



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ**  
**FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE**  
**E SECRETARIADO EXECUTIVO – FEAAC**  
**DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE**  
**CURSO DE CONTABILIDADE**

**ARIANNY SILVEIRA SAMPAIO**  
**ORIENTADOR(A): JOYCE ARRAIS DE ARAÚJO ANDRADE**

**ESTUDO DA CONTA DE RESTOS A PAGAR E DAS PRINCIPAIS VARIAÇÕES**  
**OCORRIDAS NO PERÍODO DE 2005 A 2013 NA PREFEITURA MUNICIPAL DE**  
**FORTALEZA**

**FORTALEZA / CE**

**2014**

ARIANNY SILVEIRA SAMPAIO

**ESTUDO DA CONTA DE RESTOS A PAGAR E DAS PRINCIPAIS VARIAÇÕES  
OCORRIDAS NO PERÍODO DE 2005 A 2013 NA PREFEITURA MUNICIPAL DE  
FORTALEZA**

Artigo apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Faculdade de Economia, Administração, Atuária, Contabilidade e Secretariado Executivo – FEAAC, da Universidade Federal do Ceará, como parte dos requisitos para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Joyce Arrais de Araújo Andrade

Aprovada em: 03/06/2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Joyce Arrais de Araújo Andrade (Orientadora)

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Nirleide Saraiva Coelho e Cavalcante

Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Cintia de Almeida

Universidade Federal do Ceará (UFC)

## RESUMO

A conta de Restos a Pagar foi escolhida como objeto principal deste estudo tendo em vista as informações evidenciadas por esta conta. Através dela pode-se analisar se o ente público vem adotando os procedimentos previstos pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estatui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e tem o intuito de estabelecer o controle e equilíbrio das contas públicas. Dessa forma, parte-se para uma análise das variações ocorridas nessa conta no período de 2005 a 2013 no Município de Fortaleza com base nas informações coletadas no sítio da Secretaria de Finanças (SEFIN) e portal da transparência. Para concretização do trabalho, empregou-se uma pesquisa descritiva, de caráter bibliográfico e documental. Quanto à técnica de coleta de dados foi utilizada a análise de conteúdo documental. Durante as análises feitas, percebe-se que o saldo dessa conta vem aumentando, com exceção dos períodos finais das gestões. Analisou-se também a situação orçamentária e financeira do Município de Fortaleza através de um breve comparativo com as receitas arrecadadas, despesas realizadas e o saldo de disponibilidade de caixa em cada ano estudado, concluindo que o Município encontra-se equilibrado. O estudo comprovou que a conta de Restos a Pagar pode ser melhor gerida. O Comitê Municipal de Gestão por Resultados vem empenhando-se para evolução positiva dessa conta ao longo dos próximos anos. É de fundamental importância o estudo na Contabilidade Pública, pois nos faz conhecer como estão sendo geridos os recursos públicos.

**Palavras-chave:** Restos a Pagar; Orçamento Público; Lei de Responsabilidade Fiscal.

## 1 INTRODUÇÃO

Há legislações que regulam os gastos públicos e os procedimentos adotados pela administração pública. A princípio surgiu a Lei Federal nº 4.320/64 que prevê normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal para todos os órgãos da administração direta e indireta, fundações, autarquias, fundos municipais e estaduais dependentes. Em seguida, surgiu a Lei Complementar nº 101/00, também conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta lei estatui normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e veio com o intuito de estabelecer o controle e equilíbrio das contas públicas. Ambas apresentam tratativas referentes ao tema de Restos a Pagar e com o aprofundamento do estudo serão ressaltados os aspectos mais importantes.

Os Restos a Pagar foram escolhidos como objeto principal do estudo desta pesquisa tendo em vista as informações evidenciadas por esta conta. Através dela pode-se analisar se o ente público pagou todas as despesas dentro do exercício ou se deixou de pagar no exercício financeiro as quais foram geradas. Dessa forma, pode-se partir para uma análise da situação orçamentária e financeira. Analisar-se-á também a questão do equilíbrio orçamentário, fazendo um confronto com o saldo de disponibilidade de caixa, com as receitas arrecadadas e com as despesas realizadas a cada exercício estudado.

É importante o estudo desse tema e o desenvolvimento de um assunto relacionado à contabilidade pública, pois quanto mais transparência dos fatos aos cidadãos, melhor será a fiscalização da administração pública, e assim pode ser possível alcançar uma gestão com excelência, ou no mínimo adequada.

Conforme a LRF, em seu artigo 25, o município recebe transferência voluntária, a qual consiste na entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de cooperação, auxílio ou assistência financeira. Para receber esse repasse, o ente público deverá obedecer às exigências para a realização dessa transferência voluntária. No tocante aos restos

a pagar, as inscrições de valores nessa conta deverão observar os limites fixados pela Lei. O não atendimento dessa condição legal acarretará em uma sanção ao Município e o mesmo deixará de receber a transferência, pois ela está condicionada aos limites fixados no artigo 20 da LRF. Dessa forma, é significativo o estudo do tema de restos a pagar, considerando que a obediência no que está previsto em Lei fará com que o Município de Fortaleza continue a usufruir do recebimento de recurso sem haver suspensão ou sanção.

Para evitar problemas na programação financeira e orçamentária é importante verificar se o município de Fortaleza vem fazendo um bom uso dessa conta e atendendo todos os requisitos legais para não acarretar consequências do uso indiscriminado de inscrição de valores na referida conta. Para não haver comprometimento do planejamento e da programação orçamentária é necessário não negligenciar a atenção para os Restos a Pagar.

Observando o exposto, esta pesquisa tende a responder o seguinte questionamento: qual o comportamento da conta de Restos a Pagar diante das disponibilidades, receitas arrecadadas e despesas realizadas e quais as variações do saldo de restos a pagar no período de 2005 a 2013? Para tal questionamento tem-se como objetivo geral analisar o comportamento da conta de Restos a Pagar, no período de 2005 a 2013 a fim de demonstrar as principais variações do saldo dessa conta e evidenciar se a mesma apresenta equilíbrio diante da disponibilidade de caixa, das receitas arrecadadas e das despesas realizadas. Para alcançar os resultados instituem-se os seguintes objetivos específicos: (a) analisar as variações da conta de Restos a Pagar no tocante as inscrições, e pagamentos de valores no período estudado a fim de saber se essa variação é positiva ou negativa para o órgão; (b) analisar o saldo final após a execução orçamentária de cada exercício a fim de verificar se o mesmo aumenta ou diminui no decorrer dos anos estudados; (c) comparar os Restos a Pagar inscritos com as receitas arrecadadas, despesas realizadas e verificar se há equilíbrio; (d) verificar se o artigo 42 da LRF está sendo atendido no tocante ao saldo da disponibilidade de caixa.

No que se refere à metodologia utilizada, considera-se a pesquisa exploratória, descritiva, bibliográfica, qualitativa, realizada por meio da análise documental e análise de conteúdo.

Dessa forma, visa-se analisar as transformações sofridas ao longo dos anos de 2005 a 2013 com base nas informações coletadas no sítio da Secretaria de Finanças e Portal da Transparência do município de Fortaleza. Ao verificar os procedimentos adotados pela prefeitura de Fortaleza foi feita uma análise comparativa, através da construção de gráficos baseados nas variações do saldo da conta de restos a pagar a fim de gerar um material mais didático e compreensivo.

De acordo com o problema transcrito, a importância do presente artigo justifica-se pelo fato de o tema ser importante para a sociedade, pois, está relacionado à forma como a administração pública vem gerindo a conta de Restos a Pagar e se está atendendo os requisitos estabelecidos na LRF.

Além desta introdução, o estudo apresenta um referencial teórico que aborda questões relativas à despesa e seus estágios, conceito e classificação de restos a pagar e definições de execução orçamentária, balanço geral e equilíbrio das contas públicas. Em seguida, expõe-se a metodologia empregada na pesquisa, os resultados obtidos com suas respectivas análises e finaliza-se o artigo apresentando as considerações finais e as referências utilizadas.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Conceito e Classificação de Despesa Pública**

O Estado constitui despesas para custear os serviços públicos e para investir no desenvolvimento econômico e social. Assim, despesa pública caracteriza-se como um dispêndio de recursos públicos, representado por uma saída de recursos financeiros, imediata,

ou seja, com redução de disponibilidades, ou mediata, com reconhecimento dessa obrigação. É o uso do capital arrecadado pelas receitas que irão suprir as necessidades do Estado e irão ser utilizadas para o crescimento do patrimônio da Administração Pública.

Segundo Jund (2008, p. 201),

Conceitua-se como despesa pública o conjunto de dispêndios do Estado ou de outra pessoa de direito público a qualquer título, a fim de saldar gastos fixados na lei do orçamento ou em lei especial, visando à realização e ao funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa é parte do orçamento, ou seja, aquela em que se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas formam o complexo da distribuição e emprego das receitas para custeio e investimento em diferentes setores da administração governamental.

As Despesas Públicas se diferenciam quanto a natureza em: Despesa Orçamentária, que é o desembolso de subsídios que não possuem relação com ingressos anteriores, fixados na lei orçamentária e que será utilizado para pagamento dos gastos públicos; e Despesa Extraorçamentária, a qual não é consignada na lei do orçamento ou em créditos adicionais e não necessita de permissão do orçamento para se efetivar, uma vez que não pertence ao órgão público, caracterizando apenas uma devolução de recursos financeiros pertencentes a terceiros.

Nesse sentido, de acordo com Fortes (2006, p. 137), a despesa é parte do orçamento, ou seja, é onde se encontram classificadas todas as autorizações para gastos com várias atribuições e funções governamentais. Conforme definido anteriormente, as despesas públicas formam o complexo da distribuição e do emprego das receitas para custeio de vários setores da Administração.

A principal despesa do Estado é a Despesa Orçamentária, que se subdivide em: despesas correntes e despesas de capital. As Despesas Correntes, de acordo com a aceção de Jund (2008, p. 203), “[...] são despesas orçamentárias destinadas à manutenção e ao funcionamento dos serviços públicos prestados pela própria Administração ou transferidos a outras pessoas físicas ou jurídicas”. Já as Despesas de Capital são despesas orçamentárias realizadas de forma direta ou indireta pelo Estado, com a intenção de fazer aquisição ou constituição de bens de capital que irão colaborar para a produção de novos bens ou serviços, e que, ao contrário das despesas correntes, geram aumento do patrimônio público.

É importante ressaltar nessa abordagem da despesa os seus estágios, que são: Fixação, Empenho, Liquidação e Pagamento. Contudo deve-se ressaltar que a doutrina tradicional faz diferenciação entre os períodos de fixação ou execução da despesa.

De acordo com Rosa (2011, p. 258), na etapa do planejamento é feita a fixação da despesa orçamentária, a qual constará no Projeto de Lei do Orçamento e na respectiva Lei Orçamentária Anual (LOA), após aprovação no Congresso Nacional. Já a etapa da execução, os estágios da despesa orçamentária, conforme previsto na Lei nº 4.320/1964, são: empenho, liquidação e pagamento.

A Fixação consiste na autorização dada pelo Poder Legislativo ao poder Executivo, mediante a fixação de dotações orçamentárias aprovadas na LOA, que possibilitam a execução de programas pelos órgãos e unidades orçamentárias, concedendo ao ordenador de despesas, o direito de gastar os recursos públicos destinados à sua unidade gestora, mediante a emissão de empenho, limitado ao valor autorizado.

Nos artigos 47 e 48, da Lei nº 4.320/1964, a fixação deve obedecer a alguns critérios para sua utilização:

Art. 47. Imediatamente após a promulgação da Lei de Orçamento e com base nos limites nela fixados, o Poder Executivo aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa que cada unidade orçamentária fica autorizada a utilizar.

Art. 48 A fixação das cotas a que se refere o artigo anterior atenderá aos seguintes objetivos:

- a) assegurar às unidades orçamentárias, em tempo útil a soma de recursos necessários e suficientes a melhor execução do seu programa anual de trabalho;
- b) manter, durante o exercício, na medida do possível o equilíbrio entre a receita arrecadada e a despesa realizada, de modo a reduzir ao mínimo eventuais insuficiências de tesouraria.

Já o empenho define-se: “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.” (art. 58, da Lei nº 4.320/64).

Portanto, uma vez autorizado o empenho, pela autoridade competente, fica criada a obrigação de pagamento.

Conforme Fortes (2006, p. 146), o empenho será formalizado no documento denominado “nota de empenho”, no qual terão informações tais quais: o nome do credor, a especificação e a importância da despesa, bem como os demais dados necessários ao controle da execução orçamentária e ao acompanhamento da programação financeira.

Com a emissão da nota de empenho, a dotação orçamentária será reservada para o objeto que se pretende realizar. Esse documento constitui para o credor a garantia de que o orçamento lhe foi reservado.

Já a liquidação: “[...] consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito” (art. 63, da Lei nº 4.320/64). É a comprovação, dada pela Administração Pública, de que o credor cumpriu todas as obrigações constantes do empenho.

Na liquidação da despesa é verificado se o contrato foi efetivamente cumprido pelo fornecedor. Essa verificação tem por fim apurar a origem e o objeto do que se deve pagar, a importância exata a pagar e a quem se deve pagar a importância, para finalmente extinguir a obrigação.

A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados, deverá obedecer ao previsto no §2º, do art. 63, da Lei nº 4.320/1964: “o contrato, ajuste ou acordo respectivo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.”

O último estágio da despesa é o pagamento. Este consiste na entrega dos recursos equivalentes à dívida líquida, ao credor, mediante ordem bancária ou ordem de pagamento, caracterizado pelo despacho exarado por autoridade, determinando que a despesa seja paga.

## 2.2 Conceito e Classificação de Restos a Pagar

Os restos a pagar são as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro, destacando e diferenciando as processadas das não processadas. A Lei nº 4.320/64, no artigo 36, diz:

Art. 36. Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Parágrafo único. Os empenhos que servem a conta de créditos com vigência plurianual, que não tenham sido liquidados, só serão computados como Restos a Pagar no último ano de vigência do crédito.

Portanto, uma vez empenhada a despesa e não sendo paga até o dia 31 de dezembro, será considerada, para efeito de encerramento do exercício financeiro, como restos a pagar, uma vez que a despesa orçamentária é executada pelo regime de competência, conforme previsão na Lei Federal nº 4.320/64, em seu artigo 35, inciso II: “[...] pertencem ao exercício financeiro, as despesas legalmente empenhadas”.

Conforme abordado por Kohama (2006, p. 132), restos a pagar são resíduos passivos, oriundos da despesa orçamentária empenhada mas não paga até o dia 31 de dezembro, assim, considerados em virtude do regime de competência imposto para a escrituração contábil. Vale afirmar que restos a pagar é um tipo de dívida pública flutuante, ou seja, de curto prazo.

A Lei nº 4.320/64 ao conceituar restos a pagar, no artigo 36, deixa explícito que sua classificação em: processados e não processados.

Os restos a pagar processados são as despesas legalmente empenhadas cujo objeto do empenho já foi recebido ou o serviço já foi prestado. Em outras palavras, são as despesas já liquidadas. De acordo com Kohama (2006, p. 129):

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho for entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, faltando apenas o processamento do pagamento.

No dia 31 de dezembro o saldo será transferido para a conta de Restos a Pagar de despesas processadas, após o devido relacionamento para efeito de inscrição, atendendo o dispositivo no texto legal. Os restos a pagar processados que foram registrados no exercício anterior, deverão ser pagos no exercício seguinte ao de sua inscrição.

Define-se como Restos a Pagar Não Processados, as despesas legalmente empenhadas que não foram liquidadas e nem pagar até 31 de dezembro do mesmo exercício.

Conforme Kohama (2006, p. 130):

Entende-se como despesa não processadas aquela cujo empenho foi legalmente emitido, mas depende, ainda, da fase de liquidação, isto é, o empenho foi emitido, porém o objeto adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para a sua regular liquidação; do ponto de vista do Sistema Orçamentário de sua escrituração contábil, não está devidamente processada.

O registro dos Restos a Pagar Não Processados é realizado igual ao registro dos Restos a Pagar Processados em 31 de dezembro de cada exercício em cumprimento ao disposto no art. 36, da Lei nº 4.320/64, que determina que os empenhos emitidos e não pagos até essa data, deverão ser inscritos em Restos a Pagar.

Alguns autores defendem que a expressão "Restos a Pagar não processados" deveria inclusive ser extinta, visto que são relativos a bens ou serviços, que não foram entregues e nem prestados, logo não deveriam gerar compromissos.

## **A) Inscrição**

É inscrita a despesa em Restos a Pagar, tendo validade até 31 de dezembro do exercício subsequente. Embora a validade do registro contábil seja de apenas um ano, os restos a pagar só prescrevem após cinco anos a partir da sua inscrição.

O art. 55, da LRF relata sobre o Relatório de Gestão Fiscal e define que o mesmo deverá conter informações sobre a inscrição de restos a pagar:

Art. 55. O relatório conterá:

[...]

III - demonstrativos, no último quadrimestre:

a) do montante das disponibilidades de caixa em trinta e um de dezembro;

b) da inscrição em Restos a pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do

inciso II do art. 41;

3) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo da disponibilidade de caixa;

4) não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados.

A demonstração do registro contábil da inscrição dos Restos a Pagar será apresentada por meio de lançamentos contábeis estabelecidos pelo Plano de Contas da Administração Pública Federal. A conta de despesa orçamentária (conta de resultado diminutivo) será debitada e a contrapartida do crédito será restos a pagar (passivo).

Conforme a demonstração do lançamento acima, a inscrição de restos a pagar deve ser registrada com a utilização de uma conta de despesa orçamentária em contrapartida ao passivo denominado restos a pagar. Trata-se de contabilizar uma obrigação a pagar especificamente proveniente de um empenho emitido e ainda não pago, logo, exige-se uma conta de resultado negativo (despesa orçamentária) para representar a redução do patrimônio líquido ocorrida pelo reconhecimento da dívida pública a ser paga.

## **B) Pagamento**

Conforme Fortes (2006, p. 171) o pagamento da despesa inscrita em Restos a Pagar, seja processada ou não processada, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos não processados que a despesa seja antes liquidada.

Em se tratando de pagamento de despesa inscrita em Restos a Pagar, pelo valor estimado, poderão ocorrer duas situações. O valor real a ser pago é superior ao valor inscrito, nessa condição, a diferença deverá ser empenhada a conta de despesas de exercícios anteriores, conforme disciplinou a Lei 4.320/64, no art. 37. Já quando o valor real é inferior ao valor inscrito, o saldo existente deverá ser cancelado. O órgão competente para exercer o controle e disciplinar o tratamento de Restos a Pagar é a Secretaria do Tesouro Nacional.

Para o pagamento de Restos a Pagar deverá ser adotado o seguinte procedimento: debitar a conta de restos a pagar (passivo) e creditar a conta de bancos conta movimento (ativo). O pagamento de restos a pagar, ou seja, dos empenhos inscritos em restos a pagar envolve dois elementos patrimoniais, representados pelas contas bancos e restos a pagar.

## **C) Cancelamento**

A maioria dos entes da federação adota o procedimento de cancelar os saldos remanescentes dos Restos a Pagar no final do exercício seguinte ao da sua inscrição. Contudo, alguns entes da federação cancelam somente os não processados, enquanto que outros cancelam os processados e os não processados. Lembrando que os Restos a Pagar processados representam dívidas reais do ente, necessitando, que os mesmos sejam registrados no passivo permanente para compor a dívida fundada do ente, isso na visão de Fortes (2006, p. 171).

Assim como para a inscrição e para o pagamento, os lançamentos dos registros para o cancelamento de Restos a Pagar também estão estabelecidos no Plano de Contas da Administração Pública Federal.

Para efetuar o cancelamento de Restos a Pagar será necessário observar o seguinte lançamento: débito na conta de restos a pagar (passivo) e crédito na conta de resultado positivo (variação ativa).

O cancelamento de restos a pagar implicará redução das obrigações inscritas em restos a pagar, envolvendo apenas um elemento patrimonial que é a obrigação a pagar. Esta será reduzida em razão do não pagamento. Esse fato produzirá uma elevação no patrimônio líquido, que deve ser representada por uma conta de resultado positivo: variação ativa.

Está previsto no art. 35, do Decreto nº 93.872/86 os casos em que o empenho da despesa poderá ser cancelado:

Art . 35. O empenho de despesa não liquidada será considerado anulado em 31 de dezembro, para todos os fins, salvo quando:

I - vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecida;

II - vencido o prazo de que trata o item anterior, mas esteja em cursos a liquidação da despesa, ou seja de interesse da Administração exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo credor;

III - se destinar a atender transferências a instituições públicas ou privadas;

IV - corresponder a compromissos assumido no exterior.

Conforme o citado Decreto existem quatro casos em que não se pode cancelar o empenho da despesa. Dessa forma, a administração pública precisa atentar para estes casos a fim de não infringir o que está estabelecido legalmente.

### **2.3 Balanço Geral, Execução Orçamentária e Equilíbrio das Contas Públicas**

O Orçamento Geral do Município de Fortaleza para cada exercício é aprovado por uma Lei a qual é elaborada em conformidade com o disposto no Art. 165, parágrafo 5º, Constituição Federal, e previsto também na Lei orgânica do Município e com os demais dispositivos legais inerentes às finanças públicas.

As demonstrações contábeis são instrumentos indispensáveis às tomadas de decisão e instrumentalização do controle social. É através delas que os gestores tomam conhecimento dos resultados alcançados e a população verifica como está a situação orçamentária, financeira e patrimonial das entidades governamentais.

A Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, institui normas para a elaboração dos balanços nas três esferas de governo e torna obrigatória a elaboração dos seguintes balanços e demonstrativos ao final do exercício financeiro (31 de dezembro de cada ano): Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais.

O Balanço Orçamentário será o mais utilizado para realização desse trabalho. Ele apresenta as receitas e as despesas previstas em confronto com as realizadas, ou seja, confronta aquilo que se pretendia arrecadar com a receita efetivamente arrecadada, bem como a despesa autorizada por meio da LOA com a despesa empenhada durante o exercício.

Este demonstrativo apresenta os valores das receitas e das despesas sintaticamente, ou seja, a receita é demonstrada pela categoria econômica e por origem de receita, enquanto a despesa é demonstrada por seus créditos orçamentários autorizados na Lei do Orçamento e pelos créditos adicionais abertos no exercício.

Após a aprovação da LOA, inicia-se a execução do orçamento, que compreende, tanto o efetivo ingresso das receitas nos cofres públicos, quanto a realização da despesa pública.

A execução orçamentária da Prefeitura Municipal de Fortaleza é a operacionalização do orçamento já aprovado. É nessa fase em que o orçamento poderá transformar-se em realidade, ou não, ao longo do exercício financeiro, por meio da efetiva arrecadação das receitas e da conseqüente realização das despesas, todo o planejamento elaborado pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, autorizando a realização dos programas de governo que poderão propiciar os bens e serviços públicos em prol da sociedade (JUND, 2008).

Tais abordagens são importantes para o estudo de restos a pagar, pois a inscrição de valores nessa conta refere-se a despesas empenhadas, algumas liquidadas que não foram e não serão quitadas até o fechamento do balanço do referido exercício. Dessa forma, essas despesas

são alocadas para conta de restos a pagar. Dependendo da fase a qual se encontre, poderá ser restos a pagar processados ou não processados, conforme já abordado anteriormente.

O estudo do orçamento é relevante para verificar se: as contas estão equilibradas, as despesas realizadas e as receitas arrecadadas estão com valores próximos, sem tanta discrepância e as inscrições em restos a pagar são proporcionais às despesas do exercício. A análise dessas variáveis permite verificar se o órgão está em equilíbrio ou precisando melhorar sua gestão orçamentária.

### 3 METODOLOGIA

Na metodologia da pesquisa são evidenciados os métodos científicos, a classificação da pesquisa quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos técnicos e quanto à técnica de coleta de dados.

Conforme Marconi e Lakatos (2010, p. 65) todas as ciências caracterizam-se pela utilização de métodos científicos. O método é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que permite alcançar um objetivo.

Os métodos utilizados na elaboração dessa pesquisa são o dedutivo e o indutivo. Indução é um processo por intermédio do qual, partindo de dados particulares, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas. Já o dedutivo consiste no inverso do indutivo, ou seja, o geral será analisado e enquadrado no específico limitado pela pesquisa.

Esta pesquisa é exploratória, pois tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito. De acordo com Gil (2009, p. 41) pode-se dizer que pesquisas exploratórias têm como objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições. Sendo assim seu planejamento é bastante flexível para possibilitar considerações dos mais variados aspectos relativo ao fato estudado.

A presente pesquisa caracteriza-se também como descritiva, pois, como afirma Gil (1999), ela irá descrever as características de determinada população ou fenômeno, isto é, tem por finalidade estudar as características de um grupo, haja vista que se tenta explicar o comportamento da conta de restos a pagar em um determinado período de tempo.

Quanto aos procedimentos técnicos, a primeira parte deste artigo foi obtida por meio de estudos de obras publicadas e pesquisas científicas na área de Finanças Públicas, depois parte-se para as análises nos Balanços Gerais do município de Fortaleza, confirmando o caráter bibliográfico e documental do estudo como um todo.

Para Gil (2002, p. 44), uma pesquisa bibliográfica “é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”.

Saint-Georges (1997, p. 30) considera que “[...] a pesquisa documental apresenta-se como um método de recolha e de verificação de dados: visa o acesso às fontes pertinentes, escritas ou não, e, a esse título, faz parte integrante da heurística da investigação”. Corroborando, Richardson (2012, p. 230) afirma que uma análise documental consiste em analisar e estudar um ou vários documentos para descobrir as circunstâncias sociais e econômicas com as quais podem estar relacionados.

Esta pesquisa tem caráter qualitativo, porque tem como objetivo principal interpretar o caso que se observa. Conforme Beuren (2012, p. 92): “[...] na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado”.

Para responder à questão de pesquisa, serão verificados os Balanços Gerais dos anos de 2005 a 2013, pois as informações desses períodos estão disponíveis na *Internet* e pela comparabilidade de resultado e gestão diante de dois prefeitos diferentes na administração da Prefeitura Municipal de Fortaleza. Em seguida, será feita a análise do conteúdo desse Demonstrativo, divulgado no Portal da Transparência da Secretaria de Finanças do Município

de Fortaleza (CE). A análise de conteúdo, conforme Bardin (2011, p. 44), “[...] é um conjunto de técnicas de análise que visam obter, através de procedimentos objetivos e sistemáticos, indicadores qualitativos ou não que permitam inferir conhecimentos na linha da pesquisa requerida.”

No que diz respeito as etapas da análise, serão observadas as três fases, conforme Bardin (2004): (1) pré-análise; (2) exploração do material, que, nesse caso, consistiu do Balanço Geral; e (3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

Na fase de exame dos dados, primeiramente, verificar-se-á os valores dos restos a pagar e, posteriormente, as análises no que diz respeito às inscrições e pagamentos de valores no saldo dessa conta. Será feito também comparativos a fim de constatar se há equilíbrio com relação as despesas arrecadadas, com as despesas realizadas e com a disponibilidade de caixa. Dessa forma, a técnica de coleta de dados será baseada na análise de conteúdo.

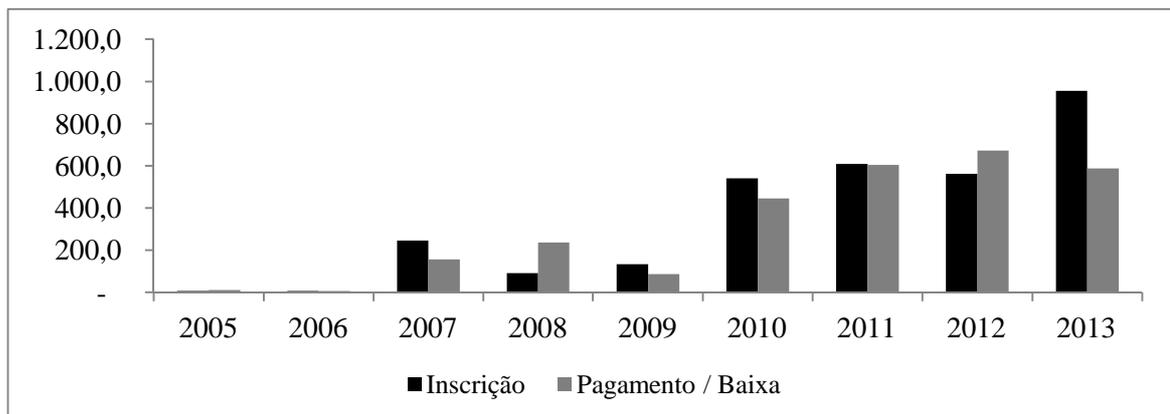
#### 4 RESULTADO DA PESQUISA

A análise da conta de Restos a Pagar contempla o período de 2005 a 2013. Vale ressaltar que de 2005 a 2008 trata-se do primeiro mandato e de 2009 a 2012, o mesmo gestor, conquista a reeleição e garante mais quatro anos de mandato. Em 2013, a Prefeitura Municipal de Fortaleza (PMF) é assumida por um novo Prefeito.

Conforme aprofundamento do estudo será visto que há uma continuidade da gestão dos recursos públicos mesmo com a mudança dos gestores. Cada um tem sua forma de administrar e conduzir esses recursos.

Durante os nove anos analisados demonstra-se como a conta de Restos a Pagar variou. Verifica-se através dos gráficos elaborados uma abordagem clara e sucinta dos aumentos e das reduções ao longo dos exercícios. Mas, vale ressaltar, que a conta de restos a pagar foi impactada com a mudança de gestão, pois houve uma nova orientação por parte do Comitê Municipal de Gestão por Resultado e Gestão Fiscal de Fortaleza na contabilização do empenho das despesas a fim de evitar inscrição em despesa de exercícios anteriores. O Gráfico 1 demonstra o confronto dos valores inscritos e baixados de Restos a Pagar em cada ano:

Gráfico 1 – Valores inscritos e baixados dos Restos a Pagar por ano, PMF (R\$ milhões)



Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados dispostos no *site* da SEFIN (2014).

Conforme exposição gráfica percebe-se que há alguns picos no tocante as inscrições nos anos 2007, 2010 e 2013 considerados relevantes para o presente estudo. Porém há uma explicação para tais acréscimos referente a cada ano apontado. Em 2007 o demonstrativo Balanço Geral, cujo acesso é público no portal da transparência do município de Fortaleza, relatou que foi realizada abertura de créditos adicionais, modificando o valor da despesa. Esta

alteração gerou um acréscimo orçamentário. Vários projetos previstos para 2007, como o Transfor – Programa de transporte urbano de Fortaleza, Centro Urbano de Cultura, Ciência, Arte e Esporte de Fortaleza (CUCA's) e Hospital da Mulher, possuíam, para seu financiamento, tanto recursos próprios como recursos vinculados a operações de crédito. Como a maioria destes empréstimos e financiamentos não pôde ser executada esse ano, apenas algumas contrapartidas custeadas com recursos próprios, isto ocasionou um déficit de execução de capital, fato que resultou no aumento de inscrições de Restos a Pagar.

Em 2010 a Prefeitura fez onerosos investimentos em tecnologia. Os mais importantes: o Georeferenciamento, importante processo de mapeamento espacial do município, conhecido como censo territorial, que cria um cadastro multifinalitário onde se torna possível conhecer os aspectos sociais da população de Fortaleza, bem como estabelecer políticas públicas mais direcionadas às necessidades dos cidadãos. Também nessa esfera, evidencia-se o Projeto Fortaleza *Online*, composto pelo ICAD (sistema de cadastramento fácil e rápido de empresas através de um programa na *Internet*), Nota Fiscal Eletrônica e GissOnline (sistema de apuração do imposto sobre serviço). O considerável aumento das despesas acarretou o aumento de inscrições na conta de Restos a Pagar e conseqüentemente o aumento do saldo da mesma.

Já em 2013 por decisão do Comitê Municipal de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal de Fortaleza os órgãos do município foram orientados a empenhar todas as despesas do exercício de 2013, evitando, assim, o acúmulo de Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) em 2014, algo recorrente no município. Essa orientação teve como objetivo conhecer o custeio real do município, para que a partir de 2014 seja definido um modelo de gestão que busque o real equilíbrio fiscal do município de Fortaleza, ou seja, ao invés de comprometer o exercício de 2014 com despesas contraídas referentes a 2013, empenham-se os valores em 2013 sem inscrever valores na DEA.

Para melhor expressar os valores representados no Gráfico 1, foi elaborada a Tabela 1 com o objetivo de demonstrar as variações percentuais de um ano para o outro referente as inscrições e pagamentos de Restos a Pagar, vide a Tabela 1:

Tabela 1: Variação percentual dos valores inscritos e pagos de um ano para o outro, PMF.

<b>Período</b>	<b>Variação percentual das inscrições em Restos a Pagar</b>	<b>Variação percentual dos pagamentos dos Restos a Pagar</b>
2005-2006	Aumento de 0,023%	Redução de 33,80%
2006-2007	<b>Aumento de 3628%</b>	Aumento de 1986,70%
2007-2008	Redução de 62,64%	Aumento de 50,81%
2008-2009	Aumento de 46,24%	Redução de 62,98%
2009-2010	<b>Aumento de 302,49%</b>	Aumento de 408,48%
2010-2011	Aumento de 12,76%	Aumento de 35,94%
2011-2012	Redução de 7,67%	Aumento de 11,26%
2012-2013	<b>Aumento de 69,95%</b>	Redução de 12,60%

Fonte: Elaborada pela autora a partir de dados dispostos no *site* da SEFIN (2014).

A Tabela 1 corrobora com o Gráfico 1 e no que fora mencionado anteriormente no tocante aos principais picos de variações. É apresentado o cálculo percentual, demonstrando quão significativo foram os aumentos dos anos cuja variação está em negrito. De 2006 para 2007 houve um aumento de 3628%, a maior porcentagem calculada na Tabela 1. Em contrapartida as inscrições, no mesmo período, foi apresentado o maior aumento de pagamentos, chegando a 1986,70%.

Após a execução orçamentária de cada exercício, chega-se ao valor final da conta de Restos a Pagar em cada ano estudado, conforme demonstra Tabela 2:

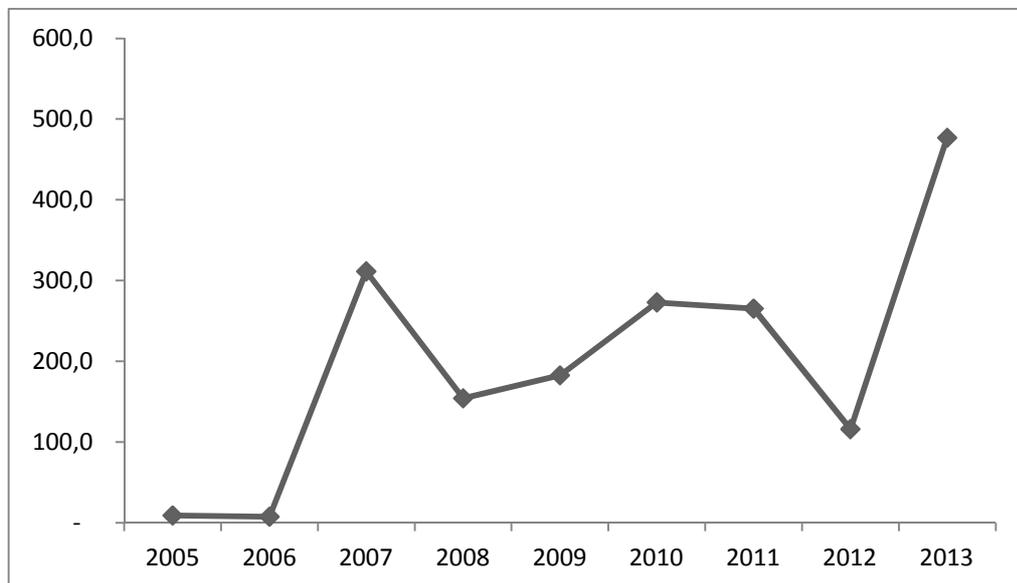
Tabela 2: Saldo final de Restos a Pagar, PMF.

Exercício	Saldo final (R\$)
2005	8.927.691,09
2006	7.506.451,30
2007	311.352.585,15
2008	129.063.091,10
2009	182.502.935,00
2010	272.965.383,43
2011	265.259.753,21
2012	115.992.384,60
2013	476.745.354,57

Fonte: SEFIN (2014).

Percebe-se uma discrepância considerável dos saldos nos exercícios estudados. Essa instabilidade é um reflexo da volubilidade já conhecida dos valores inscritos e baixados de Restos a Pagar. Para melhor visualização dessa inconstância são demonstrados os valores apresentados na Tabela 2 no Gráfico 2:

Gráfico 2 – Saldos de Restos a Pagar no dia 31/12 de cada ano, PMF (R\$ milhões)



Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados dispostos no *site* da SEFIN (2014).

Vide que em 2006 foi apresentado o menor saldo e em 2013 o maior na conta de Restos a Pagar. As explicações no que diz respeito às variações mais significativas foram supracitadas anteriormente. No mais, pode-se afirmar que se trata de uma conta que apresenta uma instabilidade no decorrer dos anos apresentados.

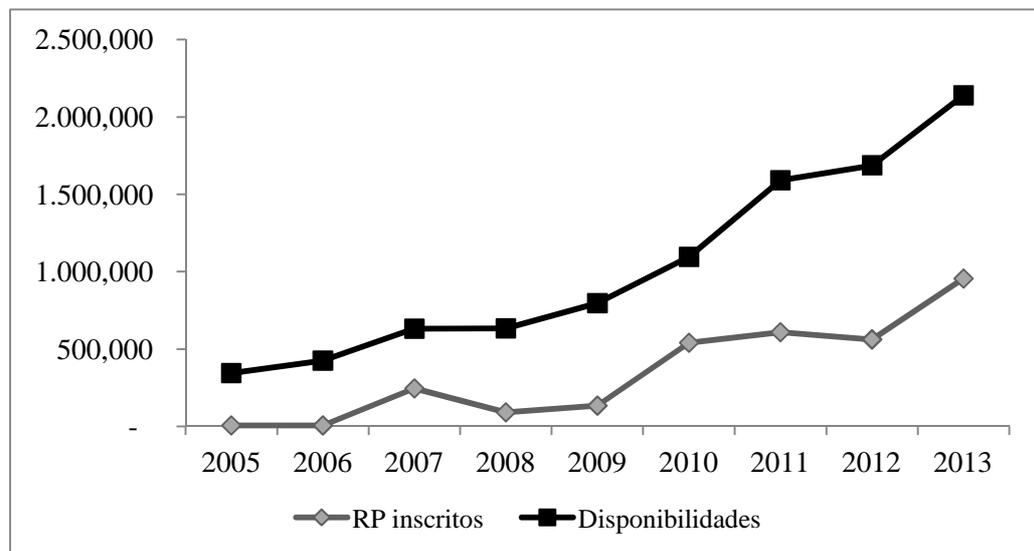
Em 2008 e 2012, por se referir aos últimos períodos de mandato, percebe-se que houve um declínio no saldo da conta. Isso ocorre para que a próxima gestão não fique comprometida por gastos passados.

No artigo 42, da LRF está previsto:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito.

A LRF impõe alguns limites para que os gestores públicos em final de mandato eletivo executem as despesas públicas. O art. 42 da referida lei prevê a vedação da assunção de despesa que não possa ser cumprida integralmente. Com o intuito de verificar se o município de Fortaleza nos anos de 2008 e 2012 atende a referida norma, foi elaborado o Gráfico 3:

Gráfico 3 – Comparativo entre valores de Disponibilidades e Restos a Pagar inscritos, PMF (R\$ milhões)



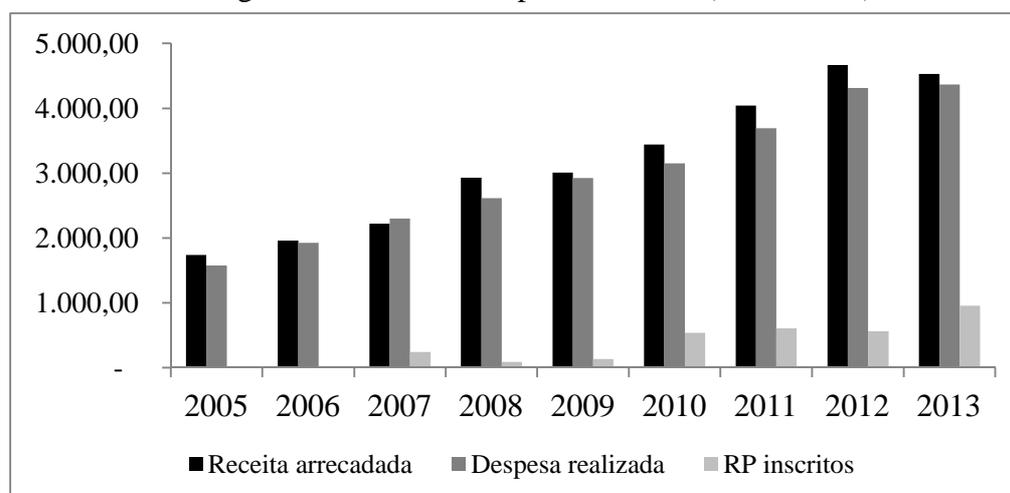
Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados dispostos no *site* da SEFIN (2014).

A norma foi seguida com êxito não somente nos dois últimos anos de mandato. O gráfico abrange todos os anos e em nenhum foi inscrito valor superior ao saldo disponível em caixa. Tal fato representa um ponto positivo e garantia para continuidade do recebimento dos repasses Federais, uma vez que os mesmos só são possíveis quando são obedecidos os requisitos e limites estabelecidos pela LRF, a qual que tem o objetivo de estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

Para dar maior segurança e credibilidade a afirmação do parágrafo acima, foi feita uma análise percentual referente à sobra financeira que existe no saldo de caixa desconsiderando o valor que será direcionado ao pagamento dos Restos a Pagar inscritos. Em 2005 o excesso de recurso disponível representa 98,06% do saldo que já existia no caixa. Em 2006: 98,43%, em 2007: 36,64%, em 2008: 83,09%, em 2009: 79,82%, em 2010: 2,56%, 2011: 37,91%, em 2012: 49,97% e em 2013: 19,28%. Dessa forma, pode-se perceber que nos anos de 2005 e 2006 os valores que foram direcionados aos Restos a Pagar não representaram uma queda significativa do saldo de caixa, diferente do que ocorreu em 2010, pois o excedente financeiro apresentou o menor valor percentual: 2,56%.

Analisando os balanços orçamentários e financeiros buscou-se fazer um comparativo entre as receitas arrecadadas e despesas realizadas durante cada período em estudo a fim de confrontar com o saldo de Restos a Pagar inscritos com intuito de verificar se há equilíbrio em um contexto mais amplo, concreto, real no qual envolve outras variáveis. Conforme representado no Gráfico 4:

Gráfico 4 – Comparativo entre os valores da Receita Arrecadada x Despesa Realizada x Restos a Pagar inscritos em cada período, PMF (R\$ milhões)



Fonte: Elaborado pela autora a partir de dados dispostos no *site* da SEFIN (2014).

De acordo com o Gráfico 4 percebe-se que em 2007 as despesas foram maiores que as receitas. Isso ocorre geralmente quando se utiliza do recurso créditos suplementares para suprir as despesas não esperadas ou em caso de calamidade pública. Como já fora supracitado, nesse período houve abertura de créditos adicionais.

É de suma importância analisar o comportamento da conta de Restos a Pagar dentro do contexto orçamentário, pois analisando isoladamente as inscrições e o saldo final é tido como um valor significativamente alto, mas ao confrontar com as receitas e despesas efetivas de cada exercício, constata-se que os valores das mesmas são muito superiores. Conforme análise percentual realizada, constata-se que os anos que apresentam maiores valores de restos a pagar inscritos só representam 10,66% em 2007, 17,15% em 2010, 16,49% em 2011, 13,05% em 2012 e 21,89% em 2013 do saldo das despesas executadas. Já o comparativo das receitas e despesas efetivas representa nos anos de 2006, 2009 e 2013 quase uma execução perfeita, pois os valores arrecadados foram muito próximos dos gastos executados, com as respectivas porcentagens: 98,13%, 97,14% e 96,40%. Dessa forma, pode-se afirmar que há equilíbrio dos Restos a Pagar diante das outras variáveis expostas nesse comparativo.

Feita a análise dessas variáveis especificamente, pode-se verificar o quanto o município é grande em termos orçamentários e que não há tanta irregularidade no tocante aos gastos anuais. Como já fora mencionado, foi necessária a abertura de créditos adicionais, ou seja, o município gastou mais do que poderia, em termos de possuir recursos para honrar as obrigações assumidas. Contudo, dentro da amostra selecionada, é possível afirmar que, o município não está tão fora de um padrão ideal e esperado. Planejando e controlando melhor os recursos, a tendência é alcançar o modelo esperado pelo Comitê Municipal de Gestão por Resultado e pela Gestão Fiscal de Fortaleza que é o equilíbrio fiscal sem comprometimento dos exercícios posteriores.

## 5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve por objetivo geral analisar o comportamento e as variações do saldo de restos a pagar do município de Fortaleza no período de 2005 a 2013, a fim de responder o questionamento de como a conta se comportou ao longo do período estudado, ou seja, as variações, verificando se houve equilíbrio e atendimento aos requisitos legais.

A primeira análise realizada refere-se a um comparativo elaborado considerando os valores de restos a pagar inscritos e os valores baixados. Através do gráfico construído

verificou-se que não há tanta discrepância entre ambos os valores. Pode-se afirmar que em alguns anos os valores inscritos superam as baixas, mas no ano seguinte se compensa. No mais, nada que viesse a comprometer a Prefeitura no tocante a honrar seus compromissos com terceiros. Percebeu-se alguns picos, porém em cada um houve um parecer por parte da Prefeitura. Tais aumentos de valores foram justificados por alguns investimentos feitos e reconhecimento de dívidas.

O saldo final dessa conta variou significativamente no decorrer dos anos estudados. O gráfico 2 apresentou a evolução do saldo após a execução orçamentária de cada exercício. Pode-se afirmar que se trata de uma conta que apresenta uma instabilidade, mas à medida que o estudo foi sendo aprofundando, considerando outras variáveis, o fato é que a instabilidade é resultado do porte do município, em virtude das transações realizadas em cada ano. A situação é instável, porém não é grave, dentro do contexto geral.

A fim de verificar se o município atendeu ao dispositivo na LRF, em seu artigo 42, foi feito um comparativo dos valores de restos a pagar inscritos e confrontados com o saldo de disponibilidade de caixa. O intuito foi verificar se o saldo em caixa era capaz de saldar as despesas inscritas na conta de Restos a Pagar. O estudo demonstrou que em todos os anos havia disponibilidade de caixa suficiente para pagar os referidos valores inscritos.

Por fim, com o propósito de averiguar, em um contexto mais amplo, se existe equilíbrio, foi feito um comparativo com os valores das receitas arrecadadas e das despesas realizadas com os valores inscritos em Restos a Pagar. Foi constatado que os valores de restos a pagar inscritos portaram-se equilibradamente e que as receitas arrecadadas foram superiores as despesas realizadas com a exceção do ano de 2007, pois houve abertura de créditos adicionais.

Dessa forma, diante do estudo realizado, pode-se afirmar que analisando o saldo da conta de Restos a Pagar isoladamente percebe-se que o valor é significativo, mas ao comparar com o todo, diante do orçamento, das receitas, das despesas, constata-se que o valor é proporcional ao porte do município. Tal afirmação não quer dizer que a conta esteja em um estágio ótimo, pois seria excelente se a administração pública fizesse sempre o possível para não estar inscrevendo valores nessa conta, somente nas situações em que não haja liquidação da despesa, pois o pagamento não pode ser efetuado antes do bem ter sido entregue ou da prestação de serviço ter sido executada, isso, de acordo com as fases da despesa.

Conforme evidenciado na análise de resultado, os objetivos foram alcançados e demonstrados graficamente e através das tabelas. O estudo da conta de Restos a Pagar comprovou que a mesma pode ser melhor gerida. Com base no conhecimento agregado, é com esse propósito que o Comitê Municipal de Gestão por Resultados e Gestão Fiscal de Fortaleza vem empenhando-se para cumprir toda previsão legal, criando modelos, projetos e metas de uma gestão ideal. Dessa forma, conclui-se que a tendência dessa conta é evoluir positivamente ao longo dos próximos anos.

## REFERÊNCIAS

- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2004.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011.
- BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- BRASIL\_\_\_\_\_. **Lei complementar nº. 101, de 4 de maio de 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 de fevereiro de 2014.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm)>. Acesso em: 14 de fevereiro de 2014.
- CARVALHO, Deusvaldo; CECCATO, Marcio. **Manual completo de contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- FERNANDES, Ernani Luis Barros. **Restos a Pagar**. Brasília, 2004.
- FORTALEZA. Secretaria de Finanças do Município de Fortaleza. **Balanco geral**. Disponível em: <[http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/responsabilidade\\_fiscal/gerados/balanco\\_geral.asp](http://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/responsabilidade_fiscal/gerados/balanco_geral.asp)> Acesso em: 20 mar. 2014.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Receitas detalhadas**. Disponível em: <<http://portaldatransparencia.sefin.fortaleza.ce.gov.br/index.php/receita/index>> Acesso em: 20 mar. 2014.
- \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. **Despesas detalhadas**. Disponível em: <<http://portaldatransparencia.sefin.fortaleza.ce.gov.br/index.php/despesa/index>> Acesso em: 20 mar. 2014.
- FORTES, João. **Contabilidade Pública**. 9. Ed. Brasília: Franco e Fortes, 2006.
- FURIATI, Alexandre Ávila. **Restos a Pagar e o “orçamento paralelo”**. Brasília, 2011.
- FURTADO, Milton Dias. **Os impactos dos restos a pagar na Administração Orçamentária da Justiça Federal**. Brasília, 2010.
- GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2005
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.
- GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- \_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- JUND, Sérgio. **Administração, Orçamento e Contabilidade Pública**. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus Concursos, 2008.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública - Teoria e Prática**. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENEZES, Andersson Lopes. **Execução orçamentária: uma análise no comportamento das receitas e das despesas públicas no município de Fortaleza/Ce no período de 2009 a 2011**. Fortaleza, 2013.

NERES, Denize Velho. **Restos a pagar: análise dos procedimentos adotados na Prefeitura de Biguaçu**. Florianópolis, 2010.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social Métodos e Técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SANCHES, Osvaldo Maldonado. **Dicionário de orçamento, planejamento e áreas afins**. Brasília: Prisma, 1997.

SILVA, Wilson Roberto. **Aspectos normativos, contábeis e orçamentários dos restos a pagar na Administração Pública Federal**. Brasília, 2008.