



UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

CENTRO DE CIÊNCIAS POLÍTICAS E JURÍDICAS

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO

Restos a Pagar Não Processados: O impacto orçamentário nas contas
do município de Angra dos Reis nos anos de 2015 a 2018.

Beatriz de Vasconcelos Santos

Orientador

Eduardo Bernardo Valadares

RIO DE JANEIRO, RJ – BRASIL

DEZEMBRO DE 2020

Beatriz de Vasconcelos Santos

Restos a Pagar Não Processados: O impacto orçamentário nas contas do município de Angra dos Reis nos anos de 2015 a 2018.

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Escola de Administração da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (Unirio) no curso de Bacharelado em Administração Pública.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Me. Artur Luiz Santana Moreira

Prof.º Me. Eduardo Bernardes Valadares

Prof.º Me. Luciano da Rocha Gerard

RIO DE JANEIRO, RJ – BRASIL

DEZEMBRO DE 2020

AGRADECIMENTOS

Gostaria de agradecer, primeiramente, a Deus, que me deu forças para concluir a graduação em meio a muitas adversidades. Que me deu saúde e realizou meus sonhos profissionais e pessoais durante estes quatro anos. Também, à Nossa Senhora de Fátima, minha madrinha espiritual, que sempre esteve à frente dos meus caminhos, providenciando muita proteção.

Em segundo lugar, agradeço aos meus pais e à minha avó materna, que me deram toda a base para que esta graduação fosse possível. Eles nunca mediram esforços para que eu estudasse em uma cidade diferente, fizesse bons cursos e entendesse o quanto a educação é um fator essencial na realização dos meus sonhos. Serei eternamente grata por todo o ensinamento, a motivação e o carinho que recebo diariamente deles. Ao meu irmão, também, que me ensinou que dividir é multiplicar o amor e me sinaliza todos os dias o significado do que é ser e estar para o outro. Ainda, à minha tia, que torce muito pelo meu sucesso e foi fundamental para que este trabalho fosse tão bem escrito e coerente.

Em terceiro lugar, agradeço aos meus amigos, que me arrancaram sorrisos em momentos de cansaço e desânimo. Eles me proporcionam diversas trocas construtivas ao longo de toda a minha vida.

Por último, ao corpo docente da Unirio, que me deu a base científica para me tornar uma profissional realizada e ética. Especialmente, gostaria de citar os professores: Arthur Moreira; Benedito Adeodato; José Carlos Buzanello; José Geraldo Barbosa e Marina Faria. E, especialmente, o professor Eduardo Valadares, que me orientou neste trabalho de forma extremamente interessada e motivadora.

Imensamente grata!

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar a evolução e o impacto da inscrição dos restos a pagar não processados na programação orçamentária do município de Angra dos Reis nos exercícios de 2015 a 2018. A metodologia enquadra-se como de natureza aplicada quanto aos fins, e de natureza documental e bibliográfica quanto aos meios. Os dados foram obtidos por meio de consulta ao *website* da prefeitura do município analisado. Os resultados demonstram que o município realiza a inscrição de restos a pagar não processados de forma contínua a cada ano analisado. Contudo, o ente possui disponibilidades de caixa e receita tributária suficientes caso haja a execução de todo o montante empenhado anualmente. Constatou-se, por fim, que não há explicação para certos grupos de contas que possuem altos valores de restos a pagar não processados inscritos, o que implica menores credibilidade e transparência para as demonstrações contábeis do município.

Palavras-chave: Restos a Pagar; Restos a Pagar Não Processados; Orçamento Público; Contabilidade Pública.

ABSTRACT

This work aims to analyze the evolution and impact of the registration of unprocessed unpaid leftovers in the budgetary programming of the Municipality of Angra dos Reis, in the years 2015 to 2018. The methodology's nature is applied in terms of its conclusions, and documentative and bibliographic in terms of its mode. The data was obtained by consulting the Municipal Analytics website. The results demonstrate that the municipality carries out the registration of unprocessed leftovers on a continuous basis, in each of the years analyzed. However, the entity has sufficient cash and tax revenue available if the entire amount pledged is executed annually. Finally, it was found that there is little explanation for certain groups of accounts that have high amounts of unprocessed remains to be credited, which implies less credibility and transparency for the municipality's financial statements.

Keywords: Unpaid Commitments; Unprocessed Liabilities to Pay; Public Budget; Public Accounting.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
2	RELEVÂNCIA DO TEMA	8
3	DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	9
4	OBJETIVO PRINCIPAL	9
4.1	Objetivos Intermediários	9
5	REFERENCIAL TEÓRICO	10
5.1	A contabilidade aplicada ao setor público.....	10
5.1.1	Conceito Objetivo, Objeto e Campo de Atuação	10
5.1.2	Regimes Contábeis	11
5.1.3	Sistemas Contábeis	12
5.1.4	Instrumentos de Planejamento.....	12
5.1.5	Orçamento Público Durante a Pandemia de Covid-19.....	13
5.1.6	Receita Pública	14
5.1.7	Despesa Pública.....	15
5.1.8	Restos a Pagar Processados	16
5.1.9	Restos a Pagar Não Processados	17
5.1.10	Prescrição e Cancelamento de Restos a Pagar.....	18
5.2	A evolução da contabilidade pública brasileira no século XIX	18
6	METODOLOGIA.....	21
6.1	Tipo de estudo	21
6.2	Delimitação da pesquisa.....	21
6.3	Instrumento de coleta de dados.....	22
6.4	Modelo de análise de dados	22
7	ANÁLISE DOS DADOS	22
8	CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	30
	ANEXO A – Demonstrativos de Restos a Pagar Não Processados dos Balanços Orçamentários de 2015 a 2018.....	30
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	32

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados Por Ano.	24
Tabela 2 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados X Disponibilidades de Caixa	29
Tabela 3 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados X Receita Tributária Realizada.	30
Tabela 4 - Restos a Pagar Não Processados Pagos X Receita Tributária Realizada.	31

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados X Despesas Empenhadas.....	25
Figura 2 - Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2015.....	26
Figura 3 - Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2016.....	26
Figura 4 - Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2017.....	27
Figura 5 - Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2018.....	28
Figura 6 - Restos a Pagar Não Processados X Disponibilidades em Caixa.....	28
Figura 7 - Restos a Pagar Não Processados X Receitas Tributárias Realizadas.....	31

1 INTRODUÇÃO

Mais de 15 anos após a promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal, o Brasil se vê ameaçado por uma nova forma de desequilíbrio orçamentário em muitos de seus municípios, principalmente causado pelo uso inapropriado dos restos a pagar — mecanismo de carregamento de créditos e *deficits* entre períodos (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

Este problema que, atualmente, é visto como um dos maiores riscos da execução orçamentária na federação brasileira (ALVES, 2011), segundo Flynn e Pessoa (2014, tradução nossa) tem sido observado em outros países há algum tempo.

Os restos a pagar, de acordo com Brazil e Santos (2015), são despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro, sendo registradas como empenhadas ou liquidadas, porém sem ser pagas. Vale ressaltar que as despesas empenhadas e liquidadas, mas não pagas, são inscritas como restos a pagar processados, e as que foram somente empenhadas e não passaram pelos demais estágios da despesa pública, caso haja saldo financeiro, são inscritas como restos a pagar não processados (MANCINI, 2018).

No passado, os restos a pagar não processados eram inscritos contabilmente no Passivo, como obrigação de pagamento; todavia, com as mudanças ocorridas em período recente, principalmente estabelecidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), esses restos passaram a ser controlados apenas orçamentariamente (BEZ; ROSA, 2017). Porém, estes restos só serão considerados obrigação no momento em que houver a confirmação de recebimento do objeto do referido empenho, isto é, somente após a liquidação é que eles serão considerados como restos a pagar, isto é, uma obrigação de pagamento do ente a um credor (MCASP, 2018).

Apesar de previstos contabilmente, os restos a pagar não processados têm sido utilizados como manobras fiscais (AUGUSTINHO et al., 2013), o que gera impactos nocivos, dizem Aquino e Azevedo (2017), para a credibilidade e transparência dos orçamentos públicos.

A baixa previsibilidade do orçamento, o qual deveria ser considerado um plano a ser executado da forma mais fiel possível, leva ao descrédito deste plano como ferramenta de gestão e de direcionamento para os gastos públicos, tornando-se um mero documento ou uma formalidade (REZENDE; CUNHA, 2013).

Outro resultado da utilização de tais restos orçamentários, seguindo o entendimento de Conorf (2015), é a redução da discricionariedade do Executivo em pagar despesas do próprio período, uma vez que um novo prefeito que tomou posse começa seu mandato pagando despesas da gestão anterior; assim, é gerado um efeito cascata de atraso de pagamento a fornecedores. Ressalta Mancini (2018) que a determinação legal é que haja o pagamento em ordem cronológica de vencimentos, pela qual os restos a pagar têm prioridade sobre as despesas executadas no ano (Lei nº 8.666/1993, art. 5º), o que faz com que as despesas do ano corrente sejam jogadas para o exercício orçamentário seguinte.

Como consequência, torna-se oportuno um estudo de como a inscrição de restos a pagar não processados está afetando a saúde financeira dos orçamentos de entes federativos no Brasil, pois, como visto anteriormente, a utilização de tal conta vem ganhando espaço, não só no país, mas no mundo, entre os gestores públicos que tentam rolar dívidas de um exercício para o outro, o que é considerado por muitos autores uma prática de má-fé que visa driblar a legislação da contabilidade pública e as sanções dos órgãos de controle das contas públicas.

Assim, diante do contexto apresentado, o objetivo desta monografia é analisar o impacto da execução dos restos a pagar não processados na programação orçamentária do município de Angra dos Reis durante os exercícios 2015 a 2018.

2 RELEVÂNCIA DO TEMA

Segundo Aquino e Azevedo (2017), os dez municípios com maior inscrição de restos a pagar não processados, em 2014, incluíam as capitais São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte, com os seguintes valores inscritos, respectivamente: R\$ 1,7 bilhão, R\$ 742 milhões e R\$ 499 milhões.

Ainda, de acordo com Rezende e Cunha (2013), a Controladoria Geral da União (CGU) e o Tribunal de Contas da União (TCU) vêm, nos últimos anos, apontando o uso abusivo dos restos a pagar, o que acarreta um gerenciamento errôneo do resultado primário pelo governo federal.

Outro efeito prejudicial desta prática, do ponto de vista de Flynn e Pessoa (2014, tradução nossa), é a transparência duvidosa destes restos orçamentários, de forma que eles são operados fora do orçamento regular, o que reduz a possibilidade de controle legislativo sobre eles. Não obstante o orçamento ter sido autorizado por legislações anteriores, ao não ser cancelado pelo Poder Executivo, abre espaço para o exercício da discricionariedade pelo o

Executivo, já que vereadores, deputados e senadores não alcançam os recursos inscritos nestes restos (MELO; PEREIRA; FIGUEIREDO, 2014).

Afirmam Aquino e Azevedo (2017) que o equilíbrio na execução orçamentária, além de ser uma obrigação legal, deve ser primado por toda administração, uma vez que a condução ordenada do gasto público é o que o torna eficiente e eficaz.

Então, justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de compreender os restos a pagar não processados, pois, por meio deles, pode ocorrer o aumento desproporcional das dívidas públicas, neste contexto municipais, comprometendo o planejamento do município no ano da inscrição e/ou os subsequentes pela sua liquidação, o que prejudica não só a máquina pública, mas os cidadãos brasileiros como um todo, que dependem de uma boa execução orçamentária para gozarem de seus direitos providos pelo Estado.

3 DELIMITAÇÃO DO TEMA

A escolha do município analisado se deu pela clareza e o fácil acesso às demonstrações contábeis disponibilizadas pela prefeitura de Angra dos Reis em seu *website*.

Ainda, foram escolhidas as demonstrações contábeis (Balanços Patrimoniais e Orçamentários) mais recentes disponíveis para análise, sendo elas referentes aos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018, para que fosse possível observar a inscrição dos restos a pagar não processados ano após ano e o crescimento ou não do valor desta conta.

4 OBJETIVO PRINCIPAL

Analisar o impacto dos restos a pagar não processados no orçamento do município de Angra dos Reis nos anos de 2015 a 2018.

4.1 Objetivos Intermediários

Com a finalidade de alcançar o objetivo geral deste presente trabalho, os objetivos específicos são:

- Explicar a importância da inscrição dos restos a pagar não processados nas demonstrações financeiras de um município.

- Analisar o montante de restos a pagar não processados acumulados ao longo dos anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 no município de Angra dos Reis.
- Mensurar o quanto da receita tributária e de disponibilidades de caixa seria utilizado para pagamento de empenhos não liquidados de exercícios anteriores.
- Explicar as causas da inscrição dos restos a pagar não processados por grupos de contas em cada exercício.

5 REFERENCIAL TEÓRICO

Na presente seção serão conceituados temas oportunos para a elaboração desta pesquisa, com prioridade para a temática de restos a pagar não processados, e como a inscrição deles em demasia pode afetar o orçamento público municipal.

5.1 A contabilidade aplicada ao setor público

Sendo a contabilidade pública o principal campo de estudo desta pesquisa, buscou-se compilar os conceitos fundamentais dela com base no trabalho de diversos autores respeitados, leis e normas técnicas.

5.1.1 Conceito Objetivo, Objeto e Campo de Atuação

O Conselho Federal de Contabilidade, órgão regulador responsável por normatizar a Contabilidade no território brasileiro, define Contabilidade Pública como o ramo da ciência que aplica as normas e princípios contábeis com vista a regular o patrimônio público (NBC T 16.1, 2012).

De forma mais pormenorizada, a Contabilidade Pública pode ser entendida como aquela que registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio, e controla as operações de crédito, a dívida ativa, os créditos e as obrigações (MOTA, 2009, p. 63).

Já Lima e Castro (2007, p. 1) apontam a importância da Contabilidade Pública para a sociedade, conforme:

A Contabilidade Pública é o conhecimento especializado da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informação os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.

Ainda acerca deste conceito, Araújo e Arruda (2009, p. 18) definem a contabilidade pública como o ramo da ciência contábil com fim de registrar o controle e a demonstração dos fatos contábeis que afetam o patrimônio da União, dos estados e dos municípios e suas respectivas autarquias e fundações.

Por fim, no que toca o objeto e campo de atuação da Contabilidade Pública, dizem Brazil e Santos (2015) que este é o patrimônio público e aquele é o fornecimento de informações que auxiliam na tomada de decisões, prestação de contas e instrumento de controle social.

5.1.2 Regimes Contábeis

Reis (2006, p. 21) afirma que existem dois regimes contábeis principais. No regime de caixa as receitas não são registradas até que efetivamente recebidas, e as despesas são reconhecidas nos registros contábeis quando efetivamente pagas (TIRON TUDOR; MUTIU, 2006). Por sua vez, o regime de competência é definido pela Fédération des Experts Comptables Européens (FEE, 2007, tradução nossa) como um método de registro de transações financeiras em que todas as operações são registradas no período a que se relacionam.

A escolha entre os regimes de contabilização, para o setor público, é um tema constante em debates na esfera prática e teórica (DEACONU; NISTOR; FILIP, 2011, tradução nossa). Reis (2006, p. 30), ao fazer uma análise dos dois regimes, conclui que a adoção do regime de competência pode beneficiar a administração das entidades governamentais, uma vez que possibilita maior controle e evidenciação da situação econômico-financeira do ente governamental. Contudo, Silva (2006, p. 15) analisa como impraticável a utilização do regime de competência na contabilização das receitas públicas brasileiras, considerando que o confronto entre receitas e despesas no setor público não atende à teoria contábil.

Apesar da tentativa da International Federation of Accountants (IFAC), que por meio da emissão das Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) difundiu o uso do regime de competência como uma boa prática contábil também para o setor público (MONTEIRO; GOMES, 2013), no Brasil o modelo ainda adotado é considerado misto, por utilizar regime de competência para as despesas, enquanto o regime de caixa é utilizado para as receitas (BORGES et al., 2010).

5.1.3 Sistemas Contábeis

Com a instituição do NBCASP, a contabilidade caracterizou-se como um sistema de informações mais especializado que possui um grupo de contas conhecido como subsistemas de informação (MOTA, 2009).

Estes subsistemas são divididos em quatro principais, como define o Conselho Federal de Contabilidade (2008, seção b) a seguir:

Os subsistemas são quatro, o Orçamentário tem como finalidade registrar, processar e evidenciar os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária. Por sua vez, o Patrimonial, que registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público. Ainda, o de Custos, que objetiva registrar, processar e evidenciar os custos dos bens de serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. Por último, o de Compensação que registra processa e evidencia os atos da gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (CFC, 2018 b).

Tais subsistemas devem subsidiar a administração pública no processo de avaliação do desempenho das unidades, dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho, das metas estabelecidas pelo planejamento e dos riscos e das contingências associadas à gestão dos recursos (CFC, 2008b).

Complementam Brazil e Santos (2015) que os subsistemas organizam as informações de acordo com a sua natureza (orçamentária, patrimonial, custos e compensação), fazendo com que a contabilidade registre as suas “partidas dobradas” dentro de um mesmo subsistema. Poderá haver lançamentos que irão envolver todos os subsistemas, mas os débitos e créditos sempre irão fechar-se dentro de um mesmo subsistema, não sendo possível, por exemplo, debitar o subsistema contábil e creditar o orçamentário (MOTA, 2009).

5.1.4 Instrumentos de Planejamento

Segundo Almeida e Costa (2019), o orçamento é composto por um sistema de planejamento integrado que contém leis orçamentárias de caráter preventivo e autorizativo, contendo a previsão de receitas e fixação de despesas, sendo seu seguimento imprescindível para que haja uma boa governança.

O Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA), ou peças orçamentárias, planejam e autorizam o gasto público brasileiro (BEZERRA FILHO, 2013). É importante salientar, porém, que a execução

orçamentária não é reflexo exato do planejamento orçamentário, ou das peças orçamentárias, de acordo com a literatura que aponta os limites à racionalização de orçamento público (BRAZIL; SANTOS, 2015).

De acordo com Bezerra Filho (2013), o Plano Plurianual deve estabelecer as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes, e para as relativas aos programas de duração continuada. Acrescenta Slomski (2013) que o PPA tem vigência de quatro anos, iniciando-se no segundo ano do mandato presidencial e encerrando-se no primeiro ano do mandato seguinte.

Segundo o § 2º, do art. 165 da Constituição Federal de 1988, a Lei de Diretrizes Orçamentárias contém as metas e prioridades da administração pública federal para o exercício financeiro subsequente e servirá de orientação para a elaboração da Lei Orçamentária Anual.

Por sua vez, a Lei Orçamentária Anual estima as receitas e fixa as despesas para o exercício financeiro seguinte a sua elaboração e tem vigência de um ano, evidenciando a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo (MANCINI, 2018). No projeto da LOA não deverá conter matéria estranha à previsão da receita e à fixação da despesa, com exceção da autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operações de créditos, mesmo que por antecipação da receita orçamentária (SLOMSKI, 2013).

Acrescenta Bezerra Filho (2013) que a LOA compreenderá os orçamentos fiscais, de investimentos e da seguridade social e respeitará os princípios orçamentários, como os da(o) legalidade, anualidade, unidade, universalidade, princípio do orçamento bruto, equilíbrio, exclusividade, especificação, publicidade e todos os demais.

Dessa forma, um dos maiores desafios para efetividade do orçamento brasileiro é a tendência de incremento do orçamento do ano anterior; a valorização da LOA em detrimento das LDO e dos PPAs; e alterações feitas pelos legisladores nos projetos da Lei de Diretrizes Orçamentárias, fazendo com que elas sejam de difícil implementação quando chegam no ponto das políticas públicas (MANCINI, 2018).

5.1.5 Orçamento Público Durante a Pandemia de Covid-19

O primeiro caso confirmado de um infectado por Covid-19 no Brasil ocorreu em 26 de fevereiro de 2020, enquanto os primeiros casos na China – país originário da doença – eram confirmados no final de 2019, e tal doença foi tratada como pandemia pela OMS na data de 11 de março de 2020 para mudar os rumos da história mundial (BBC Brasil, 2020).

A pandemia de Covid-19, causada pelo vírus SARS-CoV-2 ou Novo Coronavírus, vem produzindo repercussões não apenas de ordem biomédica e epidemiológica em escala global, mas também repercussões e impactos sociais, econômicos, políticos, culturais e históricos sem precedentes na história recente das epidemias (FIOCRUZ, 2020).

Dessa forma, adaptações orçamentárias foram necessárias para que os estados pudessem facilitar a execução do orçamento em resposta às necessidades geradas pela pandemia da Covid-19 (DIANA, 2020).

Conta Diana (2020) de que forma foi aprovado um novo orçamento:

Em 7 de maio de 2020, a PEC foi promulgada pelas Mesas das Casas Legislativas como Emenda Constitucional nº 106/2020, denominada “Orçamento de Guerra” e, no dia 8 de maio de 2020, seu texto foi publicado na Seção 1 do Diário Oficial da União, edição 87, entrando em vigor na data da publicação, com revogação programada para acontecer automaticamente na data do encerramento do estado de calamidade pública reconhecido pelo Congresso Nacional.

Da perspectiva da execução orçamentária, o Orçamento de Guerra permite a adoção de processos simplificados de contratação de pessoal, em caráter temporário e emergencial, e de obras, serviços e compras que assegurem, quando possível, competição e igualdade de condições a todos os concorrentes (EC 106, art. 2º).

Dessa forma, afirma Diana (2020), tal Orçamento de Guerra substituiu, em caráter extraordinário, o atual orçamento brasileiro vigente, tipificado como orçamento-programa, que é uma técnica de execução orçamentária adotada pelo país desde o ano 2000.

5.1.6 Receita Pública

Conforme Quintana et al. (2011) pode-se entender como Receita Pública qualquer recolhimento realizado aos cofres públicos, cujos valores venham a integrar o patrimônio do Estado.

A Receita Pública, de acordo com Kohama (2014), é dividida em duas partes: Receita Orçamentária e Receita Extraorçamentária. Segundo o MCASP (2018), as receitas orçamentárias são aquelas que se referem ao ingresso de recursos financeiros para o erário, e as extraorçamentárias, aquelas que representam somente entradas compensatórias.

Ainda, a Lei nº 4.320/64, em seu art. 11, §§ 1º e 2º, classifica as receitas em duas categorias econômicas: Receitas Correntes – tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes;

Receitas de Capital – operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Slomski (2013), por sua vez, aponta que há classificação quanto aos estágios da receita que demonstram em qual etapa ela está e pode ser categorizada como: previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Dessa forma, para que se tenha um bom orçamento, é necessário, primeiramente, fazer uma estimativa das receitas que serão arrecadadas, de forma que com essa previsão será possível verificar os recursos que estarão disponíveis para pôr em prática os programas de governo, a fim de, apenas posteriormente, fixar as despesas que comporão o orçamento governamental (BRAZIL; SANTOS, 2015).

5.1.7 Despesa Pública

A despesas públicas são todos os bens e direitos necessários realizados para atender as necessidades públicas (SLOMSKI, 2013).

O MCASP (2018) afirma que a despesa orçamentária depende de autorização legislativa para ser efetivada. Ainda, MCASP (2018), elucida que os dispêndios extraorçamentários são aqueles correspondentes a saídas de numerários que não estavam previstos no orçamento, como depósitos, pagamentos de restos a pagar e recursos transitórios.

Da mesma forma que as receitas, as despesas são divididas em três grupos, de acordo com a sua natureza: Categoria econômica: despesas correntes e despesas de capital; Grupo de natureza da despesa: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida, reserva do RPPS e reserva de contingência; Elemento de despesa: vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil, diárias, material de consumo, obras e instalações, equipamentos e material permanente, entre outros (QUINTANA et al; 2011).

Consoante com o MCASP (2018), a despesa também possui seus estágios; o primeiro é o planejamento, que se divide em fixação da despesa, descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira e o processo de licitação e contratação. A segunda etapa é a execução, que conforme a Lei nº 4.320/64, passa por três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

Segundo o art. 58, da Lei nº 4.320/64, o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de

implemento de condição. Ainda, Quintana et al. (2011) acrescentam que o empenho corresponde ao momento em que a autoridade pública oferece a garantia de um crédito orçamentário, com um fim certo, a um credor.

Slomski (2013) aponta a segunda fase, a liquidação, como o reconhecimento, pela autoridade competente, da origem e objetivo da obrigação. Acrescenta Kohama (2014) que, neste momento, ocorre o reconhecimento do direito adquirido pelo credor, por meio de um documento, como uma fatura, a ser pago pela autoridade competente.

Para finalizar a fase de exceção da despesa, observa-se o pagamento desta (BEZERRA FILHO, 2013). Ademais, Slomski (2013) destaca que a despesa somente poderá ser paga por tesouraria ou pagadoria regularmente instituída, por estabelecimentos bancários e, em alguns casos, por adiantamento.

5.1.8 Restos a Pagar Processados

De acordo com a Lei 4.320/64, os restos a pagar correspondem às despesas empenhadas, mas que não foram liquidadas ou pagas, podendo ser classificados como processados ou não processados. Na mesma linha, Davis (2017) simplifica que os restos a pagar são despesas empenhadas em determinado ano que chegam ao final deste sem terem sido pagas e, em alguns casos, sequer liquidadas, sendo então transferidas para o exercício seguinte.

Paiva e Biondini (2019) afirmam que os restos a pagar, que acabam por serem financiados por receitas extraorçamentárias para o orçamento vigente, na verdade foram sobras orçamentárias em período anterior. Logo, de forma técnica, os restos a pagar vão corresponder à diferença entre as despesas pagas e as despesas empenhadas e não anuladas de um exercício financeiro corrente (PAIVA; BIONDINI, 2019). Tal valor irá compor a dívida flutuante, cujo total representa o passivo financeiro (art. 105, §3º, da Lei nº 4.320).

Dessa forma, os restos a pagar devem ser inscritos no encerramento do exercício financeiro via emissão de nota de empenho e terão validade até o final do exercício do ano seguinte, sendo, portanto, despesas remanescentes de anos passados, o que faz com que sejam passivos do Estado (MANCINI, 2018).

À luz dos princípios orçamentários, vê-se que os restos a pagar não são uma exceção ao princípio da anualidade do orçamento, mas pode-se dizer que eles flexibilizam este, pois são despesas de um exercício financeiro anterior ao qual se paga, caracterizando-se como um mecanismo que dá ao orçamento brasileiro um caráter plurianual (CARVALHO, 2012).

Dessa forma, é possível observar atualmente, segundo Paiva e Biondini (2019), que diversos governos vêm usando os restos a pagar como forma de postergar os pagamentos das despesas fixadas no orçamento, o que leva à redução da capacidade de pagamento do Estado.

No entanto, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000, adverte o seguinte em relação aos restos a pagar:

Art. 42. 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.

Em suma, os restos a pagar processados são aqueles provenientes das despesas empenhadas e liquidadas, mas ainda não pagas ao final do exercício financeiro, e que se transferem para o próximo exercício como dívida flutuante e não devem ser canceladas, uma vez que o fornecedor já entregou o bem ou já prestou o serviço, não podendo a entidade pública deixar de honrar com seus compromissos com tal credor (PAIVA; BIONDINI, 2019).

5.1.9 Restos a Pagar Não Processados

A conceituação feita por Albuquerque, Medeiros e Silva (2008, p. 366) relativamente aos restos a pagar não processados é a seguinte:

Despesas que ainda dependem da entrega, pelo fornecedor, dos bens ou serviços ou, ainda que tal entrega tenha se efetivado, o direito do credor ainda não foi apurado e reconhecido. Tratam-se de despesas empenhadas no exercício anterior, ainda não liquidadas e não pagas.

Um adendo feito por Piscitelli e Timnó (2010) é que despesas cujos serviços encontram-se em execução, não existindo, no encerramento do exercício, também serão consideradas restos a pagar não processados.

Ainda, Slomski (2013) afirma que os restos a pagar não processados não podem ser inscritos no Passivo Circulante por não atenderem à característica de Passivo, que é a liquidação. O mesmo autor diz que esses restos somente serão controlados nos grupos de controle, classes 5 e 6 do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, respectivamente.

Rosa e Bez (2017) destacam que caso o município não realize o pagamento das despesas já liquidadas, caberá ao responsável pelos lançamentos contábeis do ente federativo efetuar o registro dos valores dos restos a pagar não processados como dívida flutuante do município.

Desta maneira, Aquino e Azevedo (2017) afirmam que o fato destacável, para os restos a pagar processados ou não processados, é considerar que o empenho se concretizou dentro do exercício, porém o efetivo pagamento só deverá ocorrer no exercício financeiro subsequente.

5.1.10 Prescrição e Cancelamento de Restos a Pagar

A inscrição em restos a pagar possui prazo válido de um ano, conforme o artigo 68 do Decreto 93.872/86, necessitando ser cancelada em 31 de dezembro do ano posterior ao da sua inscrição. Ressalta-se que as inscrições de restos a pagar processadas não poderão ser canceladas, mas apenas as inscrições de restos a pagar não processadas (KOHAMA, 2014).

O eventual cancelamento de restos a pagar é contabilizado baixando a obrigação reconhecida em contrapartida a uma receita do orçamento vigente, o que gera um tipo de receita extraorçamentária que não reflete uma arrecadação ou entrada de fluxo de recursos (SANTOS, 2011).

Por sua vez, a prescrição do direito do credor com crédito inscrito em restos a pagar não poderá ocorrer em prazo inferior a cinco anos transcorridos do momento da inscrição de acordo com o Decreto nº 9.428, de 28 de junho de 2018, que revogou o artigo 70 do Decreto 93.872/86. No entanto, este prazo prescricional poderá ser postergado caso haja o cancelamento dos restos a pagar após a primeira metade do prazo quinquenal (KOHAMA, 2014).

5.2 A evolução da contabilidade pública brasileira no século XIX

Com o advento da publicação da Lei Complementar nº 101, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), estipulou-se para toda a federação restrições às operações de crédito, restos a pagar e despesa de pessoal, limites de dívida consolidada, e garantias, entre outras medidas, com a finalidade de assegurar o equilíbrio das finanças públicas e criar instrumentos de transparência da gestão fiscal (LOPES, 2010).

As principais necessidades atendidas por esta lei foram: o controle das contas públicas, de forma a evitar *deficits*; o controle das despesas com pessoal e do montante da dívida pública; a necessidade de planejar a ação governamental, aplicando os recursos de forma racional e sustentável, e dar mais transparência à gestão orçamentária e financeira (COCHRANE, 2003).

Além da mudança do foco da contabilidade governamental, que antes era o orçamento e agora passa a ser o patrimônio público, este processo de convergência também traz algumas

mudanças significativas para a contabilidade pública, de acordo com o (TESOURO NACIONAL, 2013). Acrescenta Ribeiro (2009) o seguinte:

A referida Lei Complementar trouxe algo que a população almejava desde a promulgação da Lei nº 4.320 em 1964, que é o aumento da transparência dos gastos públicos, sendo ela compreendida como um contrato que é firmado entre o governo federal e os governos subnacionais, cujos objetivos principais são o equilíbrio fiscal e a transparência.

Em continuidade ao processo de evolução da contabilidade pública, um movimento internacional foi iniciado, visando à adoção de padrões internacionais de contabilidade no setor público, sendo liderado pela International Federation of Accountants (IFAC), que é a entidade responsável pela divulgação das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (OULASVIRTA, 2014, tradução nossa). Tal padronização da contabilidade em escala mundial, segundo Ball e Pflugrath (2012, tradução nossa), tem por objetivo melhorar a qualidade da informação contábil.

Dessa forma, Aquino e Azevedo (2017) relatam que o Brasil, desde 2008, busca a implementação das normas internacionais de contabilidade para os setores público e privado, e apesar de no setor privado já terem sido implementadas, ainda falta um grande percurso no setor público.

À época, o que ocorreu foi a edição de 11 Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica aplicadas ao setor público (NBC TSP) pelo CFC. Também o STN editou o MCASP de acordo com as IPSAS e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, sendo o manual aquele que estipula regras e procedimentos contábeis a serem seguidos por toda Administração Pública (PAIVA; BIONDINI, 2019).

Alguns anos depois, em 2015, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) reativaram a parceria para iniciar uma nova fase do processo de convergência das normas brasileiras do setor público para o padrão internacional, e o fruto disto foi a publicação da Estrutura Conceitual no ano de 2016 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2016).

Entretanto, mesmo com as mudanças que visavam maiores transparência e efetividade da contabilidade pública, novos mecanismos surgiram para enfraquecer a segurança do orçamento municipal, como o uso errôneo das contas de restos a pagar (BEZ; ROSA, 2017). Já em 2013 e 2014, funcionários da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) alertaram a Presidência da República que o superávit obtido vinha, em parte, pelo uso de restos a pagar, mas que em

um futuro breve estes deveriam ser analisados e explicados. Nos dias atuais, mais da metade da execução dos investimentos públicos do governo federal tem sido feita via restos a pagar, através de créditos autorizados em orçamentos anteriores (ALMEIDA, 2014). Nos estados e municípios, o uso de restos a pagar de 2003 a 2014 cresceu 161% e 242%, respectivamente (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

O estoque de restos a pagar, conhecido internacionalmente como *unpaid commitments*, é um ponto de atenção em vários países, e seu frequente uso pode indicar uma fraqueza na regulação contábil (FLYNN; PESSOA, 2014, tradução nossa). As consequências do aumento da inscrição de despesas em restos a pagar como passivo financeiro vão além da questão do endividamento governamental, uma vez que ajustar o orçamento do ano seguinte com os créditos ou os *deficits* carregados deste ano pode levar à perda de credibilidade do orçamento em si e a uma menor transparência (FLYNN; PESSOA, 2014, tradução nossa).

O crescimento da utilização de restos a pagar pode se dar como resultado da combinação de ações oportunistas de governos devido às pressões orçamentárias, com brechas na regulação de disciplina fiscal e baixa fiscalização dos Tribunais de Contas (MELO; PEREIRA; FIGUEIREDO, 2014). É destacável que a LRF não restringe expressamente o uso de “restos a pagar”; como consequência, os gestores públicos poderiam atenuar pressões externas no orçamento sem prejudicar o desempenho fiscal e financeiro de curto prazo divulgado pelo governo, além de postergar pagamentos, o que remonta às atividades de contabilidade criativas do setor privado (ALMEIDA, 2014).

Por definição, os restos a pagar se enquadram na descrição da contabilidade criativa de alguns autores (ALMEIDA, 2014). Para Jones (2011), a contabilidade criativa é aquela que usa a flexibilidade da norma contábil, de forma maliciosa, no sentido de que a apresentação e a divulgação das contas prezem pelos interesses dos que prepararam a informação, mais do que aos seus verdadeiros destinatários. Também, Santos e Grateron (2003) definem as práticas de contabilidade criativa geradas pela intenção do responsável pela informação financeira como uma forma de utilizar a flexibilidade dos princípios e normas contabilísticas para obter a imagem desejada.

Porém, em geral, o tema restos a pagar é discutido nas pesquisas nacionais como uma medida de endividamento, sendo poucas vezes associado a manobras fiscais contábeis (AUGUSTINHO, 2013). Ademais, fora do Brasil, o acúmulo de restos a pagar (*unpaid commitments*) é visto, de diferentes formas, como uma das respostas a crises (FLYNN; PESSOA, 2014, tradução nossa), o que foi observado nos governos central e locais na Itália no

final da década de 1990 (REVIGLIO, 2001, tradução nossa) e como forma de obter melhores resultados orçamentários na Suíça (DIETRICHSON; ELLEGARD, 2015, tradução nossa).

6 METODOLOGIA

Na metodologia implantada no presente estudo, fez-se uso de documentos oficiais, ao exemplo das leis, decretos, instruções normativas, incluindo, ainda, os relatórios produzidos e os balanços orçamentários pela prefeitura de Angra dos Reis. Vale destacar que no Anexo A deste trabalho encontram-se as rubricas de restos a pagar não processados de cada do município analisado.

6.1 Tipo de estudo

A metodologia implementada no presente estudo, em relação a sua natureza, pode ser considerada aplicada, uma vez que Thiollent (2009, p. 36) caracteriza este tipo de pesquisa como aquela que tem por foco a identificação de problemas e na busca de soluções para atores sociais que dela necessitem. Neste caso, o problema a ser analisado são os restos a pagar não processados do município de Angra dos Reis.

Quanto à abordagem do problema, neste trabalho impera o caráter qualitativo que, segundo Vergara (2011, p. 42), é aquele preocupado com a quantificação dos dados coletados e no qual utilizam-se técnicas estatísticas para a medição dos dados. Ainda, quanto ao seu objetivo, a pesquisa pode ser caracterizada como descritiva, pois limita-se a descrever um fenômeno, sem a interferência neste (VERGARA, 2011).

Ademais, de acordo com Vergara (2011, p. 45), em relação aos procedimentos técnicos utilizados, esta pesquisa pode ser classificada como documental, uma vez que utilizou demonstrações contábeis retiradas de documentos conservados por órgão público em meio eletrônico, e bibliográfica por ter feito um estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado, como jornais, revistas, livros, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral, com o objetivo de agrupar diferentes opiniões sobre o tema abordado (VERGARA, 2011, p. 48).

6.2 Delimitação da pesquisa

Nesta pesquisa são analisados os restos a pagar do município de Angra dos Reis durante os exercícios de 2015, 2016, 2017 e 2018, sendo a escolha do período pautada nos dados mais recentes disponibilizados pela entidade pública. Ainda, os quatro anos proporcionam a identificação da evolução dos registros dos restos a pagar não processados no município em questão, sua inscrição anualmente e, quais deles são cancelados ou liquidados.

Além disso, a escolha do município de Angra dos Reis se dá pela transparência e fácil acesso a suas demonstrações contábeis e pela proximidade com sítio do Rio de Janeiro, local onde é realizada a presente pesquisa.

Vale destacar, por fim, que Angra dos Reis possui população de 207.044 habitantes segundo as estimativas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2020. Também, que suas principais atividades econômicas são: pesca, atividades portuárias, geração de energia nuclear e turismo. E que seu orçamento projetado, segundo o LOA para o exercício de 2019 disponível no portal da transparência do município, foi de R\$ 1.152.751.000,00.

6.3 Instrumento de coleta de dados

Os dados da presente pesquisa foram levantados das demonstrações contábeis (Balanços Orçamentários e Patrimoniais) do município de Angra dos Reis no período de 2015 a 2018 com o objetivo de identificar a inscrição e movimentação dos restos a pagar não processados nestas datas. Tais demonstrações foram retiradas diretamente do *website* oficial da prefeitura de Angra dos Reis.

6.4 Modelo de análise de dados

Já a ferramenta utilizada para a análise dos dados foi o programa Microsoft Excel 2019, devido à facilidade de uso e a sua praticidade.

7 ANÁLISE DOS DADOS

Os presentes dados fazem referência à rubrica de Restos a Pagar Não Processados do município de Angra dos Reis, no Rio de Janeiro, nos anos de 2015 a 2018. Ademais, os dados para análise foram extraídos dos Balanços Orçamentário e Patrimonial do município que estão disponíveis no *site* da prefeitura de Angra dos Reis.

Como uma primeira análise, foram observados os valores de restos a pagar não processados ao longo das datas supracitadas visando entender sua evolução.

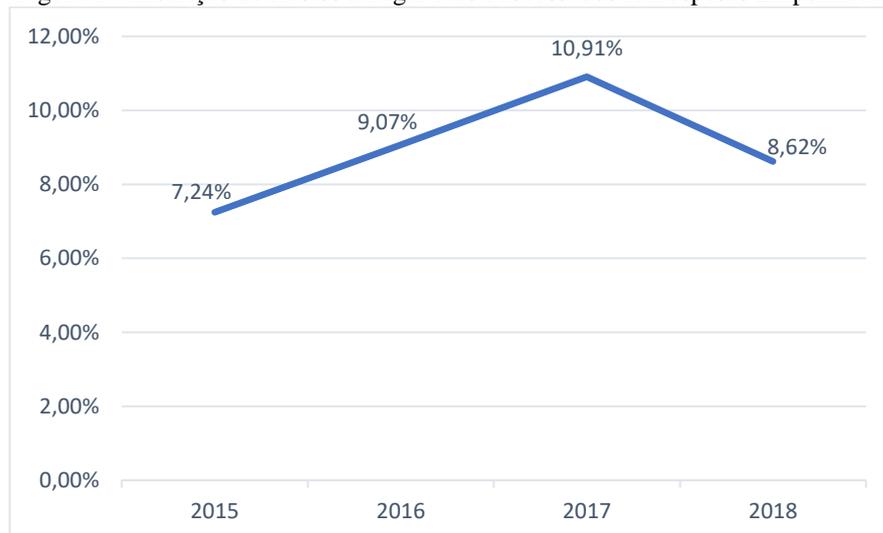
Ano	Valor Inscrito
2015	R\$ 65.839.134,85
2016	R\$ 85.281.528,17
2017	R\$ 96.477.846,95
2018	R\$ 81.878.159,08

Conforme os valores obtidos na Tabela 1, é possível afirmar que o maior aumento ocorreu no ano de 2015 para 2016 com um valor de 29,53%, ou seja, quase 30% das despesas compromissadas não foram pagas no período. Além disso, do ano de 2016 para 2017 houve novamente um aumento do valor inscrito em restos a pagar não processados, desta vez 13,13% ano contra ano, totalizando, assim, R\$ 30.638.712,10 em restos a pagar não processados neste município para os três primeiros anos de análise. Contudo, do ano de 2017 para 2018 houve uma diminuição considerável de 15,13% dos valores inscritos nesta rubrica.

Estes dados comprovam a fala de Aquino e Azevedo (2017) sobre a crescente inscrição dos restos a pagar não processados em estado e municípios depois dos anos 2000.

Em uma segunda análise, foi realizada a comparação dos valores inscritos em restos a pagar não processados em relação às despesas empenhadas de cada exercício, conforme mostra o gráfico abaixo:

Figura 1 – Inscrição de Restos a Pagar Não Processados X Despesas Empenhadas



Observou-se que relativamente às despesas não empenhadas, a inscrição de restos a pagar não processados representou em 2015, 2016, 2017 e 2018: 7,24%; 9,07%; 10,91% e 8,62%, respectivamente.

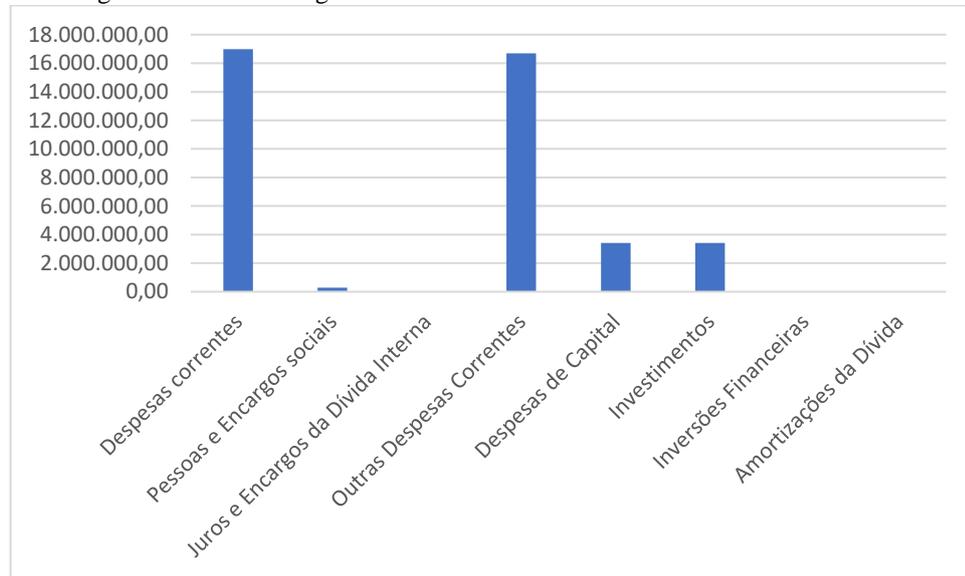
Destes percentuais, entende-se que a média das despesas empenhadas não liquidadas até o final de cada exercício foi de 8,96%, e, ainda, que houve um aumento significativo deste percentual no ano de 2016 para 2017, o que coincide com o término do mandato da prefeita Conceição Rabha e início do mandato de Fernando Jordão — atual prefeito do município.

Pode-se observar, então, que mesmo com a advertência da Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000, sobre a contratação de despesas que não podem ser cumpridas integralmente dentro do mandato de cada gestor público, tal prática é utilizada pelos prefeitos deste município, favorecendo, de acordo com a Conorf (2015), a redução da discricionariedade do Executivo em pagar despesas do próprio período, pois um prefeito recém-eleito começa seu mandato pagando despesas da gestão anterior, o que gera um efeito cascata de atraso de pagamento a fornecedores.

Em seguida, foi realizada uma análise pormenorizada dos restos a pagar não processados cancelados durante cada ano de análise.

No ano de 2015, conforme o gráfico abaixo, as contas de despesas correntes foram as que mais dispuseram de restos a pagar não processados de períodos anteriores que foram cancelados.

Figura 2 – Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2015



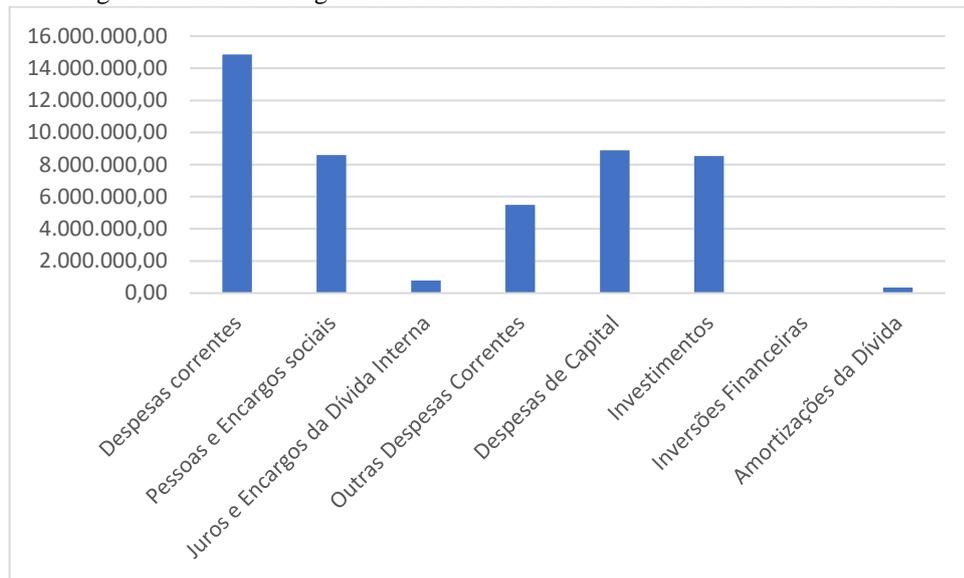
O exercício seguinte, de 2016, mostra um aumento no cancelamento de restos a pagar em outras contas. No subgrupo de pessoas e encargos sociais há um cancelamento de R\$ 8.588.277,34, o que não é algo comum, pois esta conta está geralmente destinada ao pagamento de funcionários. Logo, uma provisão demasiadamente divergente do que é liquidado causa

estranhamento. Ainda, as contas despesas de capital e investimentos somam R\$ 17.419.244,87 no exercício.

Estas inscrições de uma alta quantia de restos a pagar não processados em subgrupos de contas que deveriam ter uma provisão bem realística, como o de pessoas e encargos sociais, corroboram a opinião de Flynn e Pessoa (2014, tradução nossa), de que a transparência das contas públicas se torna duvidosa devido aos restos orçamentários em questão.

Podem-se observar as variações anteriormente mencionadas no gráfico a seguir:

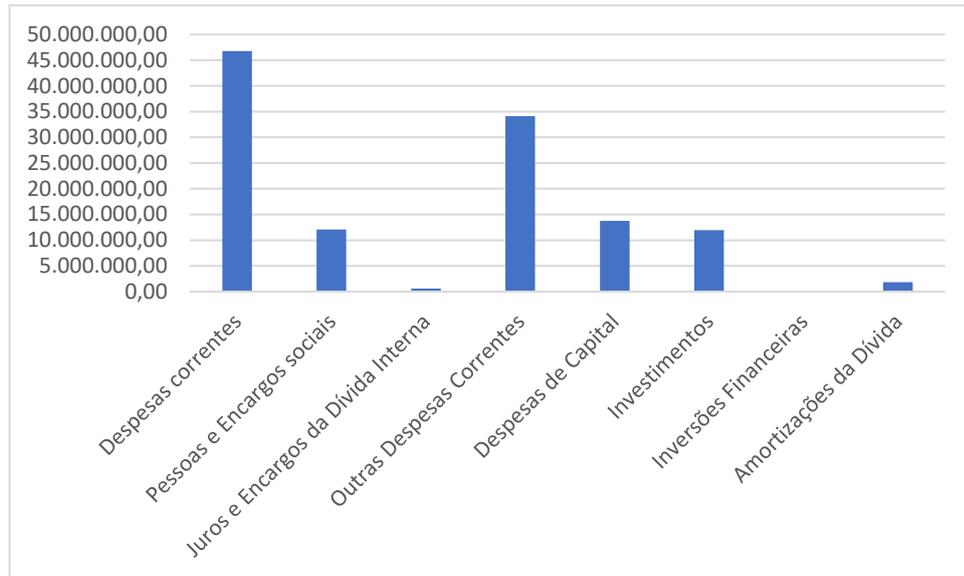
Figura 3 – Restos a Pagar Não Processados Cancelados No Exercício de 2016



Em seguida, foram analisados os restos a pagar não processados e cancelados do município estudado no ano de 2017.

Observam-se no gráfico a seguir as contas de despesas correntes e outras despesas correntes como as maiores, com valores cancelados que somam R\$ 80.948.076,31. Além disso, as outras contas com valores relevantes são pessoas e encargos sociais, despesas de capital e investimentos, com R\$ 12.077.902,52; R\$ 13.774.713,43; R\$ 11.938.014,47, respectivamente.

Figura 4 – Restos a Pagar Não Processados Cancelados no Exercício de 2017

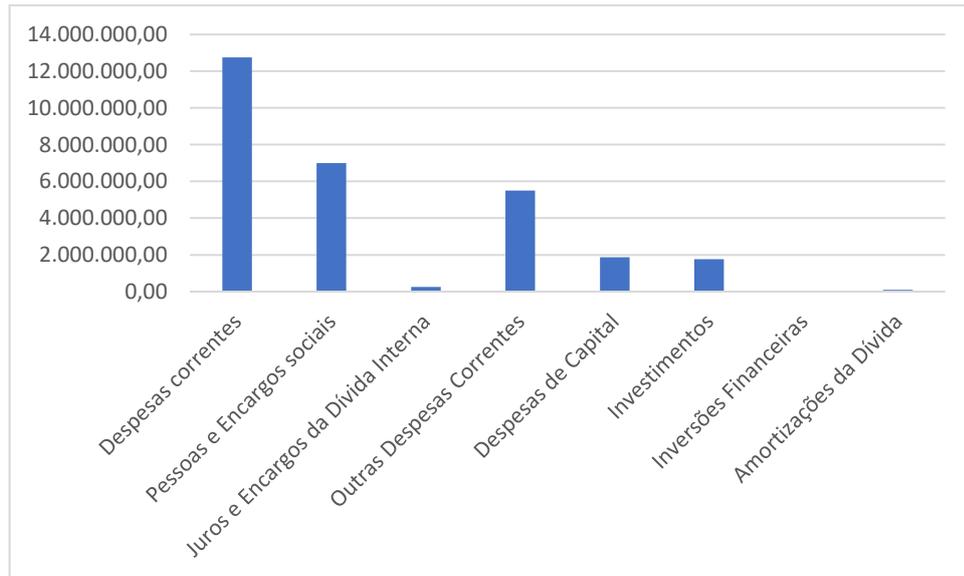


Por fim, no exercício de 2018, nota-se a conta de pessoas e encargos sociais como o segundo maior grupo em que houve restos a pagar não processados cancelados, com valor de R\$ 7.000.985,90.

É importante salientar que em nenhuma das Demonstrações Orçamentárias aqui comentadas há Notas Explicativas referentes aos valores de cada conta. Por isso, não é possível dizer por qual razão existem estes valores considerados altos de restos a pagar não processados cancelados nas contas de pessoas e encargos sociais, e despesas de capital e investimento em quase todos os anos analisados.

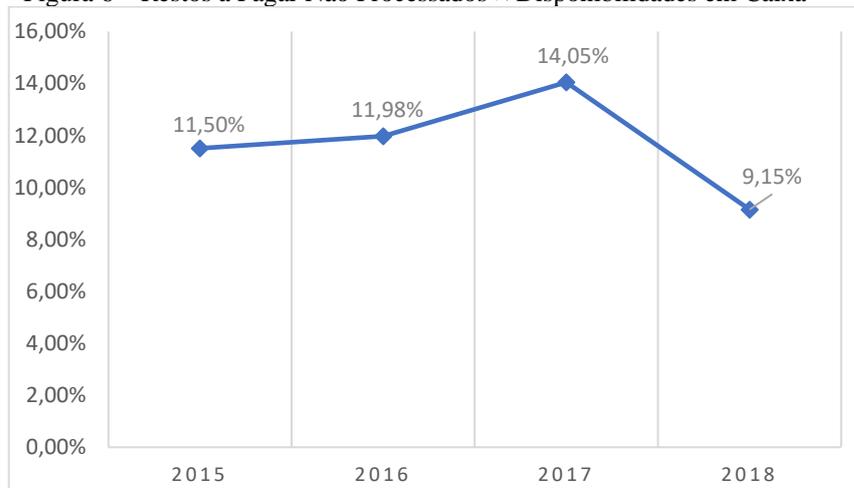
Tal advento da falta de Notas Explicativas acata a crítica de Bez e Rosa (2017) quanto à diminuição da transparência da contabilidade pública pelo uso de forma errada da conta de restos a pagar não processados.

Figura 5 – Restos a Pagar Não Processados Cancelados no Exercício de 2018



A Figura 6 apresenta dados referentes à inscrição em restos a pagar não processados e à disponibilidade de caixa antes da inscrição. A partir dela, é possível visualizar a parcela de disponibilidade de caixa que é tomada pela inscrição em restos a pagar:

Figura 6 – Restos a Pagar Não Processados × Disponibilidades em Caixa



É notório que em todo o período analisado, a prefeitura do município em questão teve disponibilidade de caixa para fazer frente às despesas inscritas como restos a pagar não processados. Isto é, ele possuiu disponibilidades de curto prazo, de alta liquidez, suficientes para o pagamento destas sobras orçamentárias caso elas fossem reclamadas em sua totalidade para todos os anos.

Tabela 2 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados × Disponibilidades de Caixa

Disponibilidades (BP Ativo)	Valor Inscrito em RPNP	Ano	AV
572.487.922,10	65.839.134,85	2015	11,50%
712.097.459,62	85.281.528,17	2016	11,98%

686.803.240,79	96.477.846,95	2017	14,05%
894.683.613,43	81.878.159,08	2018	9,15%

Vale destacar ainda, conforme visto na Tabela 2, que a maior parcela de disponibilidades de caixa do município que estaria comprometida para pagamento de restos a pagar não processados foi, em média, durante os quatro anos de estudo, 11,67%, o que se pode considerar satisfatório. Não obstante, o exercício de 2017 teve uma alta considerável, chegando a mais 14% das disponibilidades de curto prazo a serem comprometidas com estes restos orçamentários de exercício anterior. Como já mencionado, o ano de 2016 foi ano de eleições municipais, o que demonstra a rolagem destas contas não pagas para o próximo mandato, comprometendo uma parcela significativa do caixa para a nova gestão.

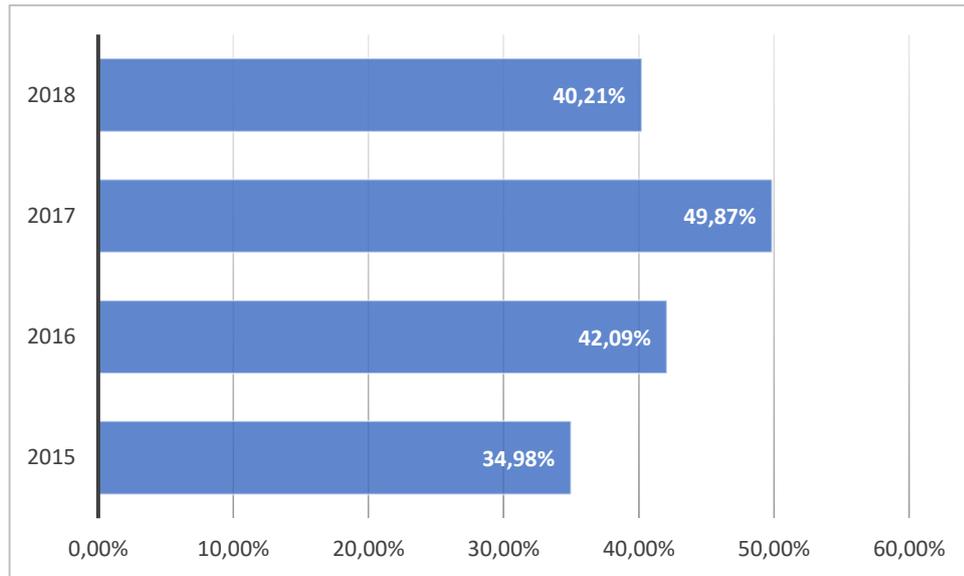
Pode-se dizer, então, que o município segue as definições do MCASP (2018), as quais autorizam a inscrição de empenhos como restos a pagar não processados apenas se observada a disponibilidade financeira do ente federativo.

Por fim, foi feita uma análise do quanto representa o pagamento desses restos a pagar não processados em relação à receita tributária arrecadada pela prefeitura. Identificam-se, na Tabela 4, os valores inscritos em restos a pagar não processados em cada exercício em relação à receita tributária arrecadada pelo município anualmente. Com o fim de melhorar a análise percentual, foi feito um gráfico com o mesmo propósito representado na Figura 7.

Tabela 3 - Inscrição de Restos a Pagar Não Processados × Receita Tributária Realizada

Receita Arrecadada	Valor Inscrito em RPNP	Ano	AV
188.220.484,98	65.839.134,85	2015	34,98%
202.621.696,38	85.281.528,17	2016	42,09%
193.467.302,02	96.477.846,95	2017	49,87%
203.608.371,16	81.878.159,08	2018	40,21%

Figura 7 – Restos a Pagar Não Processados × Receitas Tributárias Realizadas



De acordo com a figura acima, em média, 42% da receita tributária realizada do município, ou seja, tudo o que foi arrecadado da população por meio de tributos — taxas, impostos, empréstimos compulsórios entre outros — seria destinada ao pagamento de restos a pagar não processados. O que é válido ressaltar, além disso, é o comprometimento de aproximadamente 50% das receitas tributárias arrecadadas deste ente federativo, no ano de 2017, para o pagamento de restos orçamentários, o que é um percentual considerado alto.

Contudo, quando se observa a relação dos restos a pagar não processados em relação à receita tributária arrecadada, este percentual diminui bastante, de forma que o maior percentual da receita tributária arrecadada utilizada para pagamento de restos orçamentário foi de 29,23% no ano de 2015. Por sua vez, o menor percentual ocorreu no ano de 2017, sendo utilizados apenas 13,27% da receita em questão, conforme pode ser visto na Tabela 4:

Tabela 4 - Restos a Pagar Não Processados Pagos × Receita Tributária Realizada

RPNP Pagos	Receita Arrecadada	Ano	AV
55.012.075,44	188.220.484,98	2015	29,23%
40.564.035,66	202.621.696,38	2016	20,02%
25.671.169,57	193.467.302,02	2017	13,27%
30.774.603,95	203.608.371,16	2018	15,11%

Logo, quanto às disponibilidades e receitas disponíveis para inscrição de restos a pagar não processados no município de Angra dos Reis, elas são consideradas suficientes para todos os anos analisados. Vale salientar, por fim, que os dados de tais receitas e disponibilidades foram retirados respectivamente do subgrupo de Receitas Tributárias Realizadas do

demonstrativo Balanço orçamentário e do subgrupo Caixa e Equivalentes de Caixa do demonstrativo Balanço Patrimonial de cada exercício analisado.

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Por meio da presente pesquisa, buscou-se analisar o impacto dos restos a pagar não processados no orçamento do município de Angra dos Reis nos anos de 2015 a 2018, sendo este o objetivo principal, o qual foi atingido.

Em conjunto, foram cumpridos os demais objetivos intermediários de explicar a importância da inscrição dos restos a pagar não processados nas demonstrações financeiras de um município, o que foi realizado durante a revisão de literatura. Ainda, pela análise dos demonstrativos financeiros, foi possível alcançar os objetivos intermediários de analisar o montante e o tipo de restos a pagar não processados acumulados ao longo dos exercícios, e de mensurar o quanto das receitas tributárias e disponibilidades de caixa seria utilizado na eventual cobrança de todos os restos a pagar não processados inscritos em cada ano.

Dos objetivos projetados, somente não foi possível apontar as causas para a inscrição dos restos a pagar não processados, uma vez que as demonstrações contábeis não possuíam notas explicativas. Para isso, seria necessária uma entrevista com os responsáveis da época pela inscrição, mas devido à pandemia de Covid-19 e à urgência para implantação de um orçamento de guerra em todo o país, isso foi inviável. Entretanto, pode-se apurar que a inscrição desses empenhos não liquidados é constante na prefeitura, ocorrendo todos os anos.

Visto tudo, pode-se verificar o aumento considerável do montante restos a pagar não processados desde 2015 nas demonstrações contábeis da prefeitura de Angra dos Reis, o que é notadamente atenuado em ano eleitoral. Tal ponto demonstra que a gestão não realiza uma boa administração de suas despesas e as inscreve em empenhos não liquidados ao final dos exercícios, diminuindo o real valor delas. Esta prática, cada vez mais comum nos dias atuais, é considerada errada do ponto de vista da clareza e veracidade das informações da contabilidade pública que são entregues ao público que as consome.

Dessa forma, recomenda-se que os gestores façam uma análise orçamentária ao final de cada exercício de forma mais técnica e não política, visando entender a real necessidade da rolagem de Restos a Pagar Não Processados (RPNP). Isto é, que estes gestores públicos só passem para frente os RPNP que realmente tenham alta probabilidade de serem liquidados nos

primeiros seis meses do exercício seguinte, pois esta atitude auxiliaria no equilíbrio das contas orçamentárias e na melhor confiabilidade e transparência das demonstrações contábeis do município de Angra dos Reis.

O presente estudo possibilitou uma melhor compreensão de como os restos a pagar não processados são inscritos em um município brasileiro, onde há um grande número de empenhos emitidos a cada ano e um controle deficiente.

Em suma, propõe-se para estudos futuros a análise de como a pandemia de Covid-19 afetará a inscrição de restos a pagar não processados nos municípios. Ademais, a análise feita pode ser expandida e considerar os restos a pagar processados da mesma forma, o que ajudaria a entender o critério de escolha dos empenhos para inscrição como restos a pagar.

ANEXO A – Demonstrativos de Restos a Pagar Não Processados dos Balanços Orçamentários de 2015 a 2018

ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

CÓDIGO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-d-e)
		EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
3.0.00.00	DESPESAS CORRENTES	16.850.679,48	60.192.146,67	51.930.530,35	51.523.516,13	16.964.720,52	8.534.597,50
3.1.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	4.442.450,23	10.597.152,05	10.595.402,11	10.568.734,37	291.514,05	4.179.353,86
3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA INTERNA	777.170,42	358.944,17	358.944,17	358.944,17	0,00	777.170,42
3.3.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	11.631.058,83	49.236.050,45	40.976.184,07	40.595.839,59	18.693.206,47	3.578.063,21
4.0.00.00	DESPESAS DE CAPITAL	841.001,38	7.109.198,86	3.797.859,37	3.488.557,31	3.404.663,34	1.056.979,50
4.4.00.00	INVESTIMENTOS	498.795,87	6.997.079,94	3.685.740,45	3.376.438,39	3.404.663,34	714.774,06
4.5.00.00	INVERSOES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.6.00.00	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	342.205,51	112.118,92	112.118,92	112.118,92	0,00	342.205,51
TOTAL		17.691.680,86	87.301.345,53	55.728.389,72	55.012.075,44	20.389.383,86	9.591.567,00

Fonte: Prefeitura de Angra dos Reis (2015). Disponível em: <https://www.angra.rj.gov.br/cgm-balancos.asp?indexsigla=transp>

ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

CÓDIGO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-d-e)
		EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
3.0.00.00	DESPESAS CORRENTES	8.132.558,27	54.604.323,20	41.267.755,46	38.398.617,26	14.861.377,99	9.476.886,22
3.1.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	4.154.964,67	14.927.038,56	10.476.629,05	9.571.671,62	8.588.277,34	922.054,27
3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA INTERNA	777.170,42	0,00	0,00	0,00	777.170,42	0,00
3.3.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	3.200.423,18	39.677.284,64	30.791.126,41	28.826.945,64	5.495.930,23	8.554.831,95
4.0.00.00	DESPESAS DE CAPITAL	747.677,53	11.234.811,85	2.165.418,40	2.165.418,40	8.880.755,59	936.315,19
4.4.00.00	INVESTIMENTOS	405.472,02	11.037.881,10	1.968.548,65	1.968.548,65	8.538.489,28	936.315,19
4.5.00.00	INVERSOES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.6.00.00	AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA	342.205,51	196.930,55	196.869,75	196.869,75	342.266,31	0,00
TOTAL		8.880.235,80	65.839.134,85	43.433.173,86	40.564.035,66	23.742.133,58	10.413.201,41

Fonte: Prefeitura de Angra dos Reis (2016). Disponível em: <https://www.angra.rj.gov.br/cgm-balancos.asp?indexsigla=transp>

ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

CÓDIGO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-d-e)
		EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
3.0.00.00	DESPESAS CORRENTES	7.800.929,07	120.950.577,59	31.359.571,00	24.906.193,18	46.823.983,74	57.021.329,74
3.1.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	654.087,50	21.624.297,73	2.260.723,12	1.616.192,53	12.077.907,52	8.584.285,18
3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA INTERNA	0,00	873.785,35	0,00	0,00	621.983,65	251.801,70
3.3.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	7.146.841,57	98.452.494,51	29.098.847,88	23.290.000,65	34.124.092,57	48.185.242,86
4.0.00.00	DESPESAS DE CAPITAL	1.164.400,99	16.438.455,87	764.976,39	764.976,39	13.774.713,43	3.063.167,04
4.4.00.00	INVESTIMENTOS	980.965,19	14.695.921,57	764.976,39	764.976,39	11.938.014,47	2.973.895,90
4.5.00.00	INVERSOES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.6.00.00	AMORTIZACAO DA DÍVIDA	163.435,80	1.742.534,30	0,00	0,00	1.836.698,96	89.271,14
TOTAL		8.965.330,06	137.389.033,46	32.124.547,39	25.671.169,57	60.598.697,17	60.084.496,78

Fonte: Prefeitura de Angra dos Reis (2017). Disponível em: <https://www.angra.rj.gov.br/cgm-balancos.asp?indexsigla=transp>

ANEXO I - DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

CÓDIGO	RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-d-e)
		EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
3.0.00.00	DESPESAS CORRENTES	2.982.652,93	126.522.459,51	35.988.253,15	29.578.828,24	12.762.634,19	87.163.650,01
3.1.00.00	PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS	414.782,73	17.070.985,77	624.075,89	624.075,89	7.000.985,90	9.860.706,71
3.2.00.00	JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA INTERNA	0,00	306.175,33	0,00	0,00	251.801,34	54.373,99
3.3.00.00	OUTRAS DESPESAS CORRENTES	2.567.870,20	109.145.298,41	35.364.177,26	28.954.752,35	5.509.848,95	77.248.569,31
4.0.00.00	DESPESAS DE CAPITAL	8.239,48	11.833.546,52	1.195.775,71	1.195.775,71	1.861.629,75	8.784.380,54
4.4.00.00	INVESTIMENTOS	8.239,48	11.019.382,50	1.195.775,71	1.195.775,71	1.772.358,61	8.059.487,86
4.5.00.00	INVERSOES FINANCEIRAS	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
4.6.00.00	AMORTIZACAO DA DÍVIDA	0,00	814.164,02	0,00	0,00	89.271,14	724.892,88
TOTAL		2.990.892,41	138.356.006,03	37.184.028,86	30.774.603,95	14.624.263,94	95.948.030,55

Fonte: Prefeitura de Angra dos Reis (2018). Disponível em: <https://www.angra.rj.gov.br/cgm-balancos.asp?indexsigla=transp>

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALBUQUERQUE, C. M. de; MEDEIROS, M. B. e SILVA, P. H. F. da. **Gestão de finanças públicas: fundamentos e práticas de planejamento, orçamento e administração financeira com responsabilidade fiscal**. 2. ed. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2008.

ALMEIDA, Mansueto. REZENDE, Fernando; CUNHA, Armando. **A reforma esquecida. Orçamento, gestão pública e desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2014. p. 81-177.
 ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O Essencial da Contabilidade Pública: Teoria e Exercícios de Concursos Públicos Resolvidos**. São Paulo: Saraiva, 2009.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária**. *Rev. Adm. Pública*, Rio de Janeiro, v. 51, n. 4, p.

580.595, Aug. 2017. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003476122017000400580&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 09 Nov. 2020. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612163584>

BALL, I. &, PFLUGRATH, G.. **Government accounting – making Enron look good.**

World Economics. (2012) Disponível em:

<https://www.semanticscholar.org/paper/Government-Accounting-Making-Enron-look-good-Ball-Pflugrath/a296e0dc3dbeea7a4d6f23c0d1eba69495743f54> Acesso em: 08 Nov. 2020

BEZ, Maria Vitória; ROSA, Fabrícia Silva da. **Análise dos restos a pagar não processados na Prefeitura Municipal de Florianópolis e os impactos na gestão orçamentária no ano de 2015.** Universidade Federal de Santa Catarina, 2017. Disponível em:

<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/183673> Acesso em: 16 Nov 2020

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva.** São Paulo: Atlas, 2013.

BORGES, Thiago Bernardo et al . **Desmistificação do regime contábil de**

competência. Rev. Adm. Pública, Rio de Janeiro , v. 44, n. 4, p. 877-901, Aug. 2010 .

Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0034-76122010000400006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em:

11 Nov. 2020. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400006>

Brasil, BBC. “**Brasil Tem 921 Mortes Por Covid-19 Nas Últimas 24h, Maior Patamar Desde Setembro.**” BBC News Brasil, 15 Nov. 2020, www.bbc.com/portuguese/brasil-51713943. Acesso em: 15 Nov. 2020.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional (MCASP).** – 8. ed. – Brasília: Secretaria do

Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2018. Disponível em:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/manual-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-mcasp/2019/26>

BRAZIL, Magda Rosane Peres; SANTOS, Mauren Corrêa. **Análise do Restos a Pagar não Processados de um Município do Rio Grande do Sul.** XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2015. Disponível em:

http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/tecnicos/analise_restos_pagar_processados.pdf

CARVAHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública.** 5. ed. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda, 2010

COCHRANE, T. M. C. **A importância do controle interno na administração pública brasileira e a contribuição da Contabilidade como principal instrumento na busca da**

eficiência da Gestão Pública. 2003. 21 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização 28 em Gestão e Finanças Públicas) – Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2003. Disponível em:

<https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/download/231400/25630>. Acesso em: 11 nov 2020.

CONORF. Nota Técnica Conjunta no 2, de 2015. In: **SUBSÍDIOS à apreciação do projeto de lei de diretrizes orçamentárias para 2016** - PL no 1/2015-CN. Brasília: Congresso Nacional, 2015. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-da-uniao/estudos/2015/ntc02_2015

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Manual de Procedimentos para Fundações e Entidades de Interesse Social 2008**. Disponível em: https://cfc.org.br/tecnica/Manual_procedimentos2008/ Acesso em: 06 nov. 2020 as 19:45

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC TSP 16**. Disponível em: <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/> Acesso em: 05 nov. 2020 as 19:45

Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 04 de Nov de 2020.

DAVIS, Paula Guelman. **Aplicação dos recursos de operações de crédito contratados pelo estado de minas gerais junto aos bancos nacionais entre 2012 e 2015**. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso) - Curso de Administração Pública, Escola de Governo Professor Paulo Neves de Carvalho - Fundação João Pinheiro, Belo Horizonte, 2017. Disponível em: <http://monografias.fjp.mg.gov.br/handle/123456789/2292>

Decreto nº 93.872, de 23 de dezembro de 1986. Brasília, DF, 1986. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm. Acesso em: 30 de novembro de 2020.

DEACONU, A., NISTOR, C. S., & FILIP, C. (2011). **The impact of accrual accounting on public sector management. A exploratory study for Romania**. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (32), 74-97 Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/228285902_The_Impact_of_Accrual_Accounting_on_Public_Sector_Management_An_Exploratory_Study_for_Romania

DIETRICHSON, J., ELLEGÅRD, L.M. **Institutions improving fiscal performance: evidence from Swedish municipalities**. *Int Tax Public Finance* 22, 861–886 (2015). Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s10797-014-9334-z>

FÉDÉRATION DES EXPERTS COMPTABLES EUROPÉENS. FEE. (2007). **Accrual accounting in the public sector**. Brussels: Paper from the FEE Public Sector Committee. Disponível em: <https://www.iasplus.com/en/binary/europe/0701feeaccrualpr.pdf>

FIOCRUZ, Fundação Oswaldo Cruz. **“Impactos Sociais, Econômicos, Culturais e Políticos Da Pandemia.”** Fiocruz, 2020. Disponível em: <portal.fiocruz.br/impactos-sociais-economicos-culturais-e-politicos-da-pandemia>. Acesso em: 15 Nov. 2020.

FLYNN, S. & PESSOA, M. (2014). **Prevention and management of government expenditure arrears**. IMF Technical Notes and Manuals. Disponível em: <https://ideas.repec.org/p/imf/imftnm/2014-003.html>

JONES, M. **Creative accounting, Fraude and International Accounting Standards**, Wiley & Sons, 2011. Disponível em: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/book/10.1002/9781119208907>

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2014.
LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Brasília, DF, 1993. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm. Acesso em: 06 de Nov de 2020.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Brasília, DF, 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 01 de Nov de 2020.

Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Brasília, DF, 2000. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm. Acesso em: 02 de Nov de 2020.

LOPES, K. L. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública**. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: < <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27210/000763402.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 09 nov. 2020

MANCINI, B. (2018). **Orçamento-programa: alguns desafios para sua efetividade no Brasil**. In Pires, V.; Sathler, A. R. (Organizadores). *Gestão orçamentária inovadora: desafios e perspectivas no Brasil*. Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, 2018 Disponível em: https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/553045/gestao_inovadora.pdf

MELO, Marcus André; PEREIRA, Carlos; FIGUEIREDO, Carlos Maurício. **Political and institutional checks on corruption: explaining the performance of Brazilian audit institutions**. *Comparative Political Studies*, v. 42, n. 9, p. 1217-1244, 2009. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/237769358_Political_and_Institutional_Checks_on_CorruptionExplaining_the_Performance_of_Brazilian_Audit_Institutions

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: autor-editor, 2009

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; GOMES, Ricardo Corrêa. **Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência**. *Rev. contab. finanç.*, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 103-112, Aug. 2013. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772013000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 11 Nov. 2020. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000200002>.

OULASVIRTA, L. O. (2014). **Governmental Financial Accounting and European Harmonisation: Case Study of Finland.** Accounting Economic Law. Disponível em: <https://ideas.repec.org/a/bpj/aelcon/v4y2014i3p27n4.html>

PAIVA, B. B.; BIONDINI, I. V. F. **O Cumprimento do Mínimo Constitucional em Ações e Serviços de Saúde em Minas Gerais.** *Revista de Administração Hospitalar e Inovação em Saúde*, v. 16, n. 3, p. 111-128, 2019. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/rahis/article/view/6053> Acesso em: 03 Nov. 2020 <https://doi.org/10.21450/rahis.v16i4.6053>

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública.** – 11. ed. rev., ampliada e atualizada até novembro de 2009 – São Paulo: Atlas, 2010.

QUINTANA, Alexandre costa; et al. **Contabilidade pública: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

REIS, H. D. (2006). **Regime de caixa ou competência: eis a questão.** *Revista de Administração Municipal*, 52 (260), 37-48. Disponível em: http://lam.ibam.org.br/predownload.asp?area=4&arq=09_regime260.pdf

RIBEIRO, D. C. **Sistema de controle dos gastos públicos do Governo Federal: uma ênfase no Programa Bolsa Família.** 2009. 165 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São

REVIGLIO, Franco. **Budgetary transparency for public expenditure control.** Washington: IMF, 2001. Disponível em: https://www.elibrary.imf.org/view/IMF001/00847-9781451842517/00847-9781451842517/00847-9781451842517_A001.xml?language=en&redirect=true

SANTOS, A.; GRATERON, I. R. G. **Contabilidade criativa e responsabilidade dos auditores.** *Revista Contabilidade & Finanças*, São Paulo, n. 32, p.7-22, /2003. Disponível em> <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000200001>

SILVA, C. M. (2006). **Uma análise crítica sobre a utilização do princípio da competência no setor público.** *Revista Catarinense de Ciência Contábil*, Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33485/uma-analise-critica-sobre-a-utilizacao-do-principio-da-competencia-no-setor-publico>

TESOURO NACIONAL. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: Modernização da Gestão Pública.** Brasília, 2013. 28 p. Disponível em: https://www.tesouro.fazenda.gov.br/images/arquivos/Responsabilidade_Fiscal/Contabilidade_Publica/arquivos/CARTILHA_ENCONTRO_PREFEITOS.pdf. Acesso em: 07 nov. 2020
Thiollent, M. (2009). **Metodologia de Pesquisa-ação.** São Paulo: Saraiva.

TIRON TUDOR, A., & MUTIU, A. (2006 November). **Cash versus accrual accounting in public sector.** Faculty of Economics and Business Administration, Babes Bolyai University,

Workin Paper. Disponível em: <https://www.ssrn.com/index.cfm/en/> Acesso em:
10 Nov. 2020

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 13. ed.
São Paulo: Atlas, 2011. 94 p.