



**XV CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL  
26 a 28 de agosto de 2015 – Bento Gonçalves-RS**

**ANÁLISE DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DE UM  
MUNICÍPIO DO RIO GRANDE DO SUL**

**MAUREN CORRÊA DOS SANTOS**  
Contadora – CRCRS nº 86.030

**MAGDA ROSANE PERES BRAZIL**  
Contadora – CRCRS nº 47.420

**ANÁLISE DE RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS DE UM MUNICÍPIO DO  
RIO GRANDE DO SUL**

Bento Gonçalves  
2015

**Resumo:**

O equilíbrio na execução orçamentária, além de ser uma obrigação legal, deve ser primado por toda administração. A condução ordenada do gasto público é o que a torna eficiente e eficaz. As despesas devem ser empenhadas não somente porque há crédito orçamentário disponível, mas, principalmente, com vistas ao atendimento das necessidades da população. Em alguns casos, as despesas empenhadas não são liquidadas até o final do exercício, fazendo com que esses valores sejam inscritos como restos a pagar não processados. Analisar como evoluem esses restos a pagar não processados é o objetivo geral desta pesquisa que utilizou os dados de um município do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2013. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica, através da leitura de diversos autores e documental, mediante a análise de demonstrativos contábeis daquele período. Constatou-se que os restos a pagar não processados são inscritos constantemente a cada exercício, mesmo sem haver disponibilidade financeira, que muitos foram cancelados nos anos seguintes e que eles comprometeram a execução orçamentária no ano de seu pagamento.

**Palavras chaves:** Execução Orçamentária. Despesas. Restos a pagar não processados.

**1. Introdução**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP é um ramo da contabilidade que tem como objeto o patrimônio dos entes públicos. Antes das mudanças trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, por um equívoco de interpretação da Lei nº 4.320/64, o orçamento era tido como o objeto da, então, Contabilidade Pública.

A Lei Orçamentária Anual (LOA) é elaborada de acordo com o Plano Plurianual (PPA) e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), e passa a vigorar no ano seguinte ao da sua elaboração obedecendo, principalmente, aos princípios da unidade, universalidade e anualidade. Nela são estimadas as receitas e fixadas as despesas para o exercício financeiro.

As dotações orçamentárias constantes na LOA são as autorizações para que seja realizada determinada despesa, sendo que não pode haver despesa sem que a mesma esteja autorizada por lei. Se determinada despesa não tiver sido incluída no orçamento, ela pode ser aberta durante o exercício através de crédito especial ou extraordinário e, caso a despesa já criada não tenha dotação suficiente, pode ser suplementada por crédito adicional.

A despesa pública é composta por três estágios principais, segundo a Lei nº 4.320/64: empenho, liquidação e pagamento. Após o empenho, ocorre a liquidação, que é a confirmação que a mercadoria/obra/serviço desse empenho foi recebida e está de acordo com o solicitado. Somente após a liquidação é que haverá o pagamento da despesa empenhada.

Porém, algumas vezes, a despesa não passa pelos seus três estágios dentro do mesmo exercício financeiro, ficando apenas empenhada ou liquidada, sem o pagamento. Então, esses empenhos passam a ser considerados como restos a pagar do exercício em que foram inscritos.

Os restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas até o término do exercício financeiro, dividindo-se em processadas e não processadas. As despesas que foram empenhadas e liquidadas, mas não pagas, são inscritas como restos a pagar processados e, as que foram somente empenhadas e não passaram pelos demais estágios da despesa pública, caso haja saldo financeiro, são inscritas como restos a pagar não processados.

Anteriormente, os restos a pagar não processados eram inscritos contabilmente no Passivo, como obrigação de pagamento; com as mudanças ocorridas recentemente, principalmente, trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP e pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP

(2012), esses restos passaram a ser controlados apenas orçamentariamente, sendo que somente serão considerados como obrigação no momento em que houver a confirmação de recebimento do objeto do referido empenho, ou seja, apenas após a liquidação é que esses restos serão considerados como restos a pagar não processados liquidados a pagar e terão serão valores contabilizados no Passivo, como obrigação de pagamento do ente.

Para inscrição de empenhos como restos a pagar não processados deve ser observada a disponibilidade financeira do ente, pois, caso não haja recursos suficientes para sua cobertura, os mesmos devem ser cancelados e reempenhados no exercício seguinte como Despesas de Exercícios Anteriores, conforme orientação disponível no MCASP (2012).

Inserida neste contexto, um município do Rio Grande do Sul apresenta todos os anos a inscrição de restos a pagar não processados. Assim, insere-se a seguinte questão de pesquisa: como evoluíram os restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul no período de 2010 a 2013?

Desta forma, o objetivo geral da pesquisa consiste em analisar os restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul no período de 2010 a 2013. Paralelamente a isso, tentar-se-á apontar as causas da inscrição de restos a pagar não processados; identificar se havia disponibilidade financeira para a inscrição; conhecer como os mesmos foram baixados e verificar se houve aumento ou diminuição dos valores dos restos a pagar não processados no período.

Justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de compreender se os restos a pagar não processados comprometeram o planejamento municipal no ano de sua inscrição e/ou os subsequentes pela sua liquidação ou, ainda, se foram baixados.

E, também, esse estudo contribuirá para o esclarecimento acerca da forma como os procedimentos de inscrição desses restos a pagar são realizados na prática, pois há diversos fatores que podem ocasionar sua inscrição que não somente os que são exemplificados pelas literaturas acadêmicas.

Após a introdução, será contextualizado o referencial teórico em tópicos por assunto, através de uma pesquisa bibliografia; na sequência será explicada a metodologia adotada, com a identificação do tipo de pesquisa, dos objetivos, dos procedimentos técnicos, da população e amostra e da coleta e tratamento dos dados; posteriormente será feita a análise dos resultados encontrados seguida das considerações finais.

## **2. Fundamentação teórica**

Nesta seção procurar-se-á conceituar temas pertinentes e necessários para o desenvolvimento da pesquisa. Principalmente no que tange a restos a pagar, no qual será desenvolvido um estudo para compreender se os restos a pagar não processados comprometeram o planejamento municipal no ano de sua inscrição e/ou os subsequentes pela sua liquidação ou, ainda, se foram baixados.

### **2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

A contabilidade aplicada ao setor público é conceituada de diferentes formas por vários autores e está cada vez mais similar à contabilidade privada, principalmente, após as alterações trazidas pelas NBCASP, passando, inclusive, por mudanças quanto ao seu objeto de estudo. Por esse motivo, entende-se ser de suma importância trazer os conceitos de alguns autores sobre a identificação desse ramo da contabilidade para melhor compreensão.

#### **2.1.1 Conceito, objetivo, objeto e campo de atuação**

A contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência que aplica as normas e princípios contábeis voltados para o patrimônio público no processo de geração das

informações (NBC T 16.1, 2008).

De acordo com Slomski (2013), a contabilidade aplicada ao setor público objetiva demonstrar o patrimônio da entidade e, para tanto, procura evidenciar os atos e fatos relativos à administração orçamentária e os atos ligados aos eventos da sua gestão financeira e patrimonial. O seu objeto, segundo CRCRS (2013), é o patrimônio público e, através do fornecimento de informações a ele relacionada, desenvolve sua função social de apoio à tomada de decisões, à prestação de contas de gestão e à instrumentalização do controle social.

Entende-se que a contabilidade aplicada ao setor público é uma área da ciência que tem como objeto o patrimônio público. Ela busca fornecer informações de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio e auxilia no controle social através da apresentação de informações necessárias para a tomada de decisões, para a prestação de contas e instrumentalização do controle social.

### 2.1.2 Regimes contábeis

Antes de todas as mudanças trazidas pela convergência às normas internacionais de contabilidade, entendia-se que se adotava o regime contábil misto na contabilidade pública brasileira, sendo o regime de caixa para as receitas e o de competência para as despesas, devido a uma interpretação equivocada do art. 35 da Lei nº 4.320/64, no qual “pertencem ao exercício financeiro:

- I – as receitas nele arrecadadas;
- II – as despesas nele legalmente empenhadas”.

De acordo com Bezerra Filho (2013), o referido artigo esclarece que as receitas orçamentárias devem ser registradas, no momento de sua arrecadação, pelo regime de caixa e as despesas orçamentárias pelo regime de competência, no momento em que forem empenhadas.

Constata-se que o regime contábil é somente o de competência, tanto para receitas quanto para despesas. O regime misto refere-se, portanto, somente à visão orçamentária, na qual é contabilizada, no subsistema orçamentário, a receita após sua arrecadação (caixa) e a despesa após seu empenho (competência).

### 2.1.3 Sistemas contábeis

Consoante a NBC T 16.2 (2008), o sistema contábil é composto por quatro subsistemas que registram, processam e evidenciam:

- Orçamentário: os atos e fatos relativos ao planejamento e à execução orçamentária;
- Patrimonial: informações somente dos fatos relacionados às variações patrimoniais qualitativas e quantitativas do patrimônio público, sejam elas financeiras ou não;
- Custos: os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade;
- Compensação: atos de gestão que possam vir a afetar o patrimônio, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Os subsistemas organizam as informações de acordo com a sua natureza (orçamentária, patrimonial, custos e compensação), fazendo com que a contabilidade registre as suas “partidas dobradas” dentro de um mesmo subsistema. Poderá haver lançamentos que irão envolver todos os subsistemas, mas os débitos e créditos sempre irão “fechar-se” dentro de um mesmo subsistema, não sendo possível, por exemplo, debitar o subsistema contábil e creditar o orçamentário. Essa barreira visa assegurar a confiabilidade e integridade das informações contábeis.

### 2.2 Instrumentos de planejamento

Mediante o planejamento é que são traçados os desejos, intenções, expectativas, o

futuro projetado para uma entidade, por isso, ele é a primeira etapa em qualquer processo de gestão (QUINTANA et al. 2011). São instrumentos de planejamento orçamentário público o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

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

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

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

Para Bezerra Filho (2013), a LOA compreenderá os orçamentos fiscais, de investimentos e da seguridade social e respeitará os seguintes princípios orçamentários: legalidade, anualidade, unidade, universalidade, princípio do orçamento bruto, equilíbrio, exclusividade, especificação, publicidade, uniformidade e não vinculação de receita ou não afetação de receita.

Depreende-se que o planejamento é imprescindível para que haja uma boa governança, mas para tanto ele deve seguir as especificações legais e ser concretizado pela elaboração de projetos de leis (PPA, LDO e LOA) pelo executivo para posterior aprovação pelo legislativo, nas três esferas de governo. A correta estimativa das receitas e fixação de despesas torna-se necessária, também, para que o planejamento seja adequado e atenda a todas as expectativas do Governo e anseios da população.

### 2.2.1 Receita pública

Segundo Piscitelli e Timbó (2010), pode-se definir a receita pública como uma entrada de recursos ao patrimônio público, refletindo no aumento de suas disponibilidades.

Dependendo do impacto na situação líquida patrimonial da entidade, as receitas podem ser efetivas ou não efetivas. Receitas orçamentárias efetivas distinguem-se das não efetivas por aumentarem a situação líquida patrimonial da entidade no momento de seu reconhecimento, ao contrário das não efetivas que não provocam nenhuma alteração (MCASP, Parte I, 2012).

Ainda, de acordo com o MCASP, Parte I (2012), em sentido amplo, as receitas podem ser orçamentárias, quando se referem ao ingresso de recursos financeiros para o erário, ou extraorçamentárias, quando representam somente entradas compensatórias. Porém, em sentido estrito, o manual classifica como públicas somente as receitas orçamentárias.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 11, §§ 1º e 2º, classifica as receitas em duas categorias econômicas:

- Receitas Correntes: tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços, transferências correntes e outras receitas correntes;
- Receitas de Capital: operações de crédito, alienação de bens, amortização de empréstimos, transferências de capital e outras receitas de capital.

Conforme Slomski (2013), os estágios da receita demonstram em qual etapa estão as receitas públicas e são classificados em previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento.

Compreende-se que as receitas públicas são compostas pelas receitas orçamentárias e as extraorçamentárias. As primeiras servem para cobertura das despesas orçamentárias da entidade e, as outras, representam somente ingressos de recursos que não podem ser por ela utilizados para seus desembolsos, são recursos de terceiros dos quais ela é somente uma fiel depositária.

As receitas orçamentárias, de acordo com sua categoria econômica, são classificadas em dois grandes grupos: correntes e de capital. Há, ainda, as receitas intraorçamentárias que são as originadas da arrecadação entre órgãos pertencentes à mesma esfera de governo e integrantes do mesmo orçamento fiscal e de seguridade social.

Para que se possa elaborar um bom orçamento, primeiramente, é necessário estimar as receitas que serão arrecadadas, pois com essa previsão será possível verificar os recursos que estarão disponíveis para pôr em prática os programas de governo para, só depois, fixar as despesas que comporão o orçamento governamental.

### 2.2.2 Despesa pública

A despesa pública é todo o consumo de bens e direitos necessários ao atendimento das necessidades públicas (SLOMSKI, 2013). Da mesma forma que as receitas, as despesas também são classificadas em efetivas ou não efetivas em virtude de, conseqüentemente, afetarem ou não a situação líquida patrimonial da entidade (BEZERRA FILHO, 2013).

Conforme conceitua o MCASP, Parte I (2012), a despesa orçamentária, para ser efetivada, depende de autorização legislativa. Os dispêndios extraorçamentários são aqueles correspondentes a saídas de numerários que não constam no orçamento, como depósitos, pagamentos de restos a pagar e recursos transitórios.

Quintana et al. (2011), agrupa as despesas em três grupos, de acordo com a sua natureza:

- Categoria econômica: despesas correntes e despesas de capital;
- Grupo de natureza da despesa: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida, outras despesas correntes, investimentos, inversões financeiras, amortização da dívida, reserva do RPPS e reserva de contingência;
- Elemento de despesa: vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil, diárias, material de consumo, obras e instalações, equipamentos e material permanente, entre outros.

A despesa, assim como a receita, também possui seus estágios, de acordo com o MCASP, Parte I (2012), o primeiro é o planejamento que se divide em fixação da despesa, descentralização de créditos orçamentários, programação orçamentária e financeira e o processo de licitação e contratação. A segunda etapa é a execução, composta do empenho, liquidação e pagamento.

Segundo o art. 58, da Lei nº 4.320/64, “o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”. Ainda, nessa mesma lei, regulamenta-se que não pode haver despesa sem prévio empenho e que ela não pode exceder o limite dos créditos concedidos.

Os empenhos podem ser classificados em ordinário ou normal, para despesas conhecidas, de valor exato e com pagamento em uma única parcela; por estimativa, para despesas cujo montante não pode ser previamente determinado; e global, para despesas contratuais ou outras de valor determinado, que podem ser parceladas (QUINTANA et al., 2011).

Piscitelli e Timbó (2010) esclarecem que a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, baseados em documentos comprobatórios. Antes de pagar uma despesa é necessário verificar se ela está em condições de ser paga, essa verificação é a liquidação (BEZERRA FILHO, 2013).

Conforme o art. 63, §§ 1º e 2º da Lei nº 4.320/64, a liquidação consiste em verificar a origem e o objeto a pagar, a importância a pagar e a quem se deve pagar para extinguir a

obrigação. A despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados será liquidada com base em seu contrato, ajuste ou acordo, a nota de empenho e os comprovantes de entrega do material ou da prestação do serviço.

O último estágio da despesa pública é o pagamento, que somente será efetuado após a sua regular liquidação (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010). Ainda, Slomski (2013) afirma que a despesa somente poderá ser paga por tesouraria ou pagadoria regularmente instituída, por estabelecimentos bancários e, em alguns casos, por adiantamento. A autoridade competente é a responsável pela emissão da ordem de pagamento.

O MCASP, Parte I (2012), define que o pagamento da despesa dar-se-á mediante a entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta.

As despesas públicas dividem-se em orçamentárias e extraorçamentárias. As despesas orçamentárias, de acordo com sua natureza, classificam-se em corrente e de capital e para sua execução obedecem aos estágios da despesa: empenho, liquidação e pagamento.

Para que uma despesa seja efetivada, primeiramente, ela deve possuir autorização legislativa para então ser empenhada, somente após a confirmação do recebimento do objeto do empenho é que ocorre o respectivo pagamento. Contudo, quando uma despesa não é paga dentro do mesmo exercício financeiro em que foi empenhada, ela deverá ser inscrita como restos a pagar deste exercício.

### 2.3 Restos a pagar

De acordo com o MCASP, Parte I (2012), constituirão a dívida flutuante da entidade, ao final do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas inscritas em restos a pagar.

A Lei nº 4.320/64, em seu art. 36, conceitua que serão consideradas como restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício, diferenciando as processadas das não processadas.

#### 2.3.1 Restos a pagar processados

São restos a pagar processados as despesas empenhadas já recebidas, mas ainda não pagas (BEZERRA FILHO, 2013).

Conforme o MCASP, Parte I (2012), as despesas orçamentárias que passaram pelos estágios de empenho e liquidação, restando somente o estágio do pagamento em 31 de dezembro, serão inscritas como restos a pagar processados. Esses restos, geralmente, não podem ser cancelados, pois já foi fornecido o bem ou prestado o serviço e a administração não pode descumprir a obrigação de pagamento do credor.

Com relação aos restos a pagar, a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei nº 101/2000, aborda o seguinte:

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.

Dessa forma, a lei proíbe que os governantes deixem obrigações para seus sucessores sem recursos para a cobertura das mesmas, sob pena de responsabilização se o fizerem.

Entende-se, de acordo com o MCASP, Parte I (2012) que os restos a pagar processados são derivados das despesas empenhadas e liquidadas, mas ainda não pagas ao final do exercício financeiro e que se transferem para o exercício seguinte como dívida flutuante e não devem ser canceladas porque o fornecedor já entregou o bem ou já prestou o serviço, não podendo a entidade deixar de honrar com seus compromissos com esse credor.



### 2.3.2 Restos a pagar não processados

Aquelas despesas cujos serviços encontram-se em execução, não existindo, no encerramento do exercício, o direito líquido e certo do credor, serão consideradas restos a pagar não processados (PISCITELLI; TIMBÓ, 2010).

Bezerra Filho (2013) afirma que, para respeitar o art. 36 da Lei nº 4.320/64, os empenhos emitidos, não liquidados e não pagos até 31 de dezembro deverão ser inscritos como restos a pagar não processados.

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

De acordo com o MCASP, Parte I (2012), as despesas empenhadas e não liquidadas até o final do exercício somente serão inscritas como restos a pagar não processados após a anulação dos empenhos que não podem ser inscritos devido a restrições em normas da entidade e, desde que haja disponibilidade financeira para a sua cobertura.

Dessa forma, compreende-se que os restos a pagar não processados são as despesas empenhadas e não liquidadas até o final do exercício, que se referem a bens já recebidos, mas que por algum motivo ainda não foram conferidos, portanto não podendo ser liquidados, ou obras e serviços já em fase de conclusão. Antecede à inscrição desses empenhos como restos não processados o cancelamento daqueles que não atendem as peculiaridades da legislação para sua inscrição.

Entende-se, ainda, que os restos a pagar não processados somente serão contabilizados no Passivo Circulante quando da sua liquidação no exercício seguinte, enquanto não liquidados não existe a obrigação da entidade de seu pagamento, eles ficam registrados somente nas classes 5 e 6 do PCASP, Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento, respectivamente.

## 3. Procedimentos metodológicos

Os procedimentos metodológicos constituem-se, de uma maneira mais simplista, nas técnicas utilizadas durante a realização de uma pesquisa para atingir os seus objetivos. Abrangem a sua caracterização, definindo o tipo de pesquisa que será utilizado, e as técnicas de coleta e análise de dados.

### 3.1 Caracterização da pesquisa

A presente pesquisa pode ser classificada quanto a sua natureza como sendo aplicada, pois visa gerar conhecimento para a solução de um determinado problema, que é o esclarecimento sobre a evolução dos restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul, no período em análise.

Em relação à abordagem do problema, prevalece o caráter quantitativo, uma vez que os resultados encontrados serão explicitados através de dados numéricos (porcentagens) para melhor evidenciação e compreensão dos mesmos. Também se classifica como sendo descritiva, quanto à abordagem dos objetivos, visto que os fatos encontrados serão somente descritos, sem que haja qualquer interferência sobre eles.

Por fim, quanto aos procedimentos técnicos, foram adotados os seguintes: pesquisa bibliográfica e pesquisa documental. A fase bibliográfica ocorreu através da leitura de obras de autores diversos, relacionadas ao objeto em estudo possibilitando, dessa forma, agregar vários posicionamentos a respeito do mesmo tema. A fase documental utilizou-se da análise das seguintes demonstrações contábeis de um município do Rio Grande do Sul no período de

2010 a 2013: Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, anexos do Relatório de Gestão Fiscal e Relatório de Validação e Encaminhamento - RVE

### 3.2 Delimitação da pesquisa

O estudo delimita-se à análise dos restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2013. Justifica-se a escolha desses quatro anos para possibilitar uma melhor análise e comparação de valores, possibilitando identificar como realmente evoluíram os restos a pagar não processados se, em sua maioria, foram pagos ou cancelados nos exercícios seguintes e, ainda, conhecer o montante inscrito a cada ano.

O município em análise está localizado na fronteira oeste do Rio Grande do Sul, com uma população de 39.707 habitantes, conforme dados disponíveis no sítio do IBGE. A economia baseia-se na agricultura e pecuária e possui diversos pontos turísticos. O orçamento projetado, conforme a Lei Orçamentária Anual, para o exercício de 2014 foi de R\$ 85.767.175,25.

### 3.3 Instrumentos de coleta de dados

Para a coleta dos dados será realizado um levantamento nas demonstrações contábeis (Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial) de um município do Rio Grande do Sul no período de 2010 a 2013 a fim de identificar a inscrição e movimentação dos restos a pagar não processados nesse período. Também será utilizada a coleta dos dados constantes nos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal – disponíveis no sítio da Caixa e do Relatório de Validação e Encaminhamento – RVE disponível no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS.

### 3.4 Técnicas de análise de dados

Os dados serão analisados através do confronto entre a teoria e a prática na inscrição de restos a pagar não processados. Também, serão elaborados gráficos comparativos para facilitar a visualização dos valores inscritos, liquidados, pagos e cancelados em cada exercício, demonstrando, em percentuais, essas movimentações. Após a análise dos dados coletados, serão apresentados os resultados encontrados.

## 4. Análise dos resultados

Os dados referentes aos restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul, do período de 2010 a 2013, foram extraídos dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, dos anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal – disponíveis no sítio da Caixa e do Relatório de Validação e Encaminhamento – RVE disponível no sítio do Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul – TCE/RS.

Primeiramente, cabe analisar os valores inscritos em restos a pagar não processados por ano, para identificar se houve aumento ou diminuição desses valores ao longo do período.

Tabela 1 – Inscrição de restos a pagar não processados por ano

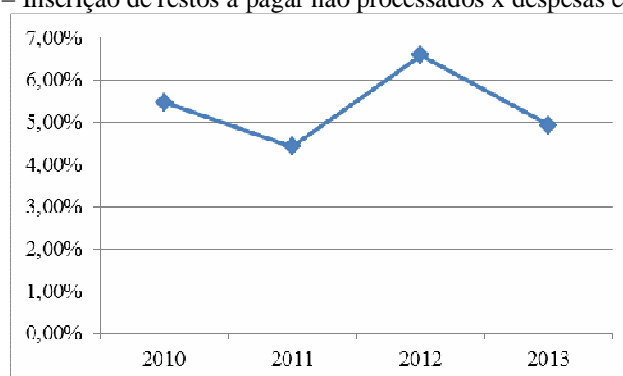
Ano	Valor Inscrito
2010	R\$ 2.266.660,88
2011	R\$ 2.104.166,43
2012	R\$ 3.768.288,31
2013	R\$ 2.795.027,71

Total R\$ 10.934.143,33  
 Fonte: Anexo VII do Rel. Res. da Exec. Orçamentária

Com base nos dados constantes na Tabela 1, percebeu-se que os valores inscritos em 2010 e 2011 assemelhavam-se, mas, em 2012, houve um aumento muito significativo no valor inscrito, sendo 79,09% superior ao do ano anterior. Entretanto, em 2013 o valor diminuiu 25,83% em relação a 2012. Levando-se em conta que os restos a pagar não processados referem-se a produtos/serviços que ainda não foram liquidados por não terem sido recebidos ou estarem em fase de verificação, percebe-se que os valores inscritos a cada ano pelo município em análise são muito significativos.

Para melhor compreender o quanto realmente importam essas inscrições a cada ano, é necessário realizar a comparação dos valores inscritos em restos a pagar não processados com as despesas empenhadas em cada exercício.

Figura 1 – Inscrição de restos a pagar não processados x despesas empenhadas



Fonte: Anexos II, IV e VII do Relatório Resumido da Execução Orçamentária

A figura 1 demonstra que, com relação à despesa empenhada, a inscrição dos restos a pagar não processados representou em 2010, 2011, 2012 e 2013: 5,46%; 4,42%; 6,59% e 4,93%, respectivamente.

Esses percentuais mostram que, em média, 5,35% das despesas empenhadas não foram liquidadas até o final do exercício. Destaca-se o fato desse percentual ter sido maior em 2012, ano de encerramento de mandato.

Quanto à disponibilidade financeira para inscrição de restos a pagar não processados, a partir dos dados constantes no Anexo V do Relatório de Gestão Fiscal – Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, no período de 2010 a 2013, verificou-se que não havia disponibilidade financeira para a inscrição. Percebe-se que, mesmo sem disponibilidade financeira, esses empenhos foram inscritos, apesar de constar na Lei 101/2000, art. 55, inciso III, alínea b, que se não houver disponibilidade financeira para inscrição, os restos a pagar devem ser cancelados.

Constata-se que não eram observados todos os critérios para inscrição de restos a pagar não processados, pois, nos anos seguintes, ocorreram os cancelamentos de valores inscritos nos anos anteriores.

Levando-se em conta que os empenhos são inscritos como restos a pagar somente ao final de cada exercício, então os valores que são cancelados e pagos em cada ano referem-se aos valores dos restos a pagar não processados dos anos anteriores. Por exemplo, os restos que foram cancelados e pagos em 2010, referem-se a valores dos anos de 2009, 2008, 2007...

Tabela 2 – Cancelamento de restos a pagar não processados por ano

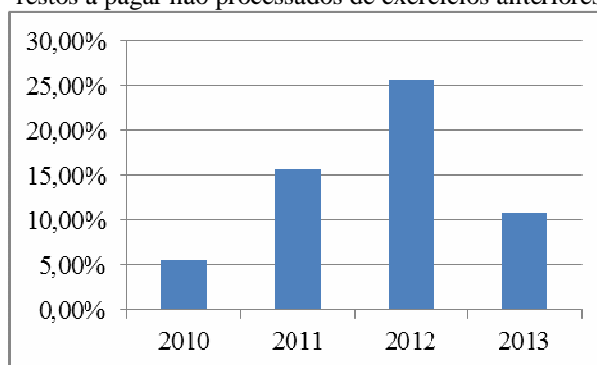
Ano	Valor
2010	R\$ 162.970,29

2011	R\$	489.402,93
2012	R\$	697.058,38
2013	R\$	453.332,74
Total	R\$	1.802.764,34

Fonte: Anexo VII do Rel. Res. da Exec. Orçamentária

Os dados constantes na tabela 2, representam os valores de restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores e cancelados em 2010, 2011, 2012 e 2013. Para uma melhor evidência, é importante comparar esses cancelamentos com os totais inscritos.

Figura 2 – Cancelamento de restos a pagar não processados x valores totais de restos a pagar não processados de exercícios anteriores



Fonte: Anexo VII do Rel. Resumido da Execução Orçamentária

A figura 2 demonstra que, comparado com os demais exercícios em análise, 2012 foi o ano no qual ocorreu o maior volume de cancelamento de restos a pagar não processados. Os cancelamentos foram de 5,57% em 2010, 15,64% em 2011, 25,75% em 2012 e 10,84% em 2013.

Acredita-se que esse percentual de cancelamentos tão elevado poderia ter sido evitado se houvesse um melhor controle e planejamento, porque o que ocorre no final de cada ano é que as prefeituras empenham para aproveitarem a autorização orçamentária e não controlam se esses valores ficaram sem liquidação e, descumprindo a legislação, também não efetuam a anulação desses empenhos e os mesmos acabam indo para a inscrição de restos a pagar.

Esse procedimento de inscrição é feito de forma automática pela grande maioria dos sistemas de informática que prestam serviço aos municípios e, como há uma grande demanda ao final do exercício para ser executada em um período curto de tempo, acaba ocasionando em problemas como esse, de valores inscritos como restos a pagar não processados e que depois são cancelados.

Porém, quando tudo ocorre da forma correta, quando esses restos inscritos referem-se a mercadorias/serviços em fase de conclusão, que são liquidados no exercício seguinte, a próxima etapa é efetuar o seu pagamento.

Tabela 3 – Pagamento dos restos a pagar não processados por ano

Ano	Valor
2010	R\$ 1.900.729,97
2011	R\$ 2.014.533,26
2012	R\$ 1.542.877,50
2013	R\$ 2.680.339,88
Total	R\$ 8.138.480,61

Fonte: Anexo VII do Rel. Res. da Exec. Orçamentária

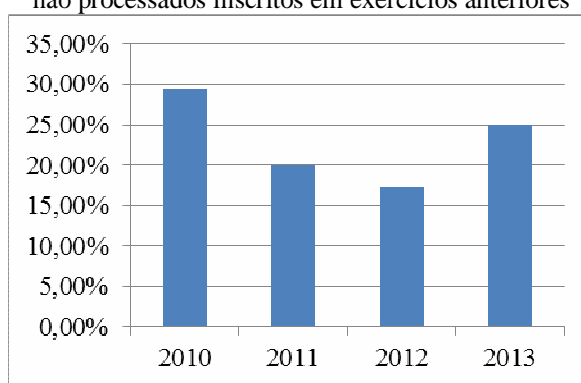
Na tabela 3, são apresentados os valores pagos, em cada exercício, de restos a pagar não processados, sendo possível apurar que 2013 foi o ano em que houve o maior desembolso de recursos com pagamento de restos a pagar não processados.

Em percentuais, eles representaram em 2010, 2011, 2012 e 2013, respectivamente, o pagamento de 65,01%, 64,39%, 57,01% e 64,09% dos valores de restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores.

Pode-se concluir que a média de pagamento dos restos a pagar não processados desse município é de 62,63%. A redução de valores pagos em 2012 pode ser justificada, em partes, pelo alto índice de cancelamentos que ocorreram no mesmo ano.

Igualmente, é preciso identificar quanto, em valores, de restos a pagar não processados não são pagos, ficando para os exercícios seguintes.

Figura 3 – Restos a pagar não processados não pagos x valores de restos a pagar não processados inscritos em exercícios anteriores



Fonte: Anexo VII do Rel. Res. da Execução Orçamentária

A figura 3 representa quanto por cento dos restos a pagar não processados de exercícios anteriores não foram pagos no período de 2010 a 2013. O maior índice foi em 2010, onde R\$ 860.104,42, ou 29,42% dos restos a pagar não processados não foram pagos. Outro destaque é o ano de 2013, com 25,07% ou, R\$ 1.048.722,66, dos valores de restos a pagar não processados não pagos. Somente através da análise documental não foi possível averiguar o motivo desses restos não terem sido pagos.

Uma importante análise a ser feita é o quanto representam o pagamento desses restos a pagar não processados em relação à receita arrecadada pela Prefeitura.

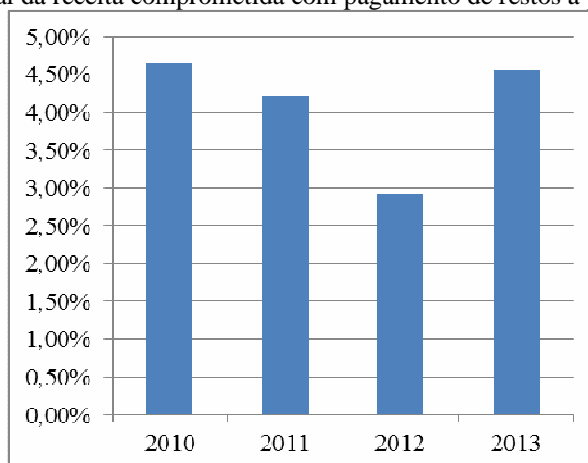
Tabela 4 – Receita arrecadada X pagamentos de restos a pagar não processados

Ano	Receita	Pagamentos
2010	R\$ 40.998.124,11	R\$ 1.900.729,97
2011	R\$ 47.746.200,35	R\$ 2.014.533,26
2012	R\$ 52.729.212,29	R\$ 1.542.877,50
2013	R\$ 58.625.622,17	R\$ 2.680.339,88
Totais	R\$ 200.099.158,92	R\$ 8.138.480,61

Fonte: Anexos I, IV e VII do Rel. Resumido da Execução Orçamentária

Identificam-se, na tabela 4, as receitas e os pagamentos de restos a pagar não processados em cada exercício. O maior montante pago foi em 2013 onde, também, houve a maior arrecadação. Para uma melhor análise desses pagamentos em relação ao que foi arrecadado e identificar se esses pagamentos afetaram a execução orçamentária de cada exercício, faz-se necessária a interpretação através de porcentagens.

Figura 4 – Percentual da receita comprometida com pagamento de restos a pagar não processados



Fonte: Anexos I, IV e VII do Rel. Resumido da Execução Orçamentária

Constata-se, que há um equilíbrio em 2010, 2011 e 2013 do valor das receitas utilizadas para pagamento de restos a pagar não processados, a diferença é 2012, que se deve, em partes, ao fato de um percentual muito grande de restos que foram cancelados. Essa figura mostra, claramente, que os restos a pagar não processados comprometeram a execução orçamentária no ano de seu pagamento, pois utilizar, em média, 4% das receitas arrecadadas somente para esses pagamentos diminuiu a capacidade de novos investimentos, ou seja, nos anos em análise, mais de R\$ 8.000.000,00 do orçamento deixaram de ser utilizados para novos gastos, o que compromete, sim, a execução orçamentária. Ressalta-se, ainda, que se forem analisados os restos a pagar processados esse percentual, com certeza, será bem maior.

A análise de todos esses dados que foram coletados leva à seguinte conclusão: o município do Rio Grande do Sul, nos anos em estudo, inscreveu muitos empenhos não liquidados como restos a pagar desnecessariamente, pois se identificou que uma boa parcela desses restos foi cancelada nos exercícios seguintes aos da sua inscrição.

Também, que a existência de valores a serem pagos em exercícios seguintes ocasionou o comprometimento de uma parcela significativa de seu orçamento, tendo em vista que, em média, 4% de todas as receitas arrecadadas pela Prefeitura entre 2010 e 2013 foram utilizadas para pagamento de restos a pagar não processados.

Ainda, destaca-se que em nenhum dos exercícios foi apurado que havia disponibilidade financeira para a inscrição de restos a pagar não processados. Todos os recursos que a Prefeitura dispunha já estavam comprometidos, quer com restos a pagar processados, quer com outros compromissos.

Por fim, outro ponto bastante importante a ressaltar é que os restos a pagar não processados tornaram-se uma “bola de neve” nas demonstrações contábeis da Prefeitura, em virtude dos mesmos nunca terem sido extintos, mantendo, em geral, a mesma média de valores a cada ano. Seria preciso realizar uma avaliação, antes do final de cada exercício, para analisar a real necessidade da inscrição dos empenhos ainda não liquidados para, dessa forma, tentar diminuir essas inscrições, observando sempre a disponibilidade financeira para a sua realização e atendendo, assim, à legislação.

## 5. Considerações finais

Através da presente pesquisa buscou-se analisar os restos a pagar não processados de um município do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2013, sendo este o objetivo geral, o qual foi atingido. Utilizaram-se apenas os dados da Prefeitura porque a mesma possui um fundo previdenciário e, caso fossem usados os dados do município como um todo, os valores

referentes a esse fundo e a Câmara de Vereadores distorceriam os resultados pretendidos.

Conjuntamente, buscava-se apontar as causas e se havia disponibilidade financeira para essas inscrições, verificar se houve aumento ou diminuição dos valores de restos a pagar não processados e conhecer como eles foram baixados.

Para atingir todos esses objetivos (geral e específicos), foram analisados os dados da Prefeitura através dos demonstrativos contábeis do período, como os Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial, os anexos do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal e o Relatório de Validação e Encaminhamento – RVE. Igualmente, foram utilizados vários autores para compor o referencial teórico. Foi uma pesquisa aplicada, de caráter quantitativo, mediante a qual se buscou demonstrar os resultados encontrados através, principalmente, de percentuais, para uma melhor evidenciação.

Dos objetivos projetados, somente não foi possível apontar as causas para a inscrição dos restos a pagar não processados. Para isso, seria necessária uma entrevista com os responsáveis da época pela inscrição, mas devido ao tempo decorrido e a troca de mandato e, conseqüente, troca de pessoas, isso foi inviável. Entretanto, pode-se apurar que a inscrição desses empenhos não liquidados é constante na Prefeitura, ocorrendo todos os anos.

Também, notou-se que os restos a pagar não processados prejudicaram a execução orçamentária no ano em que foram pagos, comprometendo as receitas arrecadadas daqueles exercícios, em média, em 4%, o que fez com que deixassem de ser aplicados, nesses quatro anos, mais de R\$ 8.000.000,00 (oito milhões de reais) em novos investimentos.

Seria mais coerente, ao final de cada exercício, conferir se esses empenhos realmente estão em fase de liquidação e se há disponibilidade financeira para, de posse dessas informações, realizar a sua inscrição, porque não adianta inscrever esses empenhos ao final do exercício para, no ano seguinte, cancelá-los.

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

Futuramente, seria interessante expandi-lo, englobando os restos a pagar processados, para analisar o real reflexo dos empenhos de exercícios anteriores na execução orçamentária anual e, também, uma entrevista com os envolvidos no processo para compreender quais são os critérios de escolha dos empenhos para inscrição como restos a pagar.

## 6. Referências bibliográficas

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

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

\_\_\_\_\_. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 de agosto de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Brasília, DF, 1964. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm). Acesso em: 20 de agosto de 2014.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000**. Brasília, DF, 2000. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 20 de agosto de 2014.

2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008.** Brasília, DF, 2008. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128). Acesso em: 20 de agosto de 2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.129, de 21 de novembro de 2008.** Brasília, DF, 2008. Disponível em: [http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001129](http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129). Acesso em: 20 de agosto de 2014.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL. **NBCASP- Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público sob a ótica das IPSAS:** um estudo comparativo. Porto Alegre: 2013.

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

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico** (recurso eletrônico): 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. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC). – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2013.