

## Uma análise sobre a aplicação do regime de competência na contabilização das despesas públicas do Governo Federal (2005 – 2006)

Maurício Corrêa da Silva<sup>1</sup>

**Resumo.** Este estudo objetivou analisar se as despesas públicas do Governo Federal divulgadas por natureza são contabilizadas pelo regime de competência. A identificação, análise e discussão foram possíveis a partir da coleta de dados das naturezas de despesas, disponibilizadas pela Controladoria-Geral da União (CGU), nos anos de 2005 e 2006. Definiu-se a hipótese nula de que existem despesas públicas que não são contabilizadas pelo regime de competência. Foram utilizadas as pesquisas exploratória, bibliográfica, documental, quantitativa e qualitativa. Os resultados revelaram a existência de despesas públicas que não são contabilizadas pelo regime de competência: despesas de sentenças judiciais (ND XXXX.91), despesas de exercícios anteriores (ND XXXX.92) e indenizações e restituições (ND XXXX.93).

**Palavras-chave:** Despesas públicas, regime de competência.

**Abstract.** This study intended to analyze if the Federal Government's public expenditures classified by their nature are registered or not by the accrual basis. Related identification, analysis and discussion were based on data of Governmental accounts, made available by the Controller-General of the Union (CGU), in the period from 2005 to 2006. The basic statistical hypothesis was that there are public expenditures that are not registered by the accrual basis. Exploratory, bibliographical, documental, quantitative and qualitative researches were used. The results disclosed the existence of public expenditures that are not registered by the accrual basis: expenditures stemming from court sentences (ND XXXX.91), expenditures of previous exercises (ND XXXX.92) and expenditures related to compensations and restitutions (ND XXXX.93).

**Keywords:** public expenditures, accrual basis.

### Introdução

A Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas gerais de direito financeiro, aplicáveis a todas as esferas da administração pública, determina obediência aos princípios da unidade, universalidade e anualidade na elaboração orçamentária.

O princípio da unidade defende a idéia de que o orçamento deve ser uno, isto é, deve existir, somente, um único orçamento para cada ente da Federação. O princípio da universalidade determina que o orçamento deva conter todas as receitas e todas as despesas do Estado. O princípio da anualidade é também chamado de periodicidade, onde as previsões de receita e despesa devem referir-se, sempre, a um período limitado de tempo, que se denomina exercício financeiro.

---

<sup>1</sup> Professor da Faculdade de Ciências Humanas ESUDA e mestre em Ciências Contábeis - 2004/2005 – Programa Multiinstitucional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UEPB/UFPE/UFRN (Núcleo Nordeste). Endereço: Rua General Abreu e Lima, 65 – Apto 801 – Ed. Quinta das Oliveiras – Bairro Tamarineira – CEP 52.041-040 – Recife – PE – Fone: (81) 3427.1787 – Email: [mauriciocsilva@oi.com.br](mailto:mauriciocsilva@oi.com.br) / [icfex7@universia.com.br](mailto:icfex7@universia.com.br) / [barbarabrendacorrea@ig.com.br](mailto:barbarabrendacorrea@ig.com.br)

A lei supra mencionada estabelece em seu artigo 35 que pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas.

## 1. Caracterização do problema

A realização das despesas públicas nas diversas funções do 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 Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF).

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).

O detalhamento da execução 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).

Os registros dos atos e fatos relacionados com o Governo Federal constam nas contas contábeis previstas no Plano de Contas da Administração Pública Federal<sup>2</sup> (disponível no sítio <http://www.stn.fazenda.gov.br>).

O Plano de Contas da Administração Pública Federal prevê despesas correntes com pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida interna e externa, sentenças judiciais, despesas de exercícios anteriores, outras despesas correntes (material de consumo, serviços, etc.) e despesas de capital de investimentos, inversões financeiras, amortização/refinanciamento da dívida interna e externa e outras despesas de capital (transferências, obras e instalações, equipamentos e material permanente, concessão de empréstimos, etc.).

As despesas elencadas anteriormente podem ou não pertencer ao ano que estão sendo empenhadas, ou seja, no orçamento do ano X (por exemplo, dos R\$ 1.106.790.731.238,15 de despesas realizadas em 2005, qual o valor pertence realmente ao ano de 2005), existem despesas que tiveram seus fatos geradores ocorridos em anos anteriores. Desse modo, surgem dúvidas sobre a utilização do regime de competência para contabilizar as despesas públicas.

O regime de contabilização das receitas públicas é o regime de caixa, ou seja, consideram-se receita somente as receitas efetivamente ingressadas no exercício financeiro. As despesas públicas são contabilizadas pelo regime de competência, onde considera as despesas empenhadas pagas e não pagas, constituindo-se no total das despesas executadas no exercício financeiro.

Do acima exposto, surge o questionamento que o objetivo geral investigará: Será que as despesas do Governo Federal divulgadas por natureza são contabilizadas pelo regime de competência?

---

<sup>2</sup> 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.

## **2. Objetivos e relevância da pesquisa**

O objetivo geral desta investigação foi de analisar se as despesas do Governo Federal divulgadas por natureza são contabilizadas pelo regime de competência.

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

- conhecer os regimes contábeis adotados no setor público;
- identificar o sistema de contabilização das despesas públicas (Plano de contas, Tabela de Eventos);
- esclarecer as naturezas das despesas públicas do Governo Federal; e
- conceituar despesas de exercícios anteriores, sentenças judiciais (precatórios) e indenizações e restituições.

A relevância da pesquisa reside na discussão para aperfeiçoar os mecanismos de evidenciação da gestão pública a que a sociedade, proprietária, cliente e usuária das informações, faz jus. Espera-se contribuir na discussão sobre a Contabilidade Pública no Brasil como forma de encontrar princípios e normas adequadas à sua peculiaridade.

## **3. Metodologia da pesquisa**

A metodologia utilizada na pesquisa foi o método indutivo, operacionalizados com a pesquisa exploratória, bibliográfica, documental, quantitativa e qualitativa.

De acordo com Fachin (2002), Da Silva (2003) e Prestes (2003), o método indutivo é um procedimento de raciocínio que, a partir de uma análise de dados particulares, se encaminha para noções gerais.

A pesquisa exploratória visa buscar conhecimento com maior profundidade, a bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado (livros e artigos), a documental vale-se de materiais que podem ser reelaborados, a quantitativa caracteriza-se pelo emprego de recursos e técnicas estatísticas e a qualitativa possui a facilidade de descrever a complexidade do problema (Beuren *et al.*, 2003).

## **4. Fontes de consulta**

Os dados foram coletados dos Balanços Gerais da União (Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social), nos anos de 2005 e 2006, disponibilizados pela Controladoria-Geral da União (CGU), no sítio: [www.cgu.gov.br](http://www.cgu.gov.br), especificamente dos Demonstrativos de Execução da Despesa por Função e Subfunção (2005 – páginas 1186 a 1189 e 2006 – páginas 1202 a 1205, Volume II, Parte V – Execução da Despesa).

## **5. Hipóteses**

Hipótese Nula: existem despesas públicas do Governo Federal que não são contabilizadas pelo regime de competência ( $H_0$ = o regime de competência não é observado – muitas exceções à regra, pode-se afirmar que não é adotado).

Hipótese Alternativa: as despesas públicas do Governo Federal são contabilizadas pelo regime de competência ( $H_1$ = regime de competência é observado, pode-se afirmar que é adotado no setor público federal).

## 6. População, amostra e limitação da pesquisa

A população da pesquisa compreendeu todas as despesas públicas realizadas e divulgadas por natureza em 2005 e 2006 pelo Governo Federal. A amostra foi determinada pelo método não probabilístico de amostragem intencional e julgamento. Segundo Martins (2002) pelo critério de amostragem intencional o investigador dirige-se a grupos de elementos pela preferência e por julgamento, Levine, Berenson e Stephan (2000) esclarecem que para muitos estudos, somente uma amostra não probabilística está disponível, casos em que a opinião de um perito no tema em estudo é fundamental para que se possam utilizar os resultados obtidos. Foram analisadas as seguintes despesas correntes e de capital, divulgadas e classificadas por Natureza da Despesa<sup>3</sup> (ND): material de consumo (ND XXXX.30), prestação de serviços de pessoa física (ND XXXX.36) e jurídica (ND XXXX.39), equipamentos e material permanente (ND 4490.52), obras e instalações (ND 4XXX.51), sentenças judiciais (ND XXXX.91), exercícios anteriores (ND XXXX.92) e indenizações e restituições (ND XXXX.93).

O parâmetro de análise das despesas realizadas nos anos de 2005 e 2006 se limitou a verificar os aspectos dos fatos geradores (consumo efetivo) das despesas públicas, aliados aos cumprimentos legais da fixação, licitação<sup>4</sup> (quando for o caso), empenho<sup>5</sup>, liquidação<sup>6</sup> e pagamento (estágios da despesa pública<sup>7</sup>). No caso da liquidação ter ocorrido antes da emissão da nota de empenho, configura-se descumprimento do regime de competência.

A análise foi fundamentada na aplicação do Princípio da Competência (Conselho Federal de Contabilidade – CFC – Resolução nº. 750, de 29 de dezembro de 1993) e nos comentários de Reis (2007) e Silva *et al.* (2007).

## 7. Revisão da literatura

Segundo Oliveira (2002), a contabilidade tem dois regimes para apuração de resultado: o **regime de caixa** que considera para apuração de resultados apenas as receitas e despesas que foram realizadas em dinheiro e o **regime de competência** de exercício que considera as receitas, os custos e as despesas para apuração de resultados no período de ocorrência de seu fato gerador e não quando são recebidos ou pagos.

<sup>3</sup> Natureza da Despesa (ND) refere-se à agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Por exemplos: material de consumo, prestação de serviços, contribuições, subvenções sociais, sentenças judiciais, despesas de exercícios anteriores, obrigações tributárias e contributivas, etc.

<sup>4</sup> Licitação é processo de contratação de uma Pessoa Jurídica ou de uma Pessoa Física por parte de uma entidade da Administração Pública.

<sup>5</sup> 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. O documento utilizado é a Nota de Empenho (NE).

<sup>6</sup> Art. 63 da Lei nº. 4.320/64. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.

<sup>7</sup> A despesa pública possui os seguintes estágios: fixação, empenho, liquidação e pagamento. SILVA, L. M. **Contabilidade governamental – um enfoque administrativo**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

O inciso II do Art. 50 da LRF estabelece que a despesa e a assunção de compromisso serão registrados segundo o regime de competência, 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 (Art. 35) confirmam a utilização, no Brasil, da escrituração contábil pelo regime misto (caixa para as receitas e de competência para as despesas).

Cruz *et al.* (2001) ao comentarem o Art. 35 da Lei 4.320/64 esclarecem que o regime contábil de exercício e/ou de competência é usado para as despesas empenhadas pagas e não pagas, constituindo-se no total das despesas executadas no exercício financeiro.

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. 4.320/64 adotou o regime misto, enquanto as normas contábeis utilizam o regime de competência (Silva, 2003).

Para o CFC (1993), o princípio da competência refere-se ao reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, como consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração e que se consideram incorridas as despesas:

- quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiros;
- pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

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

De acordo com Silva *et al.* (2007), o princípio da competência está associado ao consumo de recursos para geração de receita ou serviços em dado período e que o referido princípio pode ser aplicado na contabilidade pública, desde que a despesa seja considerada no momento do consumo de recursos para a realização de um bem ou serviço para benefício da sociedade (liquidação) e não pela emissão do empenho.

A liquidação da despesa é o estágio que consiste na verificação do direito do credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito. Essa verificação tem por base determinar: a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância para extinguir a obrigação (Araújo; Arruda, 2004).

Ainda segundo Silva *et al.* (2007), não é o fato da emissão do empenho que serviria para caracterizar o reconhecimento da despesa, associando-se a isso, a própria Lei nº. 4.320/64 admite, em casos especiais, a dispensa da emissão da nota de empenho (parágrafo 1º do Art. 60).

No Brasil comenta-se apenas sobre a utilização do regime de caixa e competência, sem considerar outras variáveis, mas em outros países, como por exemplo, o governo norte-americano, de acordo com Moura (2003), adota quatro bases para o reconhecimento das

receitas e despesas: Competência (*Accrual Basis*), Competência Modificado (*Modified Accrual Basis*), Caixa (*Cash Basis*) e Caixa Modificado (*Modified Cash Basis*).

O regime de competência (*accrual basis*), refere-se à imputação temporal da receita e da despesa em relação ao patrimônio. A competência modificada (*modified accrual basis*), reconhece algumas transações pelo regime de competência e outras pelo regime de caixa, partindo do pressuposto que os ingressos são reconhecidos segundo o critério de caixa, quando não são suscetíveis de reconhecimento por competência.

O regime de caixa (*cash basis*) considera como receitas ou despesas as efetivamente recebidas ou pagas, independentemente do fator gerador, mensurando o resultado financeiro de determinado período. O regime de caixa modificado (*modified cash basis*) é utilizado por alguns fundos contábeis norte-americanos e refere-se ao reconhecimento das receitas e despesas quando dos seus efetivos recebimentos e quitação, em espécie, acrescidas daquelas identificadas como direito a receber e obrigações a pagar, condicionadas ao tempo para recebimento e pagamento.

Para Pigatto (2007) a utilização do regime de contabilização misto (regime de caixa para receitas e competência para as despesas públicas) não é o único possível, visto que esse regime financeiro não vale como parâmetro para todo o patrimônio.

Reis (2007) esclarece que o regime de competência é aquele em que as receitas, as despesas e outras operações do setor público são reconhecidas e apropriadas ao exercício pela ocorrência do respectivo fato gerador e que o fato gerador da despesa é o consumo efetivo, imediato ou de longo prazo, de bens e/ou serviços nas atividades da organização.

O fato gerador da despesa pública ocorre efetivamente na sua liquidação, ou seja, na ocasião em que os bens e/ou serviços são entregues ou prestados. Desse modo, uma despesa incorrida em um exercício financeiro (X1), empenhada e paga dois ou mais exercícios financeiros seguintes (X2, X3, X4, etc.), teve o seu fato gerador ocorrido no primeiro exercício (X1). Neste caso houve o surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo (X1).

O registro, controle e contabilização da execução orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal são feitos pelo Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI).

A contabilização dos fatos administrativos processada nas contas contábeis previstas no Plano de Contas da Administração Pública Federal tem como partes integrantes a Tabela de Eventos<sup>8</sup> e os Indicadores Contábeis<sup>9</sup>.

Os eventos<sup>10</sup> utilizados para registrar as despesas públicas são os 51.X.XXX e 52.1.214, sendo que X corresponde às variações dos tipos de despesas. Por exemplos: 51.1.120 – Apropriação de Despesas de Exercícios Anteriores em Aquisição de Material de Consumo (conta 3.3.3.9.0.92.YY) e 51.1.123 – Apropriação de Despesa com Sentenças Judiciais relativa a Aquisição de Material de Consumo.

---

<sup>8</sup> Tabela de Eventos é a relação dos eventos que podem ser utilizados pelos usuários do SIAFI.

<sup>9</sup> Indicadores Contábeis são códigos de operacionalização dos eventos e das contas contábeis.

<sup>10</sup> Eventos são códigos utilizados nos registros dos atos e fatos administrativos que ocorrem na Administração Pública, tais como: dotação orçamentária, liberação de créditos, emissão de notas de empenho.

O Plano de Contas da Administração Pública estabelece sete níveis de desdobramento para o registro em contas contábeis (X.X.X.X.XX.XX), sendo o nível 1 – a classe; 2 – o grupo de contas; 3 – o subgrupo; 4 – o elemento; 5 – o subelemento; 6 – o item e 7 – o subitem; totalizando nove dígitos. Por exemplo, na conta 3.3.3.9.0.30.01 – Combustíveis e Lubrificantes Automotivos, temos: 3 para classe das despesas; 3 para grupo – categoria econômica – despesas correntes; 3 para o subgrupo – outras despesas correntes; 90 para elemento e subelemento – aplicações diretas; 30 para item e 01 para subitem.

A identificação da Natureza da Despesa (ND) é feita pelos níveis 2º ao 6º. Por exemplo, na conta 3.3.1.9.0.91.00 – Sentenças Judiciais, a natureza da despesa é 3190.91, que abreviadamente se usa ND 91.

As despesas de exercícios anteriores<sup>11</sup> 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<sup>12</sup> com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente.

Como despesas de exercícios anteriores têm-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, crédito<sup>13</sup> 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 empenhar 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).

No caso anterior, observa-se que os valores empenhados em X2 e em X3, tiveram seus fatos geradores ocorridos em X1, onde se processou o consumo efetivo.

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 do pagamento das 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 Federal nas contas contábeis 3.X.X.X.X.92.00 - Despesas de Exercícios Anteriores.

---

<sup>11</sup> Art. 37 da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964.

<sup>12</sup> Consoante Art. 42 da Lei nº. 4.320/64, as despesas de restos a pagar são as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas (liquidadas) das não processadas (não liquidadas).

<sup>13</sup> Créditos - autorização dada pela LOA para aplicação de determinado montante de recursos, discriminando conforme as classificações.

A conta 3.3.1.9.0.92.00 – Despesas de Exercícios Anteriores tem a função de registrar o valor das apropriações das despesas de exercícios anteriores, em cumprimento ao Art. 37 da Lei nº. 4.320/64 (SIAFI2007 - transação<sup>14</sup> >CONCONTA – CONSULTA PLANO DE CONTAS).

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).

As despesas públicas de exercícios anteriores não são registradas pelo regime de competência. O crédito orçamentário pertence ao ano em curso para saldar compromissos ocorridos, gerados, em até 05 anos passados. Por exemplo, uma conta de água de 2003 (ano do fato gerador) que foi reconhecida, empenhada e paga em 2007 (mesmo sem crédito orçamentário em 2003) será contabilizada em 2007. Desse modo, observa-se que o fato gerador ocorreu em 2003 com o surgimento da obrigação. O consumo efetivo da despesa de água ocorreu em 2003.

O sistema de precatório, de acordo com Motta Filho e Douglas (2005) eterniza as demandas em que o ente estatal é réu, tornando praticamente impossível ao cidadão ser satisfatoriamente ressarcido dos danos que lhe causar o Estado.

Segundo Chimenti (2004), os precatórios são requisições de pagamento decorrentes de dívidas do Poder Público reconhecido por decisão judicial transitada em julgado. Ainda, de acordo com Chimenti (2004) é obrigatória, a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos constantes de precatórios judiciais, apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, quando terão seus valores atualizados monetariamente.

Observa-se nas afirmações anteriores, por exemplo, que os precatórios apresentados até 01 de julho de 2007, deverão ser pagos até 31 de dezembro de 2008 e os apresentados após 01 de julho de 2007, deverão ser pagos em 2009.

A execução de ações judiciais contra a Fazenda Pública está disciplinada no Art. 100 da Constituição Federal de 1988 e na Emenda Constitucional nº. 30, de 13 de setembro de 2000. O pagamento pode ser realizado em parcelas, o que acarretará a sua oneração em vários exercícios financeiros ao serem apresentados para pagamento.

A conta 3.4.5.9.0.91.00 – Sentenças Judiciais tem a função de registrar as despesas realizadas com sentenças judiciais em que não caiba nenhuma possibilidade de recurso (SIAFI2007).

---

<sup>14</sup> Transação – comando de operacionalização do SIAFI.



Observa-se que as despesas de sentenças judiciais (ND XXXX.91) não são registradas pelo fato gerador (regime de competência), visto que a execução contra a Fazenda Pública pode levar anos para o processo transitar em julgado e somente após o trânsito em julgado será empenhado e poderá ser ainda parcelado. O crédito orçamentário também é do ano em curso para pagar despesas geradas em qualquer período determinado pelo Poder Judiciário. Caso seja considerado como fato gerador o trânsito em julgado da sentença, o pagamento efetivo pleiteado pelo autor da ação não é automático, podendo transcorrer ainda um lapso temporal indefinido.

As despesas de exercícios anteriores e das sentenças judiciais também não observam os estágios<sup>15</sup> das despesas, visto que a realização dos fatos (prestação de serviços, direitos do credor, etc., ou seja, a liquidação) antecede a emissão da nota de empenho.

## 8. Resultados da pesquisa e análises

A realização da despesa pública no Governo Federal, consoante o Plano de Contas da Administração Pública Federal é evidenciada na conta contábil 3.X.X.X.X.XX.XX – Despesas.

A **tabela 1** representa algumas das ND de Outras Despesas Correntes e de Capital (ODCC) dos anos de 2005 e 2006.

**Tabela 1 - ND de Outras Despesas Correntes e de Capital (ODCC). 2005 - 2006.**

ANO	ND	DESPESA REALIZADA
2005	3390.30	5.325.104.450,64
	3390.36	714.731.521,42
	3390.39	13.765.361.988,54
	4490.30	456.080.587,93
	4490.52	3.019.401.972,07
	SOMA ND	23.280.680.520,60
	<b>TOTAL TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.106.790.731.238,15</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>557.681.489.800,87</b>
2006	3390.30	5.893.753.890,56
	3390.36	711.500.832,36
	3390.39	14.614.574.168,07
	4490.30	431.986.456,37
	4490.52	3.339.689.218,42
	SOMA ND	24.991.504.565,78
	<b>TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.183.711.189.734,40</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>685.948.808.635,91</b>

Fonte: CGU – adaptado.

Nota: ND 4600.00 – Amortização/Refinanciamento da Dívida (representam 49,61% e 42,05%, respectivamente, dos valores totais de todas ND realizadas em 2005 e 2006).

As ND 3390.30 e 4490.30 – Material de Consumo, 3390.36 – Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Física, 3390.39 – Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica e 4490.52 –

<sup>15</sup> Ver Bezerra Filho, J. E. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. Niterói: Impetus, 2004.

Equipamentos e Material Permanente (tabela 1) são utilizadas para as despesas do ano em curso, onde devem ser licitadas (quando for o caso), empenhadas, liquidadas e pagas. O fato gerador deve ocorrer dentro do exercício. A liquidação (execução do serviço prestado ou a entrega do material), com exceção das despesas de restos a pagar (estes podem ser liquidados e pagos no próximo exercício), ocorrerá no ano da emissão da nota de empenho.

Observa-se na tabela 1 que foram realizadas (executadas) em 2005 e 2006 mais de 2,1%, em cada ano, de despesas relativas aos fatos geradores de seus respectivos anos em relação todas as despesas (todas as ND do orçamento). Os percentuais de execução em relação às despesas totais com exceção da amortização/refinanciamento da dívida foram respectivamente de 4,17% e 3,65%. As despesas das ND 3390.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica representam os valores mais expressivos. O consumo efetivo das referidas despesas foi em 2005 e 2006.

Conclui-se pela rejeição da Hipótese Nula ( $H_0$ ) e aceitação da Hipótese Alternativa ( $H_1$ ), ou seja, as referidas despesas são contabilizadas pelo regime de competência.

A **tabela 2** representa as despesas da ND 44XX.51 dos anos de 2005 e 2006.

**Tabela 2 – ND 44XX.51 – Obras e Instalações. 2005 – 2006.**

ANO	ND	DESPESA REALIZADA
2005	ND 4430.51	862.918.037,01
	ND 4440.51	942.850.828,89
	ND 4450.51	132.850.634,65
	ND 4480.51	5.743.886,00
	ND 4490.51	5.855.880.803,51
	SOMA ND	7.800.244.190,06
	<b>TOTAL TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.106.790.731.238,15</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>557.681.489.800,87</b>
2006	ND 4430.51	645.606.488,39
	ND 4440.51	468.941.466,36
	ND 4450.51	96.457.288,97
	ND 4480.51	5.210.699,91
	ND 4490.51	5.813.373.217,82
	SOMA ND	7.030.589.161,45
	<b>TOTAL TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.183.711.189.734,40</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>685.948.808.635,91</b>

Fonte: CGU – adaptado.

Nota: ND 4600.00 – Amortização/Refinanciamento da Dívida.

As despesas da ND 44XX.51 – Obras e Instalações são utilizadas em estudos e projetos, construções de obras e instalações, benfeitorias em propriedades de terceiros, almoxarifado de obras (material aplicado diretamente em obras e instalações), tanto na Administração Pública Federal, como no caso de transferências para Estados, Municípios, Institutos de Caráter Assistencial e Cultural, etc.

As despesas da ND 44XX.51 são utilizadas para obras que têm a sua execução dentro do próprio ano e em vários anos. As obras executadas em vários anos são aquelas de valores expressivos em que não se utiliza o empenho global. A cada exercício financeiro a despesa é empenhada, liquidada e paga uma parte da obra. O processo licitatório pode ser feito no

primeiro exercício e também a cada ano, por trechos menores. A duplicação da BR 101<sup>16</sup>, estimada em R\$ 1,5 bilhão, trecho compreendido entre Natal (RN) e Palmares (PE), é um exemplo de obra com um período longo de duração (cerca de três anos), em que os recursos são liberados em vários exercícios financeiros. As organizações militares do Exército recebem recursos a cada ano para executarem seus trechos. O fato gerador da despesa sob a ótica do consumo efetivo ocorrerá em cada exercício.

Na tabela 2, observa-se os percentuais de 0,70% e 0,59% das despesas da ND 44XX.51 em 2005 e 2006 realizadas com seus fatos geradores ocorridos nos respectivos anos em relação ao total das ND do orçamento e de 1,40% e 1,03% em relação aos totais das despesas excluídos os valores de amortização/refinanciamento da dívida.

Conclui-se pela rejeição da Hipótese Nula ( $H_0$ ) e aceitação da Hipótese Alternativa ( $H_1$ ), ou seja, as referidas despesas são contabilizadas pelo regime de competência.

A **tabela 3** representa os valores das despesas realizadas nos anos de 2005 e 2006 nas ND XXXX.91 e XXXX.92.

**Tabela 3 – Despesas realizadas nas ND XXXX.91 e XXXX.92. 2005 – 2006.**

ANO	ND	DESPESAS REALIZADAS
2005	XXXX.91	9.313.417.096,64
	XXXX.92	6.752.802.076,90
	SOMA (ND XXXX.91 e XXXX.92)	16.066.219.173,54
	<b>TOTAL DE TODAS ND</b>	<b>1.106.790.731.238,15</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>557.681.489.800,87</b>
2006	XXXX.91	10.938.594.344,44
	XXXX.92	6.244.226.079,27
	SOMA (ND XXXX.91 e XXXX.92)	17.182.820.423,71
	<b>TOTAL DE TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.183.711.189.734,40</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>685.948.808.635,91</b>

Fonte: CGU – adaptado.

Nota: ND 4600.00 – Amortização/Refinanciamento da Dívida.

Observa-se na **tabela 3** que no ano de 2005 e 2006 as despesas das ND 91 (despesas com sentenças judiciais) e 92 (despesas de exercícios anteriores) representaram mais de 1,45% em cada ano dos totais das despesas de todas as ND do orçamento. Os percentuais em relação a todas as ND, excluídos os valores de amortização/refinanciamento da dívida foram, respectivamente, de 2,88% e 2,50%. Houve um aumento de 0,84% para 0,92% nos valores das despesas da ND 91, ou seja, um acréscimo nas despesas com sentenças judiciais. As despesas de exercícios anteriores diminuíram de 0,84% para 0,53% do total das despesas de todas as ND.

Os fatos geradores das despesas com sentenças judiciais e despesas de exercícios anteriores ocorreram em anos anteriores. Serviços foram prestados e materiais foram entregues para a Administração Pública Federal em anos anteriores e somente em 2005 e 2006 foram empenhados e pagos. Os débitos judiciais contra a Fazenda Pública já tinham sido efetivados,

<sup>16</sup> Noticiário do Exército n.º. 10.297, de 28 de abril de 2006. Disponível em: <http://www.exercito.gov.br>. Acesso em 12 out. 2007

apenas o processo transitou em julgamento para o pagamento em 2005 e 2006, situação que poderá, ainda, afetar outros exercícios financeiros devido ao parcelamento que se sujeitam.

Conclui-se pela aceitação da Hipótese Nula ( $H_0$ ) e rejeição da Hipótese Alternativa ( $H_1$ ), ou seja, as despesas públicas das ND XXXX.91 e XXXX.92 não são contabilizadas pelo regime de competência, em face da existência de despesas que tiveram seus fatos geradores anteriores aos anos de 2005 e 2006. O montante das despesas realizadas nos dois exercícios que foram empenhados e pagos e também as inscritas em restos a pagar representam despesas de vários exercícios.

As despesas da ND 91 (conta: 3.X.X.X.X.91.YY), de acordo com o Plano de Contas da Administração Pública Federal se destinam a pagamentos de precatórios e ações de servidores ativos civis e militares, integração de dados de Estados e Municípios, sentenças para créditos alimentícios, liminares em mandados de segurança, sentenças judiciais transitadas em julgado e precatórios incluídos na lei do orçamento.

A conta 3.3.1.9.0.92.14 – Vantagem Administrativa 28,86% - Ativo Civil exemplifica a contabilização de despesas em desacordo com o regime de competência, visto que é utilizada para o pagamento da extensão de reajuste para os servidores civis da União do aumento concedido de 28,86% aos servidores militares ocorridos em 1993. Já houve várias sentenças sobre o processo que transitou em julgado, sendo que em uma delas, o pagamento foi determinado em 14 anos com parcelas de 06 em 06 meses (ainda existem processos em andamento).

As despesas da ND 92 (conta: 3.X.X.X.X.92.YY - despesas orçamentárias e inter-orçamentárias) se destinam a pagamentos a servidores ativos e inativos (civis e militares) e pensionistas, integração de dados de Estados e Municípios, juros da dívida interna, encargos da dívida interna, encargos da dívida externa, juros da dívida externa, encargos da dívida externa, despesas de exercícios anteriores com Estados e Municípios, bolsas de estudo, aposentadorias, reformas, pensões, diárias, auxílios financeiros a estudantes, prêmios e condecorações, publicidade e propaganda, serviços de terceiros de pessoa física e jurídica, locação de mão-de-obra, equalizações de preços, auxílio-alimentação, indenizações e restituições, aquisições de imóveis e bens para revenda, aquisição de títulos de crédito, concessão de empréstimos e depósitos compulsórios.

Na relação de despesas das ND 91 e 92 existem despesas que podem ser consideradas típicas de fatos geradores ocorridos em anos anteriores ao respectivo crédito orçamentário, empenho e pagamento, tais como: precatórios e despesas com prestação de serviços de pessoas físicas e jurídicas realizadas em anos anteriores.

A **tabela 4** exemplifica algumas das variedades de despesas de fatos geradores ocorridos em anos anteriores nas ND XXXX.91 e XXXX.92.

**Tabela 4 – Despesas das ND XXXX.91 e XXXX.92. 2005 – 2006.**

ANO	ND	DESPESAS REALIZADAS
2005	3390.91	4.792.290.107,30
	3390.92	1.697.009.693,06
	4490.92	10.189.350,89
	3390.91	5.379.398.430,34

2006	3391.91	1.531.684,83
	3390.92	1.362.527.030,96
	3391.92	11.915.252,20
	4490.92	56.758.859,07

Fonte: CGU – adaptado.

Na **tabela 4** pode observar algumas das variedades de despesas das ND 91 e 92 que podem ser consideradas típicas de fatos geradores ocorridos em anos anteriores, sendo que os recursos das ND 3390.91 e 3391.91 são para o pagamento de sentenças judiciais transitadas em julgado e precatório incluídos na lei do orçamento; ND 3390.92 e 3391.92 para despesas de exercícios anteriores com aposentadorias, pensões, diárias, serviços de terceiros de pessoa física e pessoa jurídica, material de consumo, etc., e a ND 4490.92 que se destina aos pagamentos de exercícios anteriores de obras e instalações, equipamentos e material permanente, serviços de consultoria, etc.

A tipicidade de despesas contabilizadas em 2005 e 2006 da ND 92 com fatos gerados em anos anteriores são os registros nas contas 3.3.3.9.0.92.39 – Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, que se referem aos pagamentos diversos realizados a estas pessoas, referentes às prestações de serviços, formalizados administrativamente por processos de despesas de exercícios anteriores e 3.3.3.9.0.92.92 – Material de Consumo, referentes às entregas de materiais de consumo.

As despesas da tabela 4 ratificam a não utilização do regime de competência (aceitação da Hipótese Nula -  $H_0$ ).

A **tabela 5** representa as despesas da ND XXXX.93 – Indenizações e Restituições.

**Tabela 5 – Despesas da ND XXXX.93 – Indenizações e Restituições. 2005 e 2006.**

ANO	ND	DESPESAS REALIZADAS
2005	3330.93	376.481,72
	3390.93	4.889.023.682,15
	4490.93	46.571.352,23
	4590.93	11.000.000,00
	SOMA ND XXXX.93	4.946.971.516,10
	<b>TOTOAL DE TODAS ND</b>	<b>1.106.790.731.238,15</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>557.681.489.800,87</b>
2006	3390.93	5.235.201.584,66
	3391.93	18.609.353,55
	4490.93	24.089.344,66
	SOMA ND XXXX.93	5.277.900.282,87
	<b>TOTAL DE TODAS ND XXXX.XX</b>	<b>1.183.711.189.734,40</b>
	<b>TOTAL TODAS ND EXCETO 4600.00</b>	<b>685.948.808.635,91</b>

Fonte: CGU – adaptado.

Nota: ND 4600.00 – Amortização/Refinanciamento da Dívida.

As despesas da ND XXXX.93 – Indenizações e Restituições são destinadas para pagamentos de indenizações, transportes, moradia, restituição de valores a Estados e Municípios, ajuda de custo, ressarcimento de bens móveis em poder de terceiros, ressarcimento de despesas médica/odontológicas, etc.

O ressarcimento de despesas médica/odontológicas (3.3.3.90.93.08) exemplifica a situação de fatos geradores ocorridos em anos anteriores, visto que as despesas são efetivadas por ocasião do atendimento aos pacientes (servidores militares) e estes irão se ressarcir junto a Administração Pública Federal, ocasião esta que será elaborado um processo para a emissão da nota de empenho e pagamento.

A conta 3.3.3.9.0.93.00 – Indenizações e Restituições tem a função de registrar o valor das apropriações das despesas correntes, com indenizações, exclusive as trabalhistas, e restituições, devidas por órgãos e entidades a qualquer título, inclusive devolução de receitas quando não for possível efetuar essa devolução mediante a compensação com a receita correspondente, bem como outras despesas de natureza indenizatória, não classificadas em elementos de despesas específicos (SIAFI2007).

Observa-se na **tabela 5**, que em 2005 e 2006 mais de 0,44% do total das despesas de todas as ND (total do orçamento) foi realizado com fatos geradores que podem ter ocorrido em anos anteriores e 0,89% e 0,77% em relação aos totais das despesas excluídos os valores de amortização/refinanciamento da dívida.

Conclui-se pela aceitação da Hipótese Nula ( $H_0$ ) e rejeição da Hipótese Alternativa ( $H_1$ ), ou seja, as despesas públicas da ND XXXX.93 não são contabilizadas pelo regime de competência.

A **tabela 6** representa o resumo das análises realizadas nesta investigação.

**Tabela 6 - Resumo das análises.**

TABELAS	ND / TIPOS DE DESPESAS	HIPÓTESES ACEITAS	PERCENTUAIS (%)	
			TODAS ND	TODAS ND EXCETO 460000
1	ODCC	$H_1$	2,10 e 2,10	4,17 e 3,65
2	OBRAS E INSTALAÇÕES	$H_1$	0,70 e 0,59	1,40 e 1,03
3	ND XXXX.91 e XXXX.92	$H_0$	1,45 e 1,45	2,88 e 2,50
5	ND XXXX.93	$H_0$	0,44 e 0,44	0,89 e 0,77

Fonte: elaboração própria.

Nota: a tabela 4 complementa a tabela 3.

Observa-se na **tabela 6** que as despesas relacionadas na tabela 3 (ND 91 e 92) e tabela 5 (ND 93) representaram em conjunto no ano de 2005 mais de 1,89% e 3,76% do total de todas as despesas dos orçamentos e de todas as despesas excetuados os valores de amortização/refinanciamento da dívida e em 2006 mais de 1,89% e 3,27%. Estes percentuais evidenciaram os valores de despesas públicas analisadas que não são contabilizadas pelo regime de competência. Quanto às **tabelas 1 e 2**, os valores representaram despesas que são contabilizados pelo regime de competência.

## 9. Considerações finais e conclusão

A pesquisa, em atenção ao objetivo formulado, evidenciou por análises quantitativas e qualitativas que foi aceita a hipótese nula quanto à situação das despesas públicas do Governo Federal, realizadas nos anos de 2005 e 2006 e divulgadas por natureza da despesa (sem

detalhamento de subitem de despesa – não foi especificado o serviço prestado ou o material entregue).

Foi observado durante a realização da investigação vários fatos ligados ao foco delineado, mas que não foi possível fazer análises (delimitação da pesquisa), recomenda-se futuras pesquisas, abordando os fatos geradores (consumo efetivo) e emissão da nota de empenho para:

- restituição de imposto de renda retido na fonte pelo Ministério da Fazenda (FISCO) com detalhamento de subitem de despesa;
- pagamentos de despesas antecipadas de férias e 13º salário de servidores civis e militares (pagamentos realizados em dezembro);
- despesas obrigatórias de caráter continuado, conforme previsto no Art. 17 da LRF (despesas com execução por um período superior a dois exercícios);
- despesas de restos a pagar não processados;
- amortização/refinanciamento da dívida.

Conclui-se que a contabilização das despesas públicas do Governo Federal não atende ao regime de competência, visto a existência de despesas geradas em outros exercícios que são empenhadas e pagas no orçamento de determinado ano, ou seja, os fatos geradores (consumo efetivo) ocorreram em outros exercícios, tais como: despesas de sentenças judiciais (ND XXXX.91), despesas de exercícios anteriores (ND XXXX.92) e indenizações e restituições (ND XXXX.93).

## Referências

Araújo, I. P. S.; Arruda, D. G. **Contabilidade pública – da teoria à prática**. São Paulo: Saraiva, 2004. 292 p.

Beuren, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade - teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003. 190 p.

Bezerra Filho, J. E. **Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões**. Niterói: Impetus, 2004. 352 p.

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

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº. 30, de 13 de setembro de 2000. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 13 de setembro de 2000.

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Ministério da Defesa. Comando do Exército Brasileiro. **Noticiário do Exército** n.º 10.297, de 28 de abril de 2006. Disponível em: <http://www.exercito.gov.br>. Acesso em 12 out. 2007

\_\_\_\_\_. 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.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda – Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas da Administração Pública Federal**. Disponível em: <[www.stn.fazenda.gov.br](http://www.stn.fazenda.gov.br)>. Acesso em 02 out. 2007.

\_\_\_\_\_. Presidência da República Federativa do Brasil – Controladoria-Geral da União (CGU). **Balanco Geral da União**. Disponíveis em: <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/BGU/2005/index.asp>>. e <<http://www.cgu.gov.br/Publicacoes/BGU/2006/index.asp>> Acesso em 02 out. 2007.

Chimenti, Ricardo Cunha. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 200 p.

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.

Cruz, F. (Org). **Comentários à lei nº 4.320 e ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. 408 p.

Da Silva, A. C. R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade – orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003. 182 p.

Fachin, O. **Fundamentos de metodologia**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 200 p.

Levine, D. M.; Berenson, M. L.; Stephan, D. **Estatística: teoria e aplicações, usando Microsoft® excel em português**. Rio de Janeiro: LTC, 2000. 812 p.

Lino, P. **Comentários à lei de responsabilidade fiscal: lei complementar nº 101/2000**. São Paulo: Atlas, 2001. 354 p.

Machado Jr., J.T.; REIS, H. C. **A lei 4.320 comentada**. 30. ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2001. 356 p.

Martins, G. A. **Estatística geral e aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 416 p.

Motta Filho, S. C.; Douglas, W. **Direito constitucional: teoria, jurisprudência e 1000 questões**. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005. 506 p.



Moura, R. A. **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.

Oliveira, A. G. **Contabilidade financeira**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. 342 p.

Pigatto, J. A. M. Assimetrias na informação contábil governamental. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 7., 2007, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: EAC/FEA/USP, 2007.

Pistecelli, R. B.; Timbó, M. Z. F.; Rosa, M. B. **Contabilidade pública - uma abordagem da administração pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 364 p.

Prestes, M. L. M. **A pesquisa e a construção do conhecimento científico – do planejamento aos textos, da escola à academia**. 2. ed. São Paulo: Rêspel, 2003. 234 p.

Reis, H. C. Regime de caixa ou de competência: eis a questão. **Governnet - Revista do Administrador Público**. Boletim de Orçamento e Finanças. Curitiba, ano 3, n. 1, fev. 2007.

Silva, C. A. T. (Org.). **Custos no setor público**. Brasília: UnB, 2007. 246 p.

Silva, L. M. **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](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. 384 p.

Slomski, V. **Manual de Contabilidade Pública – em enfoque na Contabilidade Municipal**. São Paulo: Atlas, 2001. 376 p.