

## ANÁLISE DOS RESTOS A PAGAR E O ORÇAMENTO MUNICIPAL: UMA PERSPECTIVA DOS RESTOS A PAGAR, DISPONIBILIDADE E ENDIVIDAMENTO

Clari Andresa de Souza<sup>1</sup>  
Wilson Medeiros Rodrigues<sup>2</sup>

### RESUMO

O orçamento público é a base para o gerenciamento e execução das finanças públicas. É por meio do orçamento que os administradores públicos realizam os planos e metas de trabalho estabelecidos pelas leis orçamentárias anuais. Com isso, a inscrição dos restos a pagar deve ser realizada dentro dos limites estabelecidos pela legislação. Este artigo tem como tema a análise dos restos a pagar e o orçamento municipal com delimitação de estudo nas Prefeituras do Vale do Paranhana-RS. O objetivo desse estudo é analisar os restos a pagar sob o aspecto orçamentário e o possível aumento/diminuição do endividamento público nos anos de 2014, 2015 e 2016. Para alcançar o objetivo proposto, a metodologia da pesquisa utilizada foi de caráter descritivo, com abordagem qualitativa e quantitativa, para a qual buscou-se no site do TCE-RS, os relatórios disponíveis para análise de dados. Ao final, conclui-se que é fundamental a correta inscrição dos restos a pagar, a fim de evitar que a insuficiência financeira influencie negativamente no orçamento das entidades públicas podendo acarretar prejuízos nos serviços prestados para a sociedade.

**Palavras-chave:** Despesas. Orçamento Público. Restos a pagar.

### ABSTRACT

The public budget is the basis for the management and execution of public finances. It is through the budget that public administrators perform the work plans and goals established by the annual budget laws. Thereby, the inscription of the remains to be paid must be fulfilled within the limits established by the legislation. This article has as its theme the analysis of the remains to be paid and the municipal budget with delimitation of study in the city halls of the Vale do Paranhana-RS. The objective of this study is to analyze the remains to pay under the budgetary aspect and the possible increase/decrease of public debt in the years 2014, 2015 and 2016. To achieve the proposed goal, the research methodology used was descriptive, with a qualitative and quantitative approach, for which it was searched on the TCE-RS website, the reports available for data analysis. At the end, it is concluded that the correct inscription of the remains to be paid is fundamental, in order to avoid that the financial insufficiency negatively influences the budget of the public entities and can cause damages in the services provided to the society.

---

<sup>1</sup> Acadêmica do curso de Ciências Contábeis das Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT. Taquara/RS. E-mail: clary.andressa@gmail.com

<sup>2</sup> Professor orientador - Faculdades Integradas de Taquara - FACCAT Taquara/RS. E-mail: wilsonrodrigues.prof@gmail.com

**Keywords:** *Expenses. Public budget. Remnants to pay.*

## 1 INTRODUÇÃO

Os administradores públicos são levados a agir de maneira que suas ações sejam pautadas somente no que é autorizado por lei. Dessa forma, o Estado, mantendo suas finalidades básicas de resguardar a segurança, a ordem política, econômica e social e visando promover o bem comum de forma que garanta para a sociedade uma plena satisfação de suas necessidades, dispõe de instrumentos que o auxiliam na elaboração de planos e metas.

Um instrumento de gestão utilizado pelo Estado para planejar suas ações é o orçamento público, que prevê as receitas e fixa as despesas para um determinado período de tempo, buscando um equilíbrio orçamentário, financeiro e patrimonial, evitando assim, desperdícios dos recursos públicos.

Nesse contexto, as despesas públicas são os pagamentos realizados para manter os serviços e os investimentos disponíveis para a sociedade e sua execução só poderá ser realizada com prévia autorização do gestor competente. Os restos a pagar são despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro e devem compor o orçamento no exercício em que foram empenhadas. Portanto, este trabalho procura responder à seguinte questão: qual a influência dos restos a pagar no possível aumento/diminuição do endividamento público das Prefeituras do Vale do Paranhana-RS, nos exercícios de 2014, 2015 e 2016?

A política e as ações públicas afetam diretamente a qualidade de vida dos cidadãos. Desse modo, o tema possui relevância acadêmica e social ao proporcionar um aprofundamento do conhecimento sobre a sistemática dos restos a pagar e o orçamento público municipal e da forma como impacta na rotina da população.

Este trabalho tem por objetivo geral analisar os restos a pagar sob o aspecto do orçamento público, o possível aumento/diminuição do endividamento público como objetivos específicos tem-se: analisar a disponibilidade de caixa e a inscrição dos restos a pagar, bem como a análise do disponível do Recurso Livre (1) e dos recursos vinculados: Manutenção e Desenvolvimento do ensino (20) - MDE, Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (31) - FUNDED e Ações Serviços Públicos Saúde (40) - ASPS, assim como o possível aumento/diminuição do endividamento sob a influência dos restos a pagar.

Para alcançar os objetivos propostos, a metodologia utilizada na pesquisa foi de caráter descritiva com abordagem qualitativa e quantitativa na qual se buscou, através do site do TCE-

RS, os relatórios disponíveis para elaboração da análise de dados. A seguir, apresenta-se a fundamentação teórica que dá base a este estudo.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1 Orçamento Público**

A administração pública planeja suas ações por meio do orçamento público, atendendo os planos e programas de trabalho desenvolvidos por ela durante um determinado período de tempo, projetando as receitas e fixando as despesas, tendo em vista o bem estar da população (LIMA e CASTRO, 2000).

Para obter uma maior eficácia no controle de suas atividades financeiras, Lima e Castro (2000) apontam a necessidade da criação de regras e princípios orçamentários vinculados ao orçamento. Esses princípios constituem a base de uma gestão pública eficiente.

Segundo Silva (2013), o orçamento público é considerado rígido, porque não é fácil modificá-lo em razão da sua dependência de aprovação legislativa, e é estático, uma vez que só pode ser alterado com a abertura de créditos adicionais.

As técnicas de planejamento e programação de ações do governo são aplicadas pelo sistema de planejamento integrado. Esse sistema tem por objetivo analisar a situação econômica do Estado e demonstrar as ações ou alterações que podem ser aplicadas para conquistar a situação pretendida (KOHAMA, 2016).

O orçamento público é definido pelo artigo 165 da Constituição Federal que estabelece três instrumentos de planejamento: I) o plano plurianual, II) as diretrizes orçamentárias e III) os orçamentos anuais.

#### **2.1.1 Plano Plurianual**

O Plano Plurianual (PPA), segundo Carvalho (2005), tem a finalidade de estabelecer para a administração pública federal suas diretrizes, objetivos e metas de acordo com cada região, tendo em vista as despesas de capital e outras dela decorrentes, bem como para as despesas relativas aos programas de duração continuada.

Os programas do governo sejam no âmbito nacional, regional ou setorial deverão estar de acordo com a lei do plano plurianual e a Constituição Federal em seu artigo 167 estabelece que “nenhum investimento cuja execução ultrapasse um exercício financeiro poderá ser

iniciado sem prévia inclusão no plano plurianual, ou sem lei que autorize a inclusão, sob pena de crime de responsabilidade”.

Definido como um plano de médio prazo por Kohama (2010), o Plano Plurianual abrange o governo federal, estadual e municipal organizando suas ações para atingir metas e objetivos fixados para um período de quatro anos.

Conforme Quintana et al. (2011), o plano plurianual é a ferramenta de maior importância na estrutura do planejamento e servirá como base para a elaboração da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei de Orçamento Anual (LOA).

### 2.1.2 Lei de Diretrizes Orçamentárias

A Lei de Diretrizes Orçamentárias abrange um conjunto de metas e prioridades dos órgãos públicos e estabelece a divisão dos recursos orçamentários entre os três poderes e o Ministério Público, observando os critérios para administração da dívida pública (LIMA e CASTRO, 2000).

Conforme o § 2º do artigo 165 da Constituição Federal:

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

A Lei de Diretrizes Orçamentárias deverá ordenar o equilíbrio entre receitas e despesas, estabelecer regras para a limitação dos empenhos e normas relativas ao controle dos gastos, também deverá dispor sobre a avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos, bem como as demais condições e exigências para as transferências de recursos a entidades públicas e privadas, conforme determinação do artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101/2000.

O artigo 4º da Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 10/2000 também determina que deverão integrar a Lei de Diretrizes Orçamentárias os anexos de metas fiscais e riscos fiscais com o objetivo de um controle fiscal mais abrangente das contas públicas.

A Lei de Diretrizes Orçamentárias regulamenta as diretrizes, os objetivos e as metas da administração pública de forma a nortear a elaboração dos orçamentos anuais já estabelecidos no Plano Plurianual (KOHAMA, 2010).

### 2.1.3 Lei Orçamentária Anual

Conforme Carvalho (2005), a Lei Orçamentária Anual pode ser denominada como orçamento por excelência ou orçamento propriamente dito e possui como finalidade o cumprimento dos objetivos e metas fixados no Plano Plurianual.

Considerado um processo contínuo, dinâmico e flexível, a Lei Orçamentária Anual apresenta em dados financeiros os planos e programas de trabalho do governo para o período de um ano, cumprindo, a cada exercício, as etapas do PPA de acordo com as metas fixadas na LDO e na LRF (CARVALHO, 2005).

O § 5º do artigo 165 da Constituição Federal determina o que deverá constar na Lei Orçamentária Anual, conforme quadro 1 abaixo:

#### **Quadro 1 – § 5º A lei orçamentária compreende:**

	<b>Descrição</b>
<b>I</b>	O orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;
<b>II</b>	O orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto;
<b>III</b>	O orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público.

Fonte: Constituição Federal 1988, adaptado pela acadêmica (2017).

No Orçamento Anual, são programadas as ações que serão executadas pelos órgãos públicos, com a finalidade de concretizar as metas fixadas no Plano Plurianual, respeitando a Lei de Diretrizes Orçamentárias a fim de alcançar os objetivos já estabelecidos (KOHAMA, 2010).

Se existir a necessidade da realização de despesas acima dos limites previstos na Lei Orçamentária Anual ao longo do exercício financeiro, o Poder Executivo propõe ao Congresso Nacional o projeto de lei de abertura de crédito adicional (BEZERRA FILHO, 2005).

## **2.2 Lei de Responsabilidade Fiscal**

A Lei de Responsabilidade fiscal (LRF) – Lei Complementar n.º. 101, de 4 de maio de 2000, estabelece normas gerais de finanças públicas que deverão ser executadas pelo governo

Federal, Estadual e Municipal. Esse controle orçamentário pretende garantir o equilíbrio das contas públicas, conforme já estabelecido nos planos de gestão de cada órgão.

Segundo Nascimento (2006), a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º. 101/2000 é uma lei complementar que tem como principal objetivo determinar regras de finanças públicas relacionadas à responsabilidade na gestão fiscal das entidades públicas. Busca também intensificar as atividades de planejamento com o gasto público, proporcionando um maior equilíbrio financeiro.

A Lei de Responsabilidade Fiscal n.º. 101/2000 destaca o planejamento como uma ferramenta de gerência eficaz no controle, na transparência das ações e na responsabilização pelo descumprimento das metas e limites fixados. Destaca, ainda, a contabilidade como um fator fundamental e indispensável na produção e publicação de informações para a sociedade, assim como na tomada de decisão dos administradores públicos (BEZERRA FILHO, 2013).

A vinculação das receitas e despesas orçamentárias/financeiras por fonte ou destinação de recurso é realizada por um código especificador com função dupla, conforme estabelece o artigo 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal n.º. 101/2000. Para a vinculação das receitas, o objetivo é identificar a destinação dos recursos e a aplicação das despesas orçamentárias; enquanto, para a vinculação da despesa, o seu objetivo é classificar a origem dos recursos utilizados. Deverão ser identificados como Recurso Livre por meio de um código único (1) as receitas e despesas orçamentárias que são em decorrência de convênio, contrato, acordo ou as que não apresentam vinculação legal ou finalidade específica para sua execução (TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL - TCE-RS, 2016).

Os recursos vinculados devem ser aplicados pela administração pública, observando sua origem. Os valores repassados devem ser utilizados conforme seu código especificador no qual o recurso foi inscrito como, por exemplo: a Manutenção e Desenvolvimento do ensino (20) - MDE deverá ser utilizado na manutenção e desenvolvimento da educação, o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (31) - FUNDED deverá ser empregado no desenvolvimento dos profissionais da educação com intuito de atender a educação básica, e a Ações Serviços Públicos Saúde (40) – ASPSP deverá ser aplicada em ações e serviços na área da saúde (TCE-RS, 2016).

### **2.3 Transferências voluntárias**

As transferências voluntárias podem ser classificadas como correntes ou de capital. Transferências correntes são aquelas designadas à contraprestação direta em bens e serviços e

também na manutenção da administração pública. As transferências de capital são aquelas cuja aplicação deverão ser destinadas para investimentos ou inversões financeiras, realizadas pelo setor público ou privado e derivam da Lei do Orçamento ou lei anterior (LIMA e CASTRO, 2000).

As transferências voluntárias, de acordo com Nascimento (2006), integram o orçamento da União ou do Estado, de acordo com convênio ou acordo estabelecido e não dependem de determinação constitucional ou legal.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no artigo 25, determina que as transferências voluntárias são a “entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde”.

Na visão contábil, segundo o Manual de Contabilidade Pública (2014), o recebedor não poderá registrar na contabilidade esse recurso enquanto a transação não for efetivada, pois seu recebimento é incerto. As transferências voluntárias só poderão ser contabilizadas antes do recebimento dos devidos valores quando possuem cláusula contratual garantindo esse recurso e depois de executar algumas fases do contrato. Estas deverão ser contabilizadas como direito a receber no ativo.

## **2.4 Contabilidade Pública**

O artigo 35 da Lei 4.320/64 determina que o regime contábil aplicado na contabilidade pública é o misto, sendo caixa para as receitas e competência para as despesas: I) as receitas nele arrecadadas e II) as despesas nele legalmente empenhadas. A contabilidade pública é regulamentada pela Lei 4.320/64 que estabelece normas à União, Estados, Distrito Federal, Municípios, autarquias e fundações criadas e mantidas pelo poder público, estabelece normas também para as empresas públicas que utilizem recursos públicos no seu orçamento (LIMA e CASTRO, 2000).

Conforme Kohama (2010), a contabilidade pública é um dos ramos mais complexos da ciência contábil, possuindo em suas finalidades captar, registrar, acumular, resumir e interpretar as variações orçamentárias, financeiras e patrimoniais das entidades públicas.

A contabilidade pública sofreu inúmeras alterações desde 2008 quando o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), visando padronizar a contabilidade pública nacional. Logo após, a

Secretaria do Tesouro Nacional (STN) elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Plano de Contas Nacional para auxiliar o processo de transição (BORGES, 2013).

Para Silva (2013), a contabilidade é uma ferramenta que proporciona aos gestores públicos informações e controles necessários para que eles administrem de forma mais eficaz os serviços públicos.

Segundo Kohama (2016), a atribuição dos serviços de contabilidade deve ser elaborada de maneira simples possibilitando o acompanhamento da execução orçamentária desde o início, deve também evidenciar a legalidade dos atos realizados no que corresponde aos estágios da despesa pública; o empenho, a liquidação e o pagamento e em todas as fases da sua execução.

## **2.5 Despesa Pública**

Segundo Lima e Castro (2000), a despesa pública corresponde à distribuição e ao emprego das receitas para diversas áreas da administração pública, seja para sua manutenção ou para os investimentos a serem realizados.

Conforme o Manual de Despesa Nacional (2008), o esclarecimento da despesa pública auxilia na transparência das contas públicas. Cumpre observar que a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101 contribuiu significativamente para o fornecimento de informações claras e objetivas para sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal n.º 101 estabelece, no seu artigo 42, o impedimento ao titular de poder ou órgão que nos últimos oito meses de seu mandato assuma um compromisso de despesa em que o pagamento total não será realizado na sua gestão ou que permaneçam saldos a pagar nos próximos exercícios, sem que haja disponibilidade de caixa para a realização dessa obrigação.

A despesa pública pode ser classificada em dois grupos: despesa orçamentária e despesa extraorçamentária. Entende-se como despesa orçamentária aquela despesa que está vinculada ao orçamento e não pode ser realizada sem crédito orçamentário já estabelecido. Por outro lado, a despesa extraorçamentária não depende de autorização legislativa, ou seja, pode ser executada por meio das receitas extraorçamentárias (KOHAMA, 2010).

A categoria econômica da despesa pública se classifica em despesas correntes e de capital. Para Silva (2013), a despesa corrente é aquela cujo propósito não contribui para a formação ou compra de um bem de capital, dividindo-se em despesa de custeio e transferências correntes. Segundo Kohama (2016), a despesa de capital contribui de forma direta na formação

e na compra de um bem de capital. Pode-se dizer também que a despesa de capital tem por objetivo a criação de novos bens de capital ou a aquisição de bens já utilizados.

### 2.5.1 Estágios da despesa

Segundo Mota (2006), o início da execução da despesa orçamentária só poderá ser realizado quando o limite de gastos para cada unidade orçamentária for definido.

Para Silva (2009), a despesa orçamentária corresponde ao conjunto de créditos ou autorizações estabelecidas pela Lei de Orçamento e sua realização se faz por meio da administração de crédito, que é a própria realização da despesa pública e a execução de seus estágios. Os estágios da despesa pública classificam-se como: empenho, liquidação e o pagamento.

### 2.5.2 Empenho

O empenho é conhecido como o primeiro estágio da despesa pública e, segundo o artigo 58 da Lei 4.320/64, estabelece: “empenho da despesa é ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

O valor de empenho autorizado pelos órgãos competentes não poderá ultrapassar os créditos fixados no orçamento, sua restrição assegura que o pagamento seja efetuado mantendo o equilíbrio orçamentário (KOHAMA, 2010).

O empenho representa uma parte do crédito orçamentário comprometido com uma pessoa jurídica ou física, para o pagamento de uma despesa específica, por meio da emissão da nota de empenho contendo alguns elementos obrigatórios como a unidade orçamentária, data de emissão, classificação da despesa e seu nível, saldo orçamentário anterior e após a sua emissão, os respectivos valores e ordenador da despesa (BEZERRA FILHO, 2013).

Quando a nota de empenho não for emitida, o gestor público não cumpre com a Lei Orçamentária aprovada para o exercício, visto que a despesa realizada não será escriturada contabilmente e não aparecerá nos demonstrativos orçamentários apresentados pela contabilidade, alterando o valor de recursos financeiros disponíveis (SILVA, 2013).

Se o valor empenhado não for pago por diversas razões, o procedimento que deve ser realizado é a anulação do empenho, essa anulação pode ser total ou parcial. Quando a anulação for referente a uma despesa já paga, pede-se a restituição do valor a ser anulado e após deverá ser emitida a Nota de Anulação de Empenho (BEZERRA FILHO, 2013).

### 2.5.3 Liquidação

A liquidação é o segundo estágio da despesa pública e ocorre no momento da comprovação da entrega do material ou da prestação de serviço, ou seja, quando acontece o direito do credor ao recebimento pelo trabalho realizado ou pela entrega do material solicitado pela administração pública (NASCIMENTO, 2006).

Segundo Silva (2009), a liquidação da despesa baseia-se na verificação do direito ao crédito adquirido pelo credor. O credor comprova esse direito através de títulos ou documentos garantindo o valor a receber, enquanto a administração pública contrai a obrigação do pagamento.

Após a comprovação de que o credor cumprirá com suas obrigações, é necessária a emissão de um documento chamado Ordem de Pagamento ou deverá designar-se para o setor contábil que se encarregará de enviar para autoridade competente tomar as providências necessárias (KOHAMA, 2016).

### 2.5.4 Pagamento

Conhecido como o último estágio da despesa pública, o pagamento acontece quando o credor recebe do ente público o valor contratado, ou seja, não existe obrigação da entidade pública perante o credor a partir desse momento (NASCIMENTO, 2006).

O pagamento da despesa deverá ser realizado após a comprovação da devida liquidação, pela tesouraria ou pagadoria, por estabelecimentos competentes ou em casos excepcionais por meio de adiantamento ao credor (KOHAMA, 2010).

Segundo Bezerra Filho (2013), o setor contábil tem por responsabilidade emitir documento autorizando a ordem de pagamento. Após seu pagamento, encerram-se as fases de despesa pública.

## 2.6 Restos a pagar

Conforme o artigo 36 da Lei 4.320/64, as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício financeiro são consideradas como restos a pagar, distinguindo-se as processadas (despesas que passaram pelos estágios de empenho e liquidação mas não pelo estágio de pagamento) das não processadas (despesas que passaram apenas pelo estágio de empenho).

Segundo Lima e Castro (2000), o regime de competência determina que a despesa deve ser contabilizada no exercício em que ela foi gerada, ou seja, a despesa que foi empenhada em um exercício e foi paga no exercício seguinte deverá ser contabilizada no exercício financeiro de seu empenho e reconhecida no orçamento sendo considerada como restos a pagar.

Segundo Silva (2013), a inscrição de restos a pagar deverá analisar as disponibilidades financeiras e condições para pagamento como uma forma de prevenção dos riscos e de corrigir os desvios capazes de interferir no orçamento das contas públicas de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal n.º. 101.

A Lei de Responsabilidade Fiscal n.º. 101/2000 determina, em seu artigo 42, a proibição aos titulares de mandato dos poderes Executivo, Legislativo e Judiciário em adquirir despesa nos últimos oito meses do seu mandato que não possa ser cumprida integralmente no exercício ou que permaneçam parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja disponibilidade de caixa para o devido pagamento.

#### 2.6.1 Restos a pagar processados

Restos a pagar processados são as despesas nas quais o credor já realizou suas obrigações contraindo, assim, o direito ao pagamento pelo material entregue, serviço ou execução da obra, conforme o contrato já estabelecido, permanecendo no exercício financeiro. São despesas que passaram pelo primeiro e segundo estágio da despesa pública restando apenas o estágio de pagamento (CARVALHO, 2005).

Conforme o Manual de Despesa Nacional (2008), os restos a pagar processados não poderão ser cancelados, uma vez que o fornecedor de bens e serviços já realizou com sua obrigação diante da administração pública, que não poderá deixar de cumprir com essa despesa sob a pena de não atender o princípio de moralidade estabelecido pelo artigo 37 da Constituição Federal.

#### 2.6.2 Restos a pagar não processados

Restos a pagar não processados são despesas que foram empenhadas, mas não liquidadas, ou seja, passaram apenas pelo primeiro estágio da despesa. O credor ainda não realizou a entrega do material, serviço ou a execução da obra de acordo com o contrato firmado com a administração pública, não garantindo seu direito ao pagamento (CARVALHO, 2005).

A inscrição de despesa em restos a pagar não processados, segundo o Manual de Contabilidade Pública (2014), ocorrerá após a verificação dos empenhos que poderão ser inscritos em restos a pagar não processados e o devido cancelamento dos demais, cuja inscrição não poderá ocorrer por alguma restrição.

### 2.6.3 Despesas de exercícios anteriores

As despesas de exercícios anteriores são despesas orçamentárias decorrentes de compromissos adquiridos em exercícios anteriores ao pagamento da dívida contraída, são valores que não existe empenho inscrito em restos a pagar porque foi cancelado ou o valor não foi empenhado na data correta (LIMA e CASTRO, 2000).

Segundo Carvalho (2005), as despesas com exercícios anteriores são o reconhecimento de dívidas geradas em exercícios anteriores ao atual ou restos a pagar com prescrição interrompida e que possuíam crédito próprio para a quitação dessas dívidas na época em que foram geradas, porém não foram processadas, não podendo ser inscritas como restos a pagar respeitando ao princípio contábil de competência. Conforme Silva (2013), restos a pagar com inscrição interrompida são dívidas inscritas em restos a pagar, mas foram canceladas no exercício seguinte a sua inscrição e o direito do credor ao recebimento permanece válido.

A prescrição é de cinco anos para as despesas de exercícios anteriores que dependem de requerimento do favorecido, o prazo inicial começa a contar da data do ato ou do fato gerador do respectivo direito (BEZERRA FILHO, 2013).

## 2.7 Endividamento público

Segundo Kohama (2010), o endividamento público é um método normal praticado pelos administradores e acontece pelo excesso de despesas em relação às receitas arrecadas, resultando na realização de crédito de curto prazo ou assumindo empréstimos de curto ou longo prazo.

Segundo Quintana et al. (2011), a dívida pública origina-se em obrigações assumidas pelos administradores públicos com o intuito de manter os serviços e os investimentos disponíveis para a sociedade, porém não existem recursos próprios para o cumprimento dessas dívidas em razão da insuficiência financeira das entidades públicas. Para Silva (2013), a dívida pública corresponde a créditos efetuados por gestores públicos com a finalidade de antecipar a receita orçamentária, acertar os desequilíbrios orçamentários e custear os serviços públicos e

obras em geral. São empréstimos adquiridos de terceiros, internos e externos e podem ser de curto ou longo prazo.

A dívida pública pode ser classificada como fundada ou flutuante. Dívida fundada ou consolidada, segundo Mauss (2012), é aquela obrigação assumida a longo prazo (superior a doze meses), com autorização legislativa e com valores pré-definidos e que tem como garantia os títulos do governo. Para Silva (2013), dívida flutuante ou administrativa é aquela obrigação contraída a curto prazo (até 12 meses), com a finalidade de suprir a falta de caixa ou valores que estão sob sua guarda.

### **3 METODOLOGIA**

O presente artigo objetiva analisar os restos a pagar sob o aspecto orçamentário por meio da utilização de procedimentos metodológicos. Para Gil (1987), a finalidade da pesquisa é utilizar procedimentos científicos para encontrar as respostas aos problemas propostos. De acordo com Demo (2009), a metodologia é uma ferramenta que está a serviço da pesquisa com o objetivo de aumentar o conhecimento sobre as possibilidades do processo científico.

#### **3.1 Quanto à natureza e aos objetivos**

A natureza da pesquisa utilizada no trabalho é a básica. Conforme Prodanov e Freitas (2013), esse método de pesquisa agrega conhecimento sem que haja uma aplicação prática definida. A pesquisa utilizada nesse artigo caracteriza-se como descritiva e, para Prodanov e Freitas (2013), destaca-se por não haver interferência do pesquisador, ou seja, apenas registra e descreve os fatos encontrados sem modificá-los.

#### **3.2 Quanto à forma de abordagem do problema**

Para o desenvolvimento deste artigo, a forma de abordagem do problema utilizada será o método qualitativo e quantitativo. De acordo com Soares (2003), na abordagem qualitativa é possível a interpretação dos fatos pelo pesquisador buscando uma maneira de solucionar o problema apresentado.

Conforme Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa quantitativa por considerar que tudo pode ser quantificável, necessita de recursos e de técnicas estatísticas como porcentagem, média, mediana, entre outras.

### **3.3 Quanto aos procedimentos técnicos**

A pesquisa bibliográfica e o estudo de caso serão os procedimentos técnicos empregados neste trabalho. Os livros, revistas e artigos serão utilizados como referencial teórico e, na visão de Vergana (2009), a pesquisa bibliográfica é o estudo construído por livros, jornais, revistas e sites que estão disponíveis para o público em geral. Para Gil (1987), a vantagem da pesquisa bibliográfica consiste no fato de permitir ao pesquisador uma vasta abrangência sobre os fenômenos abordados.

Segundo Jung (2004), por meio do estudo de caso é possível esclarecer um sistema de produção ou sistema técnico no campo particular ou coletivo, sendo uma ferramenta indispensável para os pesquisadores que tem o objetivo de compreender “como” e “porque” funcionam as “coisas”.

### **3.4 Quanto ao universo**

O universo escolhido para a pesquisa, o Vale do Paranhana, é uma microrregião do estado do Rio Grande do Sul, no Brasil, localizado no Vale dos Sinos, sendo constituído por seis municípios: Igrejinha, Parobé, Riozinho, Rolante, Taquara e Três Coroas. A pesquisa foi realizada de 15/06/2017 a 31/07/2017, a partir dos relatórios publicados pelas Prefeituras no site do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (TCE-RS), nos períodos de 2014, 2015 e 2016, buscam-se os dados necessários para atingir os objetivos propostos.

## **4 ANÁLISE DOS DADOS**

Os dados foram extraídos do site do Tribunal de Contas do Estado (TCE/RS) e, para a realização da análise de dados, foram utilizados os relatórios: Relatório de Validação e Encaminhamento – RVE e Manifestação Conclusiva do Controle Interno – MCI, a pesquisa foi realizada nas Prefeituras do Vale do Paranhana/RS nos exercícios de 2014, 2015 e 2016. Pode-

se observar, nos quadros 2 ao 7, a análise inscrição dos restos a pagar em comparação a disponibilidade de caixa.

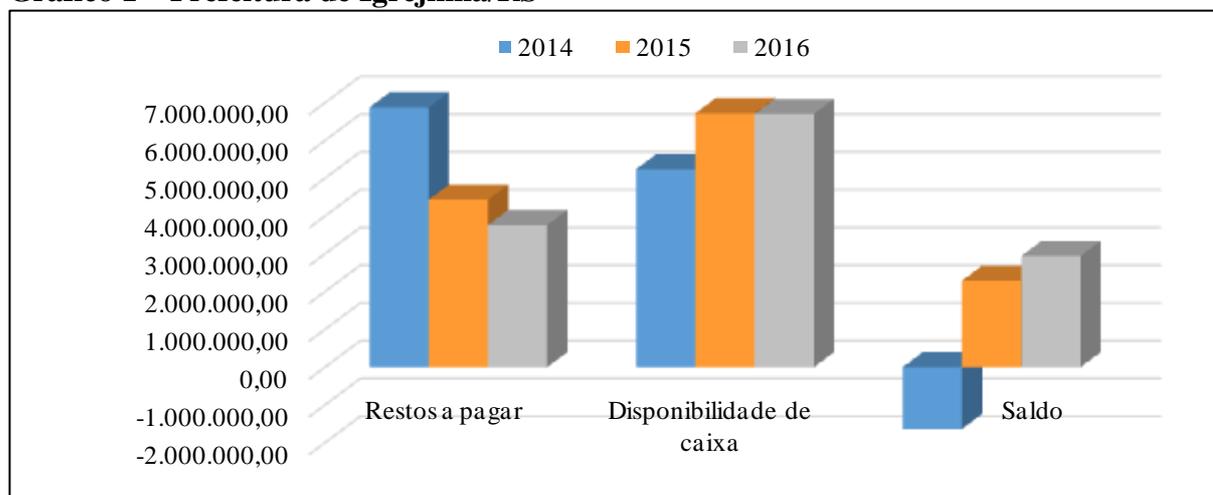
### Quadro 2 – Prefeitura de Igrejinha/RS

Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	6.875.414	4.433.299	-35,52%	3.761.492	-15,15%
Disponibilidade de caixa	5.240.285	6.721.668	28,27%	6.702.570	-0,3%
Saldo	-1.635.129	2.288.369	39,95%	2.941.078	28,52%

Fonte: TCE - RS, adaptado pela acadêmica (2017).

No quadro 2, identifica-se que, no ano de 2014, houve um desequilíbrio financeiro apontado pelo Relatório de Manifestação Conclusiva do Controle Interno – MCI, no qual a inscrição dos restos a pagar foi maior que a disponibilidade de caixa do período, o que resultou no saldo negativo de R\$ -1.635.129,00. A análise horizontal demonstrou uma diminuição dos restos a pagar de 2016 em comparação a 2015 de -15,15%. Constata-se na análise horizontal, uma diminuição de -0,3%, da disponibilidade de caixa, em 2016, comparado a 2015.

### Gráfico 1 – Prefeitura de Igrejinha/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

### Quadro 3 – Prefeitura de Parobé/RS

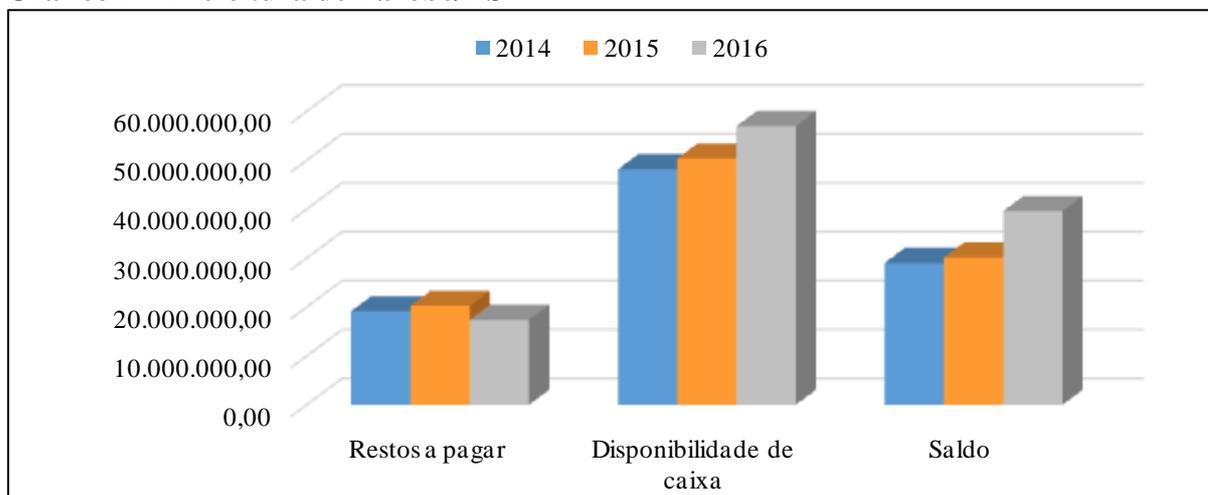
Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	19.137.693	20.230.530	5,71%	17.363.862	-14,17%
Disponibilidade de caixa	48.151.214	50.367.313	4,60%	56.971.641	13,11%
Saldo	29.013.521	30.136.782	3,87%	39.607.779	31,43%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

No quadro 3, constata-se um equilíbrio financeiro nos períodos pesquisados. A análise horizontal dos restos a pagar de 2015, em comparação a 2014, aumentou 5,71%, mas em 2016,

em comparação a 2015, teve uma diminuição de -14,17%, a disponibilidade de caixa aumentou 13,11%, em 2016, comparado a 2015.

**Gráfico 2 – Prefeitura de Parobé/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

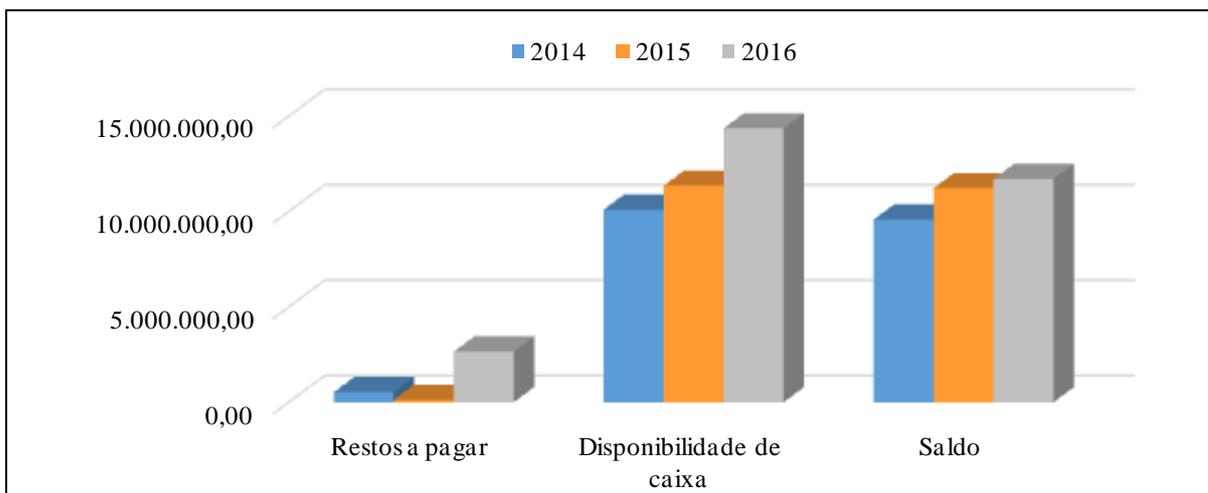
**Quadro 4 – Prefeitura de Riozinho/RS**

Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	529.309	129.077	-75,61%	2.653.202	1956%
Disponibilidade de caixa	10.101.262	11.351.695	12,38%	14.358.978	26,49%
Saldo	9.571.952	11.222.618	17,24%	11.705.776	4,30%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 4 demonstra um equilíbrio financeiro nos períodos pesquisados. A análise horizontal demonstra uma diminuição de 2015 comparado a 2014 dos restos a pagar de -75,61%, mas, em 2016, comparado a 2015 obteve um aumento de 1956%, a disponibilidade de caixa aumentou 12,38% de 2015 em relação a 2014 e em 2016 comparado a 2015 aumentou 26,49%. Constata-se que o saldo em 2015 comparado a 2014, obteve um aumento de 17,24%, e, em 2016, comparado a 2015, aumentou 4,30%.

**Quadro 3 – Prefeitura de Riozinho/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

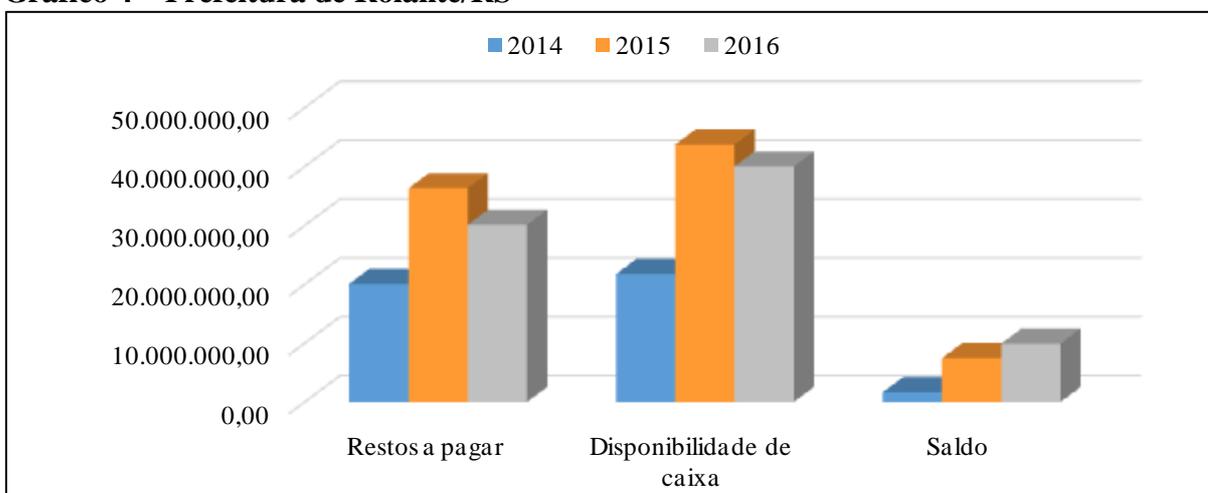
#### Quadro 5 – Prefeitura de Rolante/RS

Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	20.073.732	36.305.394	80,86%	30.109.886	-17,06%
Disponibilidade de caixa	21.718.796	43.748.661	101,43%	40.022.183	-8,52%
Saldo	1.645.064	7.443.266	352,46%	9.912.296	33,17%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

No quadro 5, observa-se um equilíbrio financeiro nos períodos pesquisados. A análise horizontal apontou uma evolução de 80,86% dos restos a pagar em 2015, comparado a 2014, e uma queda de -17,06%, em 2016, comparado a 2015, a disponibilidade de caixa teve um aumento de 101,43% em 2015 comparado a 2014, e uma diminuição de -8,52%, em 2016, comparado a 2015.

#### Gráfico 4 – Prefeitura de Rolante/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

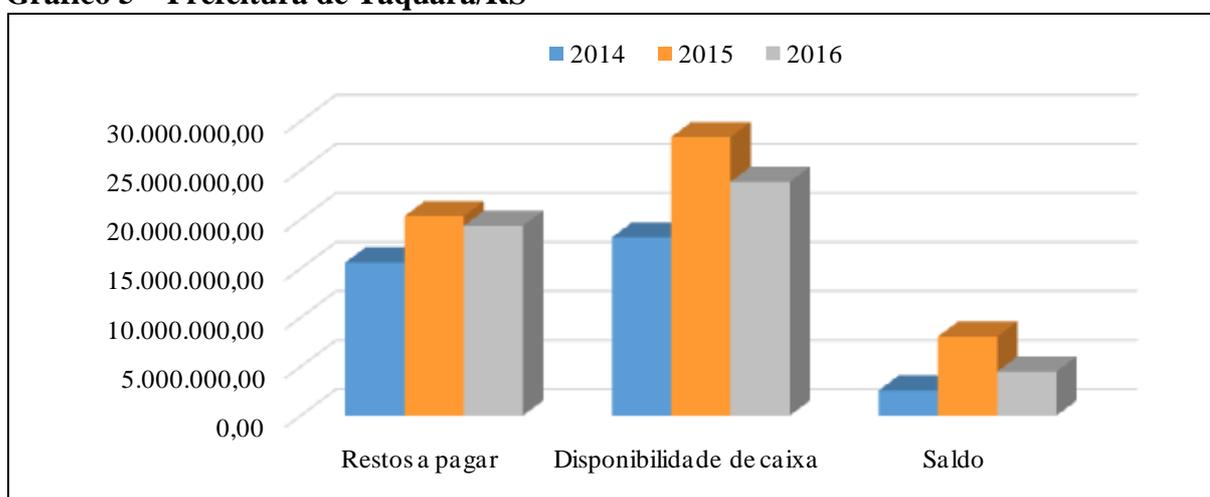
#### Quadro 6 – Prefeitura de Taquara/RS

Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	15.601.772	20.330.095	30,31%	19.336.556	-4,88%
Disponibilidade de caixa	18.165.585	28.392.615	56,30%	23.825.464	-16,08%
Saldo	2.563.813	8.062.520	214,47%	4.488.907	-44,32%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 6 demonstra um equilíbrio financeiro nos períodos pesquisados. A análise horizontal dos restos a pagar, em 2015, comparada a 2014 sofreu uma evolução de 30,31% e, em 2016, comparado a 2015 uma diminuição de -4,88%, a disponibilidade de caixa aumentou de 56,30%, em 2015, comparado a 2014 e em 2016 comparado a 2015 sofreu uma queda de -16,08%.

**Gráfico 5 – Prefeitura de Taquara/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

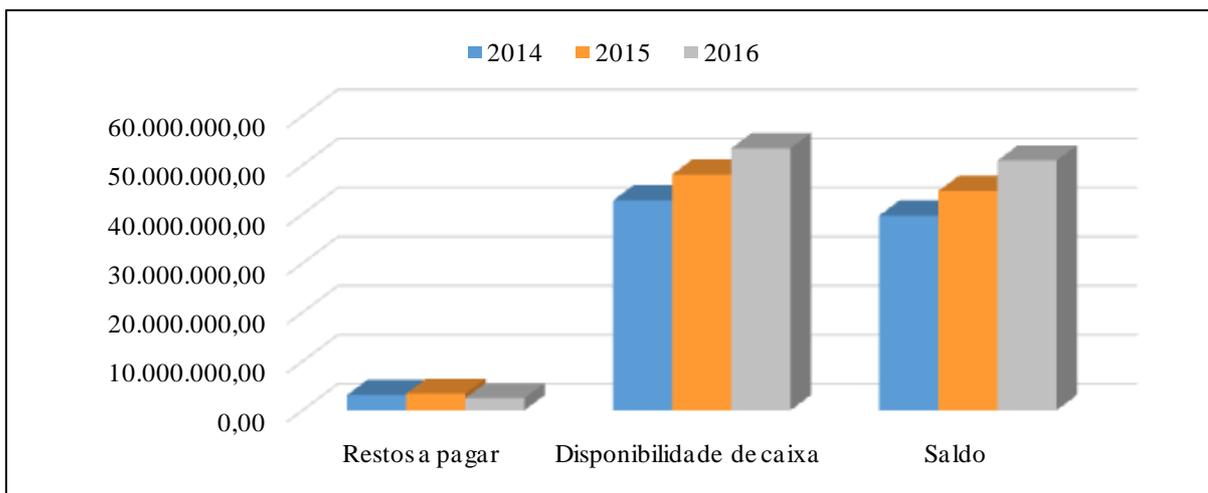
**Quadro 7 – Prefeitura de Três Coroas/RS**

Dados	2014	2015	AH	2016	AH
Restos a pagar	3.099.069	3.366.024	8,61%	2.499.728	-25,73%
Disponibilidade de caixa	42.792.060	48.070.983	12,33%	53.422.193	11,13%
Saldo	39.692.991	44.704.958	12,63%	50.922.465	13,90%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 7 demonstra um equilíbrio financeiro nos períodos pesquisados. A análise horizontal dos restos a pagar, em 2015, comparada a 2014 aumentou 8,61% e em 2016 comparado a 2015 sofreu uma diminuição de -25,73%, a disponibilidade de caixa, em 2015, comparado a 2014 teve um aumento de 12,33%, e em 2016 comparado a 2015 aumentou 11,13%.

**Gráfico 6 – Prefeitura de Três Coroas/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

A seguir, nos quadros 8 ao 13, será demonstrada a análise da inscrição dos restos a pagar (RP) versus a disponibilidade de caixa (DC) do Recurso Livre - 1 e dos recursos vinculados: a) MDE - 20, b) FUNDEB - 31, c) ASPS - 40.

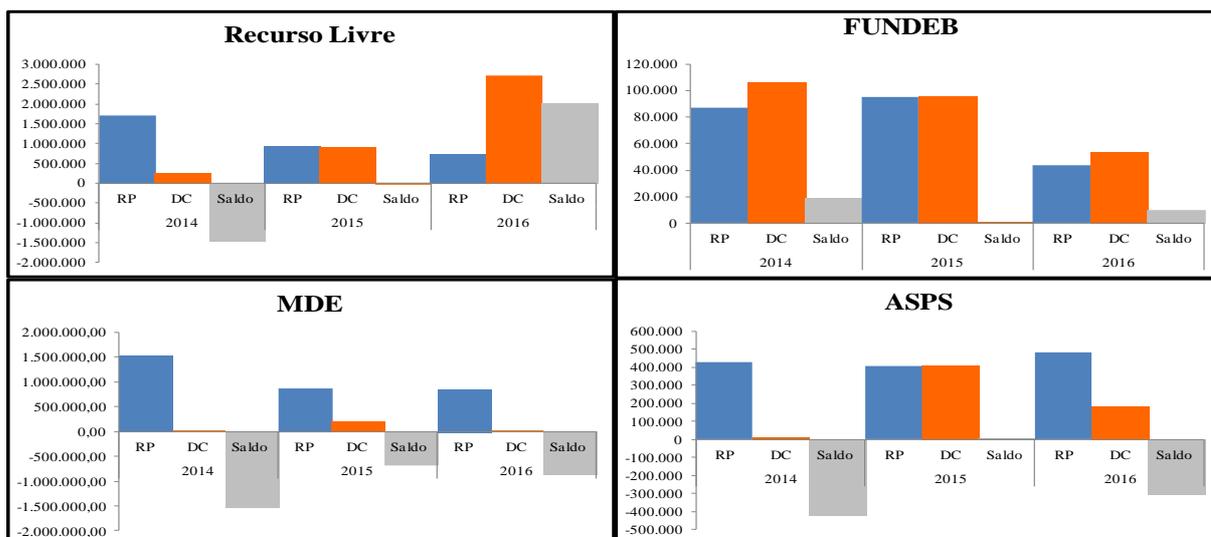
#### Quadro 8 – Prefeitura de Igrejinha/RS

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	1.696.160	254.070	-1.442.090	911.709	892.780	-18.929	-46%	251%	723.565	2.718.809	1.995.244	-21%	204%
20	1.524.335,00	4.992	-1.519.342	865.836	196.832	-669.004	-43%	3842%	839.859	1.021	-838.838	-3%	-99%
31	87.232	105.982	18.750	94.923	94.971	48	8%	-10%	43.527	53.138	9.611	-54%	-44%
40	427.030	12.025	-415.005	404.660	404.723	63	-5%	3265%	479.949	179.871	-300.078	-18%	-55%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

Observa-se, no quadro 8, que o recurso vinculado 20 encontra-se com insuficiência financeira nos três anos pesquisados, já o recurso livre (1), teve uma evolução, pois, em 2014, encontrava-se com insuficiência financeira de R\$ -1.442.090,00 e em 2016 o saldo foi positivo no valor de R\$ 1.995.244,00. Constata-se na análise horizontal, que o recurso vinculado 31, em 2016, comparado a 2015, obteve uma diminuição da inscrição dos restos a pagar de 54%, e a disponibilidade de caixa, em 2016, comparado a 2015 obteve uma queda de -44%. O recurso vinculado 40 sofreu uma queda dos restos a pagar em 2016, comparado a 2015 de -18%, e a disponibilidade de caixa diminuiu -55% de 2016 em relação a 2015.

#### Gráfico 7 – Prefeitura de Igrejinha/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

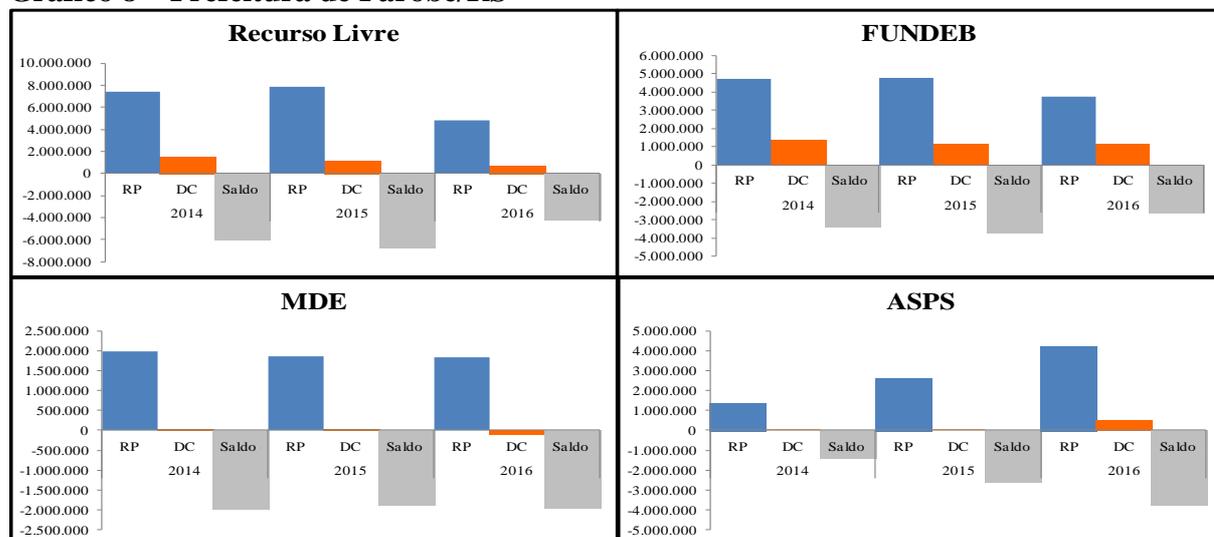
### Quadro 9 – Prefeitura de Parobé/RS

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	7.384.095	1.500.404	-5.883.691	7.839.769	1.159.256	-6.680.513	6%	-22%	4.862.404	703.154	-4.159.250	-37%	-39%
20	1.979.137	921	-1.978.216	1.857.415	1.133	-1.856.282	-6%	23%	1.852.114	-103.376	-1.955.491	-199%	-9224%
31	4.705.282	1.352.115	-3.353.167	4.790.701	1.131.039	-3.659.662	2%	-16%	3.730.320	1.143.438	-2.586.882	-22%	1%
40	1.393.346	153	-1.393.193	2.627.893	28.124	-2.599.769	88%	18281%	4.222.309	490.648	-3.731.661	60%	1644%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 9 demonstra, que o recurso livre e os recursos vinculados, apresentaram insuficiência financeira em todos os anos pesquisados, vale ressaltar que o recurso vinculado 20, encontra-se em 2016, com saldo negativo da disponibilidade de caixa de R\$ -103.376,00.

### Gráfico 8 – Prefeitura de Parobé/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

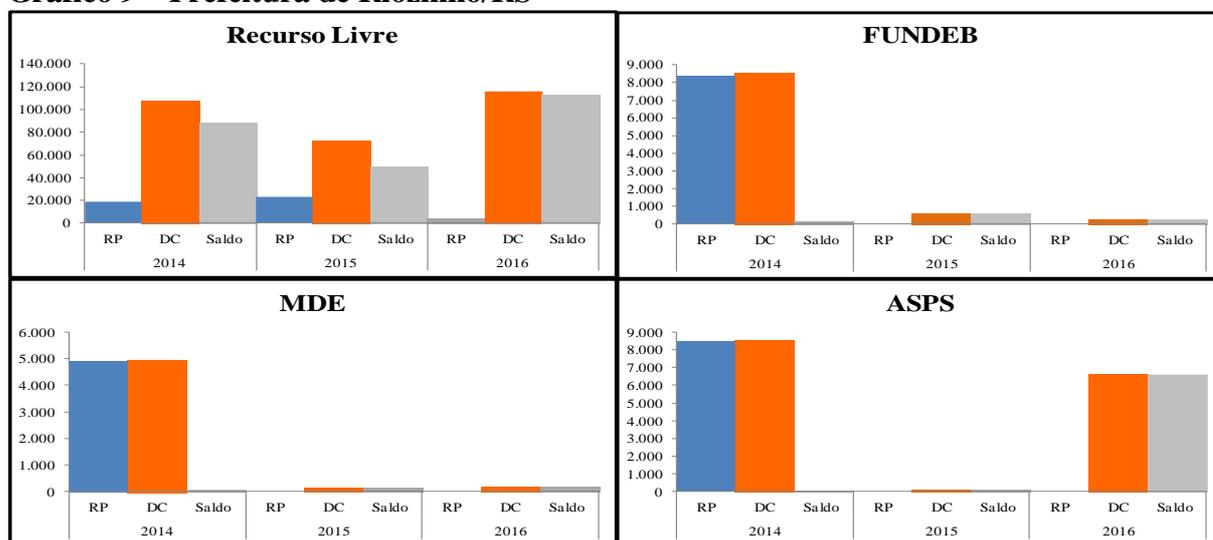
### Quadro 10 – Prefeitura de Riozinho/RS

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	18.639	107.494	88.855	22.900	72.293	49.393	23%	-32%	3.865	116.122	112.257	-83%	60%
20	4.900	4.970	70	0	130	130	-100%	-97%	0	189	189	-100%	45%
31	8.399	8.544	145	0	588	588	-100%	-93%	0	255	255	-100%	-56%
40	8.500	8.522	22	0	71	71	-100%	-99%	0	6.596	6596	-100%	9190%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

Observa-se, no quadro 10, que, em todos os anos pesquisados, o recurso livre e os recursos vinculados possuem suficiência financeira. Os recursos vinculados 20, 31 e 40 que não possuíam nenhuma inscrição de restos a pagar em 2015 e 2016.

**Gráfico 9 – Prefeitura de Riozinho/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

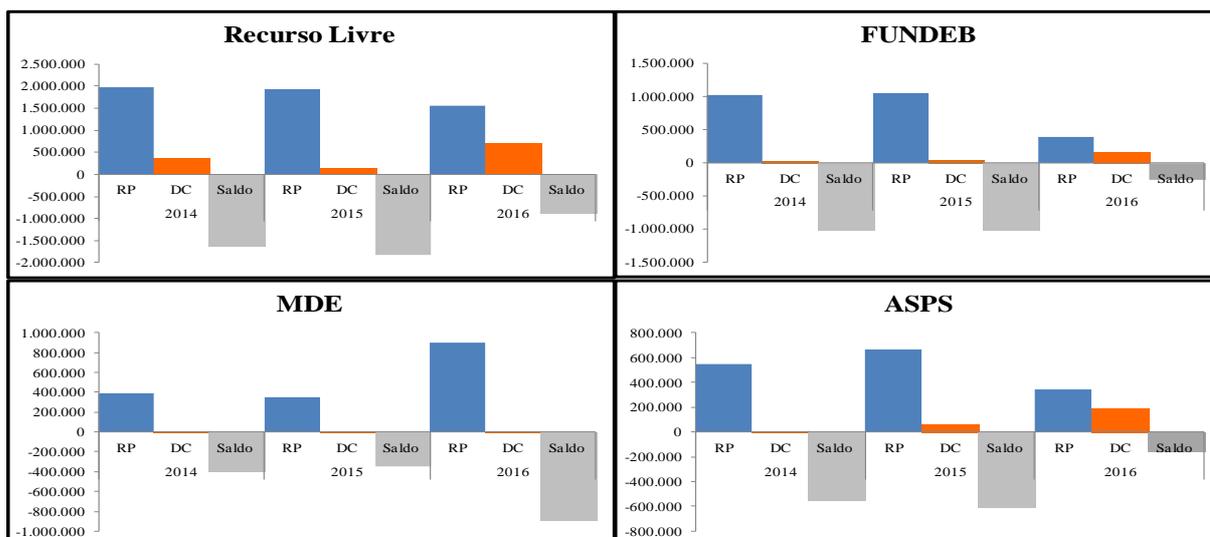
**Quadro 11 – Prefeitura de Rolante/RS**

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	1.970.995	364.115	-1.606.880	1.933.353	139.798	-1.793.555	-2%	-61%	1.551.852	698.057	-853.795	-19%	399%
20	390.027	1.214	-388.813	346.130	9.690	-336.440	-11%	698%	895.302	6.119	-889.183	158%	-37%
31	1.027.930	16.651	-1.011.279	1.051.717	40.335	-1.011.382	2%	142%	394.892	151.098	-243.794	-62%	274%
40	547.101	3.443	-543.658	661.305	60.215	-601.090	21%	1648%	343.741	188.288	-155.453	-48%	212%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

No quadro 11, pode-se observar que, nos anos pesquisados, todos os recursos encontravam-se com insuficiência financeira. Conforme o gráfico a seguir, em 2016 o recurso 20 obteve um aumento de 158% de inscrição dos restos a pagar, comparado a 2015. O recurso livre, encontra-se em 2016, com saldo negativo de R\$ -853.795,00.

**Gráfico 10 – Prefeitura de Rolante/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

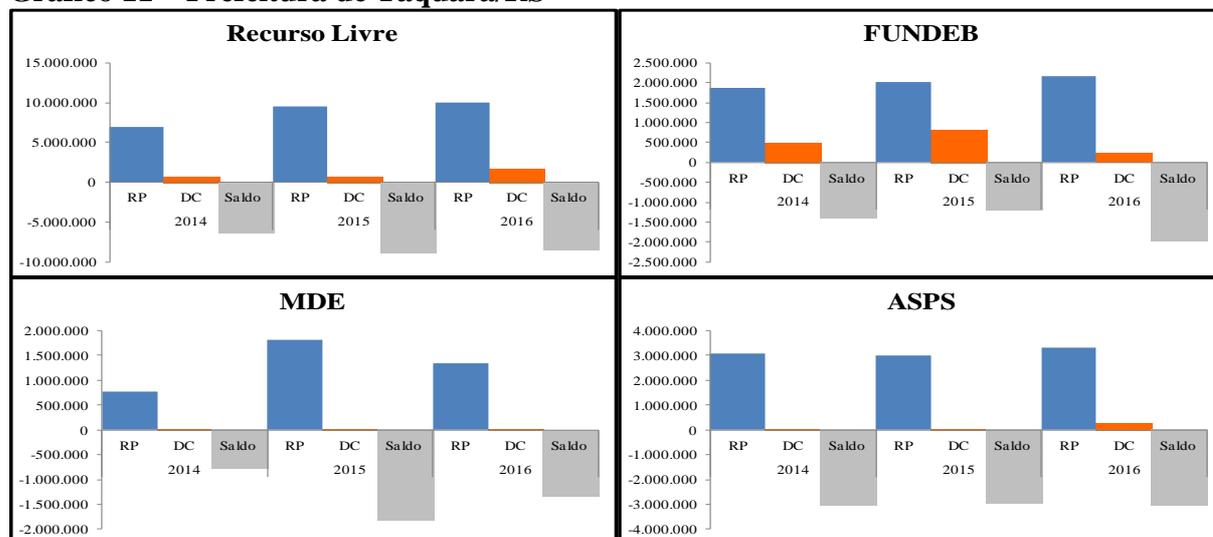
### Quadro 12 – Prefeitura de Taquara/RS

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	6.959.177	651.732	-6.307.445	9.529.194	718.071	-8.811.123	37%	10%	10.029.761	1.665.305	-8.364.456	5%	132%
20	776.710	2.811	-773.899	1.803.532	1.028	-1.802.504	132%	-63%	1.333.860	15.626	-1.318.234	-26%	1420%
31	1.871.407	488.847	-1.382.560	2.013.435	808.552	-1.204.883	8%	65%	2.173.115	221.381	-1.951.734	8%	-72%
40	3.073.200	32.354	-3.040.846	2.971.876	24.657	-2.947.219	-3%	-24%	3.298.040	276.457	-3.021.583	11%	1021%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

Pode-se observar, no quadro 12, que, em todos os anos pesquisados, ocorreu uma insuficiência financeira. Vale ressaltar que a disponibilidade de caixa é muito menor que a inscrição dos retos a pagar no recurso livre e nos recursos vinculados.

### Gráfico 11 – Prefeitura de Taquara/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

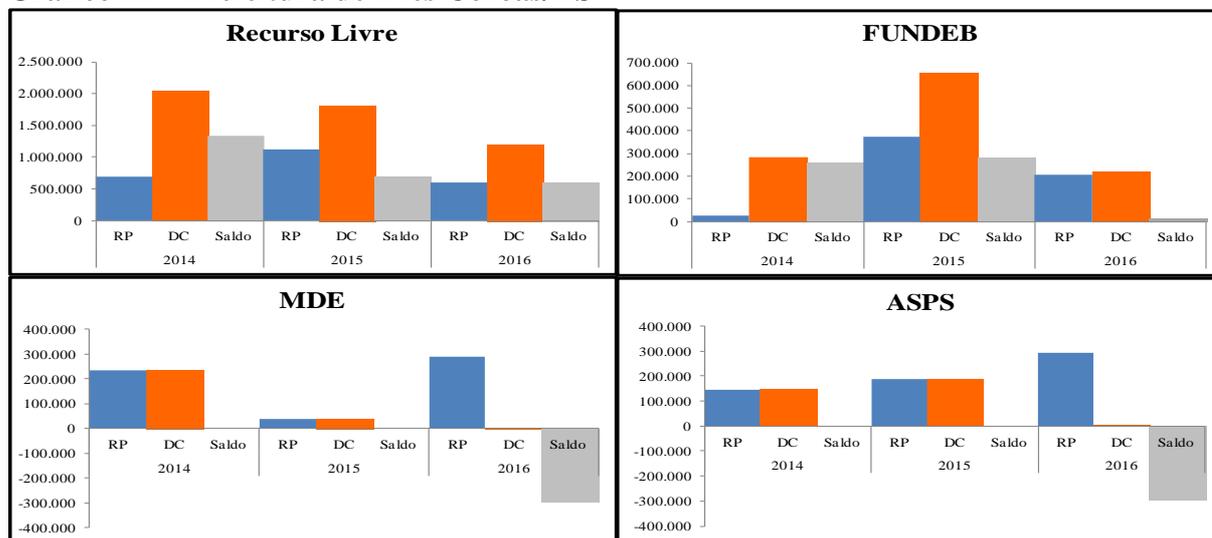
### Quadro 13 – Prefeitura de Três Coroas/RS

	2014			2015					2016				
	RP	DC	Saldo	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D	RP	DC	Saldo	AH/R	AH/D
1	692.497	2.034.408	1.341.911	1.121.521	1.807.848	686.327	62%	-11%	596.097	1.191.984	595.887	-47%	-34%
20	235.886	235.886	0	38.868	38.868	0	-83%	-83%	290.746	567	-290.179	648%	-98%
31	26.141	285.806	259.665	372.027	653.652	281.625	1323%	128%	204.845	218.181	13.336	-45%	-67%
40	144.340	144.340	0	188.443	188.443	0	30%	30%	294.046	4.181	-289.865	56%	-98%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

Constata-se, no quadro 13, que os recursos vinculados 20 e 40, em 2016, tiveram insuficiência financeira. Pode-se observar, no gráfico abaixo, uma variação significativa de 2016 em relação a 2015.

**Gráfico 12 – Prefeitura de Três Coroas/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

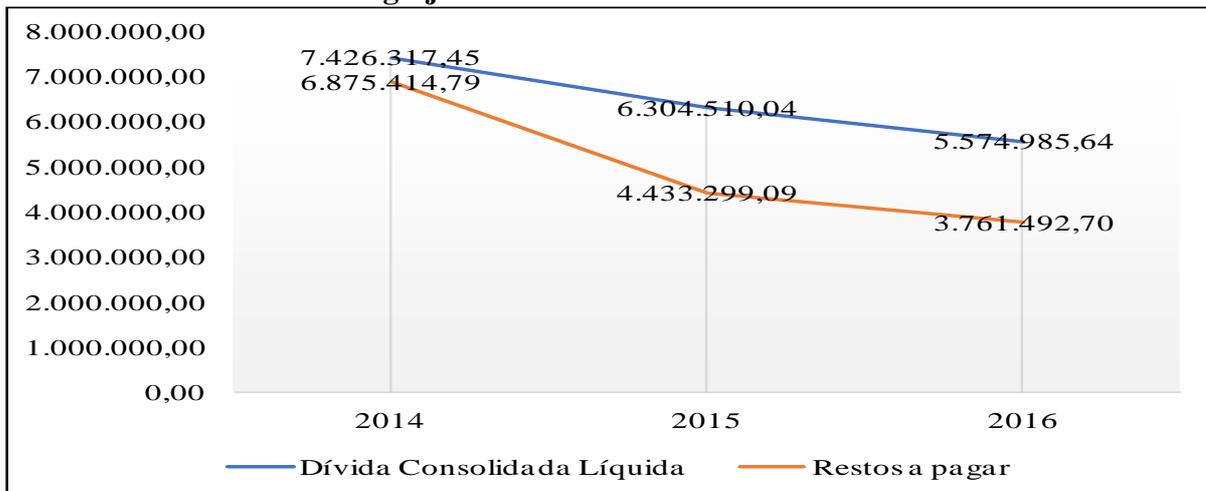
Com a finalidade de atender ao objetivo geral desse artigo, objetivou-se analisar a dívida consolidada líquida (D.C.L.) em comparação à inscrição dos restos a pagar (RP), demonstrado nos quadros 14 ao 19 e também pelos gráficos 13 ao 18.

**Quadro 14 – Prefeitura de Igrejinha/RS**

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L.	7.426.317	9,85%	6.304.510	7,76%	-15,11%	5.574.985	6,32%	-11,57%
RP	6.875.414		4.433.299		-35,52%	3.761.492		-15,15%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 14 demonstra a diminuição da dívida consolidada líquida de 2016 comparada a 2015 de -11,57% conforme a análise horizontal, e o percentual sobre a receita líquida, em 2016, foi de 6,32%. Pode-se observar, no gráfico, que a inscrição de restos a pagar foi menor do que a dívida consolidada líquida no período pesquisado.

**Gráfico 13 – Prefeitura de Igrejinha/RS**

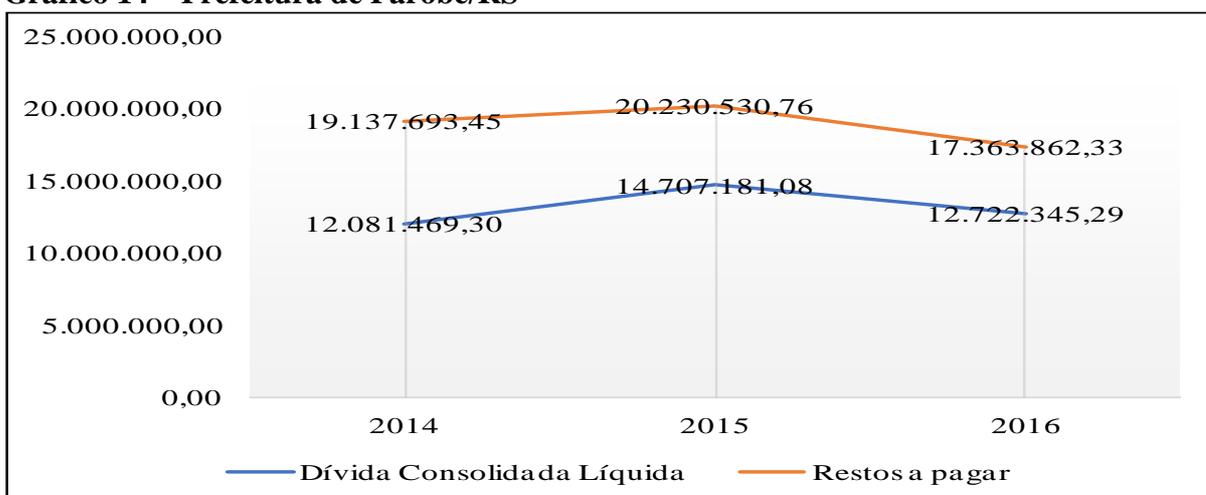
Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

**Quadro 15 – Prefeitura de Parobé/RS**

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L	12.081.469	14,20%	14.707.181	16,68%	21,73%	12.722.345	12,78%	-13,50%
RP	19.137.693		20.230.530		5,71%	17.363.862		-14,17%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 15 apresenta na análise horizontal uma diminuição de -13,50% da dívida consolidada líquida no período de 2016, comparado a 2015. O gráfico abaixo demonstra que a inscrição dos restos a pagar foi maior que a dívida.

**Gráfico 14 – Prefeitura de Parobé/RS**

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

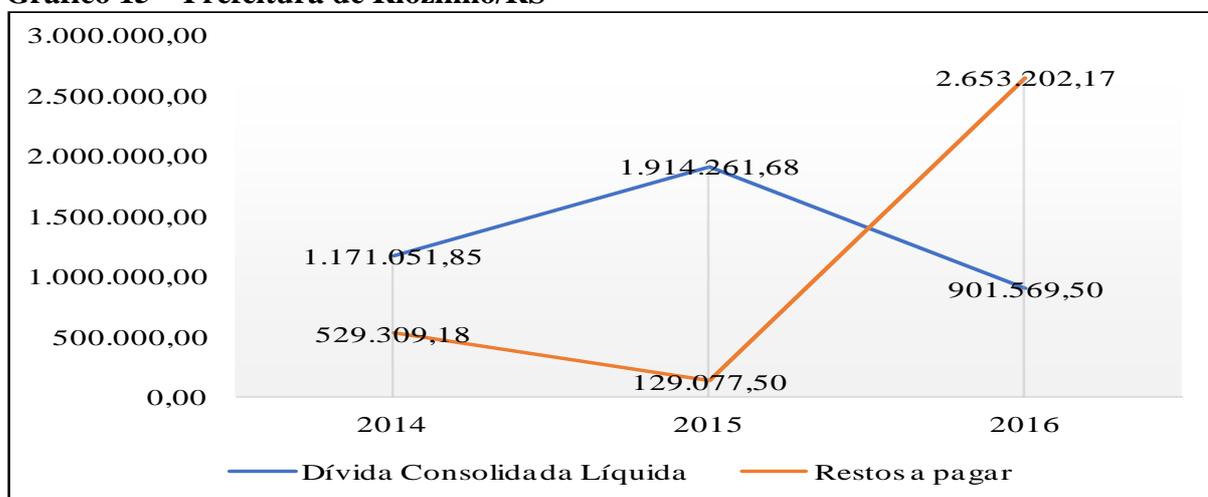
**Quadro 16 – Prefeitura de Riozinho/RS**

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L	1.171.051	9,92%	1.914.261	15,30%	63,47%	901.569	6,38%	-52,90%
RP	529.309		129.077		-75,61%	2.653.202		1956%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 16 apresenta uma diminuição de -52,90% da dívida consolidada líquida, conforme a análise horizontal de 2016 em comparação a 2015, mas a inscrição dos restos a pagar, em 2016, comparado a 2015 sofreu um aumento de 1956%, o que levou a ultrapassar o valor do endividamento conforme demonstra o gráfico abaixo.

**Gráfico 15 – Prefeitura de Riozinho/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

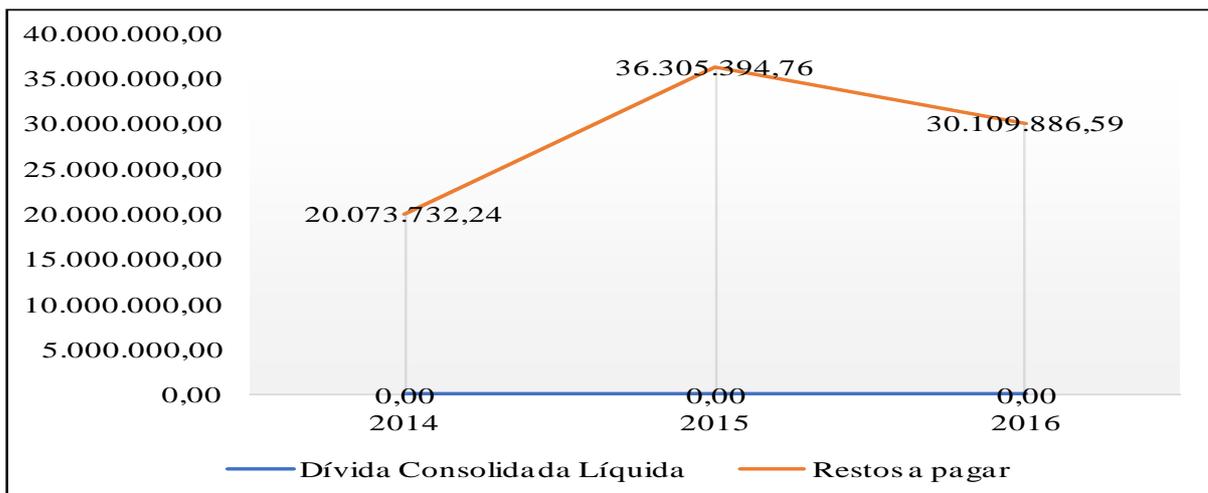
**Quadro 17 – Prefeitura de Rolante/RS**

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L	0	0,00%	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
RP	20.073.732		36.305.394		80,76%	30.109.886		-17,06%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 17 apresenta que o saldo de dívida consolidada líquida no período analisado foi zero. Isso demonstra o equilíbrio nas contas públicas. Pode-se observar no gráfico a seguir que, em 2015, a inscrição dos restos a pagar foi maior que a dívida consolidada líquida, e, em 2016, a inscrição dos restos a pagar diminuiu -17,06%, comparado a 2015, conforme demonstra a análise horizontal.

**Gráfico 16 – Prefeitura de Rolante/RS**



Fonte: TCE, adaptado pela acadêmica (2017).

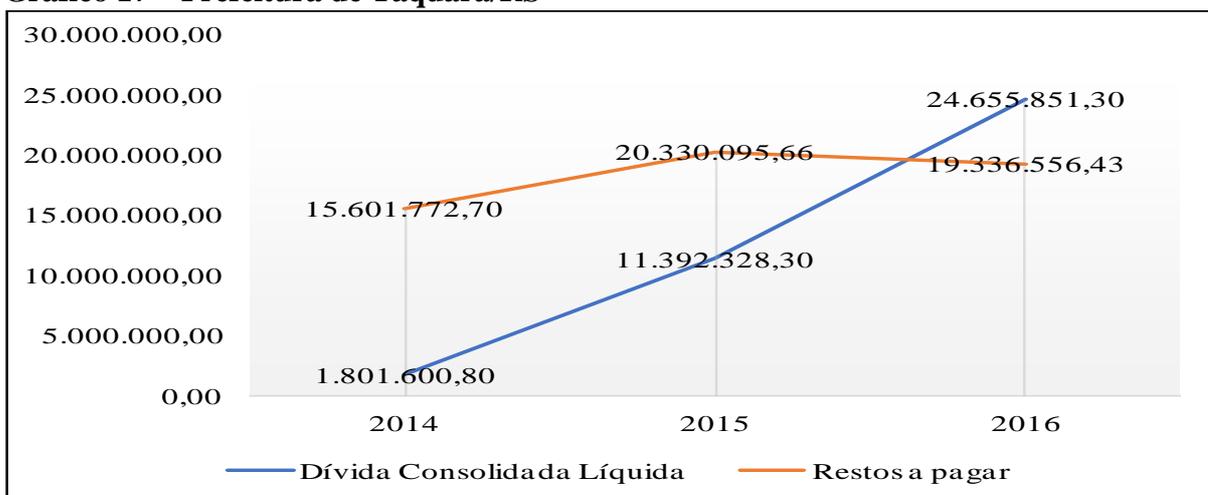
### Quadro 18 – Prefeitura de Taquara/RS

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L	1.801.600	2,08%	11.392.328	12,36%	532,35%	24.655.851	24,02%	116,43%
RP	15.601.772		20.330.095		30,31%	19.336.556		-4,88%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 18 apresenta uma evolução da dívida consolidada líquida de 2015 comparado a 2014 de 532,34%, conforme a análise horizontal e, em 2016 comparado a 2015 a evolução foi de 116,43%. O percentual de endividamento sobre a receita líquida em 2016 foi de 24,02%. No gráfico abaixo, pode-se constatar que a dívida consolidada pública ultrapassou a inscrição dos restos a pagar em 2016, podendo ter dificuldades financeiras nos próximos exercícios.

### Gráfico 17 – Prefeitura de Taquara/RS



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

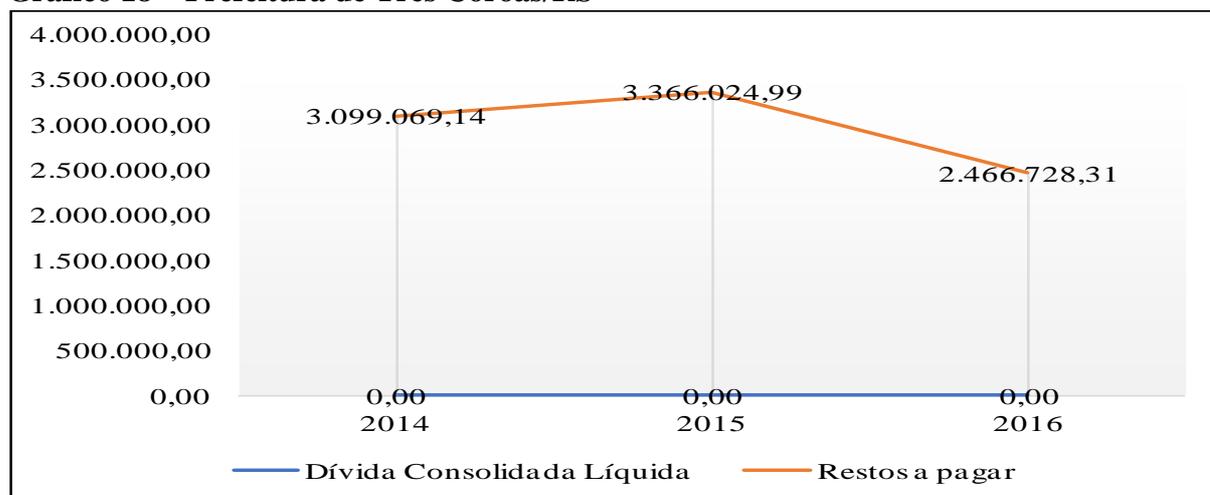
### Quadro 19 – Prefeitura de Três Coroas/RS

Dados	2014	% s/RCL	2015	% s/RCL	AH	2016	% s/RCL	AH
D.C.L	0	0,00%	0	0,00%	0,00%	0	0,00%	0,00%
RP	3.099.069		3.366.024		8,61%	2.466.728		-25,73%

Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

O quadro 19 apresenta que o saldo de dívida consolidada líquida no período analisado foi zero. No gráfico abaixo, demonstra que, em 2016, a inscrição dos restos a pagar teve uma diminuição comparado a 2015 de -25,73%.

**Gráfico 18 – Prefeitura de Três Coroas/RS**



Fonte: TCE-RS, adaptado pela acadêmica (2017).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo abordou a inscrição dos restos a pagar, e o orçamento municipal sob a perspectiva da disponibilidade de caixa e do endividamento com enfoque nas Prefeituras do Vale do Paranhana-RS, visto que os restos a pagar influenciam diretamente no orçamento público e, por consequência, nos serviços que são disponibilizados e entregues para a sociedade.

Após finalizada a análise de dados, depreende-se que os municípios, em sua maioria, apresentaram um saldo de disponibilidade de caixa suficiente para a inscrição dos restos a pagar quando analisado o montante geral, ou seja, que as despesas orçamentárias adquiridas nos períodos pesquisados terão disponibilidades financeiras suficientes para seu cumprimento, mas vale ressaltar que a Prefeitura de Igrejinha/RS, como consta no quadro 2 na página 15 em 2014 obteve um desequilíbrio financeiro que resultou no saldo negativo de R\$ -1.635.128,00 sendo descrito no Relatório de Manifestação Conclusiva do Controle Interno – MCI que identificou o não cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal n°. 101 de 2000 artigo 42, que versa sobre a vedação ao titular de poder ou órgão, nos últimos oito meses do mandato, adquirir obrigação

ou deixar parcelas a serem pagas para o próximo exercício sem que haja disponibilidade de caixa suficiente para o seu cumprimento.

Nos quadros 8 ao 13, foi analisada a disponibilidade de caixa em relação à inscrição dos restos a pagar do recurso livre e dos recursos vinculados: MDE, FUNDEB e ASPSP e observou-se que apenas a Prefeitura de Riozinho/RS obteve suficiência financeira nos períodos pesquisados. Nas demais prefeituras, foi constatada insuficiência financeira, o que resultou no não cumprimento do que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal nº. 101 de 2000 no inciso I do artigo 50: “a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada”.

A dívida consolidada líquida e a inscrição dos restos a pagar foram analisadas nos quadros 14 ao 19 com o propósito de responder ao problema proposto neste trabalho. Foi constatado um saldo zerado da dívida consolidada líquida nas Prefeituras de Três Coroas-RS e Rolante-RS. As Prefeituras de Igrejinha-RS, Parobé-RS, Riozinho-RS e Taquara-RS obtiveram um montante de inscrição de restos a pagar aproximado ou superior ao valor da dívida e o percentual de restos a pagar em relação ao endividamento foi elevado e, em alguns casos, como por exemplo, a Prefeitura de Taquara-RS, no ano de 2016, apresentou inscrição dos restos a pagar superior à dívida contraída, influenciando de forma negativa no planejamento para o exercício seguinte.

Diante do exposto, conclui-se que a inscrição dos restos a pagar deve ser realizada dentro dos limites estabelecidos pela legislação não comprometendo o orçamento futuro das entidades públicas. Resta salientar que a disponibilidade de caixa deve atender qualquer demanda em relação aos restos a pagar observando a sua fonte de recurso, a fim de evitar que o endividamento seja influenciado pelos saldos remanescentes dos restos contraídos sem disponibilidades suficientes, possibilitando aos entes públicos não só elaborar as metas e diretrizes orçamentárias e financeiras, mas cumpri-las para atender às demandas da população. Para os futuros trabalhos relacionados ao tema, propõe-se uma análise de todos os recursos vinculados, além disso para o aprofundamento sobre a sistemática dos restos a pagar, recomenda-se uma análise relacionada à troca de mandato eletivo para evidenciar a influência no aumento/diminuição dos restos a pagar nesses anos.

## REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Contabilidade pública: teoria, técnica de elaboração de balanços e 300 questões*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BEZERRA FILHO, João Eudes. *Orçamento aplicado ao setor público: abordagem simples e objetiva*. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

BORGES, Alex; ARAÚJO, Marcelo Bernardino; JUNIOR, Vilson Vendramim. *Comentários às normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público*. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

BRASIL. *Constituição Federal*. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 25 Mar. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei Federal nº 4.320/64*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 08 abril. 2017.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar nº 101/2000*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 10 abril. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de despesa nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal*. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: <[http://www.cjf.jus.br/cjf/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual\\_Despesa\\_Nacional.pdf/view](http://www.cjf.jus.br/cjf/cjf/orcamento-e-financas/manuais/Manual_Despesa_Nacional.pdf/view)>. Acesso em 10 abri. 2017.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público*. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2014. 360 p. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em 10 abri. 2017.

CARVALHO, Deusvaldo. *Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática*. Campo Grande: D. Carvalho, 2005.

DEMO, Pedro. *Metodologia científica em ciências sociais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. São Paulo: Atlas, 1987.

JUNG, Carlos Fernando. *Metodologia Para Pesquisa & Desenvolvimento – Aplicada a Novas Tecnologias, Produtos e Processos*. Rio de Janeiro: Axcel Books do Brasil Editora, 2004.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves de. *Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (siafin e siafem)*. São Paulo: Atlas, 2000.

MAUSS, Cezár Volnei. *Análise de demonstrações contábeis governamentais: instrumento de suporte à gestão pública*. São Paulo: Atlas, 2012.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso básico de contabilidade pública / Francisco Glauber Lima Mota*. 2.ed. Brasília, 2006.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão Pública: tributação e orçamento; lei de responsabilidade fiscal; tópicos em contabilidade pública; gestão pública no Brasil, de JK a Lula; administração financeira e orçamentária; finanças públicas nos três níveis de governo*. São Paulo: Saraiva, 2006.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

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.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Valmir Leôncio da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SOARES, Edvaldo. *Metodologia científica: lógica, epistemologia e normas*. São Paulo: Atlas, 2003.

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. *Sistemas de informação para auditoria de prestação de contas*, 2016. 17 p. Disponível em: <[http://www.tce.rs.gov.br/sistemas\\_controle/SIAPC/pdf/MT\\_Vol\\_III\\_Siapc\\_PAD\\_RecVin\\_AGOSTO\\_2016.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/sistemas_controle/SIAPC/pdf/MT_Vol_III_Siapc_PAD_RecVin_AGOSTO_2016.pdf)>. Acesso em 20 out. 2017.

VERGANA, Sylvia Constant. *Projetos e relatórios de pesquisa em administração*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.