houve convergência entre a proposta contida no projeto apresentado pelo Poder Executivo Federal e a proposta aprovada pelo Congresso Nacional, expressa no art. 41 da referida lei.

Para Lino (2001), a razão do veto do art 41 da LRF foi que o crescimento de Restos a Pagar equivale, em termos financeiros, ao crescimento da dívida pública.

A LRF limitou a inscrição das despesas dos restos a pagar ao vedar que se contraia obrigação de despesa, nos últimos dois quadrimestres do mandato, que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

Independentemente de a LRF limitar os valores das despesas a serem inscritas em restos a pagar e de haver conflito quanto à utilização dos regimes contábeis no setor público e a teoria contábil (SILVA, 2003), deve-se ressaltar que o cancelamento das despesas dos restos a pagar processados, terá como reflexo um aumento no resultado do sistema financeiro e uma diminuição do valor das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas no ano anterior pelos poderes e órgãos da União.

Outro fato importante a ser ressaltado é que a contabilidade pública brasileira rege-se pelas mesmas leis. Desse modo, os problemas anteriormente levantados poderão ocorrer na administração pública estadual e municipal.

Albuquerque (2001) esclarece que a inscrição de despesas em restos a pagar é mecanismo utilizado pelos governantes para a realização de gastos em volume superior à sua capacidade de pagamento. A assunção de obrigações com base em receitas superestimadas nos orçamentos anuais constitui uma das formas de financiamento do setor público.

⁴³ Art 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

Segundo Machado (2003), as administrações estaduais e municipais nos últimos anos têm executado seus orçamentos com déficits freqüentes, o que tem acarretado restos a pagar volumosos e muitas vezes crescentes.

Pellegrini (2003) relata que como o próprio nome diz, os restos a pagar deveriam ser valores reduzidos, sendo que chegaram a R\$ 23,7 bilhões para o exercício de 2002.

Para contornar o conflito entre a Contabilidade e a Lei de Responsabilidade Fiscal (orientada pelo regime de caixa) é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento, das normas que regem o sistema contábil, visto que o orçamento conforme art. 35 da Lei nº 4.320/64⁴⁴ adotou o **regime misto**, enquanto as normas contábeis utilizam o **regime de competência**. Sugere-se um bom caso de estudo de como a decisão política, financeira ou econômica de cancelamento ou a não inscrição de despesas conflita com as regras e normas que regem o patrimônio, especialmente o princípio da evidência constante no art. 83 da Lei nº 4.320/64 (SILVA, 2003).

De acordo com o princípio da anualidade⁴⁵, as despesas devem ser empenhadas⁴⁶ e pagas num mesmo exercício financeiro, evitando-se assim que orçamentos futuros venham ser onerados; entretanto, verifica-se exceção à regra; daí a existência das despesas de restos a pagar e de exercícios anteriores (CRUZ *et al.*, 2001).

Deve-se reconhecer que a inscrição de restos a pagar apresenta limitações importantes: a fase do empenho certamente não configura adequadamente a competência do exercício, que é caracterizado quando da realização da despesa e o descompasso entre a execução orçamentária e a financeira, ou seja, a despesa é gravada num exercício, mas seus efeitos financeiros ocorrem no seguinte (GIACOMONI, 2003).

⁴⁴ Art 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

⁴⁵ GIACOMONI, 2003, p. 79.

⁴⁶ Despesas empenhadas – são aquelas em que foram emitidos o documento denominado Nota de Empenho, no qual compromete um destaque do orçamento para uma pessoa física ou jurídica realizar um serviço e/ou fornecer material para o setor público.

2.6 Despesas de exercícios anteriores

As **despesas de exercícios anteriores**⁴⁷ são as despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os restos a pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Como **despesas de exercícios anteriores**, tem-se o caso de despesas realizadas em X1 com um veículo oficial em viagem com adiantamento para serviços de R\$ 500,00, sendo gastos a mais R\$ 700,00 com material. Havia, entretanto, crédito⁴⁸ disponível de R\$ 3.000,00 para material em X1. Por motivos justificáveis, o retorno ocorreu em X2, onde as despesas de X1 haviam sido encerradas e para sanar o problema, deve empenhar⁴⁹ em X2 os R\$ 700,00 na dotação **Despesas de Exercícios Anteriores**. Pode existir também, o caso de um decreto determinando que em 31.12.X2, todos os restos a pagar oriundos de X1, fossem considerados extintos. Em X3 aparece um fornecedor reclamando o seu direito, para sanar o problema, há necessidade de reempenhar (empenho de X3) a referida despesa na dotação de Despesas de Exercícios Anteriores (CRUZ *et al.*, 2001).

Na dotação de **Despesas de Exercícios Anteriores**, os créditos são do exercício em curso para saldar dívidas devidamente reconhecidas por processos autuados e formalizados de exercícios anteriores, ou seja, as despesas foram incorridas em até cinco exercícios e estão sendo empenhadas e pagas no momento.

A autorização de pagamento de despesas de exercícios anteriores deverá ser feita no próprio processo de reconhecimento da dívida.

As despesas de exercícios anteriores são escrituradas no Plano de Contas da Administração Pública Federal⁵⁰ nas contas contábeis 3.X.X.X.X.92.00 - Despesas de Exercícios Anteriores.

⁴⁷ Art 37 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

⁴⁸ Créditos - autorização dada pela LOA para aplicação de determinado montante de recursos, discriminando conforme as classificações.

⁴⁹ Art 58 da Lei 4320/64 – O empenho de despesa é ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.

⁵⁰ Plano de Contas da Administração Pública Federal é o documento que relaciona as contas utilizadas para o registro sistematizado e uniforme dos atos e fatos de gestão, tendo como parte integrante a Relação das Contas, a Tabela de Eventos e os Indicadores Contábeis.

Para Piscitelli, Timbó e Rosa (2002, p. 164): “observa-se que Despesas de Exercícios Anteriores têm relação com o que a Contabilidade Empresarial considera como ajustes de exercícios anteriores”.

É certo que a LRF não poderia ter procedido, simplesmente, a ablação das “despesas de exercícios anteriores”, tendo em mira que a Lei nº 4.320/64 ao exigir, para seu reconhecimento legal, a existência de prévia dotação orçamentária, faz dela peça útil na gestão financeira, tanto para corrigir naturais equívocos humanos, como, ainda, para resolver casos de atraso de faturamento de despesas, por exemplo, de água, luz, telefone (LINO, 2001).

2.7 Sistema informatizado contábil do Governo Federal

A Administração Pública Federal utiliza o sistema informatizado, denominado **Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI)** para registrar, controlar e contabilizar toda a execução orçamentária, financeira e patrimonial em tempo real (Instrução Normativa nº 03, de 23 de maio de 2001, da Secretaria do Tesouro Nacional). Este sistema evidencia os demonstrativos contábeis em consonância com a Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) do Ministério da Fazenda é o órgão responsável pela manutenção, desenvolvimento e gerenciamento do SIAFI.

O fundamento lógico do SIAFI é o evento. Os eventos são códigos utilizados nos registros dos fatos administrativos que ocorrem na Administração Pública, tais como: dotação orçamentária, liberação de créditos, emissão de notas de empenhos (NE⁵¹), pagamento de despesas, etc.

A contabilização dos fatos administrativos é processada nas contas contábeis previstas no Plano de Contas da Administração Pública Federal, que tem como partes integrantes a Tabela de Eventos⁵² e os Indicadores Contábeis⁵³.

No SIAFI existe um manual que esclarece os diversos procedimentos para a sua operacionalização, bem como possui um glossário com os principais conceitos utilizados.

⁵¹ Nota de empenho – Art 61 da Lei 4320/64 – Para cada empenho será extraído um documento denominado “nota de empenho” que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria.

⁵² Tabela de Eventos é a relação dos eventos que podem ser utilizados pelos usuários do SIAFI.

⁵³ Indicadores contábeis – códigos de operacionalização dos eventos e das contas contábeis.

O Manual do SIAFI (código 01.04.00) conceitua:

“UNIDADE GESTORA (UG) – Unidade orçamentária ou administrativa que realiza atos de gestão orçamentária, financeira e/ou patrimonial, cujo titular, em consequência, está sujeito a tomada de contas anual na conformidade do disposto nos artigos 81 e 82 do Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967.

ÓRGÃO – Denominação dada aos Ministérios, Ministério Público, Entidades Supervisionadas, Tribunais do Poder Judiciário, Casas do Poder Legislativo e as Secretarias da Presidência da República”.

O SIAFI é estruturado em Unidades Gestoras (UG), que representam entes da administração pública que gerenciam recursos públicos. Várias UG representam um Órgão, por exemplo, um Ministério, e vários órgãos, representam um poder. O Poder Legislativo, Executivo e Judiciário representam a União. Desse modo, cada UG, de acordo com o Plano de Contas da Administração Pública Federal, terá os seus registros evidenciados em contas contábeis.

Quanto às despesas de restos a pagar, a macrofunção 02.03.17 do Manual do SIAFI, estabelece os seguintes procedimentos:

- As despesas caracterizadas como Restos a Pagar se distinguem em processadas (**liquidadas**) e não processadas (**não liquidadas**);

- As liquidadas se referem a créditos empenhados onde o credor já cumpriu todas as formalidades legais de habilitação do pagamento, estando representado contabilmente pelas compras do grupo **OBRIGAÇÕES EM CIRCULAÇÃO**;

- A conta 2.1.2.1.6.02.02 – **NÃO PROCESSADAS A LIQUIDAR**, conterà os saldos remanescentes de Restos a Pagar do exercício anterior, os quais devem ser pagos ou cancelados pela Unidade Gestora (UG) até o dia 31 de dezembro do exercício subsequente. O cancelamento será feito por meio da **transação**⁵⁴ NE, que indica, no campo **ESPÉCIE**, a opção “4”. Caso isto não ocorra, serão baixados automaticamente pelo sistema por meio do evento **50.1.014**;

- A inscrição de Restos a Pagar Não Processados será realizada, automaticamente, por meio dos eventos **50.1.468**, **54.3.122** e **54.3.009**, registrando os valores das despesas orçamentárias na transação **CONBAIXSAL**;

- A inscrição das despesas em Restos a Pagar é efetuada no orçamento de cada exercício de emissão da respectiva Nota de Empenho e cancelada no final do exercício subsequente, permanecendo em vigor, no entanto, o direito do credor por 05 (cinco) anos, a partir da inscrição, quando então prescreverá.

⁵⁴ Transação representa os comandos de operacionalização do SIAFI.

Os eventos **50.1.468, 54.3.122 e 54.3.009** (usados na contabilização de restos a pagar não processados) têm como destaque no roteiro de contabilização a conta a débito: 3.X.X.X.XX.98 – **RESTOS A PAGAR** (X representa os tipos de despesas por categoria econômica) e a conta a crédito: 2.1.2.1.6.02.02 – **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR**.

Os restos a pagar processados são contabilizados, como destaque no roteiro de contabilização, a conta de débito: 3.X.X.X.XX.XX – Despesas (evento **51.1.XXX**, sendo XXX a variação do tipo de despesas) e a conta de crédito: 2.1.2.1.1.02.00 - **FORNECEDORES DO EXERCÍCIO ANTERIOR** (evento **52.1.214** – obrigações a pagar).

O cancelamento dos restos não processados é procedido com os eventos **40.1.094 e 40.1.095**, que apresenta como contas principais a débito: 2.1.2.1.6.02.02 – **RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR** e a crédito: 6.2.3.3.1.05.00 – **RESTOS A PAGAR** (conta contábil de resultado do sistema financeiro).

O cancelamento de restos a pagar processados é registrado com o evento **54.0.379**, tendo como contas principais a débito: 2.1.2.1.1.02.00 – **FORNECEDORES DO EXERCÍCIO ANTERIOR** e a crédito: 6.2.3.3.1.04.00 - **OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES** (conta contábil de resultado do sistema financeiro).

Na literatura, o SIAFI foi abordado por diversos autores, por exemplo, para Ribeiro Filho (1998), com a sua operacionalização, a administração pública brasileira sofreu modificações significativas, quanto à sistemática de captação, modelagem de dados e evidenciação de informações. Segundo Lima e Castro (2000), o SIAFI solucionou os problemas de confiabilidade das informações, que eram agravadas pelo fato de a contabilidade da União agregar o trabalho de mais de uma dezena de milhar de operadores e para Farias (2002), o SIAFI permitiu a apropriação de custos no âmbito da Aeronáutica, ao integrar seus subsistemas de custos.

2.8 Reflexos contábeis do cancelamento dos restos a pagar

O pagamento das despesas de restos a pagar processados e não processados não traz nenhum reflexo contábil para as informações dos valores de despesas realizadas (liquidadas) no Balanço Orçamentário de sua inscrição, pois foi concretizado o último estágio da despesa pública, ou seja, o pagamento. Desse modo, o valor informado como despesa liquidada foi pago (realizado).

Após a realização das fases ou estágios da despesa pública, poderá haver necessidade de cancelamento de restos a pagar e, quando isto ocorrer, nesta parte o valor será considerado como pago, do ponto de vista financeiro, e, ao mesmo tempo, a contrapartida desse registro contábil, como consequência, será considerada como recolhimento de receita orçamentária, embora seja uma operação contábil, aliás, alguns até a chamam de “receita figurativa”. Em razão dos restos a pagar, quando inscritos como contrapartida contábil, constituírem receita extra-orçamentária, atendendo ao disposto no parágrafo único do art. 103 da Lei nº 4.320/64⁵⁵, para compensar sua inclusão na despesa orçamentária, essa operação será refletida no passivo financeiro como dívida flutuante⁵⁶. Aqui se verifica uma operação contábil que, ao menos na questão da inscrição dos restos a pagar de despesas não processadas, poderia chamar também, por suas características, de “despesa figurativa” (KOHAMA, 1999).

O cancelamento da despesa inscrita em restos a pagar se constituirá numa despesa extra-orçamentária, demonstrado como baixa por pagamento (embora não haja efetivo desembolso financeiro); ao mesmo tempo, em razão da escrituração da contrapartida ser feita por meio de uma conta de receita orçamentária, será apresentado como um recebimento (efetivo recolhimento), funcionando como efeito compensador. É óbvio que essa operação terá a seqüência normal das receitas orçamentárias, por meio das outras peças, como o Balanço Orçamentário, pois suas implicações alterarão o Balanço Patrimonial, diminuindo a parte do Passivo Financeiro (dívida flutuante) e o resultado patrimonial do exercício, que será apresentado por meio da Demonstração das Variações Patrimoniais Ativas – Resultante da Execução Orçamentária.

⁵⁵ Parágrafo único – Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

⁵⁶ Art. 92 da Lei nº 4.320/64. A dívida flutuante compreende:

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

A explicação para essas questões reside no fato de que a inscrição da despesa orçamentária como restos a pagar demonstra que se utilizou a autorização legislativa correspondente à dotação constante da lei orçamentária do exercício, sendo no Balanço Orçamentário considerado como executada e no Balanço Financeiro como paga. Entretanto, havendo o cancelamento da despesa inscrita em restos a pagar, ao ser considerada com receita orçamentária, recompõe-se a questão do ponto de vista orçamentário e também do financeiro, pois no Balanço Financeiro se procederá à compensação da despesa que foi considerada paga, agora como receita, e também, no Balanço Orçamentário a compensação se processará, agora como receita executada.

Cruz *et al.* (2001) ao comentar o art. 38 da Lei nº 4.320/64 informa que no seu contexto há uma modalidade de receita pitoresca, isto é, uma espécie de receita que não transita pela arrecadação quando ocorrer à anulação de despesa após o encerramento do exercício.

Moura (2003) ressalta que o procedimento adotado pelas entidades governamentais brasileiras atende aos preceitos legais, privilegia a execução e o controle do orçamento, ficando alterado negativamente o resultado patrimonial, sem, no entanto, se ter a certeza de que as despesas que foram inscritas em restos a pagar serão executadas no exercício seguinte.

Ao se cancelar um compromisso inscrito em restos a pagar debita-se esta conta em contrapartida com receitas eventuais, subordinada à categoria econômica de receitas correntes. Como princípio geral, o procedimento é aparentemente correto principalmente sob o aspecto contábil, de levar-se à receita a passividade baixada. É até mesmo determinado na segunda parte do artigo 38 da Lei nº 4.320/64. O embaraço surge com o disposto no item I do artigo nº 35 da mesma Lei (ANGÉLICO, 1981).

Embora a LRF tenha introduzido mecanismos de controle sobre as despesas de restos a pagar, o art 38 da Lei 4.320/64 possui um perigo latente:

“o chefe do Poder Executivo pode mandar empenhar todas as dotações no final do exercício, inscrever em Restos a Pagar e anulá-los em fevereiro ou março do exercício seguinte, criando recursos para abertura de créditos adicionais, ficando com um orçamento e mais uma boa fatia do anterior. É claro que uma operação desse tipo seria muito perigosa” (MACHADO Jr. ; REIS, 2001, p. 97).

O Governo Federal durante os últimos anos tem limitado a inscrição das despesas dos restos a pagar, através de Decreto. Por exemplo, através do Decreto nº 2.096, de 17 de dezembro de 1996, determinou o cancelamento de restos a pagar processados e não processados no ano de 1996 e o seu reempenho em 1997, conforme constou no Art. 5º, a seguir transcrito:

Art. 5º. Caso os órgãos e entidades não procedam ao ajuste de seus empenhos aos limites fixados nos termos do artigo anterior deste Decreto, até a data do encerramento do balanço, o mesmo será feito automaticamente na rotina de balanço, observada a ordem cronológica da data dos empenhos. Os empenhos cancelados ou não inscritos em Restos a Pagar com vistas ao cumprimento deste Decreto poderão ser reempenhados à conta do orçamento do exercício subsequente, nos termos do Art. 37 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Outras limitações da inscrição de restos a pagar foram feitas através dos Decretos nº 4.526, de 18 de dezembro de 2002, nº 4.049, de 12 de dezembro de 2001 e nº 4.900, de 26 de novembro de 2003.

3 RESULTADOS DA PESQUISA

Este capítulo apresentará os resultados obtidos em sete seções, a partir da análise dos dados relativos às despesas liquidadas e das despesas de restos a pagar durante o período da pesquisa. Na seção 3.1 faz-se uma análise das despesas executadas (liquidadas) da União. A seção 3.2 apresenta as despesas dos restos a pagar processados e não processados (inscritos, cancelados, pagos, a pagar). A seção 3.3, 3.4 e 3.5, respectivamente, detalhará as despesas liquidadas e os restos a pagar do Poder Judiciário, Poder Legislativo e do Poder Executivo. A seção 3.6 apresenta as despesas liquidadas e os restos a pagar do Comando do Exército, no período de 1994 a 2003. A seção 3.7, finalmente, apresenta os dados consolidados dos Poderes da União.

3.1 Despesas executadas (liquidadas) por poder e órgão. 1999 – 2003

A tabela 1 demonstra as despesas executadas (liquidadas) da União. Os valores das despesas liquidadas foram extraídos dos Balanços Orçamentários (Anexo A) e dos Demonstrativos das Despesas por Poder e Órgão (Anexo B). As despesas do período foram utilizadas em média 42% para o refinanciamento da Dívida Pública da União, 56% pelo Poder Executivo, 1,5% pelo Poder Judiciário (incluindo o Ministério Público da União) e o restante (0,5%) pelo Poder Legislativo. A relação dos órgãos do Poder Legislativo, Judiciário e Executivo consta no Anexo C.

Tabela 1 – Despesas executadas (liquidadas) da União. 1999 – 2003

		R\$ milhares
ANO	PODER/ÓRGÃO	DESPESAS EXECUTADAS
1999	Poder Legislativo	2.406.309
	Poder Judiciário	7.470.761
	Poder Executivo	309.416.176
	Refinanciamento da Dívida Pública	269.242.411
	TOTAL (1999)	588.535.657
2000	Poder Legislativo	2.454.606
	Poder Judiciário	9.311.633
	Poder Executivo	303.654.330
	Refinanciamento da Dívida Pública	300.961.947
	TOTAL (2000)	616.382.516
2001	Poder Legislativo	2.979.914
	Poder Judiciário	10.194.938
	Ministério Público da União	934.267
	Poder Executivo	369.280.091
	Refinanciamento da Dívida Pública	220.045.654
TOTAL (2001)	603.434.864	
2002	Poder Executivo	422.700.346
	Poder Legislativo	3.547.123
	Poder Judiciário	11.726.070
	Ministério Público da União	1.123.487
	Refinanciamento da Dívida Pública	235.831.064
TOTAL (2002)	674.928.090	
2003	Poder Executivo	473.560.084
	Poder Legislativo	4.260.036
	Poder Judiciário	14.090.600
	Ministério Público da União	1.452.205
	Refinanciamento da Dívida Pública	383.093.727
TOTAL (2003)	876.456.652	

Fonte: STN – adaptado.

Observa-se também (tabela 1), que houve uma evolução de 48,92% no total das despesas liquidadas de 1999 para 2003, passando dos 588 bilhões de reais para 876 bilhões de reais. A evolução das despesas no citado período foi de 77% para o Poder Legislativo, 88% para o Poder Judiciário (excluindo o Ministério Público da União), 53% para o Poder Executivo e em 42% para o refinanciamento da Dívida Pública da União. A partir de 2001, os valores das despesas do Ministério Público da União passaram a ser evidenciados separados do Poder Judiciário, sendo que de 2001 para 2003 as mesmas aumentaram em 55%.

3.2 Despesas dos restos a pagar por poder e órgão. 1999 – 2003

A tabela 2 esclarece a situação das despesas dos restos a pagar. Observa-se o cancelamento de despesas de restos a pagar processados, evidenciando assim, o cancelamento de despesas de serviços e/ou materiais que já haviam sido prestados ou entregues aos poderes e órgãos. Ao estabelecer o valor real das despesas dos anos de 2002 e 2003, estes valores deverão ser excluídos (despesas não executadas).

Considera-se, despesa liquidada real, nesta investigação, o valor das despesas que realmente foram liquidadas, ou seja, o material e/ou serviço foi entregue/prestado e o credor tem direito ao pagamento.

Houve cancelamento de restos a pagar não processados nos anos de 2000 a 2003. Estes valores também serão excluídos no cômputo do valor real das despesas, considerando que no processo contábil utilizado pelo Governo Federal (SIAFI), estes valores são contabilizados (eventos 50.1.468, 54.3.122 e 54.3.009).

Tabela 2 - Execução das despesas dos restos a pagar por poder e órgão. 1999 – 2003

ANO	PROCESSADOS				NÃO PROCESSADOS			
	INSCRITOS	CANCELADOS	PAGOS	A PAGAR	INSCRITOS	CANCELADOS	PAGOS	A PAGAR
1999	2.395.583	0	2.102.781	292.802	21.018.948	0	18.268.545	2.750.403
2000	1.797.867	0	1.224.523	573.344	22.961.802	682.484	21.806.381	472.937
2001	1.865.221	0	918.867	946.354	13.148.445	2.679.061	9.098.204	1.371.180
2002	3.202.420	958.632	1.901.885	341.903	22.095.760	5.718.859	15.568.891	808.010
2003	3.589.250	656.068	2.458.922	474.260	14.501.257	6.969.309	6.534.743	997.205

Fonte: STN – adaptado.

Na tabela 2 constam também, valores de restos a pagar processados e não processados a pagar na coluna a pagar. A situação dos mesmos nos exercícios seguintes não está esclarecida. Desse modo, por exemplo, quanto foi o valor da despesa real do ano de 1999, se ficaram valores de restos a pagar processados e não processados para o ano de 2000 (Anexos C e D), na coluna a pagar. A apuração dos valores reais das despesas do ano de 1999 também é dificultada pela inclusão de despesas de 1996 e 1997, que ficaram em restos a pagar não processados e estão sendo computadas no ano de 1999 (Anexo C).

3.3 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Judiciário. 1999 – 2003

A tabela 3 demonstra a situação das despesas liquidadas e dos restos a pagar do Poder Judiciário. Observa-se que houve cancelamentos de despesas de restos a pagar no período de 2000 a 2003. Estes valores possuem reflexos contábeis nas despesas realizadas (liquidadas) nos referidos períodos, ou seja, para apurar a despesa liquidada real deve-se diminuir os valores cancelados. No

ano de 2002, o órgão do Poder Judiciário que mais cancelou despesas de restos a pagar foi a Justiça Federal (Anexo F).

Tabela 3 – Execução das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar do Poder Judiciário. 1999 – 2003

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		DESPESAS DE RESTOS A PAGAR (PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS)	
		INSCRITOS	CANCELADOS
1999	7.470.761	198.533	0
2000	9.311.633	350.753	12.774
2001	11.129.205	346.788	20.065
2002	12.849.557	1.051.283	105.215
2003	15.542.805	561.150	62.499

Fonte: STN – adaptado.

Nota: Incluídos os valores do Ministério Público da União.

As despesas reais do Poder Judiciário, não computados os valores da coluna a pagar (Anexos C a G), encontram-se na tabela 4.

Tabela 4 – Despesas reais do Poder Judiciário

ANO	R\$ milhares
	DESPESAS REAIS
1999	7.470.761
2000	9.298.859
2001	11.109.140
2002	12.744.342
2003	15.480.306

Fonte: elaboração própria.

As despesas liquidadas foram reduzidas no período de 2000 a 2003 em média 0,385%. A maior redução ocorreu no ano de 2002 (0,82%) - tabela 4. O valor real das despesas de cada ano não é evidenciado nos demonstrativos contábeis públicos.

A tabela 5 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese principal (Hp) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar cancelados do Poder Judiciário:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 5 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar cancelados do Poder Judiciário. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = 0,753$		
R quadrado	$R^2 = 0,567$ (56,7% explica e 43,3% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 3,922$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 1,980$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula H_0 . O coeficiente de correlação de Pearson apresenta um valor significativo ($r = 0,753$), mas os testes de hipóteses (teste F e teste t) estão com os valores calculados menores que os valores tabelados: $F_c < F_t$ e $|t_c| < |t_t|$. Os valores estatisticamente não são significativos (não existe relação).

A tabela 6 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s1}) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário:

- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 6 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Judiciário e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP INSCRITOS (TOTAL)		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = 0,622$		
R quadrado	$R^2 = 0,387$ (38,7% explica e 61,3% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 1,895$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 1,377$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula H_0 . Os valores dos testes de hipóteses calculados estão menores que os valores tabelados: $F_c < F_t$ e $|t_c| < |t_t|$. Estatisticamente não são significativos os parâmetros analisados (não existe relação).

A tabela 7 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s2}) nas despesas de restos a pagar cancelados e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 7 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Judiciário e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Judiciário. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: RP INSCRITOS (TOTAL)	
Correlação de Pearson	$r = 0,979$		
R quadrado	$R^2 = 0,958$ (95,8% explica e 4,2% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 69,188$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 8,318$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela rejeição da hipótese nula H_0 e aceitação da hipótese alternativa H_1 . Os testes de hipóteses (teste F e teste t) apresentam os valores calculados maiores que os tabelados: $F_c > F_t$ e $|t_c| > |t_t|$. Desse modo, 95,8% do cancelamento das despesas dos restos a pagar estão relacionados com o total dos restos a pagar inscritos. Estatisticamente o parâmetro é significativo.

A correlação das despesas dos restos a pagar cancelados e dos restos a pagar inscritos do Poder Judiciário tem respaldo estatístico. No período de 2000 a 2002 houve crescimento de cancelamento de despesas de restos a pagar e uma diminuição em 2003 (tabela 3). A inscrição das despesas de restos a pagar foi maior em 2002 (evoluiu 203% em relação a 2001).

3.4 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Legislativo. 1999 – 2003

A tabela 8 representa as despesas liquidadas e os restos a pagar do Poder Legislativo. Observa-se uma evolução das despesas liquidadas de 77% do ano de 1999 para 2003. A maior inscrição de despesas de restos a pagar ocorreu no ano de 2002. Houve um cancelamento médio de despesas de restos a pagar nos últimos quatro anos de 10%. Nos anos de 2001 e 2002, o órgão que mais cancelou despesas de restos a pagar não processados foi a Câmara dos Deputados (Anexos E e F).

Tabela 8 – Execução das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar do Poder Legislativo. 1999 – 2003

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		DESPESAS DE RESTOS A PAGAR (PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS)	
		INSCRITOS	CANCELADOS
1999	2.406.309	52.940	0
2000	2.454.606	67.994	6.632
2001	2.979.914	117.686	7.521
2002	3.547.123	245.491	31.662
2003	4.260.036	153.054	18.978

Fonte: STN – adaptado.

As despesas reais do Poder Legislativo, não computados os valores da coluna a pagar (Anexos C a G), encontram-se na tabela 9.

Tabela 9 – Despesas reais do Poder Legislativo

ANO	R\$ milhares
	DESPESAS REAIS
1999	2.406.309
2000	2.447.974
2001	2.972.393
2002	3.515.461
2003	4.241.058

Fonte: elaboração própria.

Houve uma redução de despesas liquidadas de 0,27% em 2000; 0,25% em 2001; 0,89% em 2002 e de 0,44% em 2003 (tabela 9).

A tabela 10 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese principal (Hp) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar cancelados do Poder Judiciário:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 10 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar cancelados do Poder Legislativo. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = 0,743$		
R quadrado	$R^2 = 0,552$ (55,2% explica e 44,8% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 3,703$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 1,924$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$ ($\pm 3,182$)	grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula H_0 , ou seja, estatisticamente os valores analisados não se relacionam. O estudo dos valores das despesas liquidadas e dos restos a pagar do Poder Legislativo não possui parâmetro estatístico de análise.

A tabela 11 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s1}) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo:

- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 11 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Legislativo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP INSCRITOS (TOTAL)		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = 0,719$		
R quadrado	$R^2 = 0,517$ (51,7% explica e 48,3% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 3,217$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 1,794$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$ ($\pm 3,182$)	grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula. Os valores dos testes de hipóteses (teste F e teste t) calculados estão menores que os valores tabelados: $F_c < F_t$ e $|t_c| < |t_t|$. Estatisticamente o parâmetro não é significativo.

A tabela 12 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s2}) nas despesas dos restos a pagar cancelados e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o

parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 12 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Legislativo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Legislativo. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: RP INSCRITOS (TOTAL)	
Correlação de Pearson	$r = 0,976$		
R quadrado	$R^2 = 0,952$ (95,2% explica e 4,8% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 59,596$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 7,720$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa, ou seja, estatisticamente o parâmetro é significativo, visto que 95,2% dos valores dos restos a pagar cancelados do Poder Legislativo são explicados neste relacionamento. Os testes de hipóteses calculados estão maiores que os tabelados: $F_c > F_t$ e $|t_c| > |t_t|$.

A análise das despesas dos restos a pagar cancelados e dos restos a pagar inscritos do Poder Legislativo tem respaldo estatístico. A maior inscrição de restos a pagar ocorreu em 2002. No período de 1999 a 2002 houve uma evolução de 364% de inscrição de restos a pagar. O maior reflexo contábil decorrente do cancelamento de despesas de restos a pagar foi em 2002 (12,90%).

3.5 Despesas liquidadas e restos a pagar do Poder Executivo. 1999 – 2003

A tabela 13 representa as despesas liquidadas e os restos a pagar do Poder Executivo. Houve uma evolução nas despesas de 1999 para 2003 de 53%. A maior inscrição de restos a pagar ocorreu no ano de 2000. Os cancelamentos evoluíram de 2000 para 2003 em mais de 1000%. O Ministério da Fazenda foi o órgão do Poder Executivo que mais cancelou despesas de restos a pagar não processados, no período de 2000 a 2003 (Anexos D a G).

Tabela 13 – Execução das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar do Poder Executivo. 1999 – 2003

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		DESPESAS DE RESTOS A PAGAR (PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS)	
		INSCRITOS	CANCELADOS
1999	309.416.176	23.163.059	0
2000	303.654.330	24.366.714	663.078
2001	369.280.091	14.545.177	2.651.475
2002	422.700.346	24.001.406	6.540.614
2003	473.560.084	17.376.303	7.543.900

Fonte: STN – adaptado.

As despesas reais do Poder Executivo, não computados os valores da coluna a pagar (Anexos C a G), encontram-se na tabela 14.

Tabela 14 – Despesas reais do Poder Executivo

ANO	R\$ milhares
	DESPESAS REAIS
1999	309.416.176
2000	302.991.252
2001	366.628.616
2002	416.159.732
2003	466.016.184

Fonte: elaboração própria.

A evolução real das despesas foi de 51% e não de 53% como evidenciado na tabela 13 (despesas liquidadas). A tabela 14 demonstra também uma redução das despesas de 1,54% em 2002 e de 1,59% no ano de 2003.

A tabela 15 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese principal (H_p) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar cancelados do Poder Executivo:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 15 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar cancelados do Poder Executivo. 1999 – 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = 0,981$		
R quadrado	$R^2 = 0,963$ (96,3% explica e 3,7% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 78,526$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 8,862$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa. Os testes de hipóteses convalidaram o relacionamento positivo das variáveis: $F_c > F_t$ e $|t_c| > |t_t|$.

O coeficiente de determinação (R quadrado – R^2 ou r^2) que pode variar de 0 a 1 apresenta o valor de 0,963, isto representa que o relacionamento é explicado em 96,3%. O parâmetro é estatisticamente significativo.

O estudo dos restos a pagar cancelados e das despesas liquidadas do Poder Executivo tem respaldo estatístico. Houve uma evolução no período de 1999 a 2003 de 53% nos gastos do Poder Executivo. A inscrição de restos a pagar diminuiu, mas o cancelamento aumentou, no período de 1999 a 2003.

Os resultados dos testes estatísticos convalidaram a significância de analisar o reflexo contábil do cancelamento das despesas dos restos a pagar em relação às despesas liquidadas do Poder Executivo.

A tabela 16 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s1}) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo:

- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 16 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Poder Executivo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP INSCRITOS (TOTAL)		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = -0,428$		
R quadrado	$R^2 = 0,183$ (18,3% explica e 81,7% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 0,673$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 0,821$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula H_0 . O coeficiente de correlação de Pearson negativo de 0,428 indica o relacionamento negativo, o qual deve ser comprovado pelos testes de hipóteses. Os testes de hipóteses calculados são menores que os testes tabelados: $F_c < F_t$ e $|t_c| < |t_t|$. Desse modo, o estudo dos restos a pagar inscritos (totais) em relação às despesas liquidadas do Poder Executivo não tem respaldo estatístico (o parâmetro não é significativo).

A tabela 17 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s2}) nas despesas dos restos a pagar cancelados e nos restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 17 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Poder Executivo e os restos a pagar inscritos (total) do Poder Executivo. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: RP INSCRITOS (TOTAL)	
Correlação de Pearson	$r = -0,283$		
R quadrado	$R^2 = 0,08$ (8% explica e 92% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 0,261$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 0,511$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula. O parâmetro não é significativo estatisticamente para as despesas dos restos a pagar cancelados e dos restos a pagar inscritos do Poder Executivo.

3.6 Despesas liquidadas e restos a pagar do Comando do Exército. 1994 – 2003

A tabela 18 representa os valores das despesas liquidadas e a situação das despesas dos restos a pagar do Comando do Exército. No período de 1994 a 2003, as despesas liquidadas evoluíram em 291%. O maior valor de restos a pagar não processados ocorreu no ano de 1994. As despesas de restos a pagar inscritas e canceladas no período de análise apresentaram uma tendência de diminuição.

Tabela 18 - Execução das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar do Comando do Exército. 1994 – 2003

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS DE RESTOS A PAGAR		TOTAL DO RP	RP CANCELADOS
		RP PROCESSADO	RP NÃO PROCESSADO		
1994	3.037.522	56.619	220.285	276.904	66.756
1995	5.885.957	188.615	23.348	211.963	10.124
1996	6.470.517	143.729	77.023	220.752	17.489
1997	7.009.715	138.411	0	138.411	10.526
1998	7.874.224	90.409	0	90.409	648
1999	8.566.127	40.308	47.482	87.790	28.088
2000	9.148.609	39.108	59.308	98.416	5.707
2001	11.430.031	6.351	51.455	57.806	466
2002	12.823.003	31.185	13.876	45.061	1.556
2003	11.893.580	58.406	5.108	63.514	322

Fonte: SIAFI94 ao SIAFI2004 – adaptado.

As despesas reais do Comando do Exército (despesas liquidadas excluídos os restos a pagar cancelados) encontram-se na tabela 19.

Tabela 19 – Despesas reais do Comando do Exército

ANO	R\$ milhares	
	DESPESAS REAIS	
1994		2.970.766
1995		5.875.833
1996		6.453.028
1997		6.999.189
1998		7.873.576
1999		8.538.039
2000		9.142.902
2001		11.429.565
2002		12.821.447
2003		11.893.258

Fonte: elaboração própria.

Observa-se uma diminuição das despesas reais do Comando do Exército no período analisado em relação às despesas liquidadas constantes da tabela 18.

A tabela 20 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese principal (Hp) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar cancelados do Comando do Exército:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 20 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército. 1994 - 2003

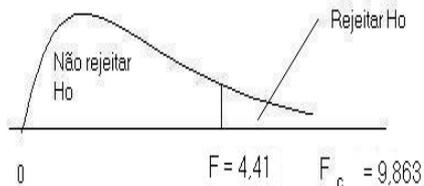
Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = -0,743$		
R quadrado	$R^2 = 0,552$ (55,2% explica e 44,8% outros fatores)		
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 9,863$	$F_{\text{tabela}} = 4,41$	graus de liberdade: 1,18 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 3,14$	$t_{\text{tabela}} = 2,306$	($\pm 2,306$) grau de liberdade: 8 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa principal. O valor negativo do coeficiente de correlação de Pearson ($r = -0,743$) representa um relacionamento negativo entre as variáveis. As despesas liquidadas do Comando do Exército aumentaram no período e os restos a pagar diminuíram.

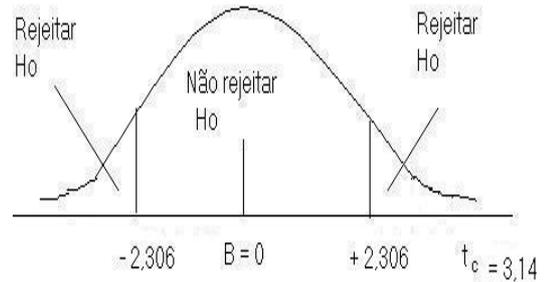
O coeficiente de determinação (R quadrado – R^2 ou r^2) apresenta a explicação de 55,2% de relacionamento entre as variáveis, sendo convalidado pelos testes de hipóteses (teste F e teste t). Os valores calculados são maiores que os valores tabelados: $F_c > F_t$ e $|t_c| > |t_t|$.

As figuras 4 e 5 demonstram os valores dos testes F e teste t (*Student*).



Fonte: elaboração própria.

Figura 4 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados

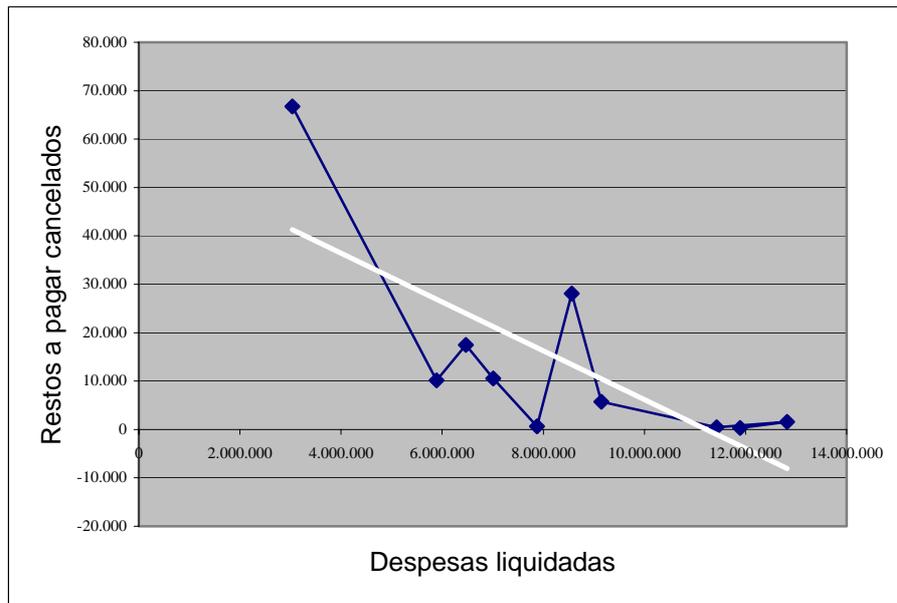


Fonte: elaboração própria.

Figura 5 - Teste t (*Student*) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados

Estatisticamente a análise de relacionamento entre os restos a pagar cancelados e as despesas liquidadas do Comando do Exército, no período de 1994 a 2003, é significativa. Os valores das despesas de restos a pagar apresentaram uma diminuição, houve um aumento nas despesas liquidadas.

O gráfico 1 mostra a moderada linha de tendência (linha branca) existente entre as despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 1 - Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército

A tabela 21 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s1}) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército:

- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

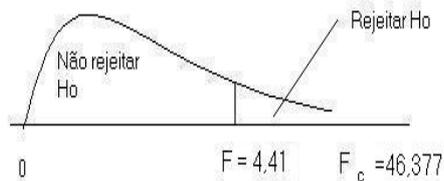
Tabela 21 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas do Comando do Exército e os restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército. 1994 - 2003

Variável Dependente: RP INSCRITOS (TOTAL)		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	$r = -0,924$		
R quadrado	$R^2 = 0,853$ (85,3% explica e 14,7% outros fatores)		
Teste F	$F_{calculado} = 46,377$	$F_{tabela} = 4,41$	graus de liberdade: 1,18 – nível 0,05
Teste t	$t_{calculado} = 6,810$	$t_{tabela} = 2,306$ ($\pm 2,306$)	grau de liberdade: 8

Fonte: elaboração própria.

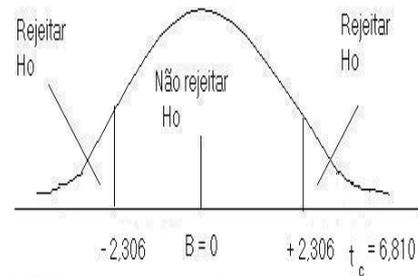
Conclui-se pela rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa. O coeficiente de correlação de Pearson explica o relacionamento negativo das despesas liquidadas (aumento) e dos restos a pagar inscritos (diminuição) do Comando do Exército.

Os testes de hipóteses para os valores calculados são maiores que os valores tabelados. O coeficiente de determinação explica o relacionamento entre as variáveis em 85,3%. Pode-se observar os valores dos testes F (ANOVA) e t (*Student*) nas figuras 6 e 7.



Fonte: elaboração própria.

Figura 6 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais)

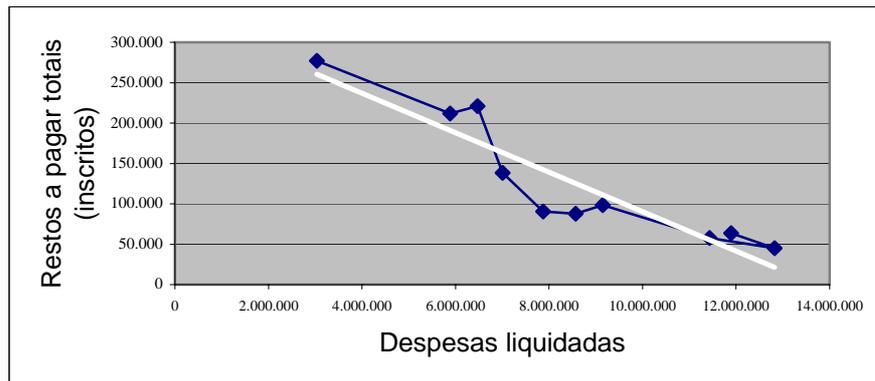


Fonte: elaboração própria.

Figura 7 – Teste t (*Student*) – Comando do Exército – despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais)

Estatisticamente o estudo das despesas liquidadas e dos restos a pagar totais do Comando do Exército é significativo. Enquanto que as despesas liquidadas evoluíram (aumentaram) em 291%, os restos a pagar inscritos diminuíram em média 77%. O ano de maior valor de inscrição de restos a pagar foi 1994.

O gráfico 2 representa a linha de tendência (linha branca) do relacionamento entre as variáveis despesas liquidadas e os restos a pagar totais do Comando do Exército.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 2 - Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) do Comando do Exército

A tabela 22 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s2}) dos restos a pagar cancelados e dos restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

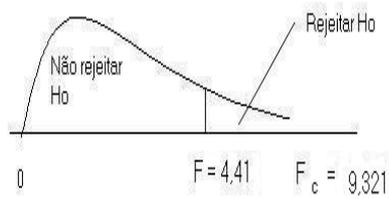
Tabela 22 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados do Comando do Exército e os restos a pagar inscritos (total) do Comando do Exército. 1994 – 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: RP INSCRITOS (TOTAL)	
Correlação de Pearson	$r = 0,734$		
R quadrado	$R^2 = 0,538$ (53,8% explica e 46,2% outros fatores)		
Teste F	$F_{calculado} = 9,321$	$F_{tabela} = 4,41$	graus de liberdade: 1,18 – nível 0,05
Teste t	$t_{calculado} = 3,053$	$t_{tabela} = 2,306$	($\pm 2,306$) grau de liberdade: 8 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

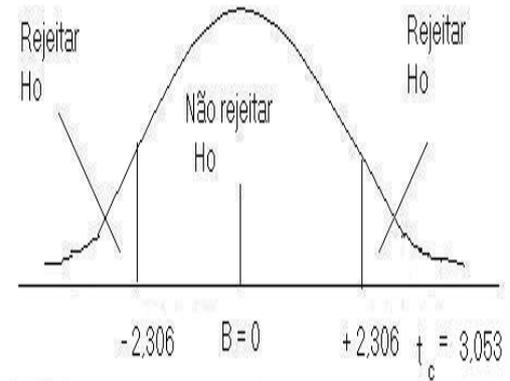
Conclui-se pela rejeição da hipótese nula e aceitação da hipótese alternativa (o parâmetro é significativo). O relacionamento dos restos a pagar cancelados e dos restos a pagar inscritos (totais) é explicado em 53,8%. Os testes de hipóteses convalidaram o coeficiente de correlação no valor de 0,734. Houve diminuição da inscrição de restos a pagar e de cancelamentos.

Pode-se observar os valores dos testes de hipóteses nas figuras 8 e 9.



Fonte: elaboração própria.

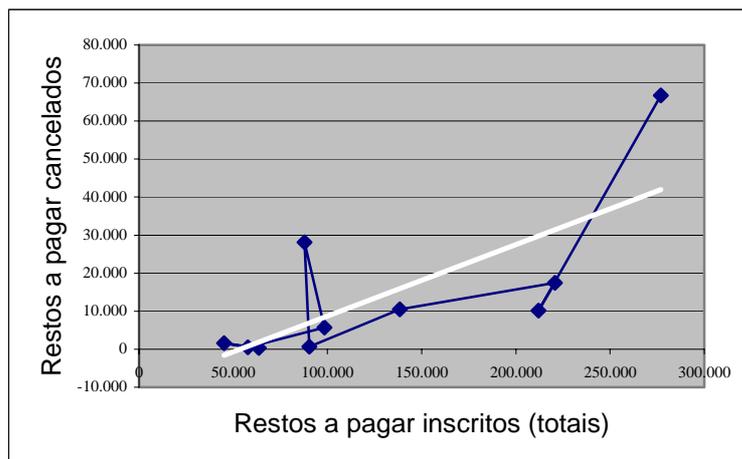
Figura 8 – Teste F (ANOVA) – Comando do Exército – restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais)



Fonte: elaboração própria.

Figura 9 – Teste t (Student) – Comando do Exército – restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais)

O gráfico 3 representa a linha de tendência (linha branca) do relacionamento moderado entre as variáveis das despesas dos restos a pagar totais e restos a pagar cancelados do Comando do Exército.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 3 - Restos a pagar inscritos (totais) e os restos a pagar cancelados do Comando do Exército

3.7 Despesas liquidadas e restos a pagar dos Poderes da União. 1999 – 2003

A tabela 23 representa as despesas liquidadas e os restos a pagar dos Poderes da União, excluídos os valores do refinanciamento da dívida pública da União (Anexo B).

Observa-se uma evolução das despesas liquidadas de 55% de 1999 a 2003 e uma diminuição de 23% dos restos a pagar inscritos (processados e não processados). Houve também aumento de cancelamento das despesas de restos a pagar. O Ministério da Fazenda foi o órgão que mais inscreveu despesas de restos a pagar não processados no período de 1999 a 2003 (Anexos D a G).

Tabela 23 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar dos Poderes da União. 1999 – 2003

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		DESPESAS DE RESTOS A PAGAR (PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS)	
		INSCRITOS	CANCELADOS
1999	319.293.246	23.414.532	0
2000	315.420.569	24.785.461	682.484
2001	383.389.210	15.009.651	2.679.061
2002	439.097.026	25.298.180	6.677.491
2003	493.362.925	18.090.507	7.625.377

Fonte: STN – adaptado.

As despesas reais (despesas liquidadas menos os valores cancelados nos anos seguintes) dos poderes da União, não computados os valores que ficaram na coluna a pagar (Anexos C a G) são esclarecidos na tabela 24.

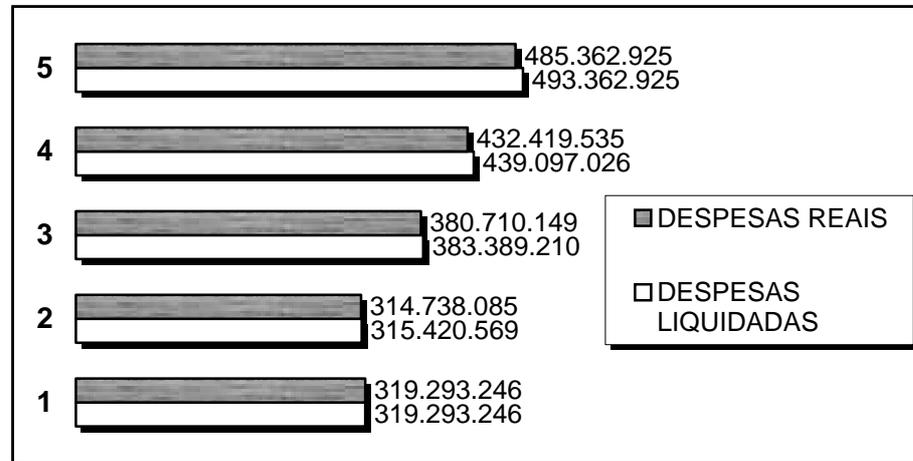
Tabela 24 - Despesas reais dos Poderes da União

ANO	R\$ milhares
	DESPESAS REAIS
1999	319.293.246
2000	314.738.085
2001	380.710.149
2002	432.419.535
2003	485.362.925

Fonte: elaboração própria.

Observa-se uma redução das despesas nos anos de 2000 de 0,22%; 2001 de 0,7%; 2002 de 1,5% e em 2003 de 1,6% (tabela 24) na comparação entre as despesas liquidadas e as despesas reais.

O gráfico 4 demonstra a comparação das despesas liquidadas com as despesas reais (excluídos os restos a pagar cancelados), no período de 1999 a 2003 dos Poderes da União.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 4 – Comparação de despesas liquidadas e despesas reais dos Poderes da União

A tabela 25 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese principal (H_p) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar cancelados dos Poderes da União:

- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 25 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União. 1999 - 2003

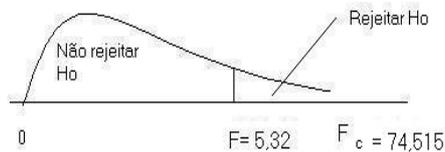
Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS	
Correlação de Pearson	R = 0,980		
R quadrado	R ² = 0,961 (96,1 % explica e 3,9% outros fatores)		
Teste F	F _{calculado} = 74,515	F _{tabela} = 5,32	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	t _{calculado} = 8,632	t _{tabela} = 3,182 (±3,182)	grau de liberdade: 3 – nível 0,05

Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela rejeição da hipótese nula principal e aceitação da hipótese alternativa principal. Existe um relacionamento significativo estatisticamente entre os restos a pagar cancelados

e as despesas liquidadas dos Poderes da União. O coeficiente de determinação explica o relacionamento em 96,1%.

O estudo do reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar em relação às despesas liquidadas é significativo. O coeficiente de correlação de Pearson de 0,980, muito próximo de 1 convalida o relacionamento, que também é referendado pelos testes de hipóteses: o $F_{\text{calculado}}$ (74,515) supera em muito o F_{tabelado} (5,32) e também o $t_{\text{calculado}}$ (8,632) é maior que o t_{tabelado} (3,182), conforme demonstra as figuras 10 e 11.



Fonte: elaboração própria.

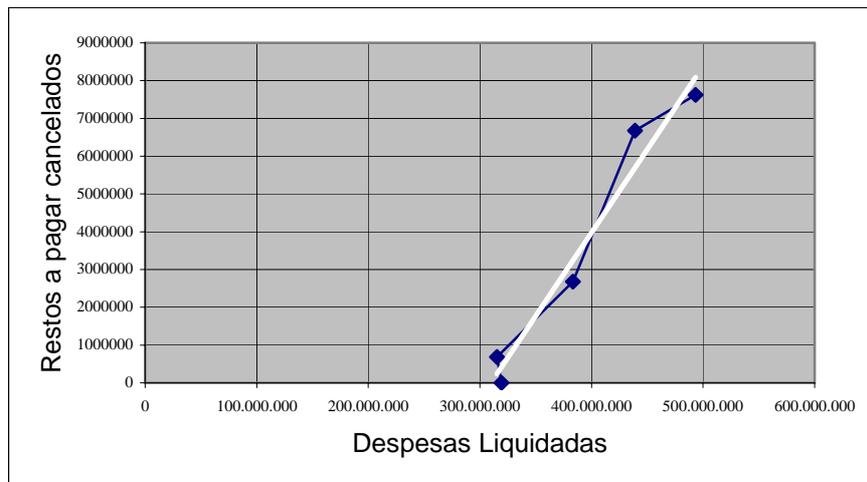
Figura 10 – Teste F (ANOVA) – Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União



Fonte: elaboração própria.

Figura 11 – Teste t (Student) – Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União

O gráfico 5 demonstra o relacionamento positivo entre as variáveis dos restos a pagar cancelados (variável dependente y) e as despesas liquidadas (variável independente x). Observa-se que os pontos de relacionamentos das variáveis estão próximos da linha de tendência – linha branca (gráfico de dispersão).



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 5 - Despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados dos Poderes da União

A tabela 26 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s1}) nas despesas liquidadas e nos restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União:

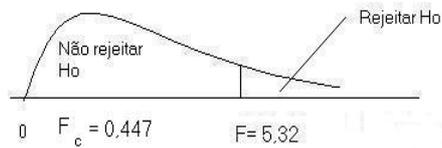
- A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil. Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 26 - Resumos estatísticos das despesas liquidadas dos Poderes da União e os restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP INSCRITOS (TOTAL)	Variável Independente: DESPESAS LIQUIDADAS
Correlação de Pearson	$r = -0,360$
R quadrado	$R^2 = 0,13$ (13% explica e 87% outros fatores)
Teste F	$F_{calculado} = 0,447$ $F_{tabela} = 5,32$ graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{calculado} = 0,668$ $t_{tabela} = 3,182$ ($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

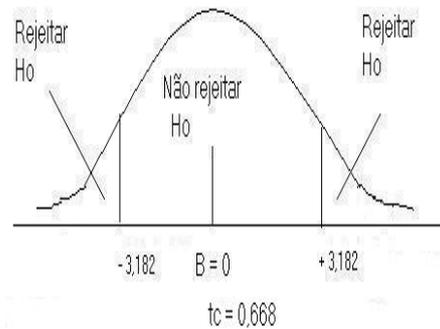
Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula. O relacionamento negativo entre as despesas dos restos a pagar inscritos (totais) e as despesas liquidadas não é estatisticamente significativo. Os testes de hipóteses apresentaram os valores calculados inferiores aos tabelados (figuras 12 e 13).



Fonte: elaboração própria.

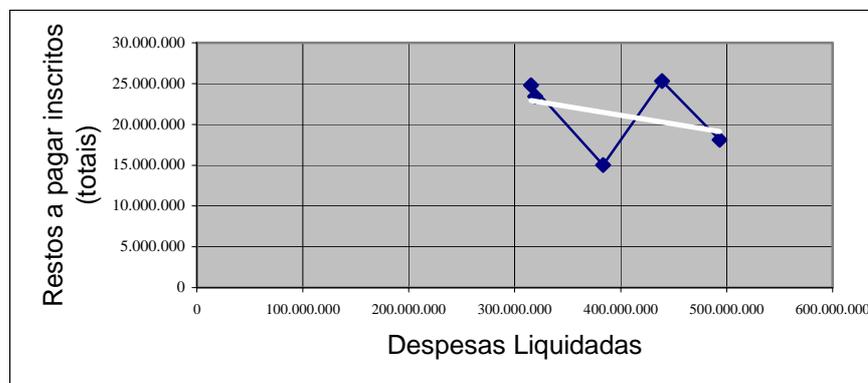
Figura 12 – Teste F (ANOVA) – Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União



Fonte: elaboração própria.

Figura 13 – Teste t (Student) – Despesas liquidadas e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União

O gráfico 6 demonstra a ausência de relacionamento. O relacionamento entre as variáveis x e y estão em pontos distantes da linha de tendência (linha branca) pela qual a distribuição normal bivariada deve-se apresentar.



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 6 - Despesas liquidadas e os restos a pagar totais dos Poderes da União

A tabela 27 representa os resultados estatísticos da aplicação da hipótese secundária (H_{s2}) nas despesas dos restos a pagar cancelados e nos restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União:

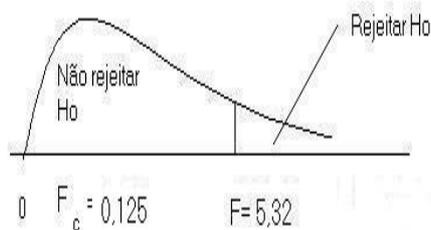
- O reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais). Hipótese nula $H_0: \beta_i = 0$ (não existe relação - o parâmetro não é estatisticamente significativo). Hipótese alternativa $H_1: \beta_i \neq 0$ (existe relação - o parâmetro é estatisticamente significativo).

Tabela 27 - Resumos estatísticos dos restos a pagar cancelados dos Poderes da União e os restos a pagar inscritos (total) dos Poderes da União. 1999 - 2003

Variável Dependente: RP CANCELADOS		Variável Independente: RP INSCRITOS (TOTAL)	
Correlação de Pearson	$r = -0,200$		
R quadrado	$R^2 = 0,04$	(4 % explica e 96% outros fatores)	
Teste F	$F_{\text{calculado}} = 0,125$	$F_{\text{tabela}} = 5,32$	graus de liberdade: 1,8 – nível 0,05
Teste t	$t_{\text{calculado}} = 0,354$	$t_{\text{tabela}} = 3,182$	($\pm 3,182$) grau de liberdade: 3 – nível 0,05

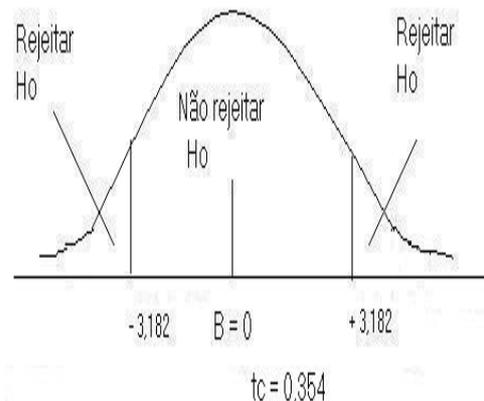
Fonte: elaboração própria.

Conclui-se pela aceitação da hipótese nula. O parâmetro de relacionamento não é estatisticamente significativo. A hipótese secundária de não relacionamento é aceita. Os testes de hipóteses convalidaram tal assertiva (figuras 14 e 15), bem como o gráfico 7.



Fonte: elaboração própria.

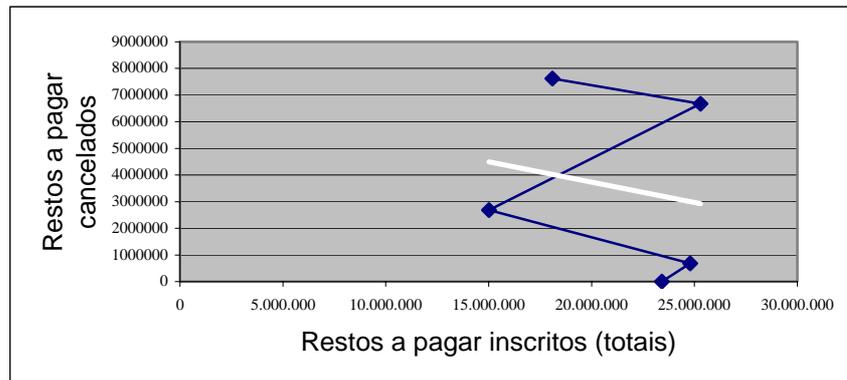
Figura 14 – Teste F (ANOVA) – Restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União



Fonte: elaboração própria.

Figura 15 – Teste t (Student) – Restos a pagar cancelados e os restos a pagar inscritos (totais) dos Poderes da União

Observa-se que os valores das variáveis analisadas estão em pontos distantes da linha de tendência. Os pontos de relacionamentos estão fora da distribuição normal bivariada - linha branca (gráfico 7).



Fonte: elaboração própria.

Gráfico 7 - Restos a pagar cancelados e os restos a pagar totais dos Poderes da União

A tabela 28 demonstra o resumo dos testes estatísticos realizados, considerando como variáveis o reflexo contábil decorrente do cancelamento dos restos a pagar em relação às despesas liquidadas (hipótese principal), dos restos a pagar inscritos em relação às despesas liquidadas e dos restos a pagar cancelados e inscritos (hipóteses secundárias).

Houve predominância da rejeição da hipótese nula principal (Hp). Desse modo, estatisticamente o parâmetro analisado do reflexo contábil decorrente do cancelamento das despesas dos restos a pagar em relação às despesas liquidadas da União é significativo estatisticamente. O gráfico 5 e os testes de hipóteses (figuras 10 e 11) convalidaram a hipótese principal alternativa da pesquisa.

Tabela 28 - Resumo dos testes estatísticos

Hipóteses Nulas	Correlação de Pearson	Decisão
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas - Poder Judiciário (Hp). 1999 - 2003.	$r = 0,753$	Aceita H_0
A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil - Poder Judiciário (H_{s1}).1999 - 2003.	$r = 0,622$	Aceita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais) - Poder Judiciário (H_{s2}).1999 - 2003.	$r = 0,979$	Rejeita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas - Poder Legislativo (Hp). 1999 - 2003.	$r = 0,743$	Aceita H_0
A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil - Poder Legislativo (H_{s1}).1999 - 2003.	$r = 0,719$	Aceita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais) - Poder Legislativo (H_{s2}).1999 - 2003.	$r = 0,976$	Rejeita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas - Poder Executivo (Hp). 1999 - 2003.	$r = 0,981$	Rejeita H_0
A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil - Poder Executivo (H_{s1}). 1999 - 2003.	$r = - 0,428$	Aceita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais) - Poder Executivo (H_{s2}).1999 - 2003.	$r = - 0,283$	Aceita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas - Comando do Exército (Hp). 1994 - 2003.	$r = - 0,743$	Rejeita H_0
A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil - Comando do Exército (H_{s1}). 1994 - 2003.	$r = - 0,924$	Rejeita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais) - Comando do Exército (H_{s2}).1994 - 2003.	$r = 0,734$	Rejeita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação às despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas - Poderes da União (Hp). 1999 - 2003.	$r = 0,980$	Rejeita H_0
A despesa de restos a pagar inscrita (totais) não é significativa em relação às despesas liquidadas, sob o ponto de vista contábil - Poderes da União (H_{s1}). 1999 - 2003.	$r = - 0,360$	Aceita H_0
O reflexo contábil do cancelamento das despesas de restos a pagar não é significativo em relação aos restos a pagar inscritos (totais) - Poderes da União (H_{s2}). 1999 - 2003.	$r = - 0,200$	Aceita H_0

Fonte: elaboração própria.

Nota: (Hp) – hipótese principal.

(H_{s1}) – hipótese secundária (primeira)

(H_{s2}) – hipótese secundária (segunda)

A tabela 29 representa o resumo das despesas liquidadas, dos restos a pagar cancelados e das despesas reais dos Poderes da União, no período de 1999 a 2003. Observa-se o reflexo contábil

do cancelamento das despesas dos restos a pagar, visto que o valor das despesas liquidadas (executadas) e informadas nos Balanços Orçamentários foram diminuídas do valor das despesas de restos a pagar cancelados. Desse modo, o valor das despesas que deveriam ser divulgadas no referido demonstrativo ou em outro de execução orçamentária é o das despesas reais. O órgão que mais cancelou despesas de restos a pagar foi o Ministério da Fazenda, portanto, foi o órgão que mais apresentou reflexos contábeis nas contas de despesas consideradas liquidadas e divulgadas.

Tabela 29 – Resumo das despesas liquidadas, dos restos a pagar cancelados e das despesas reais dos Poderes da União. 1999 - 2003

ANO	PODER	R\$ milhares		
		DESPESAS LIQUIDADAS	DESPESAS DOS RESTOS A PAGAR CANCELADOS	DESPESAS REAIS
1999	Judiciário	7.470.761	0	7.470.761
	Legislativo	2.406.309	0	2.406.309
	Executivo	309.416.176	0	309.416.176
2000	Judiciário	9.311.633	12.774	9.298.859
	Legislativo	2.454.606	6.632	2.447.974
	Executivo	303.654.330	663.078	302.991.252
2001	Judiciário	11.129.205	20.065	11.109.140
	Legislativo	2.979.914	7.521	2.972.393
	Executivo	369.280.091	2.651.475	366.628.616
2002	Judiciário	12.849.557	105.215	12.744.342
	Legislativo	3.547.123	31.662	3.515.461
	Executivo	422.700.346	6.540.614	416.159.732
2003	Judiciário	15.542.805	62.499	15.480.306
	Legislativo	4.260.036	18.978	4.241.058
	Executivo	473.560.084	7.543.900	466.016.184

Fonte: elaboração própria.

4 CARACTERÍSTICAS DOS REFLEXOS CONTÁBEIS DECORRENTES DO CANCELAMENTO DAS DESPESAS DOS RESTOS A PAGAR

Este capítulo apresentará em duas seções as características principais dos reflexos contábeis do cancelamento das despesas dos restos a pagar processados e não processados, observando o processamento contábil utilizado pelo Governo Federal (SIAFI). Serão abordadas em seis subseções as despesas de materiais e de serviços, bem como a evidenciação dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das contas contábeis 2.1.2.1.1.02.00 e 2.1.2.1.6.02.02 da União, no período de 1999 a 2003.

4.1 Cancelamento de despesas de restos a pagar processadas

4.1.1 Despesas de materiais

Os materiais de consumo adquiridos (despesas correntes) para serem utilizados pelas entidades públicas, tais como material de expediente, processamento de dados, elétrico, construção, são apropriados, ou seja, liquidados com reflexos contábeis nas principais contas contábeis a débito: Despesas de Material de Consumo (3.3.3.9.0.30.XX – onde XX se refere ao tipo de despesa, tais como: 16 - material de expediente, 17 - processamento de dados – contas do sistema financeiro) e Estoque de Material de Consumo (1.1.3.1.8.01.00 – conta do sistema patrimonial) e a crédito: Bens de Estoque (6.1.3.1.1.02.02 – conta de resultado aumentativa do sistema patrimonial) e Fornecedores (obrigações a pagar) – eventos 51.1.003, 54.3.123 e 51.1.214 (Tabela de Eventos – Plano de Contas da Administração Pública Federal)⁵⁷.

O cancelamento no exercício seguinte dessas despesas, realizado com o evento 54.0.379, possui como principais contas a débito: Fornecedores de Exercícios Anteriores (baixa da obrigação) e a crédito: Obrigações de Exercícios Anteriores (6.2.3.3.1.04.00 – conta de resultado aumentativa do sistema financeiro).

O fato administrativo da aquisição teve reflexo nas contas de despesas liquidadas (saldo computado no Balanço Orçamentário do ano de liquidação da despesa) e no resultado aumentativo do sistema patrimonial. O cancelamento no ano seguinte refletiu novamente no resultado aumentativo do sistema financeiro (conta Obrigações de Exercícios Anteriores – 6.2.3.3.1.04.00).

Verifica-se que o cancelamento das despesas de restos a pagar processados de materiais de consumo teve reflexo negativo em dois exercícios financeiros, *enviesando* as informações constantes do Balanço Orçamentário e na apuração de resultado do sistema patrimonial do ano de inscrição (ano 1), além da administração pública ter a obrigação de restituir o material adquirido.

A baixa (estorno pela devolução) do estoque do material de consumo tem como consequência, o débito na conta 5.2.3.1.2.02.09 – DEVOLUÇÃO A FORNECEDORES - EXERCÍCIOS ANTERIORES (conta de resultado diminutiva do sistema patrimonial) e o crédito na

⁵⁷ Disponíveis em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/plano_de_contas.asp

conta 1.1.3.1.8.01.00 – Estoque de Material de Consumo. Essa restituição de material (evento 54.0.464) provocará uma compensação do sistema de resultado patrimonial (6.2.3.3.1.04.00) e financeiro (5.2.3.1.2.02.09).

As aquisições de bens móveis de uso permanente (despesas de capital), tais como, mesas, cadeiras, computadores, possuem o processamento contábil semelhante ao do material de consumo, diferenciando nas contas a débito: Despesas de Material Permanente (3.4.4.9.0.52.XX – XX se refere ao tipo de bem adquirido, tais como: 35 – equipamentos de processamento de dados, 42 – mobiliário em geral - contas do sistema financeiro), Bens Móveis em Almoxarifado (1.4.2.1.2.92.01 – conta do sistema patrimonial) e a crédito: Bens Móveis de Uso Permanente (6.1.3.1.1.02.01 – conta de resultado aumentativa do sistema patrimonial) e Fornecedores (obrigações a pagar) – eventos 51.1.155, 54.3.123 e 52.1.214. O cancelamento ocorrerá com o mesmo evento dos materiais de consumo (54.0.379). A baixa (estorno) do material será processada com o evento 54.0.127 (conta de resultado diminutiva do sistema patrimonial – 5.2.3.1.2.01.05 – DEVOLUÇÃO DE BENS).

4.1.2 Despesas de serviços

A prestação de serviços de pessoas jurídicas, tais como, serviços de telecomunicações, energia elétrica, manutenção de bens móveis e imóveis, é liquidada com reflexos contábeis (roteiro de contabilização dos eventos) na principal conta a débito: Despesas de Serviços de Pessoas Jurídicas (3.3.3.9.0.39.XX – XX se refere ao tipo de serviço prestado, tais como: 43 – serviços de energia elétrica, 58 – serviços de telecomunicações) e a crédito: Fornecedores (obrigações a pagar) – eventos 51.1.001, 54.3.123 e 52.1.214. Os valores das despesas liquidadas foram automaticamente computados no Balanço Orçamentário.

No ano seguinte, por ocasião do cancelamento dos restos a pagar processados de prestação de serviços (evento 54.0.379), haverá o débito: Fornecedores de Exercícios Anteriores (baixa) e o crédito: Obrigações de Exercícios Anteriores (6.2.3.3.1.04.00 – conta de resultado aumentativa do sistema financeiro).

Observa-se que o cancelamento provocou uma distorção nas informações do Balanço Orçamentário do ano 1 (inscrição da despesa em restos a pagar processados) – despesa liquidada e no ano 2 (cancelamento) um reflexo no sistema de resultado financeiro.

4.1.3 Evidenciação dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo)

A tabela 30 evidencia as despesas liquidadas dos Poderes da União e os respectivos cancelamentos da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo), no período de 1999 a 2003.

Tabela 30 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e o cancelamento da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo)

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		RESTOS A PAGAR PROCESSADOS CANCELADOS (2.1.2.1.1.02.00)	
1999	319.293.246		0
2000	315.420.569		0
2001	383.389.210		0
2002	439.097.026		958.632
2003	493.362.925		656.068

Fonte: STN – adaptado.

Observa-se na tabela 20 que nos anos de 2002 e 2003, os Poderes da União cancelaram valores da conta Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo) nos percentuais de 0,22% e 0,13%, respectivamente.

O cancelamento das referidas exigibilidades representa o não pagamento de despesas liquidadas de materiais e serviços em que o credor havia entregado o material e/ou prestado o serviço (processos de despesas realizadas: Nota de Empenho e Nota Fiscal de Material/Serviço).

Os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento foram:

1) Ano de liquidação da despesa:

- diminuição das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos Poderes e Órgãos da União no Balanço Orçamentário de 2002 e 2003. Desse modo, as despesas reais (despesas liquidadas diminuídas das despesas canceladas) foram, respectivamente de R\$ 438.138.394 (milhares) e R\$ 492.706.857 (milhares).

- incorporação de ativos a maior (despesas de materiais) no sistema patrimonial (Demonstração das Variações Patrimoniais de 2002 e 2003).

2) Ano de cancelamento da obrigação – Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo – conta 2.1.2.1.1.02.00):

- aumento do sistema financeiro (conta 6.2.3.3.1.04.00 – Obrigações de Exercícios Anteriores – Demonstração das Variações Patrimoniais);
- estorno (baixa) da conta 2.1.2.1.1.02.00 – Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo).

4.2 Cancelamento de despesas de restos a pagar não processadas

4.2.1 Despesas de materiais

As despesas de materiais de consumo (despesas correntes) são inscritas em restos a pagar não processados (eventos 50.1.468, 54.3.122 e 54.3.009) com reflexos contábeis nas principais contas a débito: Despesas de Material de Consumo (3.3.3.9.0.30.98 – RESTOS A PAGAR – conta do sistema financeiro) e Estoque a Incorporar pela Inscrição de Restos a Pagar (1.1.3.1.9.98.00 – conta do sistema patrimonial) e a crédito: Obrigações Não Processadas a Liquidar (2.1.2.1.6.02.02) e Bens/Direitos a Incorporar pela Inscrição de Restos a Pagar (6.1.3.1.8.00.00 – conta de resultado do sistema patrimonial).

O procedimento da inscrição de restos a pagar não processados resultará no cômputo das despesas liquidadas no Balanço Orçamentário. O cancelamento no exercício seguinte, realizado com o evento 40.1.095, possui como principais contas a débito: Obrigações Não Processadas a Liquidar (2.1.2.1.6.02.02) e Bens/Direitos a Incorporar pela Inscrição de Restos a Pagar (5.2.3.1.8.00.00 - conta de resultado diminutiva do sistema de resultado patrimonial) e crédito: Estoque a Incorporar pela Inscrição de Restos a Pagar (1.1.3.1.9.98.00) e Restos a Pagar (6.2.3.3.1.05.00 – conta de resultado aumentativa do sistema financeiro).

O fato administrativo do cancelamento das despesas de materiais de restos a pagar não processados teve reflexo nas contas de despesas consideradas liquidadas e informadas no Balanço Orçamentário do ano de inscrição da despesa (diminuição de valor). Quanto ao sistema de resultado no ano 2 (cancelamento), haverá uma compensação de valores nas contas de Restos a Pagar (6.2.3.3.1.05.00 – conta de resultado aumentativa) e Bens/Direitos a Incorporar de Restos a Pagar (5.2.3.1.8.00.00 – conta de resultado diminutiva).

Conclui-se que o cancelamento das despesas dos restos a pagar não processados de despesas de materiais de consumo refletiu negativamente no valor das despesas liquidadas informadas no Balanço Orçamentário (diminuição de valor).

4.2.2 Despesas de serviços

As despesas de prestação de serviços de pessoas jurídicas são inscritas em restos a pagar não processados (evento 50.1.468 e 54.3.122) com reflexos contábeis na principal conta a débito: Despesas de Serviços de Pessoas Jurídicas (3.3.3.9.0.39.98 – RESTOS A PAGAR – conta do sistema financeiro) e a crédito: Obrigações Não Processadas a Liquidar (2.1.2.1.6.02.02).

O procedimento da inscrição dos restos a pagar terá como consequência a inclusão de despesas consideradas liquidadas na coluna de despesas liquidadas (executadas) do Balanço Orçamentário.

O cancelamento no exercício seguinte dessas despesas (evento 40.1.095), ocorrerá com a movimentação das principais contas a débito: Obrigações Não Processadas a Liquidar (2.1.2.1.6.02.02) e crédito: Restos a Pagar (6.2.3.3.1.05.00 - conta de resultado aumentativa do sistema financeiro).

O fato do cancelamento das despesas de prestação de serviços não processadas teve reflexo nas contas de despesas liquidadas e informadas no Balanço Orçamentário do ano de inscrição da despesa e no aumento do resultado do sistema financeiro do ano do cancelamento.

Verifica-se, como demonstrado, que o cancelamento das despesas de restos a pagar não processados de prestação de serviços refletiu negativamente no valor da despesa constante do Balanço Orçamentário e aumentou o sistema de resultado do sistema financeiro.

4.2.3 Evidenciação dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento da conta Obrigações Não Processadas a Liquidar

A tabela 31 evidencia as despesas liquidadas dos Poderes da União e os respectivos cancelamentos de restos a pagar não processados (conta 21.2.1.6.02.02 – Obrigações Não Processadas a Liquidar).

Tabela 31 – Execução das despesas liquidadas dos Poderes da União e o cancelamento da conta Obrigações Não Processadas a Liquidar

ANO	DESPESAS LIQUIDADAS	R\$ milhares	
		RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS CANCELADOS (2.1.2.1.6.02.02)	
1999	319.293.246		0
2000	315.420.569		682.484
2001	383.389.210		2.679.061
2002	439.097.026		5.718.859
2003	493.362.925		6.969.309

Fonte: STN – adaptado.

Observa-se na tabela 31 que no período de 2000 a 2003, foram canceladas despesas de restos a pagar não processadas em percentuais de 0,22%; 0,70%; 1,30% e 1,41%; respectivamente.

O cancelamento da conta 2.1.2.1.6.02.02 – Obrigações Não Processadas a Liquidar representa a baixa de uma obrigação a ser processada, em que havia sido emitida apenas a Nota de Empenho (o material e/ou o serviço não havia sido entregue/prestado).

Os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento foram:

1) Ano de inscrição da despesa de restos a pagar não processadas (eventos 50.1.468, 54.3.122 e 54.3.009):

- diminuição das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos Poderes da União no Balanço Orçamentário de 2000 a 2003. Desse modo, as despesas reais (despesas liquidadas diminuídas das despesas de restos a pagar não processadas) foram de R\$ 314.738.085 (milhares), R\$ 380.710.149 (milhares), R\$ 433.378.167 (milhares), R\$ 486.393.616 (milhares), respectivamente. As despesas reais totais (despesas liquidadas excluídos os restos a pagar totais cancelados) constam na tabela 24.

2) Ano de cancelamento da conta 2.1.2.1.6.02.02 – Obrigações Não Processadas a Liquidar:

- aumento no sistema de resultado do sistema financeiro (despesas de serviços – conta 6.2.3.3.1.05.00 - Restos a Pagar);
- cancelamento da conta 2.1.2.1.6.02.02 – Obrigações Não Processadas a Liquidar.

5 PROPOSTAS PARA AS DESPESAS DE RESTOS A PAGAR

Com base no que foi exposto nos capítulos 3 e 4, este capítulo apresentará um caso aceitável e propostas para atenuar o reflexo contábil do cancelamento das despesas dos restos a pagar nas contas de despesas públicas da União.

Considera-se como caso aceitável à inscrição das despesas de restos a pagar processadas, desde que houvesse problemas técnicos no final do exercício para proceder ao pagamento, tais como, expediente bancário, domicílios bancários incorretos, greves no setor bancário.

Propõe-se o seguinte:

1ª proposta:

Extinção total das despesas dos restos a pagar processados e não processados. Neste caso, todas as despesas não pagas no final do exercício seriam canceladas. As despesas canceladas, mas que o credor já havia entregue o material ou prestado o serviço (restos a pagar processados) seriam reempenhadas na dotação de Despesas de Exercícios Anteriores, no ano seguinte. A expressão reempenho já foi utilizada pelo Governo Federal no Decreto nº 2.096, de 17 de dezembro de 1996.

A dotação de Despesas de Exercícios Anteriores tem o objetivo de solucionar o reconhecimento de despesas já incorridas em até 5 (cinco) exercícios financeiros. Esta dotação soluciona qualquer tipo de despesa cancelada, desde que o credor possua o direito de receber o pagamento.

Consoante literatura, já citada, CRUZ *et al.* (2001) apresentaram um exemplo de despesa sendo reempenhada na dotação de Despesas de Exercícios Anteriores e Piscitelli, Timbó e Rosa (2002) reconhecem a referida dotação como ajustes de exercícios anteriores.

2ª proposta:

Extinção apenas dos restos a pagar não processados, haja vista que o credor ainda não tem direito a receber o pagamento. O cancelamento dos restos processados demonstrados no capítulo 3 tem ocorrido em proporções menores que os não processados, reforçando assim esta proposta. O reflexo contábil do cancelamento das despesas dos restos a pagar processados também é menor nas contas de despesas divulgadas.

As despesas em processamento no final do exercício, tais como, pedidos de material da entidade pública que o credor está fabricando, serviços em execução (fornecimento de energia elétrica, telecomunicações, manutenção de bens móveis e imóveis), também seriam reempenhadas no ano seguinte na dotação de Despesas de Exercícios Anteriores.

3ª proposta:

Manutenção da situação atual com a inscrição de restos a pagar processados e não processados, mas com a reformulação do demonstrativo de execução orçamentária (poderia denominar-se de Balanço Orçamentário Ajustado), para que seja evidenciado o valor das despesas reais de cada exercício financeiro, de forma que a despesa executada seja a despesa liquidada em que o credor prestou o serviço e/ou entregou o material e tem o direito de receber o pagamento.

O regime de competência para as despesas públicas foi questionado por Giacomoni (2003) com a seguinte pergunta: “despesa empenhada num exercício e paga no seguinte, a qual dos dois exercícios pertence?”

Espera-se no mínimo que as demonstrações contábeis públicas esclareçam o montante das despesas reais dos exercícios financeiros. Segundo o CFC (1994), o objetivo científico da contabilidade manifesta-se na correta apresentação do Patrimônio e na apreensão e análise das causas de suas mutações.

A proposta apresentada de um demonstrativo que informe a despesa prevista e a despesa realmente liquidada poderia ser semelhante ao mapa comparativo entre a despesa *orçamentada* e a despesa paga adotado em Portugal (MARQUES, 2003).

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÕES E CONCLUSÃO

A pesquisa, em atenção ao objetivo formulado, evidenciou por análises descritivas e estatísticas que a hipótese principal alternativa foi comprovada. Tem-se, agora, o estudo do reflexo contábil do cancelamento das despesas dos restos a pagar, consubstanciados em referenciais teóricos e nesta investigação.

Utilizou-se fonte de dados além dos mencionados na delimitação da pesquisa (dados do Comando do Exército) com o objetivo de ampliar a série histórica das despesas para aplicação dos testes estatísticos, muito embora, os dados coletados dos Balanços Gerais da União apresentaram significância estatística ao ser analisado (despesas liquidadas e despesas de restos a pagar cancelados dos Poderes da União - tabela 25, figuras 10 e 11, gráfico 5).

As informações contábeis constantes do Balanço Orçamentário (Anexo A) e do Demonstrativo das Despesas por Poder e Órgão (Anexo B) analisados deixaram de atender os atributos da compreensibilidade e comparabilidade, visto que as despesas que foram consideradas executadas/liquidadas dos referidos demonstrativos não corresponderam às despesas reais (o termo despesa liquidada não corresponde à realidade por incluir despesas em que o material/serviço não foi entregue/prestado – restos a pagar não processados) e não permitem conhecer a evolução das mesmas ao longo do tempo (falta de esclarecimentos dos valores das despesas reais de cada ano). No Balanço Orçamentário do Governo Federal são utilizados os termos despesas executadas e despesas liquidadas como sinônimos.

O cidadão e instituições da sociedade, usuários leigos ou não da contabilidade pública, ao analisarem o processo de prestação de contas não obterão o valor das despesas reais de determinado ano, visto que não consta tal informação nos demonstrativos contábeis públicos analisados. No mínimo, qualquer usuário da informação contábil pública, esperaria obter o total das despesas governamentais em determinado ano.

Considerando que durante a investigação, observou-se vários fatos ligados ao foco delineado, mas que não foi possível fazer análises (delimitação da pesquisa), recomenda-se futuras pesquisas, abordando os seguintes aspectos:

- análises das conseqüências jurídicas, administrativas e econômicas decorrentes do cancelamento da conta de Fornecedores de Exercícios Anteriores (passivo) e da conta Obrigações Não Processadas a Liquidar, abordando o ponto de vista dos credores, a credibilidade da Nota de Empenho, o relacionamento devedor e credor e a teoria dos contratos;

- investigação do problema com a delimitação nas contas públicas estaduais e municipais (dados disponibilizados na Internet);

- repetição da presente pesquisa com séries históricas que abranjam períodos de vários anos, desde que a Secretaria do Tesouro Nacional assim o disponibilize;

- análises dos restos a pagar totais (convênios a pagar, contrato de programa de repasse a pagar, obrigações vinculadas a projetos especiais, pessoal a pagar). Nesta pesquisa, somente foram consideradas as despesas com fornecedores de bens e serviços, classificadas como investimentos, inversões financeiras e outras despesas correntes;

- questões relacionadas aos preços cobrados pelos credores para serviços e materiais realizados/fornecidos em junho a agosto com a inscrição de restos a pagar obrigatória (restos a pagar programados) para o gestor público efetuar o pagamento com previsão para janeiro e/ou fevereiro do ano seguinte;

- reflexo contábil da apropriação das contas de despesas dos restos a pagar não processados de materiais e serviços nas contas públicas do sistema de resultado;

- apuração de resultado no setor público – análise comparativa entre as Demonstrações das Variações Patrimoniais (setor público) e as Demonstrações do Resultado do Exercício (setor privado).

Finalmente, conclui-se que o cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar refletiu contabilmente no valor das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas pelos poderes e órgãos da União, no período analisado, evidenciando que as informações das mesmas não correspondem aos valores de despesas reais (diminuição das despesas), houve incorporação de ativos a maior (restos a pagar processados de materiais cancelados), estorno de exigibilidades e considerando que a contabilidade pública brasileira rege-se pelas mesmas leis, o problema levantado poderá ocorrer na administração pública estadual, municipal e no distrito federal.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, Roberto Alexandre Elias. *A contabilidade gerencial como instrumento de melhoria do desempenho público*. 3º Prêmio STN de Monografia. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1999.
- AGUIAR, Rodrigo; DORNELAS, Jairo Simião. A procura de um modelo de *e-government* pela ótica do cidadão comum. In: ASSEMBLÉIA DO CONSELHO LATINO-AMERICANO DE ESCOLAS DE ADMINISTRAÇÃO, XXXVII., 2002, Porto Alegre. *Anais ...* Porto Alegre: CLADEA, 2002. CD-ROM.
- AQUINO, Wagner de; SANTANA, Antonio Carlos de. Evidenciação. *Caderno de Estudos da FIEPECAFI*, n. 5, São Paulo, jun. 1992.
- AKUTSU, Luiz; PINHO, José Antonio Gomes de. Sociedade da informação, *accountability* e democracia delegativa: investigação em portais de governo no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2002, Salvador. *Anais ...* Salvador: ANPAD, 2002. CD-ROM.
- ALBUQUERQUE, Claudiano Manoel de. *Compatibilização da despesa pública com as metas de resultado fiscal: planejamento dos limites de gasto e dos restos a pagar*. 6º Prêmio STN de Monografia. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 2001.
- ALMEIDA, Francisco Alberto Severo. Aplicação da teoria geral de sistema no orçamento da União. *UnB Contábil*, Brasília, v. 3, n. 1, p. 111 – 125, 1. semestre 2000.
- ALMEIDA, José Joaquim Marques de; MARQUES, Maria da Conceição da Costa. Intensificar o papel da auditoria no setor público: uma oportunidade para reforço de eficiência nas organizações. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXIII, n. 145, p. 39 – 53, janeiro/fev. 2004.
- ALTMANN, Martin Rudolf. *Dicionário técnico contábil = accounting dictionary: inglês-português, português-inglês*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1977.
- ANGÉLICO, João. *Contabilidade pública*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1981.
- ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade pública – da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ARGENTINA. Ley nº 24.156/92. Disposiciones generales. Sistemas presupuestario, de crédito público, de tesorería, de contabilidad gubernamental y de control interno. Disposiciones varias. Disponível em:
<<http://infoleg.mecon.gov.ar/txtnorma/554.htm>>. Acesso em 09 fev. 2005.
- AUSTRÁLIA. AASB - AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Glossary of defined terms: definitions*. Disponível em:
<http://www.aasb.com.au/pronouncements/gloss_index.htm>. Acesso em: 01 fev. 2005.
- _____. PSASB – PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. Disponível em:
<<http://www.treasury.act.gov.au/accounting/download/apm14.pdf>>. Acesso em: 01 fev. 2005.
- ATHAYDE, Tarcísio Rocha. *A evidenciação de informações contábeis da área social no setor público: estudo de caso de Luziânia – GO*. 2002. 94 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2002.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Modelo conceitual de decisão e apuração de resultados: uma contribuição para a avaliação da eficiência e eficácia na gestão dos recursos públicos*. 2002. 117 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

_____. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. Niterói: Impetus, 2004.

_____; MOREIRA, Stênio da Silva. Expectativas de mudanças na contabilidade governamental brasileira: projeto de lei complementar nº135/96 e lei de responsabilidade fiscal versus Lei Federal nº 4.320/64. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXX, p. 69 – 81, março/abr. 2001.

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

_____. Decreto nº 2.096, de 17 de dezembro de 1996. Disciplina a inscrição de despesas em Restos a Pagar. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 17 dezembro de 1996.

_____. Decreto nº 3.589, de 06 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 08 de setembro de 2000.

_____. Decreto nº 4.049, de 12 de dezembro de 2001. Dispõe sobre a inscrição de despesas em Restos a Pagar no exercício de 2002, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 13 de dezembro de 2001.

_____. Decreto nº 4.526, de 18 de dezembro de 2002. Dispõe sobre o cancelamento dos Restos a Pagar inscritos em 31 de dezembro de 2001 e em exercícios anteriores, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 19 de dezembro de 2002.

_____. Decreto nº 4.900, de 26 de novembro de 2003. Dispõe sobre o empenho de despesas e inscrição de Restos a Pagar, no âmbito do Poder Executivo, no exercício de 2003, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 27 de novembro de 2003.

_____. Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da administração federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, Seção I, Parte I, Suplemento nº 39, de 27 de fevereiro de 1967, retificado em 8 de março, 30 de março e 17 de julho de 1967.

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

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

_____. Lei nº 9.755, de 16 de dezembro de 1988. Dispõe sobre a criação de “homepage” na “Internet”, pelo Tribunal de Contas da União, para divulgação dos dados e informações que especifica, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 17 de dezembro de 1988.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 22 de junho de 1993.

_____. Lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001. Regulamenta os arts. 182 e 183 da Constituição Federal, estabelece diretrizes gerais da política urbana e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 11 de julho de 2001.

_____. Lei nº 10.520, de 17 de junho de 2002. Institui, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, nos termos do art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, modalidade de licitação denominada pregão, para aquisição de bens e serviços comuns, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 18 de julho de 2002.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. *Balanço Geral da União*. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br/cgu>> ou <www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em 22 abr. 2004.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. Instrução Normativa nº 03, de 23 de maio de 2001. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 31 de maio de 2001.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional – *Manual do SIAFI* – Macrofunções: 02.03.18 – Encerramento do exercício, 02.03.17 – Restos a pagar; 02.03.19 – Demonstrações contábeis e 02.12.05 – Roteiro para regularização de pendências referentes às demonstrações contábeis.

_____. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. *Relatório Resumido de Execução Orçamentária*. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/gestao_orcamentaria.asp>. Acesso em 22 abr. 2004.

_____. Ministério do Orçamento e Gestão. Portaria nº 42, de 14 de abril de 1999. Atualiza a discriminação da despesa por funções de que tratam o inciso I do § 1º do art. 2º e § 2º do art. 8º, ambos da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, estabelece os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade, operações especiais, e dá outras providências. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 15 de abril de 1999.

CAMERON, Wayne. Public accountability: effectiveness, equity, ethics. *Australian Journal of Public Administration*, 63 (4): 59 – 67, Dec. 2004.

CATELLI, Armando *et al.* Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 52, n. 3, julho/set. 2001.

_____; SANTOS, Edilene Sanata. Mensurando a criação de valor na gestão pública. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 38 (3): 423-49, maio/jun. 2004.

CHRISTENSEN, Mark; YOSHIMI, Hiroshi. Public sector performance reporting: new public management and contingency theory insights. *Government Auditing Review*, vol. 10, Mar. 2003.

CHRISTIAENS, Johan. Converging new public management reforms and diverging accounting practices in Flemish local governments. *Financial Accountability & Management*, 17 (2), 0267 – 4424, p. 153 – 170, May 2001.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução nº 750/93, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 31 de dezembro de 1993.

_____. Resolução 785/CFC, de 28 de julho de 1995. Das características da informação contábil. NBCT1. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 01 de agosto de 1995.

_____. Resolução 774/CFC, de 16 de dezembro de 1994. Estabelece os princípios fundamentais de contabilidade. *Diário Oficial da República Federativa do Brasil*, Brasília, 18 de janeiro de 1995.

COSTA, Frederico Lustosa da; CASTANHAR, José Cezar. Avaliação de programas públicos: desafios conceituais e metodológicos. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 37 (5): 969 – 92, setembro/out. 2003.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria governamental*. São Paulo: Atlas, 1997.

_____(Org). *Comentários à lei nº 4.320 e ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

DA SILVA, Antonio Carlos Ribeiro. *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade – orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses*. São Paulo: Atlas, 2003.

DIAS FILHO, José Maria. A linguagem utilizada na evidência contábil: uma análise de sua compreensibilidade à luz da teoria da comunicação. *Caderno de Estudos da FIECAFI*, São Paulo, v. 13, n. 24, p. 38 – 49, julho/dez. 2000.

DIENG, Mamadu *et al.* Os impactos financeiros gerados pela LRF no que tange ao comprometimento das receitas correntes líquidas com despesas de pessoal. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. CD-ROM.

DINIZ, Josedilton Alves. Controle interno na administração pública municipal: aplicação da análise discriminante para modelar uma congruência com o controle externo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. CD-ROM.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ESPAÑA. IGAE. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Principios contables públicos*: Documentos 1 a 8. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas.

Disponível em:

<http://www.igae.minhac.es/publicaciones/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf>. Acesso em: 10 nov. 2004.

_____. IGAE. Normas de Auditoría del Sector Público.

Disponível em: <http://www.igae.minhac.es/Normas_Tecnicas/Norma_de_Auditoria.pdf>. Acesso em 11 nov. 2004.

_____. IGAE. XIV Jornadas de Presupuestación, Contabilidad y Control Público. Disponível em

<<http://www.igae.minhac.es/catalogo/monografias.htm#top>>. Acesso em: 11 nov. 2004.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. FASAB - *Federal Accounting Standards Advisory Board. Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards*. Disponível em:

<<http://www.fasab.gov/pdf/vol1v3.pdf>>. Acesso em: 11 nov. 2004.

_____. FASB - *Financial Accounting Standards Board. Statements of financial accounting concepts*.

Disponível em:

<<http://www.fasb.org>>. Acesso em: 10 nov. 2004.

_____. GASB - *Governmental Accounting Standards Board. Governmental Accounting Research System (GARS-Demo)*. Disponível em: <www.gasb.org> Acesso em 12 nov. 2004.

_____. IASB - *International Accounting Standards Board*. Disponível em:

<<http://www.iasb.org>>. Acesso em: 10 nov. 2004.

_____. IFAC - *International Federation of Accountants*. Glossário de definiciones. Norma Internacional de Contabilidade del Sector Público.

Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 10 nov. 2004.

FACHIN, Odília. *Fundamentos de metodologia*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FARIAS, Helder Alexandre de Ávila. Gestão estratégica de custos: análise da metodologia da Aeronáutica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXI, n. 138, p. 57 – 67, novembro/dez. 2002.

FERREIRA, Joaquim *et al.* Accountability: uma nova forma de prestação de contas para a Prefeitura de Camaragibe-PE. In: COLÓQUIO INTERNACIONAL SOBRE PODER LOCAL, IX, 2003, Salvador. *Anais* Salvador, 2003.

FONSECA, Gilberto Nardi. A participação popular na administração pública – audiências públicas na elaboração e discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos dos municípios. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 40, n. 160, p. 291 – 305, outubro/dez. 2003.

GARCÊS Ariel; SILVEIRA, José Paulo. Gestão pública orientada para resultados no Brasil. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 53, nº 4, p. 53 – 78, outubro/dez. 2002.

GIACOMETTI, Haroldo Clemente; CAVALCANTE, André Bezerra. VENTURA, Vânia Nelize. Orçamento público: instrumento de políticas fiscal e econômica. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2000, *Anais ... ANPAD*, 2000. CD-ROM.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GRAÇA, Luís Otávio Barroso da. Transparência no processo orçamentário. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 40, n. 160, p. 353 – 360, outubro/dez. 2003.

GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de Estudos da FIPECAFI*, São Paulo, n. 21, maio/ago. 1999.

GROOT, Tom; BUDDING, Tjerk. The influence of new public management practices on product costing and service pricing decisions in dutch municipalities. *Financial Accountability & Management*, 20 (4), 0267-4424, p. 421 – 443, Nov. 2004.

GUSMÁN, Cristina Aibar. El logro del value for money en la gestión pública: consideraciones en torno a los indicadores de eficiencia, eficacia y economía. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 32, p. 99 – 110, maio/ago. 2003.

HEALD, David. The global revolution in government accounting: introduction to theme articles. *Public Money & Management*, CIPEA, January. 2003.

HEINRICH, Carolyn J. Outcomes – based performance management in the public sector: implications for government accountability and effectiveness. *Public Administration Review*, v. 62, n. 6, November/Dec. 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

ICERMAN, Rhoda. C.; SINASON, David H. Government Accountability to the Public: The Dynamics of Accountability in the U.S. *Public Funds Digest*, 1996, p. 64-80. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2004.

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

KELLY, Joanne; WANNA, John. A nova gestão pública e as políticas de programação orçamentária do governo. *Revista do Serviço Público*, Brasília, ano 52, n. 3, julho/set. 2001.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. *Balanços públicos: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 1999.

KONDO, Seiichi. Promovendo o diálogo para fortalecer a boa governança. BNDES – Banco Federativo – Coleção Gestão Pública/2003. Disponível em: <<http://www.federativo.bndes.gov.br>>. Acesso em 07 jan. 2005.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de metodologia científica*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas contábeis internacionais – uma visão para o futuro. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXI, n. 136, p. 85 – 97, julho/ago. 2002.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. Efeito da convergência das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais do IASB. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. CD-ROM.

LENZA, Pedro. *Direito constitucional esquematizado*. 7. ed. São Paulo: Métodos, 2004.

LEVINE, David M.; BERENSON, Mark L.; STEPHAN, David. *Estatística: teoria e aplicações, usando Microsoft® excel em português*. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LINO, Pedro. *Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000*. São Paulo: Atlas, 2001.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. *Contabilidade Pública – integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)*. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, João Bosco de Paiva; SLOMSKI, Valmor. O resultado econômico em entidades de direito público: pesquisa de campo na delegacia da Receita Federal em São Bernardo do Campo. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

MACÊDO, Maurício Ferreira de. Normas internacionais de contabilidade para o setor público e o modelo contábil adotado no Brasil. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17., 2004, Santos. *Anais ...* Santos: CFC, 2004. CD-ROM.

MACHADO JR., José Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. *A lei 4.320 comentada*. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001.

MACHADO, Nelson. *Restos a pagar: o impacto dos artigos 41 e 42 da lei de responsabilidade fiscal na gestão orçamentária e financeira*. BNDES – Banco Federativo. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em: 11 dez. 2003.

_____. *Sistema de informação de custo: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental*. 2002. 233 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, 2002.

MADEIRA, Geová José; SILVA, Cátia Beatriz Amaral da; ALMEIDA, Fabiana Lucas de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17., 2004, Santos. *Anais ...* Santos: CFC, 2004. CD-ROM.

MARCELINO, Gileno Fernandes. Em busca da flexibilidade do Estado: o desafio das reformas planejadas no Brasil. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 37 (3): 641 – 59, maio/jun. 2003.

MEDEIROS, Paulo Henrique Ramos. Contribuições do governo eletrônico para a reforma administrativa e a governança no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Curitiba. *Anais ...* Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

MARQUES, Maria da Conceição da Costa. O setor público administrativo e a gestão pública. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXI, nº 138, p. 88 – 97, novembro/dez. 2002.

_____. Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 31, p. 96 – 108, janeiro/abr. 2003.

_____.; ALMEIDA, José Joaquim Marques de. Auditoria no sector público: um instrumento para a melhoria da gestão pública. *Revista Contabilidade & Finanças - USP*, São Paulo, n. 35, p. 84 – 95, maio/ago. 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

MONTEIRO PESSOA, Maria Naiuila *et al.* Análise de balanços aplicada ao setor público: o caso da Universidade Federal do Ceará. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Consolidação de balanços públicos: análise empírica da conformidade balanços Estaduais-União no ano de 2003*. 2004. 112 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2004.

MOURA, Renilda de Almeida. *Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil – Estados Unidos*. 2003. 119 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Brasília, 2003.

NASCIMENTO, Roberto Sérgio de. Execução orçamentária e financeira e a lei de responsabilidade fiscal. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXIII, nº 145, p. 87 – 97, janeiro/fev. 2004.

OLIVEIRA *et al.* Balanço social aplicável ao setor público municipal: uma proposta para transparência na gestão pública. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 17., 2004, Santos. *Anais ...* Santos: CFC, 2004. CD-ROM.

OLIVEIRA, Ridalvo Medeiros Alves de; OLIVIERA, Atelmo Ferreira de. Evidenciação: a contabilidade como sistema de informações. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, ano VIII, n. 30, dezembro/janeiro/fev. 2005.

OLIVEIRA, Silvio Luiz de. *Tratado de metodologia científica – projetos de pesquisas, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

OLIVEIRA, Wéder de. *Lei de responsabilidade fiscal. O artigo 42, a assunção de obrigações no final de mandato e a inscrição de despesas em restos a pagar*. BNDES – Banco Federativo. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em 11 dez. 2003.

OSBORNE, David; GAEBLER, Ted. *Reinventado o governo; com o espírito empreendedor está transformando o setor público*. 9. ed. Brasília: MH Comunicação, 1997.

PARAGUAI. Ley 1.535/99. De Administración Financiera del Estado. Disponível em: <<http://www.hacienda.gov.py/sseei/DeudaPublica/Deuda.htm>> . Acesso em 14 jan. 2005.

_____. Decreto 6.744/99. Establecen las Disposiciones Legales y Administrativas que Reglamentan la Implementación de la Ley nº 1535/99. Disponível em: <<http://www.hacienda.gov.py/sseei/DeudaPublica/Deuda.htm>> . Acesso em 14 jan. 2005.

PECH, Edward. Governance partnerships and performance. *Public Money & Management*, CIPEA, August. 2004.

PEDERIVA, João Henrique. Comparação de entidades contábeis governamentais: teorias residuais, dimensões e graus de *accountability*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 4., 2004, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2004. CD-ROM.

_____. A defesa brasileira e o orçamento. *Security and Defense Studies Review*, v. 4, n. 2, fall 2004. Disponível em: <<http://www.ndu.edu/chds/journal>> . Acesso em 10 dez. 2004.

PEDRO, José Maria. O balanced scorecard (BSC) no sector público. *Revista de Informação & Informática*, Amadora, n. 28, p. 14 – 23, 2004.

PELLEGRINI, Josué. *Tratamento recente dos restos a pagar*. BNDES – Banco Federativo. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em 11 dez. 2003.

PÉREZ; Carmem Caba; HERNÁNDEZ, Antonio M. López. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, n. 33, p. 90 – 100, setembro/dez. 2003.

PETRI, Nelson. *Análise de resultados no setor público*. 1987. 215 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) – Faculdade de Economia e Administração. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1987.

PIOTROWSKI, Suzanne J.; ROSENBLOOM, David H. Nonmission – based values in results – oriented public management: the case of freedom of information. *Public Administration Review*, v. 62, n. 6, November/Dec. 2002.

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

PORTUGAL. Ministério das Finanças e da Administração Pública. Direção-Geral do Orçamento. Lei nº 8, de 20 de fevereiro de 1990. Determina as bases para a contabilidade pública. *Diário da República*, n. 43/90, de 20 de fevereiro de 1990. Disponível em: <http://www.dgo.pt/legis/Lei_8-90.html>. Acesso em 01 fev. 2005.

PRESTES, Maria Luci de Mesquita. *A pesquisa e a construção do conhecimento científico – do planejamento aos textos, da escola à academia*. 2. ed. São Paulo: Rêspel, 2003.

QUEIROZ, Adriana Pinheiro de; CARNEIRO, Célia Maria Braga; BERNARDO, Rodrigo Marques. A evidenciação contábil sob o enfoque da lei de responsabilidade fiscal. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 2., 2002, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2002. CD-ROM.

REIS, Heraldo da Costa. Princípios Fundamentais (Resolução nº 750-93 do Conselho Federal) e a Lei 4.320/64. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, nº 100, p. 32 – 44, julho/ago. 1996.

_____. Em busca da transparência na contabilidade governamental. *Revista de Administração Municipal*, Rio de Janeiro, v. 39, n. 202, p. 6 – 16, janeiro/mar. 1992.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Controle gerencial para entidades da administração pública*. 2º Prêmio STN de Monografia. Secretaria do Tesouro Nacional. Brasília: ESAF, 1998.

_____. Uma análise contábil da lei de responsabilidade fiscal sob a ótica da teoria de gestão econômica. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXX, n. 132, p. 57 – 71, novembro/dez. 2001.

RIBEIRO, Marco Túlio José de Barros; RIBEIRO FILHO, José Francisco; FRAGOSO, Adriana Rodrigues. Comunicação em contabilidade: uma abordagem estatística utilizando representações gráficas. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 3., 2003, São Paulo. *Anais ...* São Paulo: EAC/FEA/USP, 2003. CD-ROM.

ROCHA, Cínara Maria Carneiro. Orçamento público no Brasil: um estudo dos créditos adicionais. *UnB Contábil*, Brasília, v. 4, nº 2, p. 135 – 162, 2. semestre 2001.

RODRIGUES FILHO, José; GOMES, Natanael Pereira. Tecnologia da informação no governo federal. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 28 (1): 93 – 108, janeiro/fev. 2004.

RUEDIGER, Marco Aurélio. Governança democrática na era da informação. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 37 (6): 1257-80, novembro/dez. 2003.

SACRAMENTO, Ana Rita Silva. Contribuições da lei de responsabilidade fiscal para o avanço da accountability no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2004, Curitiba. *Anais ...* Curitiba: ANPAD, 2004. CD-ROM.

SANCHEZ, Alessandra. Algumas reflexões sobre o processo orçamentário no Brasil. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 2003, Atibaia. *Anais ...* Atibaia: ANPAD, 2003. CD-ROM.

SARAIVA, Mirza Cunha; LIMA, Clenilson Siqueira Felinto de; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Abordagem da teoria positiva: algumas considerações no âmbito do ensino e da pesquisa na contabilidade. *Revista de Contabilidade do CRC-SP*, São Paulo, ano VIII, n. 29, setembro/outubro/nov. 2004.

SILVA, G. Basílio da. Demonstração do valor adicionado em entidades da administração pública: uma alternativa na prestação de contas dos recursos “cedidos” pela sociedade. In: CONVENÇÃO DOS CONTABILISTAS DE PERNAMBUCO, VI, 2003, Caruaru. *Anais ...* Caruaru: FASA, 2003.

SILVA, Lino Martins da. *Reflexões sobre as práticas contábeis em tempo de lei de responsabilidade fiscal*. BNDES – Banco Federativo. Disponível em: <http://www.federativo.bndes.gov.br/f_estudo.htm>. Acesso em 11 dez. 2003.

_____. *Contabilidade governamental – um enfoque administrativo*. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de Contabilidade Pública – em enfoque na Contabilidade Municipal*. São Paulo: Atlas, 2001.

SPICER, Michael. Public administration, the history of ideas, and the reinventing government movement. *Public Administration Review*, v. 64, n. 3, May/June. 2004.

SPIEGEL, Murray Ralph. *Estatística: resumo da teoria*. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1977.

STECOLINI, Ileana. Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20 (3), 0267 – 4424. p. 327 – 250, Aug. 2004.

STEVENSON, William J. *Estatística aplicada à administração*. São Paulo: Harbra, 1981.

SUZUKI, Yutaka. Basic structure of government auditing by a supreme audit institution. *Government Auditing Review*, v. 11, Mar. 2004.

URUGUAI. Ley 17.213/99. Sustituyense determinados articulos del texto ordenado de contabilidad y administracion financiera (TOCAF). Disponível em: <<http://www.jasesora.gub.uy/documentos/respuesta/Ley%2017213/Ley17213.htm>>. Acesso em 09 fev. 2005.

VIEIRA, Eurípides Falcão. Organizações e desempenho: mudança, inovação e comportamento. *Revista Eletrônica de Gestão Organizacional*, Recife, v. 1, n. 2, julho/dez. 2003.

VIVEIROS. Augusto. *A vitória do parlamento: PLC nº 135 – 1996*. Brasília: Câmara dos Deputados, 1998.

ANEXOS

ANEXO A - Balanço Orçamentário. 1999 – 2003

GOVERNO FEDERAL
RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
ORÇAMENTO FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL
JANEIRO A DEZEMBRO

R\$ milhares

ANO	RECEITAS			DESPESAS		
	PREVISÃO PARA O EXERCÍCIO	REALIZAÇÃO ATÉ DEZEMBRO	DIFERENÇA	DOTAÇÃO DO EXERCÍCIO	EXECUÇÃO ATÉ DEZEMBRO	DIFERENÇA
1999	635.717.789	606.416.122	29.301.667	635.717.789	588.535.657	47.182.132
2000	1.035.015.685	651.023.202	383.992.483	1.035.015.685	616.382.516	418.633.169
2001	977.568.779	608.097.064	369.471.715	977.568.779	603.434.864	374.133.915
2002	708.929.308	721.922.610	(12.993.302)	708.929.308	674.928.090	34.001.218
2003	1.034.165.271	918.530.285	115.634.986	1.099.968.080	876.456.652	223.511.428

Fonte: SIAFI – C CONT/STN/GEINC.

ISALTINO ALVES DA CRUZ
Coordenador-Geral de Contabilidade
Contador – CRC – DF - 4960

Observação: Extrato dos Balanços Orçamentários. 1999 a 2003 (saldos).

ANEXO B - Demonstrativo das Despesas por Poder e Órgão. 1999 – 2003

MINISTÉRIO DA FAZENDA – SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL – COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTABILIDADE – DEMONSTRATIVO DAS DESPESAS DA UNIÃO POR PODER E ÓRGÃO – ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL – JANEIRO A DEZEMBRO

ANO	PODER/ÓRGÃO	R\$ milhares		
		DOTAÇÃO INICIAL	DOTAÇÃO ATUALIZADA	DESPESA LIQUIDADADA
1999	Legislativo	2.228.270	2.456.387	2.406.309
	Judiciário	7.024.171	7.535.465	7.470.761
	Executivo	258.682.737	353.071.492	309.416.176
	TOTAL (1999)	267.935.178	363.063.344	319.293.246
2000	Legislativo	1.761.249	2.526.488	2.454.606
	Judiciário	6.004.935	9.416.185	9.311.633
	Executivo	363.060.594	381.092.517	303.654.330
	TOTAL (2000)	370.816.778	393.035.190	315.420.569
2001	Legislativo	2.955.957	3.082.869	2.979.914
	Judiciário	9.170.896	10.303.773	10.194.938
	Ministério Público da União	830.946	945.294	934.267
	Executivo	397.699.690	423.691.971	369.280.091
	TOTAL (2001)	410.657.489	438.023.907	383.389.210
2002	Executivo	395.678.462	451.496.409	422.700.346
	Legislativo	3.330.033	3.648.606	3.547.123
	Judiciário	9.776.046	11.947.290	11.726.070
	Ministério Público da União	910.019	1.131.955	1.123.487
	TOTAL (2002)	409.704.560	468.224.260	439.097.026
2003	Executivo	479.316.028	542.267.406	473.560.084
	Legislativo	4.016.420	4.361.699	4.260.036
	Judiciário	11.871.442	12.475.049	14.090.600
	Ministério Público da União	1.456.724	1.468.457	1.452.205
	TOTAL (2003)	496.660.614	560.572.611	493.362.925

Fonte: SIAFI – STN/CCONT/GEINC

Nota: Excetuados os valores do refinanciamento da Dívida Pública da União.

Observação: Extrato dos Demonstrativos das Despesas da União por Poder e Órgão. 1999 – 2003 (saldos).

ANEXO C - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - 1999

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL - COORDENAÇÃO-GERAL DE CONTABILIDADE - DIVISÃO DE INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO - ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL - JANEIRO A DEZEMBRO – 1999

PODER/ÓRGÃO	RP PROCESSADOS			RP NÃO-PROCESSADOS		
	Inscritos Líquidos	Pagos	A pagar ¹	Inscritos Líquidos ¹	Pagos ²	A pagar ²
LEGISLATIVO	4.436	4.436	1	48.504	48.504	0
Câmara dos Deputados	621	621	0	17.627	17.627	0
Senado Federal	3.815	3.815	1	23.163	23.163	0
Tribunal de Contas da União	0	0	0	7.713	7.713	0
JUDICIÁRIO	19.758	19.727	31	178.775	177.347	1.427
Supremo Tribunal Federal	123	123	0	3.237	3.237	0
Superior Tribunal de Justiça	383	383	0	7.087	7.087	0
Justiça Federal	6.481	6.465	16	60.819	60.819	0
Justiça Militar	0	0	0	3.429	2.001	1.427
Justiça Eleitoral	1.606	1.606	0	53.373	53.373	0
Justiça do Trabalho	8.531	8.517	14	45.457	45.457	0
Justiça do DF e Territórios	2.633	2.633	0	5.373	5.373	0
EXECUTIVO	2.371.389	2.078.616	292.773	20.791.670	18.042.694	2.748.976
Gabinete da Pres. República	6.002	6.002	0	610.248	610.248	0
Min. da Defesa	413.615	413.554	61	144.328	144.328	0
Min. do Orçamento e Gestão	26.236	25.959	277	0	0	0
Advocacia-Geral da União	1.783	1.783	0	0	0	0
Min. Agricultura Abasteci.	234.352	16.483	217.869	26.210	26.210	0
Min. Ciência e Tecnologia	38.463	38.459	4	0	0	0
Min. da Fazenda	146.616	119.378	27.238	19.596.996	16.848.020	2.748.976
Min. da Educação	640.335	638.191	2.143	204.751	204.751	0
Min. Desenvol. Ind. Comércio	13.084	12.939	146	333	333	0
Min. da Justiça	19.679	16.442	3.237	34.973	34.973	0
Min. Minas e Energia	20.858	20.853	5	0	0	0
Min. Previdência Assist. Social	126.085	118.445	7.640	0	0	0
Min. Público da União	3.054	3.054	0	12.780	12.780	0
Min. Relações Exteriores	3.089	3.089	0	0	0	0
Min. da Saúde	138.299	137.773	526	107.325	107.325	0
Min. do Trabalho e Emprego	20.831	20.826	4	0	0	0
Min. Dos Transportes	306.261	305.946	315	15.913	15.913	0
Min. das Comunicações	2.684	2.668	16	0	0	0
Min. da Cultura	4.545	4.545	0	0	0	0
Min. do Meio Ambiente	31.993	9.630	22.363	3.855	3.855	0
Gab. M. Extr. Política Fundiária	95.086	94.982	105	0	0	0
Min. do Esporte e Turismo	2.403	2.383	20	19.111	19.111	0
Min. da Integração Nacional	76.037	65.233	10.804	14.845	14.845	0
TOTAL	2.395.583	2.102.781	292.802	21.018.948	18.268.545	2.750.403

Fonte: SIAFI – CCONT/STN

Nota: Consideram-se Restos a Pagar Processados as obrigações das despesas liquidadas no exercício anterior com fornecedores de bens e serviços, classificadas como Investimentos, Inversões Financeiras e Outras Despesas Correntes.

¹ Deduzidos os Restos a Pagar Cancelados.

² Inclusive valores dos exercícios 1996 e 1997.

ANEXO D - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - 2000

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO - ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL - JANEIRO A DEZEMBRO – 2000

PODER/ÓRGÃO	SALDOS EXERCÍCIOS ANTERIORES	RP PROCESSADOS				RP NÃO-PROCESSADOS			
		Inscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos	Cancelados	Pagos	A pagar
LEGISLATIVO	0	807	0	807	0	67.187	6.632	59.729	826
Câmara dos Deputados	0	31	0	31	0	30.559	3.657	26.902	0
Senado Federal	0	776	0	776	0	28.286	2.908	24.552	826
Tribunal Contas da União	0	0	0	0	0	8.342	67	8.275	0
JUDICIÁRIO	1.427	11.731	0	11.682	49	305.404	12.399	290.464	3.972
Supremo Tribunal Federal	0	116	0	116	0	6.281	1.215	5.034	32
Superior Tribunal de Justiça	0	145	0	145	0	8.152	85	8.067	0
Justiça Federal	0	3.117	0	3.090	27	72.849	5.809	65.059	1.981
Justiça Militar	1.427	0	0	0	0	1.776	8	2.824	372
Justiça Eleitoral	0	1.828	0	1.824	4	164.546	3.254	161.236	57
Justiça do Trabalho	0	1.236	0	1.218	18	41.619	1.888	39.731	1
Justiça do DF e Territórios	0	5.289	0	5.289	0	10.181	140	8.513	1.529
MIN. PÚBLICO DA UNIÃO	0	977	0	977	0	5.422	375	5.047	0
EXECUTIVO	2.748.976	1.784.352	0	1.211.056	573.296	19.833.386	663.078	21.451.141	468.139
Gabinete da Pres. República	0	9.254	0	6.173	3.081	460.507	3.414	262.741	194.352
Min. da Defesa	0	180.805	0	180.771	34	411.535	40.499	368.058	2.977
Min. Plan. Orçam. e Gestão	0	11.354	0	11.002	352	52.375	5.903	46.464	7
Advocacia-Geral da União	0	321	0	219	2	1.803	99	1.703	1
Min. Agricultura Abasteci.	0	443.383	0	25.959	417.424	277.600	27.775	171.232	37.194
Min. Ciência e Tecnologia	0	43.998	0	43.261	737	34.735	19.670	15.058	7
Min. da Fazenda	2.748.976	180.328	0	82.127	98.201	14.717.228	460.490	17.005.714	0
Min. da Educação	0	158.695	0	154.559	4.136	792.329	10.330	777.059	4.939
Min. Desen. Ind. Comércio	0	32.746	0	32.708	38	6.735	1.721	5.014	0
Min. da Justiça	0	20.410	0	20.116	294	26.623	2.671	23.952	0
Min. Minas e Energia	0	4.762	0	4.748	14	17.017	4.425	12.592	0
Min. Prev. Assist. Social	0	79.964	0	63.946	16.018	762.267	13.755	534.923	213.589
Min. Relações Exteriores	0	1.150	0	1.150	0	1.828	322	1.506	0
Min. da Saúde	0	86.751	0	85.898	853	1.379.609	31.728	1.346.966	915
Min. Trabalho e Emprego	0	4.137	0	4.137	0	20.902	1.306	19.595	0
Min. dos Transportes	0	307.138	0	297.538	9.600	242.651	12.220	218.838	11.594
Min. das Comunicações	0	395	0	375	20	56.182	17.916	38.266	0
Min. da Cultura	0	5.012	0	4.891	121	5.764	198	5.522	44
Min. do Meio Ambiente	0	883	0	883	0	52.028	2.351	49.677	0
Min. do Desen. Agrário	0	51.476	0	47.743	3.733	242.722	2.375	281.746	0
Min. do Esporte e Turismo	0	33.832	0	33.540	292	17.377	25	16.242	1.110
Min. Integração Nacional	0	127.558	0	109.212	18.346	253.569	3.885	248.273	1.410
TOTAL	2.750.403	1.797.867	0	1.224.523	573.344	20.211.399	682.484	21.806.381	472.937

Fonte: SIAFI – DINCO/CCONT/STN

Nota: Consideram-se Restos a Pagar Processados as obrigações das despesas liquidadas no exercício anterior com fornecedores de bens e serviços, classificadas como Investimentos, Inversões Financeiras e Outras Despesas Correntes.

ANEXO E - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - 2001

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO - ORÇAMENTOS FISCAL E DA SEGURIDADE SOCIAL - JANEIRO A DEZEMBRO – 2001

PODER/ÓRGÃO	EXERCÍCIOS ANTERIORES	RP PROCESSADOS				RP NÃO-PROCESSADOS			
		Inscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos	Cancelados	Pagos	A pagar
LEGISLATIVO	162	2.589	0	2.555	34	114.935	7.521	107.413	162
Câmara dos Deputados	0	543	0	543	0	81.797	4.881	76.916	0
Senado Federal	162	2.045	0	2.011	34	26.253	1.654	24.599	162
Tribunal Contas da União	0	1	0	1	0	6.885	986	5.898	0
JUDICIÁRIO	3.965	15.980	0	15.819	162	319.103	19.791	301.682	1.593
Supremo Tribunal Federal	32	1.114	0	1.114	0	9.460	599	8.892	0
Superior Tribunal de Justiça	0	128	0	128	0	6.170	9	6.131	30
Justiça Federal	1.979	2.693	0	2.688	6	195.611	7.557	189.147	885
Justiça Militar	371	129	0	128	1	1.364	197	1.508	30
Justiça Eleitoral	54	3.317	0	3.307	10	42.458	6.783	35.709	20
Justiça do Trabalho	1	6.858	0	6.713	145	57.583	4.548	52.955	80
Justiça do DF e Territórios	1.528	1.741	0	1.741	0	6.457	98	7.340	548
MIN. PÚBLICO DA UNIÃO	0	473	0	455	18	11.232	274	10.959	0
EXECUTIVO	468.019	1.846.179	0	900.038	946.140	12.230.979	2.651.475	8.678.150	1.369.425
Gabinete da Pres. República	194.352	6.851	0	3.762	3.088	542.690	17.369	708.763	10.910
Min. da Defesa	2.977	161.971	0	161.793	178	1.066.878	36.865	909.251	123.740
Min. Plan. Orçam. e Gestão	7	9.116	0	8.417	699	86.416	23.530	58.775	4.117
Advocacia-Geral da União	1	229	0	218	12	5.587	676	4.909	3
Min. Agricultura Abasteci.	37.194	487.702	0	37.477	450.225	252.433	50.118	134.567	104.942
Min. Ciência e Tecnologia	7	86.901	0	55.033	31.868	90.869	4.774	85.269	833
Min. da Fazenda	0	173.675	0	64.468	109.207	2.718.144	1.348.837	1.363.009	6.348
Min. da Educação	4.898	108.495	0	97.371	11.124	2.127.388	616.791	1.421.669	93.825
Min. Desen. Ind. Comércio	0	89.278	0	86.126	3.151	9.892	4.108	5.784	0
Min. da Justiça	0	19.482	0	18.097	1.386	168.098	4.769	157.678	5.651
Min. Minas e Energia	0	8.788	0	6.292	2.495	171.657	85.271	67.460	18.927
Min. Prev. Assist. Social	213.589	90.781	0	84.050	6.731	434.658	80.316	342.660	225.272
Min. Relações Exteriores	0	0	0	0	0	10.411	717	9.664	30
Min. da Saúde	835	131.039	0	14.829	116.210	1.793.025	113.235	1.466.117	214.507
Min. Trabalho e Emprego	0	12.038	0	11.722	316	169.115	148.771	20.319	26
Min. dos Transportes	11.594	144.212	0	107.067	37.146	1.401.589	42.755	902.396	468.032
Min. das Comunicações	0	2.945	0	2.924	21	82.387	20.636	37.425	24.326
Min. da Cultura	45	1.930	0	1.802	128	42.564	3.746	37.381	1.481
Min. do Meio Ambiente	0	1	0	1	0	81.819	12.415	63.786	5.619
Min. do Desen. Agrário	0	125.649	0	26.657	98.991	411.468	9.097	383.516	18.856
Min. do Esporte e Turismo	1.110	20.932	0	19.673	1.259	146.994	6.565	126.835	14.703
Min. Integração Nacional	1.410	164.164	0	92.259	71.905	416.897	20.114	370.917	27.277
TOTAL	472.146	1.865.221	0	918.867	946.354	12.676.249	2.679.061	9.098.204	1.371.180

Fonte: SIAFI – GEINC/CONT/STN

Nota: Consideram-se Restos a Pagar Processados as obrigações das despesas liquidadas no exercício anterior com fornecedores de bens e serviços, classificadas como Investimentos, Inversões Financeiras e Outras Despesas Correntes.

ANEXO F - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - 2002

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

GOVERNO FEDERAL – RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO - ORÇAMENTOS FISCAL E
DA SEGURIDADE SOCIAL - JANEIRO A DEZEMBRO – 2002

LRF, art 53, inciso V – Anexo IX

R\$ milhares

PODER/ÓRGÃO	RP PROCESSADOS				RP NÃO-PROCESSADOS ²			
	Inscritos ¹	Cancela dos	Pagos	A Pagar	Inscritos	Cancelados	Pagos	A pagar
EXECUTIVO	3.182.082	958.250	1.882.270	341.562	20.819.324	5.582.364	14.432.539	804.422
Gabinete da Pres. República	5.045	1.702	3.291	52	791.941	64.801	727.125	16
Gabinete Vice-Presidência	0	0	0	0	138	14	124	0
Min. Plan. Orçam. e Gestão	3.995	351	3.607	37	80.240	35.570	44.144	526
Advocacia-Geral da União	287	14	273	0	8.493	1.758	6.734	0
Min. Agricultura Abasteci.	307.991	259.920	47.865	206	343.948	18.376	325.567	4
Min. Ciência e Tecnologia	144.601	26.160	108.282	10.159	149.761	12.111	131.089	6.562
Min. da Fazenda	140.474	65.289	75.184	1	7.773.162	3.638.216	4.134.946	0
Min. da Educação	356.634	26.301	259.324	71.009	1.559.274	167.104	1.377.630	14.541
Min. Desen. Ind. Comércio	214.932	30.479	184.453	0	29.100	10.447	18.652	0
Min. da Justiça	87.922	9.037	76.787	2.098	270.741	49.690	221.019	32
Min. Minas e Energia	16.686	400	14.023	2.263	284.793	190.986	80.164	13.643
Min. Prev. Assist. Social	410.054	217.552	192.370	132	294.534	20.980	205.124	68.429
Min. Relações Exteriores	0	0	0	0	15.149	518	14.632	0
Min. da Saúde	355.743	5.702	258.610	91.431	2.887.670	141.451	2.079.877	666.342
Min. Trabalho e Emprego	4.818	144	4.674	0	189.741	4.192	185.549	0
Min. dos Transportes	578.796	286.471	292.315	10	1.618.863	326.015	1.292.662	187
Min. das Comunicações	2.945	32	2.910	3	73.664	52.178	21.487	0
Min. da Cultura	2.492	147	2.330	15	77.299	17.671	59.457	171
Min. do Meio Ambiente	0	0	0	0	160.685	26.005	134.679	0
Min. do Desen. Agrário	143.166	1.250	32.093	109.823	543.951	138.092	390.127	15.732
Min. do Esporte e Turismo	30.340	1.551	26.344	2.445	380.710	37.458	343.253	0
Min. da Defesa	273.113	3.096	269.991	26	1.927.197	206.654	1.720.541	2
Min. Integração Nacional	102.048	22.652	27.544	51.852	1.358.270	422.077	917.957	18.235
LEGISLATIVO	2.580	0	2.546	34	242.911	31.662	211.131	117
Câmara dos Deputados	338	0	38	0	150.830	22.033	128.702	95
Senado Federal	2.242	0	2.208	34	56.697	5.230	51.467	0
Tribunal Contas da União	0	0	0	0	35.384	4.399	30.962	22
JUDICIÁRIO	17.161	378	16.477	306	1.008.032	103.549	902.292	2.191
Supremo Tribunal Federal	805	0	805	0	21.646	1.615	20.028	4
Superior Tribunal de Justiça	4.060	0	4.030	30	5.419	1.306	4.114	0
Justiça Federal	4.815	238	4.529	48	801.402	79.086	721.684	632
Justiça Militar	63	0	32	31	3.382	218	3.157	6
Justiça Eleitoral	1.628	13	1.612	3	61.221	4.586	55.879	756
Justiça do Trabalho	3.154	26	2.934	194	109.442	16.578	92.854	10
Justiça do DF e Territórios	2.636	101	2.535	0	5.520	160	4.576	783
MIN. PÚBLICO DA UNIÃO	597	4	592	1	25.493	1.284	22.929	1.280
TOTAL	3.202.420	958.632	1.901.885	341.903	22.095.760	5.718.859	15.568.891	808.010

Fonte: SIAFI – STN/CCONT

¹ Nos meses de janeiro a julho de 2002, foram demonstrados os Restos a Pagar Inscritos pelo valor líquido, ou seja, o valor inscrito deduzido dos cancelamentos. A partir do mês de agosto de 2002, esse valor passou a ser demonstrado pelo total efetivamente inscrito no início do exercício.

² Inclusive valores dos exercícios anteriores.

Nota: Consideram-se Restos a Pagar Processados as obrigações das despesas, com fornecedores de bens e serviços, classificadas como Investimentos, Inversões Financeiras e Outras Despesas Correntes e liquidadas no exercício anterior.

ANEXO G - Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão - 2003

MINISTÉRIO DA FAZENDA - SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL

GOVERNO FEDERAL – RELATÓRIO RESUMIDO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA
DEMONSTRATIVO DOS RESTOS A PAGAR POR PODER E ÓRGÃO - ORÇAMENTOS FISCAL E
DA SEGURIDADE SOCIAL - JANEIRO A DEZEMBRO – 2003

LRF, art 53, inciso V – Anexo IX

R\$ milhares

PODER/ÓRGÃO	RP PROCESSADOS				RP NÃO-PROCESSADOS ¹			
	Inscritos	Cancelados	Pagos	A Pagar	Inscritos	Cancelados	Pagos	A pagar
EXECUTIVO	3.567.787	655.297	2.438.517	473.972	13.808.516	6.888.603	5.924.088	995.824
Gabinete da Pres. República	3.607	108	3.474	25	142.825	24.698	118.123	4
Min. Plan. Orçam. e Gestão	43.953	1.946	41.856	150	56.942	19.712	37.215	14
Advocacia-Geral da União	1.370	14	1.356	0	2.932	519	2.413	0
Min. Agricultura Abasteci.	32.600	892	30.900	808	153.458	96.182	44.114	13.162
Min. Ciência e Tecnologia	85.001	9.493	75.307	202	72.063	8.598	62.886	578
Min. da Fazenda	103.904	435	100.134	3.335	5.331.771	3.896.424	1.435.347	0
Min. da Educação	635.272	42.567	582.431	10.274	747.389	133.545	568.295	45.549
Min. Desen. Ind. Comércio	27.329	2.812	22.192	2.325	49.506	21.595	27.911	0
Min. da Justiça	19.266	1.851	17.392	23	328.636	66.870	261.650	116
Min. Minas e Energia	12.712	4.709	8.004	0	131.045	75.275	55.770	1
Min. Prev. Assist. Social	96.159	19.474	76.685	0	365.004	3.410	183.097	178.496
Min. Relações Exteriores	0	0	0	0	6.359	2.599	3.760	0
Min. da Saúde	964.052	367.713	369.419	226.920	1.951.441	575.868	1.161.348	214.226
Min. Trabalho e Emprego	7.018	1.407	5.600	11	345.975	251.316	94.659	0
Min. dos Transportes	320.979	219	256.353	64.407	1.516.770	290.388	893.878	332.404
Min. das Comunicações	577	6	571	0	54.841	34.268	20.574	0
Min. da Cultura	1.246	22	1.220	4	30.661	14.741	15.920	0
Min. do Meio Ambiente	2.714	133	498	2.083	163.077	84.571	73.258	5.248
Min. do Desen. Agrário	190.014	125.777	20.301	43.936	340.086	148.302	185.984	5.800
Min. do Esporte e Turismo	613	30	463	119	206.119	139.475	43.167	23.477
Min. da Defesa	800.708	5.586	713.989	81.132	385.601	279.198	106.400	2
Min. Integração Nacional	173.339	63.819	71.309	38.211	430.741	175.902	187.043	67.796
Min. do Turismo	756	534	222	0	65.499	28.931	33.618	2.950
Min. As. Promoção Social	0	0	0	0	286.022	118.771	116.327	50.924
Min. das Cidades	44.598	5.750	38.841	7	643.753	397.445	191.231	55.077
LEGISLATIVO	3.333	97	3.107	129	149.721	18.881	130.833	7
Câmara dos Deputados	1.188	0	1.092	95	53.714	12.405	41.302	7
Senado Federal	2.122	97	1.992	34	37.955	4.538	33.417	0
Tribunal Contas da União	23	0	23	0	58.052	1.938	56.114	0
JUDICIÁRIO	17.330	610	16.563	158	515.220	59.279	454.803	1.139
Supremo Tribunal Federal	737	0	737	0	11.125	1.385	9.740	0
Superior Tribunal de Justiça	97	0	67	30	14.723	1.054	13.665	3
Justiça Federal	3.328	451	2.853	24	235.257	23.541	211.232	484
Justiça Militar	121	3	80	38	1.648	213	1.426	9
Justiça Eleitoral	3.292	24	3.269	0	98.013	19.584	78.108	322
Justiça do Trabalho	7.260	127	7.067	66	145.837	10.590	134.927	320
Justiça do DF e Territórios	2.495	5	2.490	0	8.617	2.912	5.705	1
MIN. PÚBLICO DA UNIÃO	800	64	735	1	27.800	2.546	25.019	235
TOTAL	3.589.250	656.068	2.458.922	474.260	14.501.257	6.969.309	6.534.743	997.205

Fonte: SIAFI – STN/CONT/GEINC

¹ Inclusive valores dos exercícios anteriores.

Nota: Consideram-se Restos a Pagar Processados as obrigações das despesas, com fornecedores de bens e serviços, classificadas como Investimentos, Inversões Financeiras e Outras Despesas Correntes e liquidadas no exercício anterior.

ANEXO H – Balancete Contábil – Cmdo do Exército (Antigo Ministério do Exército) – Tesouro Nacional. 1994 - 2004

		R\$ milhares
ANO	CONTAS	SALDOS
1994	19210.00.00 DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	3.537.986
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	1.636
	21211.00.00 FORNECEDORES	56.619
	21216.01.02 NÃO PROCESSADOS	220.285
	30000.00.00 DESPESA	3.037.522
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	420
1995	19210.00.00 DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	6.560.050
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	48.899
	21211.00.00 FORNECEDORES	188.615
	21216.01.02 NÃO PROCESSADOS	23.348
	30000.00.00 DESPESA	5.885.957
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	17.857
1996	19210.00.00 DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA	6.754.939
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	4.365
	21211.00.00 FORNECEDORES	143.729
	21216.01.02 NÃO PROCESSADOS	77.023
	30000.00.00 DESPESA	6.470.517
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	5.759
1997	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	7.261.414
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	4.500
	21211.00.00 FORNECEDORES	138.411
	21216.01.02 NÃO PROCESSADOS	0
	30000.00.00 DESPESA	7.009.715
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	12.989
1998	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	7.122.710
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	0
	21211.00.00 FORNECEDORES	90.409
	21216.01.02 NÃO PROCESSADOS	0
	30000.00.00 DESPESA	7.874.224
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	10.526
1999	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	8.403.845
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	0
	21211.01.00 FORNECEDORES	40.308
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	47.482
	30000.00.00 DESPESA	8.566.127
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	648
2000	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	9.453.764
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	2.548
	21211.01.00 FORNECEDORES	39.108
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	59.308
	30000.00.00 DESPESA	9.148.609
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	25.540
2001	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	9.073.627
	19590.00.00 CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR	3.228
	21211.01.00 FORNECEDORES	6.351
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	51.455
	30000.00.00 DESPESA	11.340.031
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	2.479
2002	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	11.607.760
	19592.00.00 OUTROS CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR	420
	21211.01.00 FORNECEDORES	31.185
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	13.876
	30000.00.00 DESPESA	12.823.003
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	46
2003	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	11.964.279
	19592.00.00 OUTROS CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR	1.510
	21211.01.00 FORNECEDORES	58.406
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	5.108
	30000.00.00 DESPESA	11.893.580
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	46
2004	19211.01.01 ORIGINÁRIO DO OGU	11.836.347
	19592.00.00 OUTROS CANCELAMENTOS DE RESTOS A PAGAR	268
	21211.01.00 FORNECEDORES	45.717
	21216.02.02 NÃO PROCESSADOS	67.668
	30000.00.00 DESPESA	12.952.217
	62331.04.00 OBRIGAÇÕES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES	54

Fonte: SIAFI94 ao SIAFI2004.