



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.periodicos.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente>

ISSN 2176-9036

AS CONSEQUÊNCIAS, PARA O ORÇAMENTO E CONTABILIDADE PÚBLICA, DA INSCRIÇÃO E DO CANCELAMENTO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS REALIZADOS EM CAPITAIS ESTADUAIS DA REGIÃO DO NORDESTE DO BRASIL NOS EXERCÍCIOS DE 2008 E 2009.

THE CONSEQUENCES, FOR THE GOVERNMENT BUDGET AND ACCOUNTANCY, OF THE INSCRIPTION AND THE CANCELLATION OF NOT PROCESSED REMAINS TO PAY EXECUTED IN STATE CAPITALS OF THE NORTHEAST OF BRAZIL IN THE YEARS OF 2008 AND 2009.

Autor:

Vinicius Salles Santos

Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Norte.

E-mail: salles.mpls@gmail.com

RESUMO

O orçamento público é o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos e a natureza e o montante dos gastos a serem efetuados. A Contabilidade Pública, por sua vez, é responsável pela evidenciação dessas informações orçamentárias - e demais informações sobre o patrimônio público - à sociedade e aos administradores públicos. Dentro da necessidade de qualidade na informação contábil, que é fundamental para que a contabilidade pública cumpra seu objetivo, existe a figura dos Restos a Pagar, que são as despesas empenhadas e não pagas até a data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como despesas do exercício e como obrigações a pagar no exercício subsequente. A inscrição de despesas em Restos a Pagar pode permitir a ocorrência de situações que prejudicam a qualidade das informações contábeis. Diante do exposto, o objetivo geral da pesquisa é o de analisar as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos anos de 2008 e 2009. A metodologia utilizada para a elaboração do trabalho é a de pesquisa exploratória, bibliográfica, documental e qualitativa. A coleta de dados foi realizada nos sítios das Prefeituras de Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina; e foram criados cinco indicadores para análise dos dados retirados dos demonstrativos contábeis dos municípios. Os resultados demonstraram a existência de significativas variações na inscrição e no cancelamento de Restos a Pagar não processados nos municípios e períodos estudados. A inscrição de despesas em Restos a Pagar não processados vai de encontro ao princípio da competência, pois essa inscrição é efetuada em contrapartida ao reconhecimento de uma despesa antes de sua efetiva liquidação, levando os demonstrativos a apresentarem um resultado patrimonial inapropriado e criando um descompasso entre a execução orçamentária e a execução financeira. Conclui-se que é evidente a necessidade de debates e estudos que apresentem soluções para as inconsistências geradas pela inscrição e pelo cancelamento dos

Restos a Pagar não processados, visando uma informação contábil de maior qualidade, que permita que a Contabilidade cumpra com eficácia seu papel frente à sociedade.

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

ABSTRACT

The governmental budget is the instrument available to the government to express its performance program, discriminating the origin and the amount of financial resources to be obtained and the nature and amount of expenses to be accomplished. The governmental accounting, by its turn, is responsible for the disclosure of the budgetary information – and other information about the public patrimony – to the society and the public administrators. Because of the need of good quality in the information provided by the accountancy, which is fundamental for the social accomplishments of the public accountancy, there is the figure of the remains to pay, that can be defined as the costs that are not paid until the date of the closure of the financial year, presented as costs of the financial year and as liabilities in the following year. The registration of costs as remains to pay can create situations that injure the quality of the financial information. Therefore, the general objective of this research is to analyze the consequences, for the governmental budget and the public accountancy, of the inscription and the cancellation of the not processed remains to pay, as executed in state capitals of the northeast of Brazil in the years of 2008 and 2009. The methodology used for the development of the research was of an exploratory, bibliographic, documental and qualitative research. The data was collected in the websites of the cities of Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina; and five indexes were created for the analysis of the data collected from the financial demonstratives of the studied cities. The results showed that there was significant variance on the inscription and cancellation of not processed remains to pay in the studied cities and periods. The inscription of costs in remains to pay not processed goes against the accounting principle of accrual, because this registration is done in counterpart of the registration of a cost before its effective fulfillment, making the financial demonstratives to disclose an inappropriate result and creating unsteadiness among the budgetary and the financial execution. It is gathered that it is evident the need of arguments and studies that can provide solutions for the inconsistencies generated by the inscription and cancellation of the not processed remains to pay, aiming to ensure better accountancy information, making possible for the governmental accountancy to effectively accomplish its role towards the society.

Key words: Public accountancy. Government Budget. Remains to pay.

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E COLOCAÇÃO DO PROBLEMA

Uma vez que a contabilidade pública é responsável pela evidenciação das despesas e dos investimentos do setor público, faz-se necessário que as informações contábeis que são geradas representem adequadamente os atos e fatos relacionados ao objeto da contabilidade aplicada ao setor público, que é o patrimônio público, conforme entendimento do Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2008) e de parte dos autores da doutrina contábil. Esse patrimônio público seria o patrimônio dos órgãos e entidades da Administração Pública, que deve incluir integralmente o patrimônio de a toda a administração pública direta, e de parte do patrimônio da administração

pública indireta, incluindo as autarquias, as fundações públicas e as empresas estatais dependentes (PAULO; ALEXANDRINO, 2010).

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 16.1/2008 da Resolução CFC n°. 1.128 de 21 de novembro de 2008, as normas e as técnicas da Contabilidade Pública são aplicadas por todos os entes que recebam, guardem, apliquem ou movimentem recursos públicos, incluindo ainda as entidades que, por acordo, necessitem registrar as operações orçamentárias; bem como todas as entidades que atuem sob a perspectiva do cumprimento de programas, projetos e ações de fins ideais; os serviços sociais; os conselhos profissionais; e aquelas entidades sem fins lucrativos sujeitas a julgamento de suas contas pelo controle externo (CFC, 2008).

O Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC T 16.1/2008 da Resolução CFC n°. 1.128 de 21 de novembro de 2008, define ainda o objetivo da Contabilidade Pública, que seria o de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

Dentro da necessidade de qualidade na informação contábil, que é fundamental para que a contabilidade pública cumpra seu objetivo, existe a figura dos Restos a Pagar. Segundo Piscitelli e Timbó (2009), Restos a Pagar são as despesas empenhadas e não pagas até a data de encerramento do exercício financeiro, inscritas contabilmente como despesas do exercício e como obrigações a pagar no exercício subsequente.

A inscrição de despesas em Restos a Pagar pode permitir a ocorrência de situações que prejudicam a qualidade das informações contábeis, afetando negativamente o cumprimento da finalidade da Contabilidade Pública, de apoio à tomada de decisão e de controle social. O referido prejuízo nas informações contábeis ocorre nos casos em que a despesa é reconhecida no exercício em que foi empenhada mesmo sem ter sido liquidada, contrariando o princípio da competência, mas de acordo com a legislação.

Dentro desse contexto, surge o problema que o objetivo geral investigará: **Quais as consequências contábeis e orçamentárias da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil, nos exercícios de 2008 e 2009?**

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

O objetivo geral da pesquisa é o de analisar as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos anos de 2008 e 2009.

1.2.2 Objetivos Específicos

Acessoriamente ao objetivo geral, propõem-se os seguintes objetivos específicos:

- Revisar a literatura do campo de estudo (orçamento público, contabilidade pública, despesas públicas, restos a pagar);
- Coletar os dados nos demonstrativos públicos pertinentes e elaborar indicadores para a análise dos dados;
- Analisar as informações contábeis coletadas e os indicadores calculados, referentes à inscrição e ao cancelamento de restos a pagar nos municípios pesquisados.

1.3 JUSTIFICATIVA

O fim maior da Administração Pública é a satisfação do interesse público. O Estado atinge essa finalidade através de certas prerrogativas, que são a ele conferidas pela ordem jurídica, que também exige a observância de princípios administrativos. Esses princípios norteiam o Estado em suas atribuições de administrador, que tem como principais deveres: o poder-dever de agir, o dever de eficiência, o dever de probidade, e o dever de prestar contas (PAULO; ALEXANDRINO, 2010).

A sociedade, portanto, tem o direito de saber onde e como o Estado está aplicando seus recursos, que por sua vez, utiliza a contabilidade pública para evidenciação das informações econômicas, financeiras, orçamentárias e patrimoniais sobre os investimentos e despesas realizadas, mostrando o estado do patrimônio público e suas variações.

Diante do exposto, a pesquisa se justifica pelo intuito de analisar dados relacionados à inscrição e ao cancelamento de Restos a Pagar nos demonstrativos contábeis divulgados pela contabilidade pública, em busca de verificar se essas informações possuem algum aspecto que possa ser prejudicial aos atributos qualitativos necessários para que a contabilidade pública cumpra os seus objetivos.

A figura dos restos a pagar foi escolhida como alvo da pesquisa, pois sua utilização vai de encontro ao princípio da competência, e a análise da extensão desse fato em relação à qualidade das informações contábeis merece ser pesquisada.

A pesquisa se deu no âmbito das capitais da região Nordeste, e abrange os dados referentes ao exercício de 2008 e 2009. A referida região possui o segundo maior contingente populacional do país, com mais de 53 milhões de habitantes, de acordo com censo demográfico retirado do sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010). Ainda segundo o IBGE, o Produto Interno Bruto (PIB) da região nordeste superou a casa dos R\$ 397 bilhões de reais, crescendo mais de 60% entre 2004 e 2008, sendo responsável por 13,1% do PIB do Brasil em 2008, mostrando que a região está em pleno desenvolvimento e que a mesma possui considerável relevância econômica (IBGE, 2008).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com Piscitelli e Timbó (2009), a ação planejada do Estado na manutenção de suas atividades e na execução dos seus projetos materializa-se através do orçamento público, que é o instrumento de que dispõe o Poder Público para expressar seu programa de atuação, discriminando a origem e o montante dos recursos a serem obtidos e a natureza e o montante dos gastos a serem efetuados.

Para Giacomoni (2009), existe uma classificação útil que divide a história da evolução conceitual do orçamento em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno. A função principal do orçamento tradicional era possibilitar aos órgãos de representação um controle político sobre o Executivo.

Com o passar do tempo, o orçamento tradicional já não atendia as necessidades sentidas pelos executivos governamentais, nascendo então uma nova concepção de orçamento cuja função principal seria a de ser um instrumento da administração, auxiliando o Executivo na programação, execução e controle. O orçamento, dentro de uma função mais moderna, foi se aproximando cada vez mais do planejamento, até que surgiu o PPBS – *Planning, Programming and Budgeting System* (Sistema de Planejamento, Programação e Orçamento), o Orçamento Base-zero, e o novo Orçamento de Desempenho (GIACOMONI, 2009).

Para Lima e Castro (2003), o Orçamento Público é o planejamento efetuado pela Administração Pública para atender aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da estimativa de receitas e fixação de despesas, objetivando a continuidade e melhoria dos serviços prestados a sociedade.

Fato marcante na evolução do orçamento no Brasil foi a edição da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, que estatuiu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal (BRASIL, 1964).

A Constituição Federal de 1988, por sua vez, reservou uma seção específica para a questão orçamentária em seu capítulo II – Das Finanças Públicas. A seção foi chamada de Dos Orçamentos e é constituída por cinco artigos, indo do art. 165 até o art. 169 (BRASIL, 1988).

Ao longo dos anos, o orçamento público brasileiro foi duramente criticado por estudiosos, políticos e boa parte da sociedade. Não é incomum o orçamento ser qualificado, por exemplo, como uma “peça de ficção”. As críticas não param por aí, pois partem também de estudiosos da doutrina contábil e orçamentária. Essas críticas geralmente residem no fato de que o orçamento público no Brasil é meramente autorizativo e não impositivo.

Na opinião de Angélico (1995), o conteúdo do orçamento-programa brasileiro é fictício, sem a esperada programação. Para o ilustre professor, a

execução orçamentária desenvolve-se ao sabor das necessidades e conveniências emergentes. Sendo a prova disso a fartura de suplementações e reduções de créditos orçamentários, que desfiguram totalmente o orçamento original.

Para Piscitelli (2006), foi difundida pela corrente governamental dominante, a concepção de que o orçamento é necessariamente autorizativo, o que, na prática, reduz o Congresso Nacional a um papel decorativo na aprovação do orçamento, pois o Executivo, além do poder de veto, pode simplesmente não executar despesas, sem razão aparente ou justificativa fundamentada, direcionando o orçamento segundo suas próprias conveniências e sem a prestação de contas da gestão dos gastos realizados.

Em meio às opiniões mais diversas sobre qual seria a fórmula ideal do orçamento no Brasil, o que parece ser inquestionável é a necessidade de uma maior participação da sociedade na elaboração e no acompanhamento da execução do orçamento. Um orçamento verdadeiramente participativo pressionaria os governantes a realizarem os gastos com a finalidade de atender as reais necessidades dos cidadãos, o que faria com que o orçamento público cumprisse efetivamente seu objetivo.

2.2 CONTABILIDADE PÚBLICA

O Conselho Federal de Contabilidade, na NBC T 16.1/2008 da Resolução CFC n.º. 1.128, de 21 de novembro de 2008, conceitua a Contabilidade Pública como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial das entidades do setor público (CFC, 2008). Essa definição vai ao encontro dos conceitos de renomados autores da doutrina contábil.

Para Lima e Castro (2003), a Contabilidade Pública é o ramo da Contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão financeira, orçamentária e patrimonial dos órgãos e entidades da Administração Pública.

Segundo Pires (1996), a Contabilidade Pública é o ramo da contabilidade que coleta, registra e controla os atos e fatos da Fazenda Pública, mostra o Patrimônio Público e suas variações, bem como acompanha e demonstra a execução do orçamento.

A NBC T 16.1/2008 da Resolução CFC n.º. 1.128/08 define o objeto da Contabilidade Pública, que é o Patrimônio Público. Determina também qual é o seu objetivo, que seria o de fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social (CFC, 2008).

Além das já citadas normas sobre finanças públicas constantes na Constituição Federal, os pilares legais da contabilidade pública no Brasil são: A Lei n.º. 4.320/64, a Lei Complementar n.º. 101/00, e a Lei n.º. 10.180/01. A Lei n.º. 4.320/64 estabelece normas gerais de direito financeiro, e ainda é o

diploma básico aplicável, embora necessite ser ajustada aos avanços verificados na ciência contábil nas últimas décadas (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009).

A Lei nº. 10.180/01 organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal (BRASIL, 2001). Já a Lei Complementar no. 101/00, conhecida como Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000).

Na doutrina e na legislação, conforme pôde ser verificado, é fato incontroverso que a contabilidade pública deve registrar, controlar e evidenciar os fatos relacionados ao orçamento, que devem incorrer em conformidade com os dispositivos legais pertinentes.

Com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº. 184 de 25 de agosto de 2008, foram estabelecidas diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Essa portaria determinou à Secretaria do Tesouro Nacional o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo CFC (BRASIL, 2008).

Essas ações trouxeram mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e são parte de um processo de desenvolvimento da contabilidade pública que tende a melhorar a qualidade da informação contábil prestada aos gestores públicos e à sociedade, para que a contabilidade seja efetiva no seu papel de prestação de contas, de apoio a tomada de decisão e de controle social, que são fatores fundamentais para que o Estado planeje, execute e controle suas atividades com eficiência, eficácia e transparência.

2.3 DESPESAS PÚBLICAS

O termo despesa é um conceito de fluxo que representa variações desfavoráveis dos recursos da entidade que constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obter receitas. Sendo ainda as expirações dos fatores de serviços relacionados diretamente ou indiretamente na produção e vendas de produtos das empresas (HENDRIKSEN; BREDA, 2007).

Segundo Lima e Castro (2003), despesa pública é o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Os autores afirmam que as despesas, como parte do orçamento, compreendem as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais.

As despesas orçamentárias, de acordo com a Lei nº. 4.320/64 e suas alterações podem ser classificadas de forma institucional, funcional, por programas e por natureza (BRASIL, 1964).

Segundo a Portaria Interministerial n.º. 163, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), a classificação da despesa, segundo sua natureza, compõe-se de: categoria econômica, grupo de natureza de despesa, e elemento de despesa. A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “modalidade de aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de Governo ou por outro ente da Federação e suas respectivas entidades. Entende-se por grupos de natureza de despesa a agregação de elementos de despesa que apresentam as mesmas características quanto ao objeto de gasto. Já o elemento de despesa tem por finalidade identificar os objetos de gasto, tais como vencimentos e vantagens fixas, juros, diárias, material de consumo, serviços de terceiros prestados sob qualquer forma, subvenções sociais, obras e instalações, equipamentos e material permanente, auxílios, amortização e outros de que a administração pública se serve para a consecução de seus fins (BRASIL, 2001).

De acordo com o Manual de Despesa Nacional, a despesa pública, na forma de Lei n.º 4.320/64, apresenta diferentes estágios: o empenho, a liquidação e o pagamento (BRASIL, 2008).

Segundo o art. 58 da Lei n.º 4.320/64, o empenho é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição (BRASIL, 1964).

Para Piscitelli e Timbó (2009), o empenho na realidade é apenas um ato legal de ordenamento de despesa emanado pela Administração.

A liquidação da despesa, conforme o art. 63 da Lei n.º 4.320/64, consiste na verificação do direito adquirido pelo credor ou entidade beneficiária, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito ou da habilitação do benefício. É no estágio da liquidação que a despesa efetivamente ocorre, e deve ser, regra geral, efetivamente reconhecida (BRASIL, 1964).

O estágio do pagamento ocorre após a liquidação e está relacionada à saída da disponibilidade, que é dada, segundo Piscitelli e Timbó (2009), em documento próprio assinado pelo ordenador de despesa e pelo responsável pelo setor financeiro.

Conforme art. 61 da Lei n.º. 4.320/64, para cada empenho será extraído um documento de nota de empenho, que indicará o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como a dedução desta do saldo da dotação própria. A despesa, portanto, é considerada empenhada após a emissão da nota de empenho. Dispõe ainda a referida lei, em seu art. 35, inciso II, que pertencem ao exercício financeiro todas as despesas nele empenhadas, ou seja, em um estágio anterior ao da liquidação (BRASIL, 1964).

Mas conforme o princípio de contabilidade da competência, os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem independentemente de pagamento ou recebimento (CFC, 2010). Alinhado a este princípio, o art. 48 do Pronunciamento Conceitual Básico, correlacionado as normas internacionais de contabilidade do *International*

Accounting Standards Board - IASB, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, e aprovado pelo CFC na NBC T 1 da Resolução nº 1.121/08, as despesas devem ser reconhecidas quando surgir um decréscimo, que possa ser determinado em bases confiáveis, proveniente da diminuição de um ativo ou no aumento de um passivo (CPC, 2008).

De acordo com tais critérios, a despesa pública só deveria ser reconhecida quando de sua liquidação, que é o estágio em que se surge a liquidez e certeza da obrigação.

Portanto, de acordo com a Lei nº. 4.320/64, uma despesa poderá ser reconhecida em um exercício sem ter sido efetivamente incorrida pelo princípio da competência, através da inscrição da despesa como obrigações a pagar no exercício subsequente, ou seja, como Restos a Pagar não processados (BRASIL, 1964).

2.4 RESTOS A PAGAR

Conforme art. 36 da Lei nº 4.320/64, consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

Restos a pagar de despesas processadas são aquelas que, tendo sido empenhadas, passaram pelo estágio da liquidação, restando somente o pagamento da obrigação criada pelo empenho. Restos a pagar de despesas não processadas, são aquelas despesas que foram empenhadas, mas que não passaram pelos estágios da liquidação e do pagamento (KOHAMA, 2005).

De acordo com o princípio da anualidade, as despesas devem ser empenhadas e pagas em um mesmo exercício financeiro, evitando que se onerem orçamentos futuros; no entanto, a existência das despesas de restos a pagar constitui exceção a regra (CRUZ et al, 2001).

A inscrição em restos a pagar é feita na data de encerramento do exercício financeiro de emissão da nota de empenho, nessa mesma data, processa-se também a baixa da inscrição efetuada no exercício anterior. A inscrição em Restos a Pagar afeta o orçamento em que a despesa foi empenhada e apenas o fluxo de recursos financeiros no exercício de pagamento. A inscrição feita terá validade até 31 de dezembro de ano subsequente, período no qual o credor deverá habilitar-se ao recebimento que lhe é devido, sendo vedada a reinscrição. Quando o pagamento é efetuado após o cancelamento da inscrição, o pagamento deverá ser efetuado à conta do orçamento vigente, como Despesas de Exercícios Anteriores. É importante ressaltar que a prescrição do direito do credor se dá em cinco anos, excetuando-se os casos em que haja interrupções decorrentes de atos judiciais (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009).

A inscrição em Restos a Pagar, contabilmente, implica no reconhecimento de uma despesa orçamentária no exercício em que a despesa é empenhada, em contrapartida a uma obrigação financeira que deverá ser paga no exercício seguinte. O eventual cancelamento de Restos a Pagar, que deve ser efetivado até o último dia do exercício subsequente, é contabilizado baixando a obrigação reconhecida em contrapartida a uma receita do

orçamento vigente, gerando um tipo de receita extra-orçamentária que não reflete uma arrecadação ou entrada de fluxo de recursos (BRASIL, 1986).

No entanto, de acordo com o Manual da Receita Nacional, da STN/SOF, que deve ser aplicado a partir de 2009, o registro do cancelamento de Restos a Pagar não processados deve ser feito em contrapartida ao reconhecimento de uma Variação Ativa, visando apenas o restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior (BRASIL, 2008).

Segundo Giacomoni (2009), a inscrição em restos a pagar apresenta limitações importantes. Uma delas é definir o empenho – um estágio jurídico – como o momento da despesa na apuração das contas do exercício, desfigurando a competência do exercício como o da realização efetiva da despesa. Outra limitação seria o descompasso entre a execução orçamentária e financeira, com os efeitos financeiros ocorrendo no exercício seguinte ao do reconhecimento da despesa.

A crítica que se faz à figura dos Restos a Pagar não processados, é de que o disposto nos artigos 35 e 36 da Lei n.º. 4.320/64, permite o registro da despesa orçamentária no exercício em que a obrigação não foi efetivamente constituída, antes do estágio da liquidação, levando a entidade a apresentar um resultado patrimonial inapropriado, quebrando-se assim o princípio da competência (PISCITELLI; TIMBÓ, 2009).

Deve ser ressaltado que o cancelamento das despesas dos restos a pagar processados tem como reflexo um aumento no resultado do sistema financeiro e uma diminuição do valor das despesas que foram consideradas liquidadas e divulgadas no ano anterior pelos poderes e órgãos da União. Outro fato importante é que a contabilidade pública brasileira rege-se pelas mesmas leis, e os problemas relacionados à inscrição e ao cancelamento dos Restos a Pagar poderão ocorrer também na administração pública estadual e municipal (SILVA, 2005).

3 METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA

A metodologia utilizada para a elaboração do trabalho é a de pesquisa exploratória, bibliográfica, documental e qualitativa.

Segundo Piovesan e Temporini (1995), a pesquisa exploratória, ou estudo exploratório, tem por objetivo conhecer a variável de estudo tal como se apresenta, seu significado e o contexto onde ela se insere. Para Beuren (2003), a pesquisa exploratória busca conhecer com maior profundidade o assunto em estudo.

Segundo Gil (2002), a pesquisa bibliográfica e a pesquisa documental são muito parecidas. Enquanto a primeira é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos, a última difere na natureza das fontes, pois esta forma vale-se de

materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa.

A pesquisa qualitativa compreende um conjunto de diferentes técnicas interpretativas que visam descrever os componentes de um sistema complexo de significados, reduzindo a distância entre indicador e indicado, entre teoria e dados, entre contexto e ação (MAANEN, 1979 apud NEVES, 2006).

3.2 UNIVERSO E AMOSTRA

O presente estudo procurou analisar os demonstrativos, de 2008 e 2009, das capitais estaduais da região Nordeste que tenham sido adequadamente divulgados até a coleta de dados, que foi realizada na data de 20/12/2010. Os municípios cujos dados foram coletados e integram a pesquisa são: Aracaju, Fortaleza, Natal, Recife, Salvador e Teresina.

Essas cidades são as capitais de seis dos nove Estados que compõe o Nordeste do Brasil. A região Nordeste é uma das cinco regiões em que o Brasil é dividido, segundo classificação do IBGE, sendo formada pelos Estados de Sergipe, Ceará, Rio Grande do Norte, Pernambuco, Bahia, Piauí, Maranhão, Alagoas e Paraíba (IBGE, 2008).

3.3 INSTRUMENTO E PROCESSO DE COLETA DE DADOS

A fonte de dados utilizada na pesquisa foram os seguintes demonstrativos - dos períodos de 2007, 2008 e 2009 - retirados dos sítios das Prefeituras dos Municípios pesquisados:

- Demonstrativos dos Restos a Pagar por Poder e Órgão;
- Balanços Orçamentários;
- Balanços Patrimoniais;

3.4 LIMITAÇÕES DO MÉTODO

A limitação do método é o fato de que alguns municípios não têm respeitado a legislação, no que tange a transparência e a obrigatoriedade de evidenciação dos demonstrativos previstos, não divulgando, então, as informações necessárias para as análises. A limitação estatística é que a amostra escolhida não induz inferência sobre o Estado da Federação de vinculação, portanto as análises e conclusões se limitam aos municípios que tiveram os dados coletados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS

Seguem tabelas com os dados referentes à inscrição de Restos a Pagar não processados nos municípios em estudo, nos anos de 2007, 2008 e 2009. O indicador *II* relaciona a inscrição de restos a pagar não processados do exercício com a inscrição de restos a pagar não processados do exercício anterior, e é calculado através da divisão dos Restos a Pagar não processados inscritos no exercício pelo total de Restos a Pagar não processados inscritos no exercício anterior. O índice indica, então, a evolução da prática de

inscrição de Restos a Pagar não processados de um exercício em relação ao exercício anterior.

Tabela 1 - Restos a Pagar não processados (2007/2008)

MUNICÍPIO	Inscrições em 2008 (R\$)	Inscrições em 2007 (R\$)	<i>iI</i>
Aracaju	48.776.177	33.019.266	1,4772
Fortaleza	2.750.384	74.230.512	0,0371
Natal	51.617.564	78.435.502	0,6581
Recife	25.242.519	18.656.558	1,3530
Salvador	91.044.157	111.068.170	0,8197
Teresina	33.577.101	29.169.649	1,1511

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Tabela 2 - Restos a Pagar não processados (2008/2009)

MUNICÍPIO	Inscrições em 2009 (R\$)	Inscrições em 2008 (R\$)	<i>iI</i>
Aracaju	38.251.832	48.776.177	0,7842
Fortaleza	28.793.043	2.750.384	10,4687
Natal	86.076.787	51.617.564	1,6676
Recife	63.943.364	25.242.519	2,5332
Salvador	122.090.907	91.044.157	1,3410
Teresina	63.960.367	33.577.101	1,9049

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Como pode ser observado, os municípios de Aracaju, Recife e Teresina apresentaram um indicador *iI* maior do que 1 em 2008, demonstrando que houve incremento na inscrição de despesas empenhadas e não liquidadas em Restos a Pagar nesses municípios. As cidades de Fortaleza, Natal e Salvador apresentaram o indicador *iI* menor do que 1, o que implica que houve diminuição de inscrição de Restos a Pagar não processados no período. O município que mais aumentou o indicador *iI* foi o município de Aracaju, que inscreveu em Restos a Pagar não processados em 2008, aproximadamente, 1,48 vezes o que havia inscrito em 2007. O município de Fortaleza, por sua vez, apresentou uma involução no índice *iI*, e em 2008 inscreveu em restos a pagar 0,037 vezes o que havia inscrito em 2008.

Já no ano de 2009 houve situação inversa, o município que mais aumentou proporcionalmente a inscrição de Restos a Pagar não processados foi o município de Fortaleza, que inscreveu mais de 10 vezes o que havia inscrito em 2008; e o município que mais diminuiu o indicador *iI* foi Aracaju, com o *iI* calculado de 0,7842, sendo o único município que diminuiu a inscrição de Restos a Pagar não processados em relação ao ano de 2008.

Segue Gráfico 1, que mostra a variação da inscrição de Restos a Pagar não processados no período que compreende os exercícios de 2007, 2008 e 2009. As siglas “Rap N Process. 07”, “Rap N Process. 08” e “Rap N Process. 09” indicam os totais de Restos a Pagar não processados inscritos nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, respectivamente.

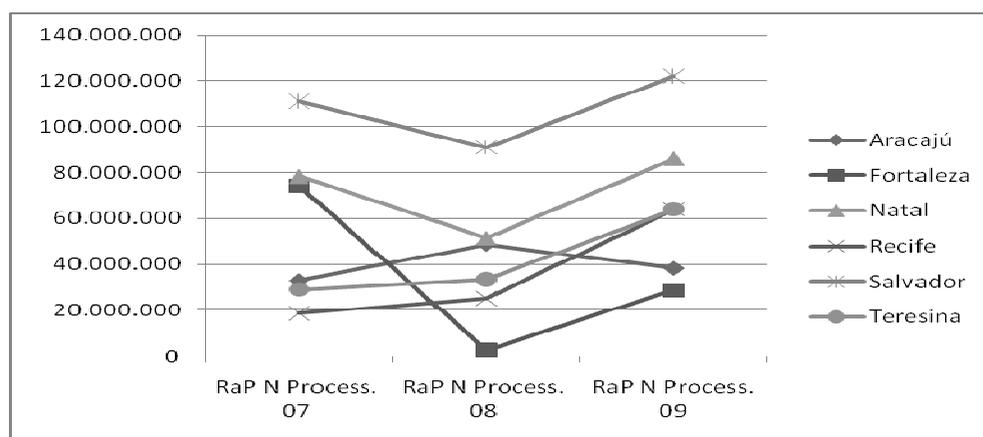


Gráfico 1: Inscrição de Restos a Pagar não processados, 2007 a 2009

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da pesquisa.

4.2 RELAÇÃO ENTRE OS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E O TOTAL DE RESTOS A PAGAR INSCRITOS NO EXERCÍCIO

Seguem as tabelas com os dados referentes ao indicador *i2* que calcula a porcentagem de inscrição de Restos a Pagar não processados em relação aos totais de Restos a Pagar, inscritos nos municípios em estudo nos anos de 2008 e 2009. Consideram-se totais de Restos a Pagar, o somatório dos Restos a Pagar processados com os Restos a Pagar não processados dos períodos.

Tabela 3 - Percentuais de Restos a Pagar não processados (2008)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados (R\$)	Totais de Restos a Pagar (R\$)	<i>i2</i>
Aracaju	48.776.177	60.575.232	80,52%
Fortaleza	2.750.384	91.547.851	3,00%
Natal	51.617.564	82.204.825	62,79%
Recife	25.242.519	79.016.568	31,95%
Salvador	91.044.157	226.243.470	40,24%
Teresina	33.577.101	40.760.160	82,38%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Tabela 4 - Percentuais de Restos a Pagar não processados (2009)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados (R\$)	Totais de Restos a Pagar (R\$)	<i>i2</i>
Aracaju	38.251.832	53.575.368	71,40%
Fortaleza	28.793.043	133.912.991	21,50%
Natal	86.076.787	161.874.747	53,17%
Recife	63.943.364	120.578.862	53,03%
Salvador	122.090.907	362.835.380	33,65%
Teresina	63.960.367	88.115.109	72,59%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Conforme demonstrado na tabela, o município de Fortaleza se destaca entre os demais como sendo o município que menos inscreveu Restos a Pagar não processados nos anos de 2008 e 2009 em relação ao total de Restos a

Pagar inscritos, que incluem os Restos a Pagar processados. Em 2008, nesse município, apenas 3% das despesas empenhadas inscritas em restos a pagar não tinham sido liquidadas. Já em 2009, apesar de ter sido observado um aumento considerável no indicador, este ainda pode ser considerado baixo em relação aos valores dos outros municípios em estudo.

Os municípios de Aracaju e Teresina, por sua vez, se destacam por apresentarem índices *i2* elevados. Em Aracaju, o indicador *i2* de 2008 chegou ao valor de 80,52% e o de 2009 continuou elevado em relação aos outros municípios com o valor de 71,40%. Em Teresina, o indicador *i2* de 2008 foi de 82,38% e o de 2009 atingiu 72,59%. Os dados mostram que a grande maioria das despesas empenhadas e não pagas nesses municípios, são inscritas em Restos a Pagar não processados, não passando, então, pelo estágio da liquidação.

Seguem os gráficos que mostram os percentuais do índice *i2* de todos os municípios em estudo nos anos de 2008 (GRAF.2) e 2009 (GRAF.3).

Nos gráficos, a sigla “RaP Totais” recebeu os valores de 100% e indica os totais de Restos a Pagar inscritos pelos municípios em estudo nos exercícios correspondentes.

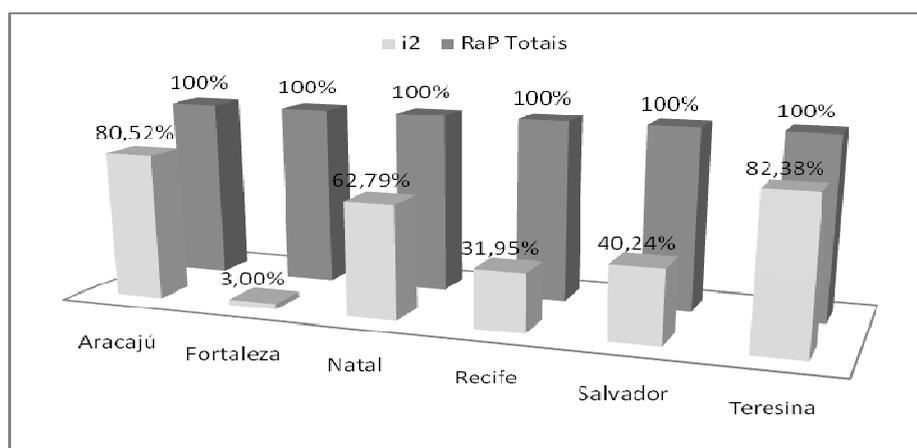


Gráfico 2: Indicador i2 - 2008

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da pesquisa.

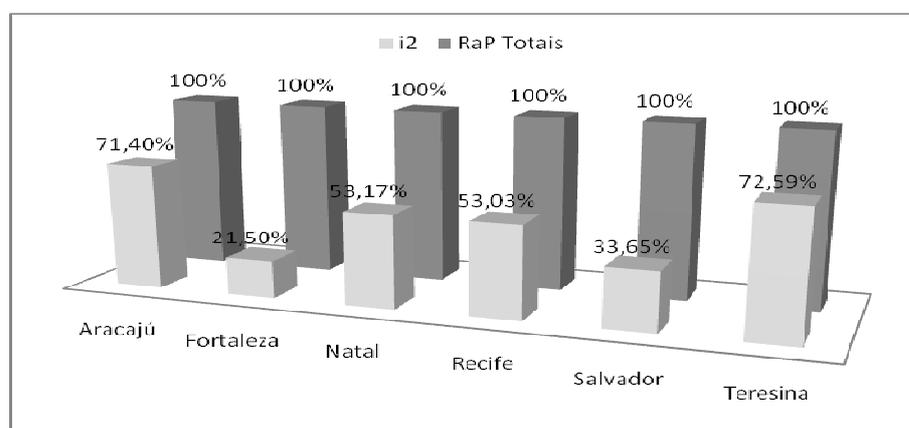


Gráfico 3: Indicador i2 - 2009

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da pesquisa. – Dados da pesquisa.

4.3 RELAÇÃO ENTRE OS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E AS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS EXECUTADAS NO EXERCÍCIO

As tabelas apresentadas a seguir mostram os resultados do indicador *i3*, e mostram a porcentagem de inscrição de Restos a Pagar não processados em relação aos totais de despesas orçamentárias executadas nos exercícios de 2008 e 2009.

Tabela 5 - Restos a Pagar não processados e despesas executadas (2008)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados (R\$)	Despesas executadas (R\$)	<i>i3</i>
Aracaju	48.776.177	742.830.131	6,57%
Fortaleza	2.750.384	2.613.900.473	0,11%
Natal	51.617.564	1.025.316.289	5,03%
Recife	25.242.519	2.118.607.938	1,19%
Salvador	91.044.157	2.958.911.362	3,08%
Teresina	33.577.101	948.643.165	3,54%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Tabela 6 - Restos a Pagar não processados e despesas executadas (2009)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados (R\$)	Despesas executadas (R\$)	<i>i3</i>
Aracaju	38.251.832	780.223.834	4,90%
Fortaleza	28.793.043	2.923.083.942	0,99%
Natal	86.076.787	1.119.225.056	7,69%
Recife	63.943.364	2.246.562.855	2,85%
Salvador	122.090.907	2.190.814.913	5,57%
Teresina	63.960.367	1.114.300.764	5,74%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Apesar do indicador *i3* mostrar baixos índices percentuais, os resultados são significativos se analisados sob a ótica de valores absolutos, conforme pode ser verificado na primeira coluna com dados numéricos de cada tabela.

Em 2008, Aracaju demonstrou o maior índice no indicador *i3* com 6,57%, seguido por Natal (5,03%), Teresina (3,54%), Salvador (3,08%) e Recife (1,19%). Fortaleza demonstrou o menor índice nesse indicador, com apenas 0,11%.

Já em 2009, o município de Natal obteve o maior índice de indicador *i3* com 7,69%, seguido por Teresina (5,74%), Salvador (5,57%), Aracaju (4,90%), Recife (2,85%) e Fortaleza, que obteve o índice de 0,99%, novamente o mais baixo entre os municípios analisados.

4.4 CANCELAMENTO DOS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS NOS ANOS DE 2008 E 2009

As tabelas a seguir mostram os resultados do indicador *i4*, que demonstra qual o percentual de cancelamento, em determinado exercício, de Restos a Pagar não processados inscritos no exercício anterior. Observar que os Restos a Pagar cancelados em um exercício, são referentes a inscrições realizadas no exercício anterior.

Tabela 7 - Cancelamento de Restos a Pagar não processados (2008)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados em 2007 (R\$)	Cancelamento dos Restos a Pagar não processados de 2007 (R\$)	i4
Aracaju	33.019.266	18.657.395	56,50%
Fortaleza	74.230.512	18.711.809	25,21%
Natal	78.435.502	15.612.348	19,90%
Recife	18.656.558	852.925	4,57%
Salvador	111.068.170	35.802.059	32,23%
Teresina	29.169.649	1.336.007	4,58%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Tabela 8 - Cancelamento de Restos a Pagar não processados (2009)

MUNICÍPIO	Restos a Pagar não processados em 2008 (R\$)	Cancelamento dos Restos a Pagar não processados de 2008 (R\$)	i4
Aracaju	48.776.177	27.048.532	55,45%
Fortaleza	2.750.384	0	0,00%
Natal	51.617.564	12.251.508	23,74%
Recife	25.242.519	2.871.449	11,38%
Salvador	91.044.157	50.884.974	55,89%
Teresina	33.577.101	4.435.145	13,21%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Em 2008, o município de Aracaju obteve o maior valor do indicador *i4* dentre os municípios analisados, chegando a 56,50%, indicando que nesse município mais da metade das inscrições de Restos a Pagar realizadas em 2007 foram canceladas em 2008. Os municípios de Recife e Teresina se destacam com os menores valores do indicador em questão, atingindo os valores de 4,57% e 4,58%, respectivamente.

No exercício de 2009, o indicador *i4* de Aracaju pouco se alterou, atingindo o valor de 55,45%, sendo superado pelo município de Salvador que obteve o valor de 55,89% neste indicador. Os municípios de Recife e Teresina aumentaram os valores do indicador *i4*, sendo superados por Fortaleza, que como não cancelou Restos a Pagar não processados em 2009, se tornou o município, dentre os seis estudados, que menos cancelou as despesas empenhadas e não liquidadas do exercício de 2008.

Segue o Gráfico 4, que mostra a variação do indicador *i4* entre 2008 e 2009; e o gráficos que ilustram os percentuais do indicador *i4* dos municípios em estudo nos anos de 2008 (GRAF.5) e 2009 (GRAF.6).

As siglas “Rap N Proc. Insc. 07” e “Rap N Proc. Insc. 08” indicam os totais de Restos a Pagar não processados inscritos nos exercícios de 2007 e 2008, respectivamente.

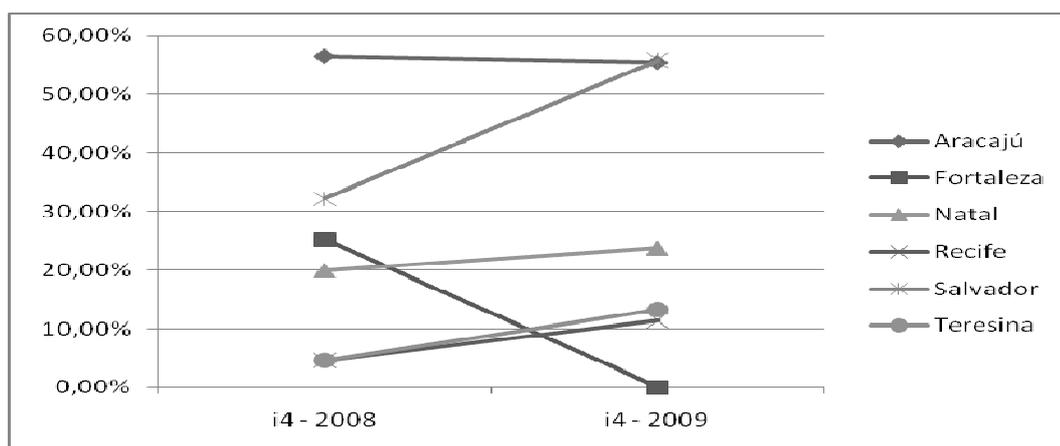


Gráfico 4: Variação do indicador i4, 2008 - 2009

Fonte: Elaborado pelo autor– Dados da pesquisa.

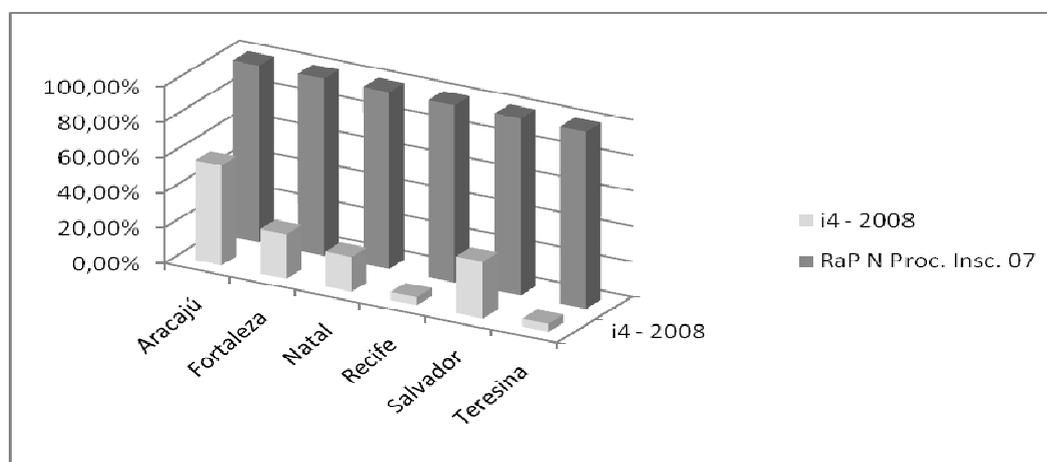


Gráfico 5: Indicador i4 - 2008

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da pesquisa.

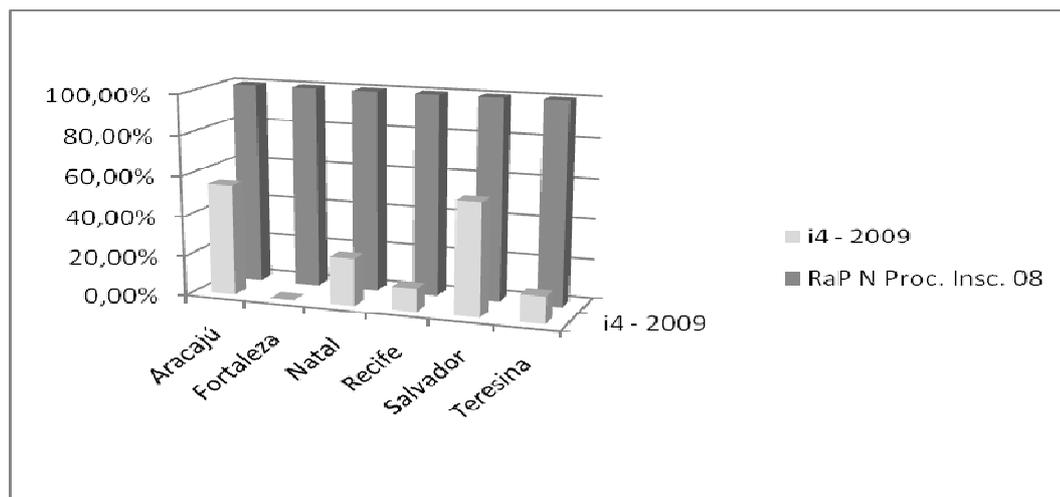


Gráfico 6: Indicador i4 - 2009

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da pesquisa.

4.5 RELAÇÃO ENTRE OS RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS E AS DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS EXECUTADAS NO EXERCÍCIO

As tabelas apresentadas a seguir mostram os resultados do indicador *i5*, e demonstram o percentual do cancelamento dos Restos a Pagar não processados inscritos no exercício anterior em relação aos totais de despesas orçamentárias executadas nos exercícios correspondentes.

Tabela 9 - Despesas executadas e cancelamentos de Restos a Pagar (2008)

MUNICÍPIO	Cancelamento dos Restos a Pagar não processados de 2007 (R\$)	Despesas executadas em 2007 (R\$)	i5
Aracaju	18.657.395	606.586.448	3,08%
Fortaleza	18.711.809	2.298.745.872	0,81%
Natal	15.612.348	887.876.267	1,76%
Recife	852.925	2.118.607.937	0,04%
Salvador	35.802.059	2.164.561.309	1,65%
Teresina	1.336.007	789.026.956	0,17%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Tabela 10 - Despesas executadas e cancelamentos de Restos a Pagar (2009)

MUNICÍPIO	Cancelamento dos Restos a Pagar não processados de 2008 (R\$)	Despesas executadas em 2008 (R\$)	i5
Aracaju	27.048.532	742.830.131	3,64%
Fortaleza	0	2.923.083.942	0,00%
Natal	12.251.508	1.025.316.288	1,19%
Recife	2.871.449	2.172.177.295	0,13%
Salvador	50.884.974	2.564.819.320	1,98%
Teresina	4.435.145	946.164.642	0,47%

Fonte: Elaborado pelo autor – Dados da Pesquisa.

Conforme apresentado nas tabelas acima, os valores do indicador *i5* não chegam a 4%. No entanto, o montante das despesas executadas nos municípios é de tão grande valor, que os valores chegam a dezenas de milhões de reais, conforme pode ser verificado na primeira coluna com valores numéricos das tabelas acima.

Chama atenção o município de Fortaleza, que havia cancelado mais de 18 milhões de Restos a Pagar não processados em 2008, sem ter havido, no entanto, cancelamento dessas despesas em 2009. A cidade de Salvador, por sua vez, demonstra os maiores valores de cancelamento de Restos a Pagar não processados, superando a casa dos 50 milhões de reais em 2009. Já o município de Aracaju, apresenta os maiores valores relativos, conforme demonstrados nos valores do indicador *i5*.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo geral analisar as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do Nordeste do Brasil nos anos de 2008 e 2009.

Apresentamos a seguir, as conclusões obtidas com a pesquisa e com a análise de dados efetuada:

- a) A inscrição de despesas em Restos a Pagar não processados vai de encontro ao princípio da contabilidade da competência, pois essa inscrição é efetuada em contrapartida ao reconhecimento de uma despesa antes de sua efetiva liquidação, levando os demonstrativos a apresentarem um resultado patrimonial inapropriado;
- b) As despesas inscritas em Restos a Pagar não processados criam um descompasso entre a execução orçamentária e a execução financeira, prejudicando o planejamento orçamentário público, já que essas despesas, por não terem sido liquidadas, são mais suscetíveis a não incorrerem e terem que ser, posteriormente, canceladas;
- c) Até o exercício de 2008, o cancelamento dos Restos a Pagar não processados implicava no reconhecimento de um tipo de receita extra-orçamentária que não refletia uma arrecadação ou uma entrada de fluxo de recursos, distorcendo os resultados do exercício. No entanto, a partir da publicação do Manual de Receita Manual da STN/SOF, que deve ser aplicado a partir de 2009, o registro do cancelamento de Restos a Pagar não processados deve ser feito em contrapartida ao reconhecimento de uma Variação Ativa e não de uma receita, visando apenas o restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida referente às receitas arrecadadas em exercício anterior.
- d) Não foi observada correlação positiva significativa entre os índices de inscrição de despesas em Restos a Pagar não processados e de cancelamento dessas despesas. Os municípios de Teresina e Aracaju, por exemplo, demonstraram índices muito próximos entre si no indicador *i2* de percentuais de Restos a Pagar não processados em

relação aos totais de Restos a Pagar, mas valores muito divergentes no indicador *i4* de cancelamento de Restos a Pagar não processados.

- e) A inscrição e o cancelamento de Restos a Pagar não processados somam um pequeno percentual do total de despesas executadas nos exercícios dos municípios estudados, no entanto, dado o montante dos orçamentos, os valores absolutos dessas inscrições e cancelamentos são significativos e podem afetar negativamente o planejamento orçamentário devido à apuração de um resultado inapropriado significativo que atinge a casa das dezenas de milhões de reais;

Em uma época de plena transformação, tanto da Contabilidade Financeira quanto da Contabilidade Pública, e diante das críticas da doutrina contábil em relação à figura dos Restos a Pagar não processados, fazem-se necessários debates e estudos que apresentem soluções para as inconsistências geradas pela inscrição e pelo cancelamento dos Restos a Pagar não processados. O objetivo dessas soluções seria o de garantir uma informação contábil com mais qualidade, para que a Contabilidade cumpra com eficácia seu papel frente à sociedade.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, J. **Contabilidade Pública**. 8. Ed. São Paulo: Atlas, 1995.

ARACAJU. Prefeitura Municipal. Secretaria Municipal de Finanças. **Portal do Contribuinte: Contas Públicas**. Disponível em: <<http://www.aracaju.se.gov.br/contribuinte/?act=fixo&materia=contas&tipo=contas>>. Acesso em: 10 fev 2011.

BRASIL. **Constituição da República Federativa de 1988**. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 05 out. 1988.

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. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 24 dez. 1986.

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

BRASIL. Lei Complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 mai. 2000.

BRASIL. Lei nº. 10.180, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 07 fev. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. Portaria Interministerial nº. 163, de 04 de maio de 2001. Dispõe sobre normas gerais de consolidação

das Contas Públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 07 mai. 2001.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008. **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualDespesa.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 2008. **Manual de Receita Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/MinutaManualReceitaNacional.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2011.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria nº. 184, de 26 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 ago. 2008.

COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico – Estrutura Conceitual, de 11 de janeiro de 2008**. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1268.doc>. Acesso em: 10 fev. 2011.

_____. **Resolução nº. 1.282, de 02 de junho de 2010**. Atualiza e consolida dispositivos da Resolução CFC nº 750/93, que dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1993/000750>. Acesso em: 10 fev. 2011.

CRUZ, F. et al. **Comentários à lei nº 4.320 e ao substitutivo do projeto de lei nº 135/96**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

FORTALEZA. Prefeitura Municipal. Secretaria de Finanças do Município. **Portal da Transparência: Contas Públicas**. Disponível em: <<http://portaldatransparencia.sefin.fortaleza.ce.gov.br/index.php/contasPublicas/index>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

GIACOMONI, J. **Orçamento público**. 14. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; BREDA, M. F. V. **Teoria da contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Editora, 2007.

IBGE. **Censo Demográfico 2010**: Primeiros dados do Censo 2010. Disponível em: <http://www.censo2010.ibge.gov.br/primeiros_dados_divulgados/index.php?uf=00>. Acesso em: 15 mar. 2010.

_____. **Contas Regionais do Brasil – 2004 - 2008**: Tabelas. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/contasregionais/2008/default_pdf.shtm>. Acesso em: 10 mar. 2010.

KOHAMA, H. **Balancos públicos**: teoria e prática. 2. ed. Local: Atlas, 2006.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NATAL. Prefeitura Municipal. Controladora Geral do Município. **Portal da Transparência: Contas Públicas**. Disponível em: <<http://www.natal.rn.gov.br/cgm/paginas/ctd-459.html>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

NEVES, J. L. **Pesquisa Qualitativa: características, usos e possibilidades**. São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.ead.fea.usp.br/cad-pesq/arquivos/c03-art06.pdf>>. Acesso em: 20 dez. 2010.

PAULO, V.; ALEXANDRINO, M. **Direito Administrativo**. 7. ed. Niterói: Impetus, 2005.

PIOVESAN, A.; TEMPORINI, R. **Pesquisa exploratória**: procedimento metodológico para o estudo de fatores humanos no campo da saúde pública. Disponível em: <http://www.scielo.org/scielo.php?pid=S003489101995000400010&script=sci_arttext&tl=>>. Acesso em: 30 abr. 2010.

PIRES, J. B. F. **Contabilidade pública**: teoria e prática. 3. ed. Brasília: Franco & Fortes, 1996.

PISCITELLI, R. B. **Orçamento autorizativo x Orçamento impositivo**. Brasília: Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa: 2006. Disponível em: <<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1636>>. Acesso em: 20 set. 2010.

PISCITELLI, R. B; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública**: uma abordagem da administração financeira pública. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

RECIFE. Prefeitura Municipal. Secretaria de Finanças. **Contas Públicas**. Disponível em: <<http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/ContasPublicas/index.php>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

RUIZ, J. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

SALVADOR. Secretaria Municipal da Fazenda. **Portal da Transparência: Demonstrativos Contábeis**. Disponível em: <<http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/websitev2/Sistemas/Anexos/default.aspx>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

SILVA, M. C. **Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União 1999 – 2003**. Recife: UNB, 2005. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rcf/v18n43/a07v1843.pdf>>. Acesso em: 20 fev.2011.

TERESINA. Secretaria Municipal de Finanças. **Portal Transparência Pública: Contas Públicas**. Disponível em: <http://www.teresina.pi.gov.br/portalpmt2010/index.php?doc_id=18#conteudo>. Acesso em: 10 fev. 2011.