



**UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**SILEIDE DE OLIVEIRA LIMA**

**UM ESTUDO DO COMPORTAMENTO DOS RESTOS A PAGAR NA  
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARAÍBANOS DE  
BERNARDINHO BATISTA, SOUSA E TRIUNFO NO PERÍODO DE  
1998 A 2007**

**SOUSA - PB  
2010**

**SILEIDE DE OLIVEIRA LIMA**

**UM ESTUDO DO COMPORTAMENTO DOS RESTOS A PAGAR NA  
EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARAÍBANOS DE  
BERNARDINHO BATISTA, SOUSA E TRIUNFO NO PERÍODO DE  
1998 A 2007**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Ciências Contábeis do CCJS da  
Universidade Federal de Campina  
Grande, como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharela em  
Ciências Contábeis.**

**Orientadora: Professora Ma. Janeide Albuquerque Cavalcanti.**

**SOUSA - PB  
2010**

**SILEIDE DE OLIVEIRA LIMA**

**UM ESTUDO DO COMPORTAMENTO DOS RESTOS A PAGAR NA EXECUÇÃO  
ORÇAMENTÁRIA DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS DE BERNARDINO BATISTA,  
SOUSA E TRIUNFO NO PERÍODO DE 1998 A 2007**

Esta monografia foi julgada adequada para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis, e aprovada na forma final pela Banca Examinadora designada pela Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidade Federal de Campina Grande – PB.

Banca Examinadora:

---

Janeide Albuquerque Cavalcanti – Prof<sup>ª</sup>. MSc UFCG  
Orientadora

---

Ana Carolina Kruta de A. Bispo - Prof.MSc UFCG

---

Allan Sarmiento Vieira Prof.MSc UFCG

Dedico este trabalho a Deus, pois sem ele nada disso seria possível, a minha família que é meu alicerce e a meu esposo Charles Henrique M. Braz, que sempre esteve comigo nos momentos difíceis dessa longa e dura caminhada.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, que é o ser sublime que nos dar força e coragem para enfrentar as dificuldades do que surgem no dia-a-dia, e que me ajudou a realizar esse sonho.

Aos meus pais, José Bazílio de Lima e Cicera de Oliveira Lima, pelo amor e dedicação que sempre me deram em toda minha vida.

Aos meus irmãos e irmãs, pelo carinho e incentivo que demonstram por mim, e pela segurança que passam, sei que posso sempre contar com eles.

Aos meus sobrinhos pelo apoio e carinho que recebi, lembrando em especial José Wellison, que está junto de Deus, deixou muitas saudades (Em memória).

A meu esposo, Charles Henrique M. Braz, pela dedicação, amor e companheirismo que tem demonstrado em vários momentos de minha vida.

As minhas colegas e amigas de classe, Rose Mary, Juliana, Márcia, Gerliane e Eulália pela amizade que fizemos durante os quatro anos e meio de curso, principalmente pela força e dedicação nos momentos de dificuldades encontradas no decorrer do curso, que nossa amizade seja para sempre.

Aos colegas de classe, que estiveram presente durante toda essa caminhada, na qual devo a minha gratidão pelo companheirismo, nas alegrias e tristezas, no decorrer do curso.

À minha orientadora Janeide Albuquerque Cavalcanti e ao orientador Luiz Gustavo de Sena Brandão pela enorme paciência que tiveram comigo e pelos trabalhos prestados de forma profissional e competente.

Aos professores do Curso de Ciências Contábeis do CCJS da UFCG pela capacidade de transmissão de seus conhecimentos os quais contribuíram muito para minha formação acadêmica.

*“Quem quiser ser líder deve ser primeiro servidor. Se  
você quiser liderar, deve servir”.  
Jesus Cristo*

## RESUMO

Este estudo tem por objetivo apresentar uma análise dos Restos a Pagar nos municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, no período compreendido entre os anos de 1998 e 2007, demonstrando a evolução das despesas orçamentárias, Restos a Pagar processados e disponibilidades de caixa. Os Restos a Pagar são obrigações que compõem a dívida flutuante e podem ser caracterizadas como as despesas empenhadas que não foram pagas até o dia 31 de dezembro do exercício em que foram inscritas. A existência de disponibilidade de caixa para honrar os compromissos referentes aos Restos a Pagar é importante para que haja equilíbrio orçamentário. Devido essa importância, a legislação referente ao tema é bastante ampla e esse estudo busca verificar o comportamento dos entes públicos analisados antes da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), observando se deixavam disponibilidade de caixa suficiente e se, após seu advento, estão cumprindo o que preceitua o art. 42 da referida lei. Para tanto, utilizou-se da pesquisa descritiva baseada em estudo bibliográfico sobre o assunto e elementos documentais extraídos dos Balanços Anuais dos municípios analisados e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Assim, pode-se constatar que antes da LRF/2000, das prefeituras analisadas apenas o município de Triunfo/PB procurava deixar disponibilidades suficientes para honrar com os Restos a Pagar. Com o advento da referida lei, os três entes públicos estudados adequaram os orçamentos de forma que houvesse disponibilidade para honrar com os Restos a Pagar, com exceção do município de Sousa/PB, onde havia um grande volume de Restos a Pagar sem disponibilidade suficiente para seu pagamento.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Restos a Pagar. Disponibilidades.

## ABSTRACT

This study aims to present an analysis of outstanding commitments in the cities of Paraíba: Bernardino Batista, Sousa and Triunfo, between 1998 and 2007, demonstrating the evolution of total budget expenditures, outstanding commitments and processed available cash. The outstanding commitments are obligations that comprise the floating debt and may be characterized as the costs involved that were not paid until December 31 in the year they were entered. The existence of available cash to honor commitments related to outstanding commitments is important for there to be balanced budget. Because of this importance, legislation concerning the theme is very broad and this study aims to investigate the behavior public entities dealt with before the Fiscal Responsibility Law (LRF), noting if they left cash enough and if after its advent, are fulfilling the precepts art. 42 of that law. To this end, we used descriptive research based on study literature on the subject and documentary evidence drawn from Balance Sheets of the municipalities analyzed and the Treasury (STN). Thus, one can see that before LRF/2000, the municipalities analyzed only the municipality of Triunfo-PB sought to make sufficient cash to honor outstanding commitments. With the advent of that law, the three public bodies studied conformed budget so that there was willingness to honor outstanding commitments with exception of the municipality of Sousa, Paraíba, where there was a large volume of the remains without paying sufficient time for its payment, which reduced after the enactment of that law, but have not yet reached a appropriate level, it would be a total of resources that could pay the entire amount of outstanding commitments each year, showing that municipality of Sousa, Paraíba, is not complying with the Law of Responsibility Tax.

Keywords: Fiscal Responsibility Law. Outstanding commitments. Availability.



## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades do Município de Bernardino Batista/PB. .....	46
Tabela 2 - Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades do Município de Sousa/PB. ....	47
Tabela 3- Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades do Município de Triunfo /PB. ....	49

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da Despesa Orçamentária dos Municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB - Período: 1998 a 2007 .....	42
Gráfico 2 Evolução dos Restos a Pagar Município de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo Período: 1998 a 2007 .....	44
Gráfico 3 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Bernardino Batista/PB - Período: 1998 a 2007. ....	47
Gráfico 4 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Sousa - Período: 1998 a 2007 .....	48
Gráfico 5 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Triunfo - Período: 1998 a 2007 .....	50

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Valores correspondentes às Despesas orçamentárias dos Municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB.....	41
Quadro 2 - Valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados dos municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB.....	43

## **LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS**

ART. - Artigo

CF - Constituição Federal

FINBRA - Finanças do Brasil

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

LDO - Lei de Diretrizes Orçamentárias

LOA - Lei Orçamentária Anual

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

PPA - Plano Plurianual

RGF - Relatório de Gestão Fiscal

RREO - Relatório Resumido da Execução Orçamentária

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>15</b>
<b>1.1 Tema e problemática .....</b>	<b>16</b>
<b>1.2 Objetivos .....</b>	<b>16</b>
1.2.1 Objetivo geral.....	16
1.2.2 Objetivos específicos.....	16
<b>1.3 Justificativa .....</b>	<b>17</b>
<b>1.4 Procedimentos Metodológicos .....</b>	<b>18</b>
1.4.1 Classificação da pesquisa .....	18
1.4.2 Procedimentos de coleta de dados .....	20
1.4.3 Universo da pesquisa .....	20
1.4.4 Instrumento de coleta .....	20
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....</b>	<b>22</b>
<b>2.1 Contabilidade Pública .....</b>	<b>22</b>
2.1.1 Sistema Financeiro .....	22
2.1.2 Sistema Patrimonial.....	23
2.1.3 Sistema de Compensação.....	24
2.1.4 Sistema Orçamentário .....	24
<b>2.2 Campo de aplicação .....</b>	<b>25</b>
<b>2.3 Regimes Contábeis .....</b>	<b>25</b>
2.3.1 Regime de Caixa .....	25
2.3.2 Regime de Competência .....	26
2.3.3 Regime Misto.....	26
<b>2.4 Administração Pública .....</b>	<b>27</b>
2.4.1 Administração Pública Direta .....	27
2.4.2 Administração Pública Indireta .....	27
<b>2.5 Aspectos Gerais Sobre o Orçamento Público.....</b>	<b>28</b>
2.5.1 Princípios Orçamentários .....	29
2.5.2 Ciclo Orçamentário.....	29
2.5.3 Processo de Planejamento Orçamentário.....	30
2.5.3.1 Plano Plurianual (PPA).....	30
2.5.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).....	31
2.5.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA) .....	32
<b>2.6 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).....</b>	<b>32</b>
<b>2.7 Receitas públicas .....</b>	<b>33</b>
2.7.1 Receitas Orçamentárias .....	35
2.7.2 Receitas Extra-Orçamentária .....	35
<b>2.8 Despesas públicas .....</b>	<b>36</b>
2.8.1 Despesas Orçamentárias .....	36



2.8.2 Despesas Extra-Orçamentárias .....	37
<b>2.9 Restos a Pagar</b> .....	<b>37</b>
2.9.1 Restos a Pagar Processados .....	38
2.9.2 Restos a pagar não processados .....	38
2.9.3 Pagamento .....	39
2.9.4 Cancelamento.....	39
2.9.5 Prescrição.....	40
<b>3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>41</b>
3.1 Discriminação dos valores correspondentes as Despesas Orçamentárias .....	41
3.2 Discriminações dos valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados .....	43
3.3 Discriminação dos Restos a Pagar Processados e as disponibilidades.....	45
<b>4 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>51</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>53</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública é o ramo da ciência contábil voltado para a organização e administração da gestão orçamentária no setor público, tendo como objetivo oferecer a sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão dos bens públicos. (Lima, 2006 p. 13).

Os gestores das verbas públicas passaram a administrar com mais responsabilidade e de maneira planejada o orçamento público, ou seja, buscando o equilíbrio de receitas e despesas. Percebe-se que o planejamento orçamentário ganhou ênfase na gestão pública, na medida em que a reavaliação das metas de arrecadação influenciaram diretamente nos gastos que serão limitados quando as receitas e as despesas saírem do previsto.

A Lei Responsabilidade Fiscal 101/2000, preceitua em seu art. 1º.

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Pelo demonstrado acima, pode-se observar a importância da LRF que veio ajudar no controle dos entes públicos e na inscrição dos Restos a Pagar, com a não aplicação podem causar desequilíbrio das contas, prejudicando assim a utilização de recursos públicos.

Portanto, o tema em estudo possui grande relevância para a sociedade, tendo em vista que os Restos a Pagar são despesas empenhadas, porém não pagas, gerando compromissos financeiros assumidos dentro do mesmo exercício, devendo ser verificada a disponibilidade de recursos suficientes para pagamento dessas obrigações, que podem impactar nos exercícios seguintes da administração pública.

Nesse contexto, o presente trabalho visa averiguar o montante de despesas inscritas em Restos a Pagar e a existência de disponibilidades de recursos para o seu pagamento nos municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e triunfo, tendo como base as informações acerca dos exercícios no período de 1998 a 2007.



A escolha do período referente a pesquisa, leva em consideração dez anos, pois durante esse tempo, poderá ser observado o comportamento dos gestores públicos desses municípios em relação aos Restos a Pagar, antes e depois do surgimento da LRF/2000.

## **1.1 Tema e problemática**

Com o advento da LRF, as instituições públicas passaram a gerir de uma forma mais organizada seus gastos, para que os governantes não deixem dívidas para os seus sucessores. Se isso acontecer, haverá desequilíbrio no orçamento público e os governantes poderão ser responsabilizados pelos seus atos civil e penalmente.

Dessa forma, a Lei Complementar 101/2000 LRF veio estabelecer a obrigação da existência de disponibilidades quanto à inscrição dos Restos a Pagar, prevenindo riscos e corrigindo desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas nos últimos dois anos do mandato do gestor público, visando evitar o endividamento público oriundo de gestões anteriores. Com isso, é necessário que a inscrição de despesas orçamentárias em restos a pagar observe a disponibilidade de caixa e a legislação pertinente.

Portanto, busca-se nesta pesquisa responder ao seguinte questionamento: **os municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, em sua execução orçamentária, vêm cumprindo efetivamente o que determina a LRF/2000 em relação aos Restos a Pagar, no período compreendido entre os anos de 1998 a 2007?**

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo geral**

Demonstrar se os municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, em sua execução orçamentária, vêm cumprindo o que determina a LRF/2000 em relação aos Restos a Pagar, no período compreendido entre os anos de 1998 a 2007.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- a) Fazer um levantamento da literatura a respeito da Contabilidade Pública, ressaltando os diversos dispositivos contidos nas Leis nº 4.320/64 e LRF/2000.
- b) Verificar a evolução dos Restos a Pagar através dos balanços anuais no período compreendido entre 1998 a 2007.
- c) Comparar os balanços do período que antecedeu a LRF/2000, com os balanços do período que sucedeu a LRF/2000, verificando o comportamento desses entes públicos antes e após a implantação da referida lei.

### **1.3 Justificativa**

Com o objetivo de realizar um estudo sobre os restos a pagar, na execução orçamentária, tema diretamente relacionado com a aplicação dos recursos públicos, optou-se por fazer essa análise, reconhecendo a importância e repercussão social da ocorrência de casos de reprovação de contas que possam envolver dívidas deixadas e não pagas pelos administradores de gestões anteriores.

Esse trabalho visa demonstrar a importância orçamentária para a administração pública que, caso atinja as metas que são traçadas no plano de dotação orçamentária, não deixando Restos a Pagar para o próximo orçamento, conseguirá cumprir o que determina a Lei e alcançar o equilíbrio financeiro.

Contudo, pode-se considerar a inscrição em Restos a Pagar como um dos aspectos de maior preponderância por parte da administração pública, visto que a mesma, quando realizada sem o planejamento devido, pode gerar distorções na gestão dos recursos públicos prejudicando as futuras administrações.

A legislação que trata do assunto, como a Lei Federal nº. 4.320/64 e a LRF estabelecem, respectivamente, a maneira pela qual deve ser feita a escrituração dos Restos a Pagar e os limites para sua inscrição, além de trazer as penalidades, caso haja descumprimento das imposições legais.

Nesse contexto, esse trabalho justifica-se por fazer uma análise do comportamento dos Restos a Pagar, nos municípios paraibanos de Bernardini Batista, Sousa e Triunfo no período de 1998 a 2007, sendo realizado através da observação dos balanços anuais, onde

foram observados dez anos, a fim de demonstrar como se comportavam antes da LRF/2000, e se esses municípios estão cumprindo o que a mesma preceitua em seu art. 42.

## **1.4 Procedimentos Metodológicos**

### **1.4.1 Classificação da pesquisa**

Para Beuren (2006, p. 53), "o termo procedimentos representa as diversas formas peculiares a que está subordinado cada objeto de pesquisa nas diversas etapas do método. A esse conjunto de métodos e procedimentos convencionou-se chamar metodologia da pesquisa."

De acordo com Raupp e Beuren (2006), a classificação da metodologia consiste em três categorias que são: pesquisa quanto aos objetivos, pesquisa quanto aos procedimentos e a pesquisa quanto à abordagem do problema. Quanto ao objetivo, esta se classifica como descritiva. E na concepção de Gil (1999, apud Raupp e Beuren, 2006, p. 81):

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativa está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados.

Como observado, a pesquisa é descritiva, pois se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, e o pesquisador não interfere nos mesmos.

Em relação aos procedimentos, o estudo configura-se como bibliográfica e documental, sendo estudado em várias obras no campo da administração pública, analisando a Lei nº 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000, além do Decreto nº 93.872/86 e outros documentos como artigos, revista e livros referentes ao tema pesquisado. Para Cervo e Bervian (1983, apud Raupp e Beuren, 2006, p. 86) a pesquisa bibliográfica:

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Diante disso, essa pesquisa foi realizada através de estudos bibliográficos, mediante coleta de material já elaborado e publicado sobre o tema da pesquisa como artigos eletrônicos, livros e revistas.

Segundo Silva e Grigolo (2002, *apud* Raupp e Beuren, 2006, p. 89),

A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar o mesmo papel.

Portanto, percebe-se que a pesquisa bibliográfica tem a finalidade de auxiliar o pesquisador através de conceitos selecionados de vários estudiosos da área, enquanto a documental se interessa em se posicionar em relação ao assunto que ainda não recebeu um tratamento analítico, devendo ser examinado conforme o objetivo do estudo. Conforme Bruyne, Herman e Schoutheete (1977, *apud* Raupp e Bauren, 2006, p.84) o estudo de caso:

O estudo de caso justifica sua importância por reunir informações numerosas e detalhada com vistas em apreender a totalidade de uma situação. A riqueza das informações detalhadas auxilia num maior conhecimento e numa possível resolução de problemas relacionadas ao assunto estudado.

Essa pesquisa foi realizada em um único estudo de caso, tendo em vista que contribuirá para alcançar a resposta do problema, com base nos dados coletados na sede da Prefeitura Municipal dos municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB.

A pesquisa quanto à abordagem do problema configura-se como qualitativa, visto que esse tipo de estudo permite que seja realizada uma análise intensa sobre determinado assunto.

Para Richardson (1999, *apud* Raupp e Beuren, 2006, p. 91): “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Do ponto de vista da abordagem do problema, utilizou-se o método qualitativo, pois não se empregará meios estatísticos que é característica da pesquisa quantitativa, e sim, de técnicas interpretativas que visam descrever e esclarecer o objeto da pesquisa.

#### **1.4.2 Procedimentos de coleta de dados**

A coleta de dados realizou-se através de Balanços anuais constantes nas Prefeituras Municipais de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB tais como: Balanço Geral do Município, demonstrativos contábeis como o Relatório de Gestão Fiscal (RGF) e Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), bem como outros documentos que possam ser úteis na análise, isso com o intuito de obter informações no período compreendido entre anos de 1998 a 2007, com a finalidade de esclarecer e embasar os objetivos e afirmações acerca da pesquisa.

#### **1.4.3 Universo da pesquisa**

Para alcançar o objetivo deste trabalho foram escolhidos os municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, verificando o comportamento orçamentário desses municípios ao longo do período estudado em relação aos Restos a Pagar, sobretudo, após o advento da LRF/2000.

Esses municípios situam-se no sertão paraibano e, de acordo com o IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) no ano de 2009, o município de Bernardino Batista possuía uma população de 3.315 mil habitantes e uma área de 51 Km<sup>2</sup>, o município de Sousa possuía uma população estimada em cerca de 65.930 mil habitantes e sua área territorial é cerca de 842 Km<sup>2</sup> e o município de Triunfo com uma população de 9.968 mil habitantes e uma área de 223 Km<sup>2</sup>.

Os três municípios analisados foram escolhidos devido ao fato de possuírem populações, áreas territoriais e condições econômicas distintas, sendo possível observar o comportamento dos gestores públicos em municípios com condições diferentes.

#### **1.4.4 Instrumento de coleta**

Na busca de atingir o que se propõe nesse trabalho é necessário analisar dados para chegar a uma conclusão, então é preciso definir o instrumento de coleta, no caso desse estudo em foco, foi coletado os dados na prefeitura municipal de cada município, precisamente no setor

de finanças, e no site da FINBRA – Secretaria do Tesouro Nacional, a fim de alcançar os resultados esperados.

Para tanto, no instrumento de coleta de dados foi evidenciado os balanços anuais de cada município, destacando os valores referentes aos Restos a Pagar, as despesas orçamentárias e as disponibilidades, para que diante desses dados fosse possível concluir a pesquisa.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Contabilidade Pública**

A Contabilidade Pública pode ser representada como um ramo da contabilidade geral que tem como objetivos proporcionar condições que permitam a captação, evidenciação e o controle dos fenômenos que afetam o patrimônio das entidades públicas, em observância às leis que a norteiam. (KOHAMA, 2006, p. 25).

De acordo com Andrade (2007, p. 5):

A contabilidade pública é uma especialização da Ciência Contábil que registra, controla e estuda os atos e fatos administrativos e econômicos operados no patrimônio de uma entidade pública, possibilitando a geração de informações, variações e resultados sobre a composição deste, auferidos por sua administração e usuários.

Para Lima (2006, p.13):

A contabilidade pública é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública, e, como ramo da contabilidade, oferecer à sociedade, de maneira transparente e acessível, o conhecimento amplo sobre a gestão da coisa pública.

Portanto, esse é o ramo da contabilidade que registra, apura e demonstra a execução dos orçamentos, evidenciando o patrimônio e suas variações, proporcionando o acompanhamento da situação da entidade pública de uma forma mais detalhada e precisa.

A Contabilidade Pública, segundo a Lei 4.320/64, é estruturada em quatro sistemas contábeis distintos, que interagem entre si, objetivando o acompanhamento orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

#### **2.1.1 Sistema Financeiro**

Segundo Kohama (2008, p. 26):

O sistema financeiro engloba todas as operações que resultem débitos e créditos de natureza financeira, das compreendidas e não compreendidas na execução orçamentária, que serão objetos de registro contábil apresentando no final do exercício o resultado apurado.

Para Bezerra Filho (2008), todas as contas do “disponível” pertencem ao sistema financeiro, e todas as outras contas que se relacionam com o “disponível”.

A Lei nº 4.320/64 justifica o registro do movimento extra-orçamentário, pois no em seu Art. 93: “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro individualização e controle contábil”.

Conforme observado, esse sistema está relacionado com o fluxo de caixa das entidades, sendo os recursos recebidos classificados como receita orçamentária, e os recursos de terceiros que transitarem pela entidade são classificados como receitas extra-orçamentárias.

### **2.1.2 Sistema Patrimonial**

Na concepção de Bezerra Filho (2008), o Sistema Patrimonial registra os fatos não-financeiros, controlando, a movimentação das contas do ativo permanente e do passivo permanente, evidenciando também o resultado patrimonial e o saldo patrimonial.

Segundo Kohama (2008, p. 26):

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registro sintético dos bens móveis e imóveis.

De acordo com a Lei 4.320/64 no seu art. 94 em relação ao Sistema Patrimonial: “haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”.

De acordo com o contexto, o Sistema Patrimonial consiste em registrar as entradas e saídas dos componentes do ativo permanente, compreendendo as contas relativas aos bens, direitos e obrigações das entidades públicas.



### **2.1.3 Sistema de Compensação**

O Sistema de Compensação registra e movimenta as contas representativas de direitos e obrigações decorrentes de contratos, convênios ou ajustes. A Lei 4.320/64 no seu art. 105 o considerou como contas de compensação, e quando forem elaborados os balanços no final do exercício, os saldos de suas contas serão incluídos no balanço do sistema patrimonial (KOHAMA, 2008).

Para Bezerra Filho (2008, p. 244):

O sistema de compensação é representado pelos atos praticados pelo administrador, que não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão vir a afetá-lo e, também, pelas contas de controle que proporcionam à administração um acompanhamento mais eficaz.

Portanto, o sistema de compensação é uma forma utilizada pelos administradores públicos com o intuito de tentar organizar os recursos financeiros da administração de forma que não afetem os recursos públicos de imediato, tentando assim, evitar desequilíbrio nas contas públicas.

### **2.1.4 Sistema Orçamentário**

No Sistema Orçamentário evidencia-se o registro contábil da receita e da despesa, de acordo com as especificações constantes da lei de orçamentos e dos créditos adicionais, assim no fim do exercício apresenta os resultados comparativos entre a precisão e a execução orçamentária, (Kohama, 2008).

Segundo Bezerra Filho (2008, p.177):

O Sistema Orçamentário é representado pelos atos e fatos de natureza orçamentária, tais como: previsão da receita, fixação da despesa, cancelamento de créditos, descentralização de créditos, empenho da despesa (atos), arrecadação da receita e liquidação da despesa.

Conforme observado, o Sistema Orçamentário visa o controle do orçamento público, evidenciando a arrecadação de receitas, sua previsão e execução, em valores efetivamente recolhidos e a fixação das despesas que são definidas com base na estimativa e na execução das receitas.

## **2.2 Campo de aplicação**

Nas palavras de Lima (2006, p. 14):

A contabilidade pública, regulada pela Lei nº 4.320/64, é aplicada às pessoas jurídicas de Direito Público (União, Estado, Municípios, suas autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo poder Público) e, excepcionalmente, às empresas públicas, quando essas fizerem emprego de recursos públicos constantes dos orçamentos anuais. No Brasil, a contabilidade Pública também é aplicada às entidades privadas que são financiadas por contribuições parafiscais, a exemplo das organizações do Sistema S (Sesi, Senai, Senac, Senar e similares).

Nos preceitos e conceitos de contabilidade pública citados outrora, observa-se que esse é um importante instrumento de controle e organização dos gastos dos administradores públicos, tem seu campo de atuação voltado aos entes da administração Pública Federal, Estadual, Distrital e Municipal, bem como Autarquias, Fundações Públicas, além de Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista que participem do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social.

## **2.3 Regimes Contábeis**

Regimes Contábeis podem ser definidos como normas que orientam o controle e o registro dos fatos patrimoniais, sendo utilizados para consolidar alguns Princípios e Convenções Contábeis geralmente aceitos, no tocante às premissas básicas adotadas no momento da escrituração contábil, a fim de resguardar a transcrição da realidade do fato contábil. ANDRADE (2007, p. 7)

### **2.3.1 Regime de Caixa**

Para Andrade (2006 p.32) o Regime de Caixa:

É aquele que destaca como receitas e despesas todas as entradas e saídas de recursos financeiros ou não, recebidos, pagos, arrecadados ou recolhidos, efetivamente, durante o exercício financeiro, independentemente de referir-se a créditos ou a débitos de outros exercícios. Portanto nota-se que as despesas empenhadas, mas não pagas, e as receitas lançadas, mas não recebidas, são automaticamente transferidas para o exercício financeiro seguinte.

Como observado, regime de caixa é o procedimento contábil pelo qual as despesas e as receitas são consideradas apenas após sua realização, ou seja, após o pagamento dos gastos e o recebimento das receitas.

### **2.3.2 Regime de Competência**

Segundo Andrade (2007, p. 8):

Regime contábil que se destaca com as movimentações orçamentárias pertencentes a fatos geradores efetivamente realizados dentro de um exercício, com o reconhecimento e a apropriação nesse exercício, repercutindo financeiramente no exercício seguinte. No Brasil, é o regime adotado para a despesa pública.

“Regime de Competência é aquele em que as receitas e as despesas são atribuídas aos exercícios de acordo com a real incoerência, isto é, de acordo com a data do fato gerador, e não quando são recebidos ou pagos em dinheiro”. (KOHAMA, 2006, p.32).

Nesse regime, os registros contábeis devem ser efetuados pela realização das despesas e receitas. Para isso, as despesas são registradas pela compra de bens ou serviços, e as receitas são lançadas pelas entregas de bens ou serviços, independentemente de pagamento ou recebimento.

### **2.3.3 Regime Misto**

O Regime Contábil Misto é aquele que mescla o regime de caixa e o regime de competência para a apuração dos resultados dos exercícios. No Brasil, a contabilidade das instituições públicas é regida por este regime misto ANDRADE (2007).

Segundo a Lei 4.320/64, em seu art. 35 determina o seguinte:

Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II- as despesas nele legalmente empenhadas

Observa-se que o primeiro inciso representa o Regime de Caixa, enquanto o segundo representa o Regime de competência. Destaca-se também, a contabilidade dos chamados "Restos a Pagar", os quais, pelo regime de competência, incorporam a despesa realizada no exercício financeiro. Cabe observar que essa orientação se refere à execução orçamentária e financeira, tendo em vista que a execução patrimonial se dará exclusivamente por regime de competência. ANDRADE (2007).

## **2.4 Administração Pública**

De acordo com Kohama (2008, p. 9), "Administração Pública é todo o aparelhamento do Estado, necessário à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas".

Para Peter e Machado (2003, p. 15):

A Administração Pública tem sua estrutura político-administrativa, em qualquer das esferas, ou seja, União, Estados, Municípios e Distrito Federal, composta de órgãos compreendidos como: Administração Direta ou centralizada e Administração Indireta ou descentralizada.

A administração pública é dividida em dois segmentos: administração direta ou centralizada e administração indireta ou descentralizada.

### **2.4.1 Administração Pública Direta**

De acordo com Andrade (2007, p.15): "A administração direta compreende o conjunto de atividades e serviços que são integrados na estrutura administrativa da Presidência da República, do Governo do Estado ou da Prefeitura Municipal".

Como se observa, a Administração Pública Direta se refere aos órgãos e serviços que estão diretamente ligados ao Poder Executivo, seja ele na esfera Federal, Estadual ou Municipal, como Secretarias de Governo e Ministérios, Poder Legislativo, Tribunais entre outros serviços.

### **2.4.2 Administração Pública Indireta**

Quanto a Administração Indireta, esta se refere aos serviços de interesse público deslocados do Estado para uma Entidade por ela criada ou autorizada. É formada por pessoas jurídicas de direito público ou privado que são as Autarquias, Empresas Públicas, Sociedades de Economia Mista e Fundações PETER e MACHADO (2003).

Para Andrade (2007): "A Administração Indireta caracteriza-se como a descentralização dos serviços públicos, por meio das Fundações Públicas, Autarquias, Empresas Públicas e Sociedade de Economia Mista, todas com personalidade jurídica própria, independência administrativa, orçamentária e financeira".

A Administração Indireta está relacionada com os órgãos e serviços que possuem independência administrativa e financeira em relação ao Poder Público, sendo constituídas por pessoas jurídicas de direito público ou privado.

## **2.5 Aspectos Gerais Sobre o Orçamento Público**

No entanto, o orçamento público constitui-se como uma ferramenta legal de planejamento do Estado, em que são apresentadas as receitas previstas e despesas fixadas que serão realizadas pelo ente, em um determinado período, objetivando a execução de programas de governo (manutenção e investimentos), bem como as transferências legais e voluntárias, os pagamentos de dívidas e outros encargos decorrentes da atividade estatal BEZERRA FILHO (2008).

De acordo com Lima (2006, P.18):

Orçamento Público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Conforme observado, o Orçamento Público é um ato administrativo, proposto pelo Poder Executivo e apreciado pelo Poder Legislativo, onde se encontram a estimativa das despesas a serem realizadas (fixadas) nos diversos programas de trabalho do Governo e as correspondentes receitas a serem arrecadadas, em suas diversas origens.

### **2.5.1 Princípios Orçamentários**

Os princípios orçamentários vêm definidos no art. 2º da Lei nº 4.320/64, dispondo que a Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, sendo esses princípios os da Unidade, Universalidade e Anualidade LIMA (2006).

O princípio da Unidade define que toda a estimativa de receita e despesa da Administração Pública esteja registrada em um único orçamento. Dessa forma, cada entidade de direito público deve apresentar um único orçamento, fundamentado em uma política orçamentária uniforme KOHAMA (2008).

O Princípio da Universalidade está estabelecido na Lei 4.320/64 nos artigos 3º, 4º, e 6º. Na qual deverá compreender todas as receitas e despesas necessárias à manutenção aos serviços públicos. Deverão ser incluídos os aspectos do programa de cada órgão, principalmente aqueles que envolvam qualquer transação financeira ou econômica KOHAMA (2008).

O Princípio da Anualidade ou denominado Periodicidade, refere-se às previsões de receita e despesa fazendo referência a um período limitado de tempo. O período de vigência do orçamento denomina-se exercício financeiro LIMA (2006).

O princípio do equilíbrio estabelece que o orçamento público deverá manter o equilíbrio financeiro entre a receita e a despesa pública. Isso quer dizer que o total da receita deve ser sempre igual ao total da despesa. Este princípio foi reforçado pela LRF, art. 4, I, a, que estabelece que a LDO disporá também sobre o equilíbrio KOHAMA (2008).

Dessa forma, observa-se que os princípios orçamentários visam normatizar a instituição e determinar os procedimentos que devem ser seguidos para elaboração e controle do orçamento, proporcionando interpretação uniforme das demonstrações financeiras no que se refere ao controle pelo Poder Legislativo.

### **2.5.2 Ciclo Orçamentário**

Para Lima (2006): "O ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do orçamento público, desde sua concepção até sua apreciação final".

O orçamento, embora seja anual, não pode ser concebido ou executado isoladamente do período imediatamente anterior e do posterior, pois sofre influências condicionantes daquele que o precede, assim como constitui uma base informativa para os futuros exercícios. KOHAMA (2008).

Portanto, o ciclo orçamentário representa todo um processo de desenvolvimento e aplicação do orçamento público para o período orçamentário, consubstanciado na elaboração, estudo, aprovação, execução e avaliação do mesmo.

### **2.5.3 Processo de Planejamento Orçamentário**

De acordo com Kohama (2006, p. 35), o sistema de planejamento integrado, no Brasil também conhecido como processo de planejamento orçamentário, consubstancia-se nos seguintes instrumentos:

- Plano Plurianual (PPA),
- Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)
- Lei de Orçamento Anual (LOA).

O orçamento público deve ser aplicado de forma coerente e responsável, o PPA juntamente com a LDO e a LOA são as principais determinações legais para construção desse orçamento, estando presentes na Constituição Federal no (Capítulo. II, as Finanças Públicas, Arts. 165 a 169, na Lei 4.324/64), na parte que estabelece as normas específicas sobre elaboração e organização orçamentária, e na (Lei Complementar 101/2000).

#### **2.5.3.1 Plano Plurianual (PPA)**

Para Lima (2006, p. 21):

O PPA é um planejamento com características orçamentárias e tem a duração de quatro anos, cuja vigência se estende até o final do primeiro exercício financeiro do mandato presidencial subsequente, objetivando garantir a continuidade dos planos e programas instituído pelo governo anterior.

De acordo com Kohama (2008, p. 35):

O Plano Plurianual é um plano de médio prazo, através do qual procura-se ordenar as ações do governo que levem ao atingimento dos objetivos e metas fixados para um período de quatro anos, ao nível de governo federal, e também de quatro anos ao nível de governos estaduais e municipais.

Como observado, o Plano Plurianual é um instrumento utilizado pelo administrador público, seja ele, Federal, Estadual ou Municipal para dirimir as diretrizes, objetivos e metas administrativas para as despesas de capital e para as relativas aos programas de duração continuada.

### **2.5.3.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO)**

Para Amorim (2008, p. 120):

A Lei de Diretrizes orçamentárias compreenderá as metas e prioridades da Administração Pública Federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento.

Acrescentando a esse entendimento, Pascoal (2006, p. 38) comenta algumas das alterações trazidas pela Lei nº. 101/2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão Fiscal:

A LRF trouxe uma série de inovações em relação à LDO. Aumenta seu conteúdo e a transforma no principal instrumento de planejamento para uma administração orçamentária equilibrada. Além das atribuições assinaladas no texto da CF, a LDO deverá, ainda, nos termos do ARTIGO 4º da LRF:

- a) dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas;
- b) aprovar normas para o controle de custos e a avaliação dos resultados dos programas financiados pelo orçamento;
- c) disciplinar as transferências de recursos a entidades públicas e privadas (ver artigo 26 da LRF);
- d) definir o resultado primário a ser obtido com vistas à redução do montante da dívida e das despesas com juros;
- e) estabelecer critérios e formas de limitação de empenho, caso ocorram os seguintes fatos: 1º- arrecadação da receita inferior a estimada, de modo a comprometer as metas de resultado primário e nominal; 2º- necessidade de se reconduzir a dívida aos limites estabelecidos;
- f) fixar, em percentual da Receita Corrente Líquida, o montante da Reserva de Contingência.

A Lei das Diretrizes Orçamentárias disciplina todas as ações do Governo Federal, e nenhuma despesa pública pode ser executada fora do Orçamento. As ações dos Governos



Estaduais e Municipais deverão estar registradas nas leis orçamentárias dos Estados e Municípios.

### **2.5.2.3 Lei Orçamentária Anual (LOA)**

Para Andrade (2007, p, 36):

A Lei Orçamentária Anual, também chamada Lei de Meios, é pois uma lei especial que contém a discriminação da receita e da despesa pública, de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo obedecendo os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

A LOA compreenderá conforme a Constituição Federal de 1988 no art. 165 § 5º, I, II, III:

- I – O orçamento fiscal referente aos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público;
- II – O orçamento de investimento das empresas em que o Estado, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto,
- III – O orçamento da seguridade, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta e indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Conforme observado, a Lei Orçamentária Anual é aplicada como um plano de trabalho para o exercício a que se refere, mostrando aos administradores públicos um conjunto de ações para realização, com o objetivo de atender nos recursos necessários à execução para uma melhor assistência e bem-estar da população.

### **2.6 Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)**

Aprovada no ano de 2000 pelo Congresso Nacional a LRF, introduziu novas responsabilidades para o administrador público com relação aos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos municípios, como limite de gastos com pessoal, proibição de criar despesas de duração continuada sem uma fonte segura de receitas, entre outros. A LRF introduziu a restrição orçamentária na legislação brasileira e estabelece a disciplina fiscal para os três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário).

Para Bezerra Filho (2008, p. 20):

A LRF destaca o planejamento como instrumento de uma efetiva gerência, o controle prévio e concomitante, a transparência e democratização das

informações e a responsabilização por descumprimento de metas e limites. E, ainda, para garantir a transparência, ressalta a contabilidade na condição de fator fundamental à produção e divulgação das informações para tomada de decisões e para o conhecimento, por parte da sociedade, conforme destacam os arts. 50 a 55, que dispõem no seu conjunto, sobre a escrituração contábil consolidada das contas das esferas de governo e da elaboração de relatórios da execução orçamentária e gestão fiscal.

A CF de 1988 foi regulamentada a partir da LRF, em seu

Art. 163. Lei complementar disporá sobre:

I – finanças públicas

II – dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo poder público;

III – concessão de garantias pelas entidades públicas;

IV – emissão resgate de títulos da dívida pública;

V – fiscalização das instituições financeiras;

VI – operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;

VII – compatibilização das funções das instituições oficiais de crédito da União resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

A LRF representa um instrumento que controla a receita e as despesas públicas, aplicando normas legais no uso e aplicação dos recursos públicos, preocupa-se com a transparência e gestão fiscal eficaz, trazendo resultados positivos, equilibrando as finanças e prevenindo os gastos excessivos, contribuindo com a sociedade para um bom desempenho do serviço público.

Pires (2006, p. 173, *apud*, Silva, 2008, p.25) ressalta a importância dessa lei com os seguintes comentários:

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros. O administrador público acostumado com os desmandes e irresponsabilidades sem punição passam (sic) a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo.

Para Pereira (2003, p.184, *apud* Silva, 2008, p. 25) a lei complementar trouxe algumas vantagens, conforme destaca nos comentários a seguir:

As principais vantagens notadas na LRF são a criação de um instrumento necessário para planejamento e controle das finanças públicas, dando transparência às contas dos entes da Federação e, conseqüentemente,

facilitando o controle da sociedade sobre o governo, permitindo uma melhor avaliação da gestão dos prefeitos, governadores e do Presidente da República ao reduzir fortemente os passivos financeiros, além de permitir a participação da população na discussão da LDO e proposta orçamentária, ajudando a direcionar a ação do governo ao interesse da sociedade e impedindo que sejam transferidas heranças financeiras desastrosas de uma gestão para outra.

Nesse contexto a lei de LRF representa um verdadeiro marco na história do país, pois, conseguiu facilitar o acesso de informações referentes aos gastos públicos a população, além de colocar freios nos administradores públicos que antes de sua edição não possuíam limites bem determinados na legislação quanto aos gastos públicos que eram realizados, deixando despesas empenhadas e sem a devida provisão de fundos para os gestores futuros.

## **2.7 Receitas públicas**

De acordo com Andrade (2007, p. 51):

Define-se como todo e qualquer recolhimento aos cofres públicos em dinheiro ou outro bem representativo de valor que o governo tem direito de arrecadar em virtude de leis, contratos, convênio e quaisquer outros títulos, de que seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertençam.

Dessa forma, compreende-se que as receitas públicas podem ser definidas como todo ingresso de recursos financeiros nos cofres do governo que tem como objetivo, proporcionar os subsídios necessários para a manutenção do Poder Público.

Nesse contexto Silva (2004, p. 103) afirma que:

Para fazer face a suas necessidades, o Estado dispõe de recursos ou rendas que lhe são entregues pela contribuição da coletividade. O conjunto desses recursos constitui a denominada receita pública e com ela o Estado vai enfrentar todos os encargos com a manutenção de sua organização, com o custeio de seus serviços, com a segurança de sua soberania, com as iniciativas de fomento e desenvolvimento econômico e social e com seu próprio patrimônio.

Compreende-se, dessa forma, que a receita pública origina-se do processo de arrecadação do Estado, feita junto à coletividade que tem como objetivo, manter as atividades básicas do governo, além de custear os serviços e promover o desenvolvimento econômico e

patrimonial. As Receitas Públicas classificam-se em dois grupos bem definidos, sendo essas, as Receitas Orçamentárias e Receita Extra-Orçamentária.

### **2.7.1 Receitas Orçamentárias**

No tocante as Receitas Orçamentárias, Kohama (2008, p. 62), "preceitua que é a receita consubstanciada no orçamento público, consignada na Lei Orçamentária, cuja especificação deverá obedecer à discriminação constante do Anexo nº 3, da Lei Federal nº 4.320/64".

A Lei Federal nº 4.320/64, diz que:

A Receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º São Receitas Correntes as receitas tributária, patrimonial, industrial e diversas e, ainda as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o superávit do Orçamento Corrente.

§ 3º O superávit do Orçamento Corrente resultante do balanceamento dos totais das receitas e despesas correntes, apurado na demonstração a que se refere o Anexo nº 1, não constituirá item da receita orçamentária.

Pode-se observar através das previsões das Receitas Orçamentárias, sendo essas Receitas Correntes ou de Capital, que o poder público procura organizar suas despesas em relação à elaboração da Lei Orçamentária que especificará os gastos da administração pública, tendo sempre para esses, uma previsão determinada de fundos.

### **2.7.2 Receitas Extra-Orçamentária**

Nesse sentido, Pascoal (2006, p. 89) diz que as receitas extra-orçamentárias "compreendem os ingressos financeiros ou créditos de terceiros que não integram o orçamento público e que constituirão compromissos exigíveis do ente como simples depositário. Ex: cauções". Amorim (2008, p.36) complementa esse entendimento afirmando que:

As receitas extra-orçamentárias não afetam o resultado econômico, mais tão somente a execução financeira e não podem ser consideradas como disponibilidade para efeito de cobertura de despesas. Na realidade, estes

recursos não pertencem à instituição sendo que esta detém a guarda provisória dos mesmos.

Compreende-se, com isso, que receita extra-orçamentária é aquela parte da arrecadação do Poder Público, que chegam aos cofres públicos, mais que não consta do orçamento e compreende as entradas em dinheiro ou créditos de terceiros, de que o Estado é devedor como simples depositário ou como agente passivo da obrigação. São entradas compensatórias.

## **2.8 Despesas públicas**

Para Andrade (2007, p. 68):

Constitui-se de toda a saída de recursos ou de todo pagamento efetuado, a qualquer título, pelos agentes pagadores para saldar gastos fixos na Lei de orçamentos ou em lei especial e destinados à execução dos serviços públicos entre eles custeios e investimento, além dos aumentos patrimoniais, pagamento de dívidas, devolução de importâncias recebidas a títulos de caução, depósitos e consignações.

Dessa forma, as despesas públicas representam os gastos realizados pelo Poder Público, devendo, efetivamente, estarem enquadrados dentro dos preceitos determinados pela lei orçamentária.

As despesas públicas são classificadas em dois grandes grupos, sendo esses: Despesa Orçamentária e Despesa Extra-Orçamentária KOHAMA (2008).

### **2.8.1 Despesas Orçamentárias**

Segundo Kohama (2008, p. 88):

Despesa Pública Orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa. Não podendo realizar sem crédito orçamentário correspondente; em outras palavras, é a que integra o orçamento, despesa discriminada e fixada no orçamento público.

Dessa forma, Despesa Orçamentária pode ser entendida como o conjunto dos gastos ou compromissos assumidos com os recursos governamentais, fixado e discriminado no

orçamento público, através de créditos autorizados por agentes públicos para a execução de uma finalidade.

### **2.8.2 Despesas Extra-Orçamentárias**

De acordo com Andrade (2007, p. 90):

São os pagamentos realizados pela Administração Pública e que não dependem de autorização legislativa. Tais pagamentos correspondem à restituição ou entrega de valores recebidos como cauções, depósitos, consignações e outros, criando uma obrigação quando da entrada da receita.

As referidas despesas configuram-se como um conjunto de dispêndios realizados pelo Estado, com vistas ao cumprimento das obrigações não previstas no orçamento que derivam de restituições de valores e criam uma obrigação de entrada de receita para pagamento dessas obrigações.

### **2.9 Restos a Pagar**

Os Restos a Pagar, como descrito no Art. 36 da Lei nº 4.320/64 e nos arts. 35 e 67 do Decreto 93.872/86, consideram-se como despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Decorrente do regime de competência (art. 36 da Lei 4.320/64) as despesas devem ser contabilizadas conforme o seu exercício.

Para Kohama (2008, p. 129):

Embora empenhada, a despesa não paga será considerada restos a pagar, constituindo-se uma operação apenas de caráter financeiro, uma vez que orçamentariamente, a despesa deve ceder liquidada e executada, conseqüentemente, compor o montante da despesa realizada para efeito de encerramento de exercício.

Os Restos a Pagar inscritos caracterizam-se como despesas com ações e serviços públicos tanto na União, nos Estados e nos Municípios, desde que atendam o exposto no art. 42 da LRF, que limitam a inscrição de Restos a Pagar à disponibilidade financeira do ente na data do encerramento do seu exercício financeiro. Quanto a sua natureza, os Restos a Pagar são classificados em processados e não processados.

### **2.9.1 Restos a Pagar Processados**

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor que, por sua vez, ao fornecer o material, prestou o serviço ou executou a obra, sendo a despesa considerada liquidada por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente a liquidação, estando na fase de pagamento KOHAMA (2008) .

Para Lima (2006, p. 49):

São restos a pagar processados as despesas em que o credor já tenha cumprido suas obrigações, entregando o material, prestado os serviços ou executado a etapa da obra, dentro do exercício, tendo, portanto, direito líquido e certo, estando em condições de pagamento imediato. Representam os casos de despesas já liquidadas, faltando apenas o pagamento.

Compreende-se com isso que esse recebimento do objeto do empenho é a entrega do bem adquirido ou da prestação do serviço contratado pelo órgão público em questão, materializando assim a liquidação do empenho, porém sem a ocorrência do pagamento da obrigação.

### **2.9.2 Restos a Pagar não processados**

De acordo com Lima (2006, p. 49): “São restos a pagar não processados as despesas que dependem, ainda, da prestação do serviço ou do fornecimento do material, ou seja, cujo direito do credor não foi apurado. Representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas”.

Estabelece o art. 37 da Lei Federal nº 4.320/64 que:

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 poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.

Sendo assim, entendendo-se por restos a pagar não processados, aquelas obrigações que não ocorreram através do credor, que depende ainda da prestação do serviço ou do fornecimento do material. Representam, portanto, as despesas ainda não liquidadas.

### 2.9.3 Pagamento

É no Pagamento das despesas inscritas em Restos a Pagar que as obrigações perante os credores, serão cumpridas pelo Poder Público, entregando-se efetivamente o numerário correspondente a dívida, sendo está quitada.

Para Bezerra Filho (2008), o pagamento de despesa inscrita em Restos a Pagar, seja Processada ou Não-Processada, deve ser realizado, preferencialmente, no ano seguinte ao da sua inscrição, com base na liquidação da despesa, ou seja, a partir da entrega do objeto do empenho.

Segundo Mota (2006, p. 136, *apud*, Silva, 2008, p. 52) para o pagamento de Restos a Pagar deverão ser adotados os seguintes procedimentos:

O pagamento de restos a pagar, ou seja, dos empenhos inscritos em restos a pagar, ocorre no ano seguinte ao da inscrição, devendo envolver dois elementos patrimoniais – dinheiro e obrigações a pagar – representados pelas contas bancos e restos a pagar. Perceba que, no ano da inscrição, já foi registrada a despesa, fato que afetou o patrimônio líquido naquele momento. Portanto, agora basta contabilizar simplesmente o movimento de saída de dinheiro e a conseqüente baixa do valor dos restos a pagar, isto é, registrar a baixa do ativo e do passivo, sem necessitar envolver qualquer conta de resultado.

De acordo com Andrade (2007) depois de confirmada a liquidação geral o crédito para o credor, as inscrições de restos a pagar têm o prazo de um ano, contado da constituição de seu crédito, para reclamar administrativamente o respectivo pagamento.

### 2.9.4 Cancelamento

Segundo Bezerra Filho (2008); os valores inscritos e não-pagos deverão ser cancelados pela Unidade Gestora, quando se extingue a obrigação do Estado perante o credor, seja pela prescrição do direito ou pelo não-cumprimento da fase da liquidação.

Sendo assim, esse procedimento de cancelamento é adotado quando a obrigação não é paga no exercício seguinte, conforme preceitua o artigo 69 do Decreto nº 93.872/86.

Art. 69 Após o cancelamento da inscrição da despesa como resto a pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta dotação destinada à despesa de exercícios anteriores.



Dessa forma, quando a inscrição em restos a pagar é cancelada, o pagamento dessa obrigação fica condicionado à dotação do orçamento vigente, dentro da conta de despesas de exercícios anteriores e não do exercício no qual foi inscrito, como reza o regime de competência.

### **2.9.5 Prescrição**

A inscrição em Resto a Pagar tem validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Assim, conforme o Decreto nº 93. 872/86 em seu Art. 68.

A inscrição de despesas com Restos a Pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão das condições da nota de empenho desde que satisfaça as condições estabelecidas neste decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Embora como observado, a inscrição em Restos a Pagar tenha validade de um ano, de acordo com o Art. 70 do Decreto nº 93. 872/86:

Art. 70 Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos restos a pagar.

Como se pode observar, a Prescrição referente ao direito do credor ocorre em cinco anos, contados a partir da data da inscrição, excetuando-se os casos em que haja interrupções decorrentes de atos judiciais.

### 3 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Para atingir os objetivos traçados no trabalho são descritos os resultados da análise do que foi declarado em estudo, foram anexados os demonstrativos da apuração dos Restos a Pagar e as disponibilidades no período compreendido entre os anos de 1998 a 2007 nos municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo.

Verificando os balanços, buscou-se demonstrar as mudanças ocorridas em relação aos Restos a Pagar, para tanto, foram analisados gráficos e tabelas baseados nas demonstrações orçamentárias e financeiras dos Municípios citados.

#### 3.1 Discriminação dos valores correspondentes as Despesas Orçamentárias

Nesse tópico serão evidenciados as despesas orçamentárias dos municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, para que se possa ter uma idéia da evolução dos gastos desses entes públicos no decorrer do período estudado, e observar a sua variação depois da implantação da LRF/2000.

Quadro 1 - Valores correspondentes às Despesas orçamentárias dos Municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB.

Ano	Bernardino Batista	Sousa	Triunfo
1998	1.479.428,87	10.077.334,00	2.597.299,42
1999	1.907.524,10	11.364.383,00	3.045.780,65
2000	2.112.011,92	12.524.005,00	3.196.251,81
2001	2.290.584,72	15.321.159,00	3.697.383,09
2002	3.363.065,30	15.895.096,52	3.542.608,68
2003	2.917.251,24	27.780.809,28	4.219.306,90
2004	3.966.974,24	34.364.717,42	4.546.571,23
2005	4.293.784,84	38.851.508,00	5.222.219,47
2006	5.047.888,07	40.305.783,46	6.316.759,67
2007	6.504.109,72	47.030.038,26	6.847.084,76

Fonte: Balanço Anual do Município de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB

Como observado no Quadro 1, onde constam dados das despesas orçamentárias dos municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo, verificou-se a ocorrência de um aumento significativo dessas despesas no decorrer do período estudado, com exceção do ano de 2003 no município de Bernardino Batista e do ano de 2002 no município de Triunfo, onde se pode constatar uma pequena queda em relação às despesas realizadas pelos mesmos no ano anterior.

Portanto, o Quadro 1 demonstra que, mesmo após o advento da LRF, as despesas dos entes públicos em estudo continuaram aumentando de forma até exagerada, sobretudo, no município de Sousa, onde a partir de 2002 esses gastos superaram e muito os anos anteriores.

Para uma melhor visualização da evolução das despesas, realizadas pelos municípios analisados, apresenta-se um gráfico das despesas orçamentárias.

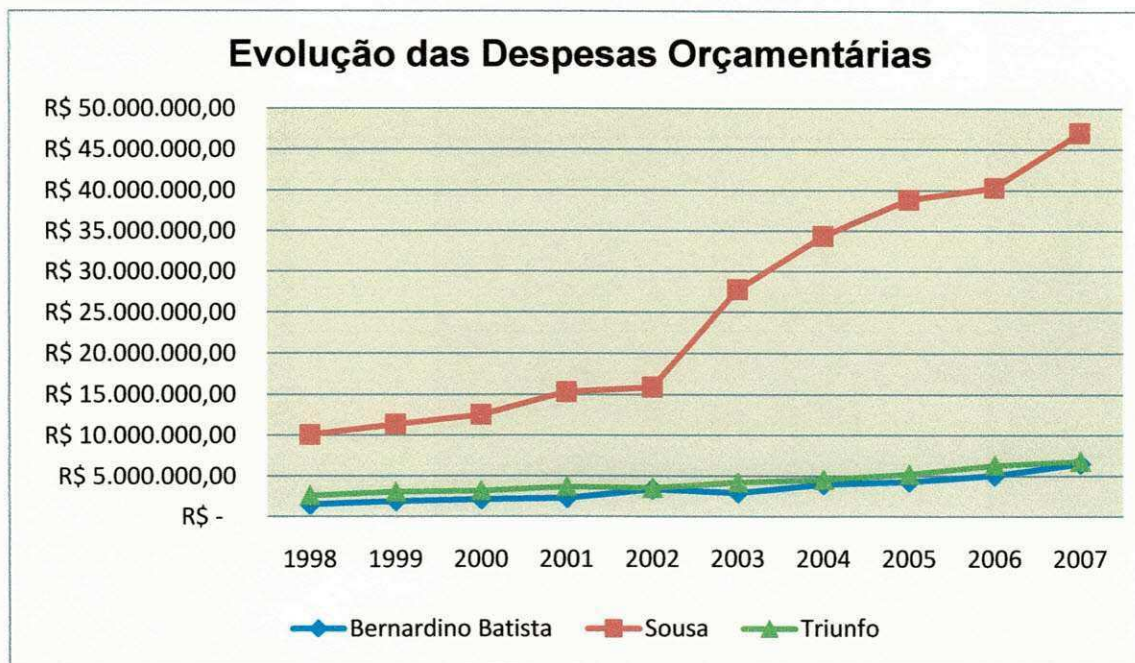


Gráfico 1 - Evolução da Despesa Orçamentária dos Municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB - Período: 1998 a 2007

Fonte: Balanço Anual do Município de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo/PB

O Gráfico 1 demonstra a evolução no volume de despesa orçamentária realizado pelos municípios, além de trazer as variações ocorridas no valor total das despesas no período estudado entre os anos 1998 a 2007, onde fica evidente a elevação dos gastos realizados pelos mesmos.

No município de Bernardino Batista, que é o menor dos municípios analisados, com uma população de 3.315 mil habitantes e uma área de 51 Km<sup>2</sup>, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística- IBGE de 2009, ocorreu um aumento significativo das despesas orçamentárias de aproximadamente 440% por cento, nos dez anos que foram analisados.

O aumento das despesas orçamentárias no município de Sousa, que possui a maior população dos municípios que foram estudados, com cerca de 65.930 mil habitantes, e uma área de 842 Km<sup>2</sup>, segundo dados do IBGE-2009, onde a elevação no volume de despesas

orçamentárias realizado atingiu um percentual de 467% de aumento, ou seja, quase cinco vezes o que estava sendo gasto no início do período estudado.

No que se refere ao município de Triunfo, que possui uma população de 9.968 mil habitantes, e uma área de 223 Km<sup>2</sup>, segundo o IBGE-2009, percebe-se uma elevação 264% por cento, nos gastos municipais no decorrer dos dez anos que foram observados.

### 3.2 Discriminações dos valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados

Este ponto tem como objetivo observar o comportamento do montante inscrito em Restos a Pagar processados, que são despesas orçamentárias que já percorreram os estágios de empenho e liquidação, restando pendente apenas o estágio do pagamento, na tabela não foi colocado os Restos a Pagar não processados, devido a esses empenhos corresponderem a valores que são cancelados no final de cada exercício.

Quadro 2 - Valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados dos municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB

1998	44.450,45	4.028.372,00	195.119,69
1999	46.239,61	3.854.567,00	48.794,87
2000	37.134,99	3.327.953,00	172.411,85
2001	-	1.310.286,00	51.989,33
2002	308.704,44	1.556.975,97	73.374,31
2003	124.632,85	1.448.345,03	34.311,02
2004	34.609,03	1.406.466,41	96.758,91
2005	49.044,12	1.541.158,00	9.930,52
2006	80.114,18	2.483.108,08	108.109,95
2007	124.507,11	2.341.553,98	148.093,88

Fonte: Balanço Anual do Município de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB

O Quadro 2 traz os valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados de cada município, vale salientar que, como os dados foram obtidos junto ao banco de dados FINBRA – Secretaria do Tesouro Nacional, podem ter ocorrido algumas falhas.

Em termos de valores absolutos, é possível verificar pelo exposto no quadro 2, que entre os três entes públicos aquele que apresentou maior volume e variação em relação aos restos a pagar processados, foi o município de Sousa e aquele que apresentou uma menor variação, apesar de não ser o menor município estudado em termos de população, foi o município de Triunfo.



O Gráfico 2 a seguir, permite uma melhor visualização da evolução dos Restos a Pagar Processado dos municípios em estudo.



Gráfico 2 Evolução dos Restos a Pagar Município de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo Período: 1998 a 2007

Fonte: Balanço Anual do Município de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo/PB

O Gráfico 2 permite visualizar a evolução do total dos restos a pagar dos três municípios, sendo possível observar que o volume inscrito em Restos a Pagar sofreu diversas variações ao longo do período em que foi analisado, sendo que, no município de Sousa ocorreram as maiores variações, atingindo o seu ponto mais alto no ano de 1998.

O município de Bernardino Batista/PB, apesar de ser um município pequeno, apresentou como constatado no gráfico 2 variação excessiva no volume inscrito nos restos a pagar, podendo ser destacado o fato da inexistência de dados referentes ao ano de 2001, e o elevado montante constante no ano de 2002, onde os Restos a Pagar atingiram seu maior patamar. No que se refere ao município de Triunfo, verifica-se que, como nos outros dois municípios, existiram muitas variações, podendo ser destacando o ano de 1998 onde teve o maior valor inscrito em restos a pagar processados e em 2005, onde teve o menor deles.

Ao se analisar os valores inscritos em restos a pagar processados dos três municípios, representados no Gráfico 2, percebemos que esses valores começam a sofrer uma diminuição acentuada a partir do ano de 2000, logo após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal que impõe diversas restrições com relação à inscrição em restos a pagar, visando uma maior responsabilidade na gestão fiscal, ou seja, os gestores estão

sendo obrigados a se adequar aos parâmetros nela traçados, apesar de ainda não estarem em total conformidade com a referida lei.

### **3.3 Discriminação dos Restos a Pagar Processados e as disponibilidades**

Este tópico tem a finalidade de responder ao objetivo geral a que se propôs este trabalho, que é analisar se os municípios paraibanos de Bernardino Batista, Sousa e Triunfo em sua execução orçamentária, vêm cumprindo o que determina a LRF/2000 em relação aos Restos a Pagar, no período compreendido entre os anos de 1998 a 2007.

Para tanto será evidenciado os valores correspondentes aos Restos a Pagar Processados e as disponibilidades referentes aos três municípios, sendo os mesmos analisados separadamente, para que se possa ter uma visão geral do comportamento desses municípios em relação aos restos a pagar.

Em conformidade com a LRF, em seu art. 42, que dispõe: é vedado ao titular de poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa 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.

A Lei nº 4.320/64 (BRASIL, 1964) já fazia limitações nesse sentido no artigo 59. No entanto, tais limitações eram específicas para os municípios, ficando os prefeitos proibidos de empenhar mais do que o duodécimo da despesa prevista no último mês do mandato e também de o município assumir, no mesmo período, compromissos financeiros para execução depois do término do mandato do prefeito, reputando como nulos e de nenhum efeito os empenhos praticados nessas condições, sem prejuízo da responsabilidade do prefeito sobre os valores empenhados, ressalvados os casos comprovados de calamidade pública.

No entanto, as vedações do art. 42 da LRF/2000, são mais abrangentes, pois como já observado obrigam todos os titulares de poder ou órgãos referidos no artigo 20 e são mais rigorosas.

Nesse sentido, as Tabelas abaixo têm o intuito de confrontar o valor inscrito em restos a pagar processados com o total das disponibilidades financeiras para o pagamento dessas obrigações durante o período estudado, de maneira a avaliar qual o percentual dos restos a pagar que está sendo pago com as disponibilidades.

A tabela 1 evidencia o confronto entre restos a pagar processados e as disponibilidades existentes, evidenciando também em percentual os valores correspondentes as disponibilidades deixadas pelos gestores do município de Bernardino Batista/PB para honrar com os restos a pagar.

Tabela 1 - Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades do Município de Bernardino Batista/PB.

Ano	Restos a Pagar Processados	Disponibilidades	%DP/RP
1998	44.450,45	38.139,79	86%
1999	46.239,61	38.112,78	82%
2000	37.134,99	38.220,41	103%
2001	-	51.463,58	100%
2002	308.704,44	380.196,14	123%
2003	124.632,85	298.159,41	239%
2004	34.609,03	33.622,97	97%
2005	49.044,12	194.332,77	396%
2006	80.114,18	164.950,41	206%
2007	124.507,11	220.354,60	177%

Fonte: Balanço Anual do Município Bernardino Batista/PB

Como podemos observar na tabela 1 o município de Bernardino Batista/PB, nos anos de 1998 e 1999 antes do surgimento da LRF, não deixava disponibilidades de caixa suficiente para cumprir com as obrigações em relação aos Restos a Pagar, apresentando nesses anos um percentual aproximado de 86% e 82% por cento, respectivamente de disponibilidade para cumprir os Restos a Pagar, ou seja, um déficit de 14% e 18% por cento respectivamente para o exercício seguinte.

Com o advento da LRF/2000, o município de Bernardino Batista/PB procurou se adequar aos preceitos legais constantes no art. 42 da referida lei, descumprindo apenas no ano de 2004, deixando Restos a Pagar sem a devida disponibilidade de caixa, e mesmo assim, com um pequeno déficit de apenas 3% por cento do valor que seria necessário para cumprir com as obrigações.

O Gráfico 3 a seguir representa melhor o confronto entre os valores correspondente aos Restos a Pagar e as Disponibilidades do município de Bernardino Batista/PB.





Gráfico 3 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Bernardino Batista/PB - Período: 1998 a 2007

Fonte: Balanço Anual do Município Bernardino Batista/PB

Conforme observado no Gráfico 3, os gestores do município de Bernardini Batista dos dez anos analisados, não deixaram disponibilidades nos três primeiros anos, destacamos também que não constam dados referentes aos Restos a Pagar do ano de 2001, e que nos anos de 2002, 2003, 2005, 2006 e 2007 as disponibilidades foram mais que suficientes para cumprir com as obrigações referentes aos Restos a Pagar.

A tabela 2 abaixo discrimina os valores correspondentes aos restos a pagar processados e as disponibilidades do município de Sousa/PB.

Tabela 2 - Confronto entre Restos a Pagar e Disponibilidades do Município de Sousa/PB.

Ano	Restos a Pagar Processados	Disponibilidades	%DP/RP
1998	4.028.372,00	127.143,00	3%
1999	3.854.567,00	374.677,00	10%
2000	3.327.953,00	649.967,00	20%
2001	1.310.286,00	1.355.110,00	103%
2002	1.556.976,97	533.217,20	34%
2003	1.448.345,03	437.504,19	30%
2004	1.406.466,41	649.152,95	46%
2005	1.541.158,00	789.022,00	51%
2006	2.483.108,08	1.074.304,92	43%
2007	2.341.553,98	1.032.750,44	44%

Fonte: Balanço Anual do Município de Sousa/PB



Na tabela 2 pode-se observar que no município de Sousa as disponibilidades existentes para cumprir as obrigações referentes aos restos a pagar, só foram respeitadas no ano de 2001, quando representaram um percentual de 103% de disponibilidades, sendo visível que nos demais anos não foi respeitado o preceito do art. 42 da LRF/2000.

O Gráfico 4 a seguir traduz melhor os números representados na tabela 2 em relação aos Restos a Pagar Processados e as Disponibilidades do município de Sousa/PB.



Gráfico 4 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Sousa - Período: 1998 a 2007  
Fonte: Balanço Anual do Município de Sousa/PB

Ao analisar o Gráfico 4, observa-se que a maior incidência dos restos a pagar ocorreu no ano de 1998, quando as disponibilidades só conseguiram pagar 3% das obrigações, demonstrando alto nível de endividamento da entidade.

No entanto, a partir de 2000, quando a citada lei foi implantada, observa-se uma queda acentuada nos montantes dos restos a pagar e um conseqüente aumento das disponibilidades que chegaram a ultrapassar o valor dos restos a pagar no ano de 2001, demonstrando, de certa forma, a busca pela adequação dos gestores públicos aos preceitos legais existentes na LRF/2000.

Entretanto, apesar dessa tendência de diminuição dos Restos a Pagar, foi constatada a falta de disponibilidades para o total pagamento dos mesmos em nove dos dez anos estudados, ou seja, conforme observado o município de Sousa vem descumprindo o que determina o art.42 da LRF/2000.

A tabela 3 evidencia os valores referente à confrontação dos Restos a Pagar Processados e as Disponibilidades do município de Triunfo/PB

Tabela 3- Confronto entre Restos a Pagar e as Disponibilidades do Município de Triunfo /PB.

Ano	Restos a Pagar Processados	Disponibilidades	%DP/RP
1998	195.119,69	86.991,33	45%
1999	48.794,87	105.877,12	217%
2000	172.411,85	327.977,18	190%
2001	51.989,33	198.900,27	383%
2002	73.374,31	373.454,34	509%
2003	34.311,02	126.763,56	369%
2004	96.758,91	110.065,29	114%
2005	9.930,52	156.382,05	157%
2006	108.109,95	215.642,18	199%
2007	148.093,88	405.692,57	274%

Fonte: Balanço Anual do Município de Triunfo/PB

Na tabela 3, observa-se que o município de Triunfo, apenas no ano de 1998 não deixou disponibilidades suficientes para cumprir suas obrigações, nos demais períodos foram respeitado o que determina o art. 42 da LRF, mesmo no ano de 1999 onde a referida lei ainda não tinha sido implantada o município deixou disponibilidades suficientes.

O Gráfico 5 a seguir visualiza melhor as informações prestadas na tabela 5 sobre os Restos a Pagar Processados e as Disponibilidades do município de Triunfo/PB

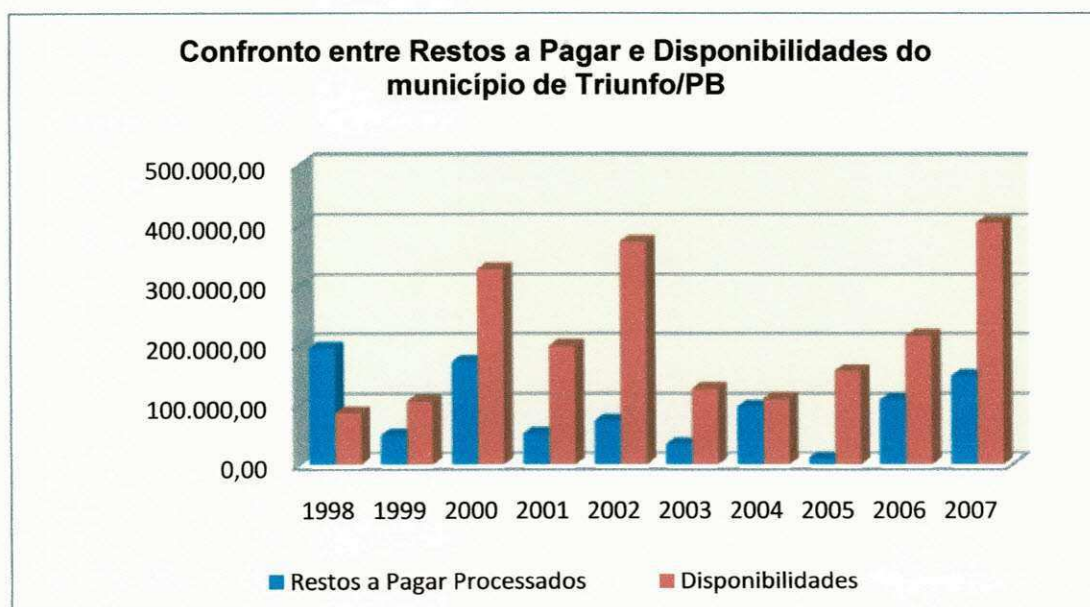


Gráfico 5 - Confronto: Restos a Pagar X Disponibilidades Município de Triunfo/PB - Período: 1998 a 2007.

Fonte: Balanço Anual do Município de Triunfo/PB

No Gráfico 5, pode-se visualizar que o município de Triunfo, dentre os três analisados, foi o único que sempre cumpriu o que determina art. 42 da LRF/2000, pois sempre deixou disponibilidades para honrar com suas obrigações, dos dez anos verificados percebe-se que apenas no ano de 1998 o município não deixou disponibilidades suficientes para cumprir suas obrigações em relação aos restos a pagar, todavia, nesse ano a LRF ainda não existia.

#### **4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente estudo buscou realizar uma análise da inscrição dos restos a pagar nos municípios de Bernardino Batista/PB, Sousa/PB e Triunfo/PB, entre os anos de 1998 e 2007, visando avaliar o comportamento desses entes públicos quanto às disponibilidades, antes e depois da LRF/2000.

Com o intuito de obter resultados auferíveis, foi realizada uma análise descritiva visando mensurar os níveis percentuais atingidos pelos restos a pagar e despesas orçamentárias, além de dados relativos à evolução e confronto entre os restos a pagar e as disponibilidades desses municípios que foram objeto da pesquisa.

Portanto, foi necessário fazer um levantamento dos montantes que foram inscritos nas contas em relação às despesas orçamentárias, restos a pagar e disponibilidades, durante o período analisado.

Diante disso, pode-se constatar dentre os três entes públicos analisados o único município que sempre organizou seus gastos de forma que houvesse disponibilidades suficientes para honra suas despesas, foi o município de Triunfo, que durante todo o período estudado apenas no ano de 1998, não organizou suas contas de forma que houvesse disponibilidades suficientes para sanar suas dívidas.

Já por outro lado, o município de Sousa/PB, durante todo o período analisado, e mesmo após o advento da LRF/2000, apenas no ano de 2001, deixou disponibilidades de caixa suficiente para honra seus compromissos em relação aos restos a pagar, ou seja, descumprido o que determina o art. 42 da referida lei.

Em relação ao município de Bernardino Batista/PB, pode-se constatar, que antes do advento da lei de responsabilidade o município não deixava disponibilidades suficientes para cumprir os restos a pagar, vindo apenas a partir de 2000, a se organizar, tendo apenas no ano de 2004, desrespeitado o que determina a referida lei, não deixando disponibilidades de caixa suficiente.

Portanto, em resposta a problemática deste trabalho monográfico, conclui-se que os municípios de Bernardino Batista/PB e Triunfo/PB, após o advento da LRF/2000, conseguiram de certa forma se adequar aos preceitos legais da referida lei.

Já em relação ao município de Sousa/PB, foi constatada uma diminuição em relação aos restos a pagar ao longo dos anos, observando assim, uma melhora no sentido de



adequação a lei, já que houve um aumento significativo das disponibilidades para cumprir os restos a pagar processados.

Diante do que foi analisado, pode-se constatar que após a promulgação da LRF, apenas o município de Sousa/PB, descumpriu efetivamente a legislação que regula a inscrição em restos a pagar em nove dos dez anos analisados, mas manteve-se em um percentual bem abaixo dos anos que antecederam a Lei 101/00, o que mostra que os gestores estão tentando se adequar ao que reza a mesma.

Por fim, pode-se inferir que a observância do cumprimento do que preceitua a LRF, com relação à inscrição dos restos a pagar, é extremamente importante para a organização das políticas públicas, pois, a extrapolação dos limites dessa conta, cria um orçamento paralelo, o que compromete a utilização dos recursos públicos, prejudicando os futuros gestores e impossibilitando o desenvolvimento do município.

Com intuito de engrandecer trabalhos futuros sobre restos a pagar, constatou-se a necessidade de aplicação de um questionário com prefeitos e contadores dos municípios que forem analisados, de forma que essas pessoas comentem a respeito das dificuldades enfrentadas pelos municípios para se adequar ao que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal.

## REFERÊNCIAS

- AMORIM, Maria do Socorro Gomes de. **Contabilidade Pública para concursos e graduação em ciências contábeis**, controle da administração pública, auditoria governamental, responsabilidade fiscal: lei de responsabilidade fiscal e lei 4.320/64, comentadas. São Paulo: Ícone, 2008.
- ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade Pública na Gestão Municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- BEUREN, Ilse Maria (Org.) *et al.* **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006
- BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública**. 2. ed. São Paulo: Campus. 2008.
- BRASIL. **Decreto Nº 93.872, de 23 de Dezembro de 1986**. Dispõe Sobre a Unificação dos Recursos de Caixa do Tesouro Nacional, Atualiza e Consolida a Legislação Pertinente e dá Outras Providências.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 04 de Maio de 2000**. Estabelece Normas de Finanças Públicas Voltadas Para a Responsabilidade da Gestão Fiscal. 2000.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de Março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, Estados e Distrito Federal. 1964.
- IBGE. Diretoria de Pesquisas. Coordenação de Contas Nacionais.  
<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/topwindow.htm?1> Acesso em: 19 de set. de 2010.
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública. Teoria e Prática**. 10.ed. São Paulo: Atlas.2008.
- LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública**. 2.ed. São Paulo: Atlas.2006 Municipal. 2. ed. São Paulo, 2003.
- MOTA, F. G. L. **Curso básico de contabilidade pública**. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.
- PASCOAL, Valdecir Fernandes. **Direito Financeiro e Controle Externo: teoria, jurisprudência e 370 questões** (atualizado de acordo com a lei de responsabilidade fiscal-LRF). 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.
- PETER, Maria da gloria Arrais; MACHADO, Marcus Vinícius Veras. **Manual de Auditoria Governamental**. São Paulo: Atlas, 2003.
- PIRES, J. B. F. S. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. rev e atual. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2006.
- RAUPP, FABIANO Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**, IN. BEUREN, Ilse Maria. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Secretaria do Tesouro Nacional – STN. Disponível em:  
<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados\\_municipios/index.asp](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/estados_municipios/index.asp)>. Acesso em: 02 de  
Outubro de 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo**. 7.  
ed. São Paulo: Atlas, 2004.

Silva, Wilson Roberto da. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na administração pública federal**. Monografia (especialização) -- Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento (Cefor), da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro (Unilegis), do Senado Federal, Curso de Especialização em Orçamento Público, 2008, Brasília-DF.