

AS INTERFERÊNCIAS DOS RESULTADOS NA INSCRIÇÃO EM RESTOS A PAGAR NO PLANEJAMENTO FINANCEIRO DE AUTARQUIAS FEDERAIS QUE ATUAM NO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Tamara Castro de Àvila

Resumo

A contabilidade pública no Brasil tem tido significativa evolução das finanças públicas, que estabeleceu importantes regras e controles, tendo como principal instrumento o orçamento público. Mediante a isto, o orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas intimamente ligadas à previsão e a fixação das despesas. A despesa pública é composta por três estágios principais: empenho, liquidação e pagamento. 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. Diante deste contexto, esta pesquisa terá como objetivo geral evidenciar os impactos da conta de inscrições em restos a pagar no planejamento financeiro de autarquias federais que atuam no estado do Rio Grande do Sul. Para atingir o resultado desta pesquisa será utilizada a abordagem de pesquisa qualitativa, quanto aos objetivos de pesquisa será descritiva, aplicada, através do procedimento documental. Já como instrumento de coleta foi empregado o método documental. Onde se justifica em compreender se os restos a pagar comprometem o planejamento financeiro no ano de sua inscrição de autarquias federais que atuam no estado do RS. Desta maneira, foi possível analisar que os procedimentos de inscrição desses restos a pagar não estão em conformidade com as legislações pertinentes.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. Restos a pagar. Planejamento financeiro

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública no Brasil tem tido significadas transformações, na qual a evolução das finanças públicas através da edição da Lei 4.320/64, que estabeleceu importantes regras e controles, assim como construiu uma administração financeira e contábil sólida no País, tendo como principal instrumento o orçamento público. Sendo assim, no Brasil o orçamento público obteve significativa importância e como consequência a norma referente aos registros de demonstrações contábeis vigentes até hoje, surgiram neste sentido os conceitos orçamentários, em prejuízo da evidenciação dos aspectos patrimoniais (MCASP, 2015).

Ainda para assegurar o equilíbrio das finanças públicas e instituir

instrumentos de transparência da gestão fiscal, publicou-se a Lei Complementar nº 101/200 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda a Federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, operação de crédito, restos a pagar e despesas pessoais (MCASP, 2015).

O orçamento público é um instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, seu conceito está intimamente ligado à previsão e à fixação das despesas. Ocorre por intermédio de três instrumentos básicos o planejamento da administração pública, que são eles: o Plano Plurianual – (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias – (LDO) e a Lei Orçamentária Anual – (LOA), que devem estar em conformidade com as normas estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF (LIMA e CASTRO, 2007).

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 de 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 (BRASIL, 1964).

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 (MCASP, 2014).

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 (BRASIL, 1964).

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 (2014).

Inserida neste contexto, o planejamento financeiro consiste em adequar o orçamento de caixa e o orçamento de despesas financeiras, que se bem elaborados

e analisados fornecem importantes contribuições para tomadas de decisões financeiras (HOJI, 2004).

A partir disto, insere-se o seguinte problema de pesquisa: Qual a importância da inscrição em restos a pagar no planejamento financeiro de Autarquias Federais que atuam no estado do Rio Grande do Sul? Objetivo geral: Evidenciar os impactos da conta de inscrições em restos a pagar no planejamento financeiro de Autarquias Federais que atuam no estado do Rio Grande do Sul. Objetivos específicos: (i) Analisar o volume de restos a pagar no período analisado; (ii) Comparar os restos a pagar com a execução financeira e dotação orçamentária; (iii) Identificar se os procedimentos adotados para a inscrição dos restos a pagar estão em consonância com a legislação pertinente.

Justifica-se a presente pesquisa pela necessidade de compreender se os restos a pagar comprometem o planejamento financeiro no ano de sua inscrição e/ou os subsequentes Autarquias Federais que atuam no estado do Rio Grande do Sul, esclarecendo também acerca da forma como os procedimentos de inscrição desses restos a pagar são realizados na prática, pois há diversos fatores que podem não seguir a literatura.

E, também, esse estudo contribuirá para os estudos acadêmicos que tem como tema os restos a pagar, visto que não se achou nas bases de pesquisas assuntos voltados para autarquias federais, somente foi localizados temas que estudaram os Municípios, Estados e União.

2. DESENVOLVIMENTO TEÓRICO

Neste capítulo abordam-se conceitos a partir da bibliografia e legislação consultada com a finalidade de obter o embasamento teórico necessário para alcance dos objetivos desta pesquisa.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública é norteada pela Lei nº 4.320 de 1964, na qual estatui no seu art. 1º, normas gerais para elaboração e controle dos orçamentos e balanços (BRASIL, 1964). Trata-se em seu art. 83 desta norma que “a contabilidade

evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”. E também conforme o art. 89, da Lei 4320/1964, “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial” (BRASIL, 1964).

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP (2008), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público – CASP, é o ramo da ciência contábil que tem o patrimônio público voltado para desenvolver informações através da aplicação das normas e princípios contábeis (NBC T 16.1, 2008).

Para Araújo e Arruda (2009), a contabilidade pública é uma especialidade da contabilidade, onde baseada em normas próprias constitui de um instrumento valioso para o planejamento e controle da administração governamental.

Já para Lima e Castro (2007), contabilidade pública é o conhecimento especializado que oferece a sociedade informações claros e acessíveis sobre a gestão da coisa pública, através da aplicação dos conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial. Ainda mencionam que a contabilidade pública tem “destaque os atos e fatos de natureza orçamentária” LIMA e CASTRO (2007, pag.3).

2.1.1 Administração Pública

Para Kohama (2009, pag.9) “administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas”. Administrar é conduzir os serviços públicos; consiste não só prestar serviço, como também, efetuar, orientar, governar, exercer a vontade com o objetivo de obter um resultado final (KOHAMA, 2009).

A organização da administração pública compreende ao Poder Executivo, nas três esferas em que a administração o País se cumpre, as pessoas jurídicas de direito público interno – a União, cada um dos Estados e o Distrito Federal, e cada um dos Municípios legalmente constituídos- suas respectivas entidades autárquicas, fundacionais e entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, por elas instituídas, onde a totalidade ou maioria do capital com direito a voto lhe pertença (KOHAMA, 2009).

2.1.2 Administração Direta e Indireta

Administração direta ou centralizada é constituída dos serviços integrados na estrutura administrativa da Presidência da República e dos Ministérios, onde seu ponto mais alto encontra-se, pois a estrutura é de pirâmide que do topo federal que conduz todos os serviços (KOHAMA, 2009).

Administração indireta ou descentralizada é aquela atividade administrativa, reconhecida como serviço público ou de benefício público, transferida ou deslocada do Estado, para outra entidade por ele criada ou da qual a criação é por ele autorizada (KOHAMA, 2009).

Conforme kohama (2009), o Estado pode descentralizar os serviços públicos ou de interesse público, através da legislação existente sobre a Administração Indireta (Decreto-lei federal nº200/67, alterado pelo Decreto-lei federal nº900/69) e a descentralizada (Decreto-lei complementar do Estado de São Paulo nº7/69), abrange uma série de entidades, quer de direito público (autarquia), quer de direito privado (empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações).

2.1.3 Entidades que compõem a administração indireta ou descentralizada

Segundo Kohama (2009), as entidades que constituem a chamada administração indireta ou descentralizada, o Estado pode prevalecer-se de instituições com personalidade jurídica de direito público ou direito privado, conforme os serviços que pretende transferir, seja por motivo de contingência ou de conveniência administrativa.

As entidades de personalidade jurídica de direito público podem ser criadas para execução de atividades específicas da Administração Pública, isto é, atividades estatais específicas. Já as entidades de personalidade jurídica de direito privado, também chamadas entidades paraestatais, são criadas por estarem ao lado do Estado, com a finalidade de exercerem as atividades de interesse público, mas raramente, para serviço privativo do Estado, devido a sua própria natureza (KOHAMA, 2009).

2.1.4 Autarquias

Segundo Kohama (2009), Autarquia é a forma de descentralização administrativa, através de um modelo de serviço retirado da administração

centralizada e, por esse critério, à autarquia só deve ser outorgado serviço público típico e não atividades industriais ou econômicas, embora que de interesse coletivo.

Para Kohama (2009), Autarquia é conceituada com a execução de atividades típicas da administração pública, isto é, com atribuições estatais específicas, criada por lei, com personalidade de direito público interno e de serviço autônomo.

Conforme Kohama (pag.16, 2009) descreve as principais características das autarquias da seguinte forma:

[...] a sua criação é feita por lei, mas a organização e regulamentação se fazem por decreto; o patrimônio inicial da autarquia é oriundo da entidade estatal a que se vincula; seus bens e rendas constituem patrimônio próprio (público); o orçamento é idêntico ao das entidades estatais, obedecido o disposto nos art.107 a 110 da Lei nº 4.320/64; os atos dos seus dirigentes equiparam-se aos administrativos e, portanto, sujeitos a mandado de segurança e a ação popular; as despesas relativas a compras, serviços e obras estão sujeitas às normas de licitação; o pessoal sujeita-se a regime estatutário próprio ou pode adotar o regime de funcionários ou servidores públicos, ou ainda a Consolidação das Leis Trabalhistas; entretanto, seus atos para efeito criminal equiparam-se aos praticados por funcionários públicos; está sujeita a controle de vigilância, orientação e correção que a entidade estatal a que está vinculada exerce sobre os atos e conduta dos dirigentes, bem como ao controle financeiro, que se opera nos mesmos moldes da Administração Direta, inclusive pelo Egrégio Tribunal de Contas; e adquirem os privilégios tributários e prerrogativas dos entes estatais, além de outros que lhe forem conferidos na Lei.

2.2 ORÇAMENTOS PÚBLICOS

O papel da contabilidade aplicado ao setor público se dá através do conhecimento e entendimento necessário a respeito do orçamento público. Embora o planejamento orçamentário não seja objeto de estudo da contabilidade pública, ele possui uma relevância frente à contabilidade aplicada ao setor público como um instrumento poderoso na busca da eficiência, eficácia e principalmente da legalidade no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual (ASSUMPÇÃO, 2011).

Para Piscitelli e Timbó (2010), o orçamento público representa uma tentativa de controle legislativo, para assim inibir e disciplinar as ações dos governantes.

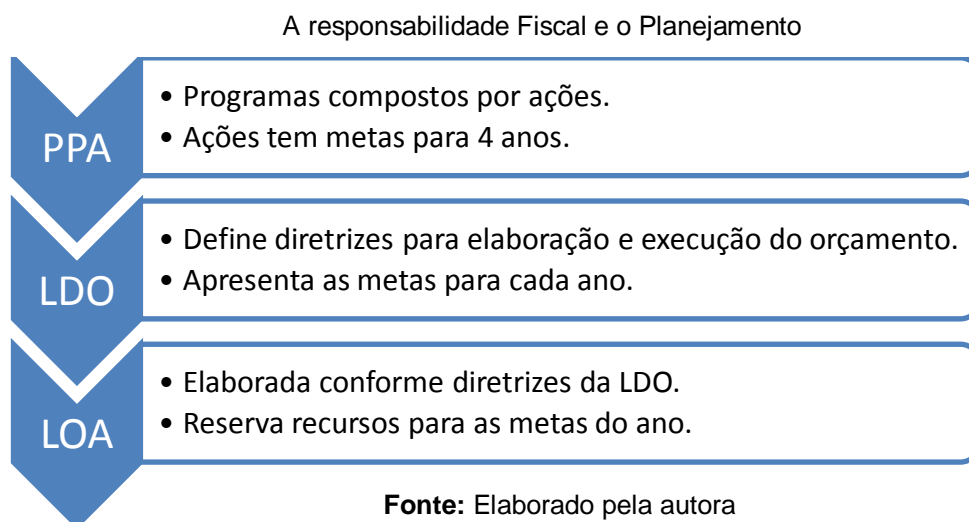
Conforme trás na MCASP (2014, pag. 39). “O orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”.

Para Araujo e Arruda (2009, pag. 67), “a Lei nº 4.320/64 trouxe progressos significativos para a elaboração dos orçamentos e balanços, [...] ao determinar a pratica do orçamento-programa, cujas regras disciplinadoras foram fixadas pelo Decreto-lei nº 200/67”.

2.2.1 Instrumentos de Planejamentos Orçamentários

O art. 165 da CF/88 onde determina como instrumento do sistema de planejamento integrado, que no Brasil é conhecido como processo de planejamento-orçamentário: a) o Plano Plurianual (PPA); b) Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO); Lei de Orçamento Anual (LOA) (KOHAMA, 2009).

Lima e Castro (2007, pag. 13), “o planejamento orçamentário é efetuado com três instrumentos básicos (Figura 1.1)”:



A seguir mostram-se os conceitos dos instrumentos orçamentários, iniciando com o PPA.

2.2.2 Plano Plurianual – PPA

O PPA é um instrumento previsto no art. 165 da CF/88 em seu § 1º: “A lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital [...]” (BRASIL, 1988).

Por se tratar de um plano de médio prazo, com validade de quatro anos, o Plano Plurianual (PPA) propõe-se atender as extensas metas do governo, que foram propostas durante a campanha política (ASSUMPÇÃO, 2011).

2.2.3 Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO

A Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) objetiva conduzir a elaboração dos orçamentos anuais, que abrange o orçamento fiscal, o de investimento das empresas e o da seguridade social, de modo a regular as diretrizes, objetivos e metas da administração pública, determinados no plano plurianual (KOHAMA, 2011).

De acordo com Lima e Castro (2007), a LDO passou a obter mais importância e possuir novas regras e funções, como o equilíbrio entre as receitas e despesas, assim orientando a elaboração da Lei Orçamentária Anual, após a publicação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por ter que obedecer a anualidade, para orientar na elaboração da LOA (CF/88 § 2º do art.165), a LDO tem que ser compatível com o plano plurianual (PISCIELLI e TIMBÓ, 2009).

Araújo e Arruda (2009), trás que o sob a condição de projeto a LDO, deve ser encaminhada pelo Poder Executivo ao Poder Legislativo, no âmbito federal, até 15 de abril do exercício financeiro e devolvida para sanção até o final do primeiro período legislativo que é 17 de julho, não deve anteceder o exercício financeiro.

2.2.4 Lei de Orçamento Anual

A Lei de Orçamento Anual é um plano de curto prazo, com validade para um exercício financeiro e tem função de estabelecer a receita e fixar a despesas para o

exercício financeiro, onde através do planejamento realizados pela PPA e LDO a LOA indicara através de sua elaboração como será executado, por esse motivo que sua base de elaboração sempre será a LDO (ASSUMPÇÃO, 2011).

Araújo e Arruda (2009) tratam que a Lei de Orçamento Anual na condição de projeto deve ser encaminhada, na esfera federal, até 31 de agosto e devolvida para sanção até 22 de dezembro do exercício financeiro, período esse de que antecede a final da última sessão legislativa e não ultrapasse o fim do exercício financeiro.

De acordo com Lima e Castro (2007), a LOA é o orçamento propriamente dito, onde o governo municipal, estadual e federal deixa claro o que propõe fazer com os impostos pagos pela população. Ainda Lima e Castro (2007, pag. 22), tratam que “o orçamento é um processo contínuo, dinâmico e flexível, que traduz [...] os planos e programas de trabalho, ajustando o ritmo de execução ao fluxo de recursos previstos, de modo a assegurar a continua e oportuna liberação desses recursos”.

Assumpção (2011, pag. 72) menciona que “vale ressaltar que a LOA é uma lei de características especialíssimas, podendo, pela hierarquia, ser alterada somente por outra lei”. Portanto, a alteração dos valores fixados pelas despesas na LOA é feita por meio de créditos adicionais, onde os mesmos são autorizados por lei e abertos por decreto executivo, ficando a própria LOA responsável de autorizar os créditos adicionais suplementares (ASSUMPÇÃO, 2011).

Conforme a Lei nº 4.320 de 1964 no art. 41, que trata da forma de alteração dos valores fixados como despesa na LOA, dividem-se em: “[...] I – suplementares, [...] reforço de dotação [...]; II – especiais, [...] as quais não haja dotação específica; III – extraordinária, [...] despesas urgentes e imprevistas [...]” (BRASIL, 1964).

Já Kohama (2009, pg. 40) conceitua a LOA, como “um instrumento utilizado para conseqüente materialização do conjunto de ações e objetivos que foram planejados visando ao melhor atendimento e bem-estar a coletividade”.

2.3 RESTOS A PAGAR

A validade da inscrição em restos a pagar, segundo Piscitelli e Timbó (2010, pg. 193):

[...] A inscrição feita terá validade até 31 dezembro do ano subsequente, período no qual o credor deverá habilitar-se

ao recebimento do que lhe é devido. É vedado a reinscrição. Não raras às vezes ocorre que o pagamento só vem a ser reclamado após o cancelamento da inscrição; nestes casos, reconhecido o direito do credor, o pagamento deverá ser efetuado a conta do orçamento vigente, na rubrica de Despesas de Exercícios Anteriores, o que é bem diferente da situação que se está examinando, pois, quando há inscrição em Restos a pagar, a despesa corre à conta do orçamento em que estava autorizado; no exercício do pagamento, o desembolso afetará apenas o fluxo de recursos financeiros do Tesouro.

Kohama (2009, pg. 129), conceitua: “[...] uma vez empenhada a despesa e não sendo paga até 31 de dezembro, será considerada como Restos a Pagar, para efeito do encerramento do exercício financeiro [...]”.

Lima e Castro (2007) conceituam: que a natureza dos restos a pagar é classificada como despesas processadas e não processadas. Ainda trazem que após a data de 31 de dezembro, cancela se automaticamente os saldos inscritos em restos a pagar, ficando apenas o direito do credor por cinco anos a contar da inscrição.

Ainda Piscitelli e Timbó (2010), fala sobre o art. 68 do Decreto nº 93.872/86 que o Poder Executivo sistematicamente tem prorrogado além do exercício financeiro subsequente o prazo de vigência dos restos a pagar, fazendo assim com que os recursos dos exercícios seguintes fiquem em competição com os créditos próprios desses exercícios.

Assumpção (2011) traz ainda que conforme a LRF coíbe o gestor público de no último ano de mandato, deixar os restos a pagar sem a devida provisão de caixa para o próximo gestor pagar.

2.4 Lei Nº 4320, DE 17 DE MARÇO DE 1964

A Lei nº 4.320 de 1964, em seu art. 22, define que o plano orçamentário, em que o Poder Executivo enviará para o Poder Legislativo, dentro do prazo descrito na Constituição e nas Leis Orgânicas dos Municípios, na qual o orçamento deverá incluir no ambiente de sua apresentação o cenário econômico-financeiro da dívida fundada e flutuante, saldos e créditos especiais, e restos a pagar, assim como demais responsabilidades financeiras e também a evidenciação da política

econômico-financeira; da receita e despesas, sobretudo a do orçamento de capital (BRASIL, 1964).

No art. 107 da Lei 4.320/64 relata que as entidades autarquias ou paraestatais, terão seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo, ou por determinação legal sejam pelo Poder Legislativo. No parágrafo único do artigo referido, são descritas empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público (BRASIL, 1964).

Onde na Lei 4.320/1964, o art. 110 trata que "os orçamentos e balanços das entidades já referidas, obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta lei, ajustados as respectivas peculiaridades" (BRASIL, 1964).

Conforme o art. 34 da Lei 4.320/64 menciona "o exercício financeiro coincidirá com o ano civil". E no art. 35, da mesma Lei: "Pertencem ao exercício financeiro: I- as receitas nele arrecadada; II- as despesas nele legalmente empenhadas"(BRASIL, 1964). Já o art.36 da referida Lei, "considera-se os restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até 31 de dezembro distinguindo-se as processadas e não processadas" (BRASIL, 1964).

O Decreto nº 62.115 de 1998, no qual regulamenta o art. 37 da Lei nº 4.320/1964, declara no art. 1º, que serão capazes de ocorrer os pagamentos por dotação para "despesas de exercícios anteriores", incluídos nos quadros distintos os dispêndios das unidades orçamentárias, os débitos de exercícios fechados corretamente observados pela autoridade competente. No parágrafo único do referido artigo, retrata quais os gastos que poderão ser incluídos nas "despesas de exercícios anteriores", cujo orçamento vigente obtém crédito próprio, com saldo suficiente, na qual não tenham ocorridos na época própria, da mesma maneira que as despesas de restos a pagar com prescrição interrompida e os débitos assumidos após o encerramento do exercício vigente poderão ser quitados através da criação específica de dotação (BRASIL, 1964).

O art. 92, da Lei 4.320/64 entende que os restos a pagar, menos as obrigações da dívida compreendem a dívida flutuante, assim como, os débitos a pagar, os depósitos e os compromissos devidos de pagamento, e também no qual relata no parágrafo único do citado artigo que os restos a pagar deverão ser executados por exercício e por credor compreendendo as despesas processadas das não processadas (BRASIL, 1964).

Pode-se verificar na Lei nº 4.320/1964 que os restos a pagar são visto no art.

103, onde a demonstração do balanço financeiro apresenta a receita e a despesa orçamentária, assim como os embolsos e desembolsos de natureza extra orçamentária, conciliado com os saldos originados do exercício anterior, e os que decorrem para o exercício seguinte. Ainda no parágrafo único do art. 103, descreve que: “os restos a pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária” (BRASIL, 1964).

2.5 LEI COMPLEMENTAR Nº 101, 4 DE MAIO DE 2000

A lei complementar nº 101, de 4 de março de 2000, surgiu para regulamentar as finanças pública e responsabilizar a gestão fiscal e dá outras medidas, no art. 1º, em seu §1º, onde prevê que uma ação projetada e transparente, previne riscos e corrige falhas capazes de acometer e desestruturar as contas públicas, por meio da efetivação de metas e resultados entre receitas e despesas e o cumprimento dos limites e condições de recusar a receita, criação de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, débitos solidificados e mobiliário, contratação de créditos, além disto por adiantamento de receita, subvenção de precaução e inscrição de restos a pagar, torna-se responsabilidade na gestão fiscal (BRASIL, 2000).

O art.42, da LRF estabelece ao titular de Poder, sob pena de responsabilidade em seu mandato, caso adquira nos últimos dois quadrimestres, que é a partir de 1º de maio, despesas que não seja capaz de ser quitadas integralmente no ano vigente, ou tenha valores a serem quitadas no exercício seguinte sem que haja valores suficientes em caixa para quitação (BRASIL, 2000).

Já o art.50, determina que: “[...] as inscrições em restos a pagar [...] deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos a natureza e o tipo de credor [...]” (BRASIL, 2000).

Trata-se na LRF, art.53, que os demonstrativos relativos ao relatório de execução orçamentária, emitidos bimestralmente irão apresentar: “[...] V – Restos a pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar [...]” (BRASIL, 2000).

Por fim, no art.59, da LRF, destaca as restrições que devam ser devidamente analisadas e verificadas no momento de fiscalização do cumprimento da Lei, está os: “[...] II – limites e condições para realização de operações de créditos e inscrição

em Restos a Pagar [...]” (BRASIL, 2000).

2.6 MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO – MCASP

Confere à Secretaria do Tesouro Nacional, órgão responsável pelo sistema de contabilidade e pela edição do MCASP, relata que o manual tem por objetivo servir de instrumento orientador no processo de consolidação das contas públicas (MCASP, 2015).

O MCASP (2015, Pg. 113) conceitua que: “No fim do exercício, as despesas orçamentárias empenhadas e não pagas serão inscritas em restos a pagar e constituirão a dívida flutuante. Podem-se distinguir dois tipos de restos a pagar: os processados e o não processados”.

Os restos a pagar processados são aqueles que a despesa orçamentária foi empenhada, liquidada, restando apenas o pagamento ao fornecedor que cumpriu com a sua obrigação de fazer (MCASP, 2015). Já os restos a pagar não processados são aqueles em que a despesa empenhada e não liquidada até o final do exercício deve ser anulada, caso os empenhos que não podem ser inscritos em virtude de restrição do ente público, passam então ser inscritos em restos a pagar não processados, desde que haja disponibilidade em caixa para sua cobertura (MCASP, 2015).

De acordo com o MCASP, (2015), os restos a pagar devem seguir a LRF para que não haja desequilíbrios nas contas públicas, assim prevenindo de ocorres desvios ou riscos se forem bem observadas às disponibilidades em caixa, já que não se é abordado do que pode ou não ser inscrito com restos a pagar na referida Lei.

2.7 PLANEJAMENTO FINANCEIRO

O planejamento financeiro conceitua-se através de objetivos fixados onde serão atingidos somente com um sistema de planejamento adequadamente estruturado. Este sistema consiste em precisar com antecedência as ações a serem executadas dentro de um contexto com condições preestabelecidas, considerando os recursos a serem utilizados e atribuindo a responsabilidade para se atingir esses objetivos fixados (HOJI, 2004).

Dentre os instrumentos de planejamento e controle, está o sistema orçamentário que é um modelo de mensuração que por meio de projeções, avalia e demonstra os desempenhos econômicos, financeiros da empresa (HOJI, 2004).

Segundo (Hoji, 2004 apud Welsh, 1993:21), “o planejamento e controle de resultados pode ser definido, em termos amplos, como enfoque sistemático e formal a execução das responsabilidades de planejamento, coordenação e controle da administração [...]”.

A empresa deve determinar o período de prolongação do planejamento que mais adequado para suas atividades, em geral, são adotados dois períodos de planejamento: o de curto prazo, que coincide com o exercício social da empresa e tem duração de um ano ou um semestre e o de longo prazo, que por um número pequeno de empresas adota até 10 anos, por ter um alto grau de incerteza quanto às condições políticas e econômicas no longo prazo (HOJI, 2004).

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia corresponde a um conjunto de normas a ser utilizado na obtenção do conhecimento, que através da aplicação do método por meio de um sistema e técnicas, assegura a veracidade científica do saber obtido (BARROS e LEHFELD, 2007).

Esta pesquisa tem como proposta, apresentar como a inscrição de restos a pagar impacta no planejamento financeiro de Autarquias Federais representativas de Classes que atuam no estado do Rio Grande do Sul. Mediante a isto, possui uma abordagem de pesquisa qualitativa, objetivos classificados como descritiva e aplicada.

Segundo Creswell (2010), a ideia da pesquisa qualitativa está relacionada em ajudar o pesquisador a entender o problema e a questão da pesquisa, através da seleção intencional dos participantes ou dos locais (ou dos documentos ou do material visual). Silva (2010) menciona que na abordagem qualitativa, não se aplica dados estatísticos como centro do processo de análise de um problema.

Para Cervo e Bervian (2002), pesquisa com abordagem descritiva trabalha através de observar, registra e analisa para confronta fatos ou fenômenos sem manipulá-los. Segundo Gerhardt e Silveira (2009, pg. 35), quanto à abordagem

aplicada “objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, dirigidos à solução de problemas específicos. Envolve verdades e interesses locais”.

Quanto aos procedimentos técnicos de pesquisa, este artigo enquadra-se em pesquisa documental. No que diz respeito a pesquisa documental, esta se constitui em detectar, analisar e observar dado documento para determinada conclusão (Duarte e Barros, 2012). A coleta documental traz para os pesquisadores diversos dados, como informações mais precisas, capaz de evitar dados distorcidos obtidos através das pessoas (GIL, 2010).

Os instrumentos e técnicas de análise de dados serão através dos documentos recolhidos, após será elaborado tabelas e gráficos para transformar em informações que irá permitir o alcance do propósito da pesquisa no qual se define.

Por fim, à delimitação da pesquisa será realizada comparando o período de estudo os anos de 2006 a 2016, sendo alvo de análise apenas os instrumentos orçamentários e demonstrativos contábeis referentes às Autarquias Federais. Perante as técnicas e instrumentos de coleta de dados, esta pesquisa será através da coleta documental.

4. COLETA, ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS.

Constam nesta seção os quantitativos das inscrições em restos a pagar, analisados nos demonstrativos contábeis, extraídos a partir do site de dois Conselhos de Classe que atuam no estado do RS, com a finalidade de identificar os possíveis impactos no planejamento financeiro dos anos de 2006 até o ano de 2016 que estes causam. Segundo dados consultados os conselhos de classe, são Autarquias Federais que atuam no estado do RS, na qual não são auditados pelo Tribunal de Contas do Estado e sim pelo Tribunal de Contas da União.

Na Tabela 1 constam os valores tabulados referentes aos restos a pagar inscritos e pagos, extraídos a partir dos Balanços Financeiros das Autarquias com atuação no estado RS.

Tabela 1- DEMONSTRATIVO DE EXECUÇÃO DOS RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Ano	Autarquia 1		Autarquia 2		
	Inscritos	Pagos	Inscritos	Pagos	Cancelados
2007	R\$ 434.475,96	R\$ 21.656,89	R\$ 413.833,55	R\$ 414.467,97	R\$ -
2008	R\$ 500.495,01	R\$ 540.712,02	R\$ 1.009.363,11	R\$ 414.467,97	R\$ -
2009	R\$ 521.599,58	R\$ 443.229,86	R\$ 569.880,68	R\$ 974.237,69	R\$ -
2010	R\$ 505.889,95	R\$ 613.293,01	R\$ 1.043.506,77	R\$ 595.996,68	R\$ -
2011	R\$ 2.289.483,39	R\$ 2.149.574,24	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2012	R\$ 2.154.861,31	R\$ 2.271.127,61	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2013	R\$ 372.716,20	R\$ 396.270,57	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2014	R\$ 596.703,07	R\$ 372.755,80	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.595,79
2015	R\$ 565.706,31	R\$ 596.637,47	R\$ 1.392.247,57	R\$ 997.473,78	R\$ 280.679,27
2016	R\$ 491.859,73	R\$ 565.706,31	R\$ 280.679,27	R\$ -	R\$ -

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados extraído no site da Autarquia.

A Tabela 2 mostra as despesas orçamentárias: a dotação autorizada, a execução e a diferença. Os dados foram extraídos do Balanço Orçamentário dos Conselhos de Classe que atuam no estado do RS.

Tabela 2- Despesas Orçamentarias

Ano	Autarquia 1			Autarquia 2		
	Fixada	Executada	Diferença	Fixada	Execuada	Diferença
2006	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2007	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2008	R\$ 36.004.000,00	R\$ 38.563.123,42	R\$ (2.559.123,42)	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2009	R\$ 41.923.000,00	R\$ 42.015.607,48	R\$ (92.607,48)	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2010	R\$ 41.505.000,00	R\$ 38.478.663,85	R\$ 3.026.336,15	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2011	R\$ 42.602.000,00	R\$ 41.745.646,06	R\$ 856.353,94	R\$ 17.445.000,00	R\$ 14.613.635,75	R\$ 2.831.364,25
2012	R\$ 48.415.000,00	R\$ 63.831.518,96	R\$ (15.416.518,96)	R\$ 21.063.000,00	R\$ 16.640.721,54	R\$ 4.422.278,46
2013	R\$ 45.275.000,00	R\$ 46.704.810,65	R\$ (1.429.810,65)	R\$ 20.445.000,00	R\$ 17.965.001,55	R\$ 2.479.998,45
2014	R\$ 56.000.000,00	R\$ 56.215.767,16	R\$ (215.767,16)	R\$ 23.055.000,00	R\$ 17.259.372,29	R\$ 5.795.627,71
2015	R\$ 80.176.000,00	R\$ 76.939.278,06	R\$ 3.236.721,94	R\$ 24.724.000,00	R\$ 20.078.205,43	R\$ 4.645.794,57
2016	R\$ 68.100.000,00	R\$ 62.370.432,23	R\$ 5.729.567,77	R\$ 21.208.000,00	R\$ 18.431.909,03	R\$ 2.776.090,97

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados extraído no site da Autarquia.

A seguir, apresentam-se a análise e discussão de dados estruturada em etapas contendo os passos percorridos para atingir os objetivos específicos.

4.1 ANALISAR O VOLUME DE RESTOS A PAGAR NO PERÍODO ESTUDADO

Com base nos dados constante na Tabela 1, se observa que a Autarquia 1 tem os valores inscritos com grande oscilações, onde, se verifica que no início do período de 2007 até o ano de 2009 se teve um aumento das inscrições de 20% e comparando com 2010 obteve uma diminuição referente aos anos anteriores de 3,01%, enquanto no exercício de 2011, houve um aumento significativo no valor escrito, sendo 352,57% superior ao ano de 2010. Entretanto, esse valor veio a diminuir no ano seguinte em 5,88% mas só no ano de 2013 que a redução se deu

maior em 82,70% em relação a 2011. Em 2014 comparados ao ano anterior teve um aumento de 60,10%, deste aumento obteve uma redução nos anos seguintes de 18% comparados de 2015 e 2016.

No que diz respeito à Autarquia 2, os dados constantes na Tabela 1 apresentam os valores inscritos com alguns anos faltantes, devido não ter sido encontrado no balanço financeiro publicados no site da referida autarquia estudada, observado do exercício de 2011 a 2014. Já os demais exercícios se verificam que o início do período de 2007 teve 59% menor do que o exercício de 2008, que teve um aumento significativo de 143,91% de escrito. Em 2009 esse valor veio a diminuir 43,54% mas no exercício seguinte já teve outro aumento de 83,11% analisados, no ano de 2015 comparados com 2010 o aumento de escritos foi para 33,42%, no último ano analisado que é 2016 obteve se 79,84% a menor de escritos. Numa análise total dos anos estudados o exercício de 2015 foi o que teve o aumento de 236,43% comparados com o período inicial de 2007, justificativa encontrada para esse aumento foi a ausência da conta restos a pagar nos anos de 2011 a 2014.

4.2 COMPARAR OS RESTOS A PAGAR COM A EXECUÇÃO FINANCEIRA E DOTAÇÃO ORÇAMENTÁRIA

Através dos dados analisados na Tabela 3, pode se observar a dotação orçamentária fixada, executada e a diferença versus o total de inscrição de restos a pagar.

Tabela 3- Dotação Orçamentária x Restos a Pagar - Autarquia 1

Ano	Fixada	Executada	Diferença	Inscritos
2006	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ -
2007	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 434.475,96
2008	R\$ 36.004.000,00	R\$ 38.563.123,42	R\$ (2.559.123,42)	R\$ 500.495,01
2009	R\$ 41.923.000,00	R\$ 42.015.607,48	R\$ (92.607,48)	R\$ 521.599,58
2010	R\$ 41.505.000,00	R\$ 38.478.663,85	R\$ 3.026.336,15	R\$ 505.889,95
2011	R\$ 42.602.000,00	R\$ 41.745.646,06	R\$ 856.353,94	R\$ 2.289.483,39
2012	R\$ 48.415.000,00	R\$ 63.831.518,96	R\$ (15.416.518,96)	R\$ 2.154.861,31
2013	R\$ 45.275.000,00	R\$ 46.704.810,65	R\$ (1.429.810,65)	R\$ 372.716,20
2014	R\$ 56.000.000,00	R\$ 56.215.767,16	R\$ (215.767,16)	R\$ 596.703,07
2015	R\$ 80.176.000,00	R\$ 76.939.278,06	R\$ 3.236.721,94	R\$ 565.706,31
2016	R\$ 68.100.000,00	R\$ 62.370.432,23	R\$ 5.729.567,77	R\$ 491.859,73

Fonte: Elaborado pela autora, com base nos dados extraído no site da Autarquia.

A partir da Tabela 3, averiguou-se que os anos de 2008, 2009, 2012, 2013 e 2014 apresentou um aumento total dos valores executados e somado os restos a pagar de 56% a maior da dotação orçamentária autorizada. Nos anos de 2010, 2011, 2015 e 2016, obteve-se uma diminuição dos valores executados e somado os restos a pagar de 17% do que foi previsto. Outra inferência se faz avaliando a Tabela 3 é que houve no ano de 2012 um excesso de emissões de empenhos com valor superior aos garantidos por dotação na ordem aproximadamente de R\$ 15 milhões, mas também avaliando os anos anteriores e posteriores se obteve quatro anos que os valores sofreram excesso de emissões de empenhos. Tal afirmação é oriunda pelo fato de que o valor da dotação realizada foi de 31,84% da dotação autorizada. Para os demais anos, a situação foi de oscilação, mas os valores não foram superiores ao período acima.

Tabela 4- Dotação Orçamentária x Restos a Pagar - Autarquia 2

Ano	Fixada	Execuada	Diferença	Inscritos
2006	R\$ -	R\$ -	R\$ -	
2007	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 413.833,55
2008	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.009.363,11
2009	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 569.880,68
2010	R\$ -	R\$ -	R\$ -	R\$ 1.043.506,77
2011	R\$ 17.445.000,00	R\$ 14.613.635,75	R\$ 2.831.364,25	R\$ -
2012	R\$ 21.063.000,00	R\$ 16.640.721,54	R\$ 4.422.278,46	R\$ -
2013	R\$ 20.445.000,00	R\$ 17.965.001,55	R\$ 2.479.998,45	R\$ -
2014	R\$ 23.055.000,00	R\$ 17.259.372,29	R\$ 5.795.627,71	R\$ -
2015	R\$ 24.724.000,00	R\$ 20.078.205,43	R\$ 4.645.794,57	R\$ 1.392.247,57
2016	R\$ 21.208.000,00	R\$ 18.431.909,03	R\$ 2.776.090,97	R\$ 280.679,27

Fonte: Balanço Orçamentario e Balanço Financeiro.(Site da Autarquia)

A partir da Tabela 4, a Autarquia 2 teve o período de 2007 a 2010 que não foram localizados os valores previsto e executados, bem como, apresenta apenas no período acima os restos a pagar. No período de 2011 a 2016 averiguou-se que a emissão de empenhos somados com os restos a pagar obteve seus valores 1,06% a menor dos valores previstos.

Por fim, a seguir, Identificar se os procedimentos adotados para a inscrição dos restos a pagar estão em consonâncias à legislação pertinente.

4.3 IDENTIFICAR SE OS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PARA INSCRIÇÃO DOS RESTOS A PAGAR ESTÃO EM CONSONÂNCIA À LEGISLAÇÃO PERTINENTE

Observa-se que as inscrições de restos a pagar, nas Autarquias com atuação no estado RS analisadas, não seguem o estabelecido na lei 4.320/1964, pois no art.36 da referida Lei, “considera-se os restos a pagar as despesas empenhadas, mais não pagas até 31 de dezembro distinguindo-se as processadas e não processadas” (BRASIL, 1964). Como mostra a Tabela 1, às despesas não processadas, que são compostas pelas despesas somente empenhadas, não foram contabilizadas na conta de restos a pagar. Onde apenas os exercícios de 2014 e 2015 da Autarquia 2 apresentam empenhos cancelados, conforme trata os artigos 4º e 5º da referida Lei, para evitar a continuidade de orçamentos paralelos, em que se compõem os “restos a pagar”, anualmente levantasse do balanço geral os saldos relativos às importâncias escritas, ainda não liquidadas, em 31 de março de cada exercício, para realização do cancelamento e destino à conta de Receita do Estado (KOHAMA, 2009).

Tendo em vista que um destaque da pesquisa está o não cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) pelas duas Autarquias, que trás nos artigos 42, da LRF estabelece ao titular de Poder, sob pena de responsabilidade em seu mandato, caso adquira nos últimos dois quadrimestres, que é a partir de 1º de maio, despesas que não seja capaz de ser quitadas integralmente no ano vigente, ou tenha valores a serem quitadas no exercício seguinte sem que haja valores suficientes em caixa para quitação (BRASIL, 2000).

Já o art.50, determina que: “[...] as inscrições em restos a pagar [...] deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos a natureza e o tipo de credor [...]” (BRASIL, 2000).

Trata-se na LRF, art.53, que os demonstrativos relativos ao relatório de execução orçamentária, emitidos bimestralmente irão apresentar: “[...] V – Restos a pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar [...]” (BRASIL, 2000).

Por fim no art.59, da LRF, destaca as restrições que devam ser devidamente analisadas e verificadas no momento de fiscalização do cumprimento da Lei, está os: “[...] II – limites e condições para realização de operações de créditos e inscrição em Restos a Pagar [...]” (BRASIL, 2000).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas até o término do exercício financeiro, dividindo-se em processadas e não processadas.

A fim de atingir o objetivo geral desta presente pesquisa, procurou-se a partir do primeiro objetivo específico, analisar o volume de restos a pagar no período analisado de 2006 a 2016, na qual considerou os dados colhidos no Balanço Financeiro, publicados no Site dos conselhos de classes que atuam no RS. E se observou o elevado volume de restos a pagar no período do estudo.

O segundo objetivo específico aborda sobre comparar os restos a pagar com a execução financeira e dotação orçamentária, identificando que a Autarquia 1 os valores orçados foram inferiores aos executados somados com os restos a pagar em até 56% analisados no período de 2008, 2009, 2012, 2013 e 2014. Já a Autarquia 2, nos períodos de 2011 a 2016 averiguou-se que a emissão de empenhos somados com os restos a pagar obteve seus valores 1,06% a menor dos valores previstos.

Com relação ao terceiro objetivo específico, que buscava identificar se os procedimentos adotados para a inscrição de restos a pagar estão em consonância a legislação pertinente, se averiguou que nas duas Autarquias não são seguidos o que está estabelecido na Lei 4.320/64 e também, identificado o não cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Desta maneira, a presente pesquisa contribuiu para evidenciar a importância dos restos a pagar no planejamento financeiro das Autarquias estudadas, na qual se não houver um sistema orçamentário eficaz que é um modelo de mensuração que por meio de projeções, avalia e demonstra os desempenhos econômicos, financeiros podendo comprometer o planejamento executado, em razão de possível insuficiência de recursos financeiros no exercício em que os restos a pagar foram inscritos.

Sendo assim, não somente foram verificados os quantitativos dos demonstrativos contábeis analisados, mas comparando e evidenciando as possíveis causas dos seus aumentos e diminuições.

Considerando as limitações do método de pesquisa, as dificuldades encontradas foram em relação à inexistência de informações detalhadas dos restos

a pagar em autarquias federais, ausência de balanço orçamentário e financeiro de alguns exercícios. Muito embora, as limitações impostas, as mesmas não invalidaram a pesquisa.

Como ampliação do estudo recomenda-se a realização de pesquisas futuras para melhor acompanhamento das inscrições de restos a pagar nos demais conselhos de classe que atuam no RS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

ARAÚJO, Inaldo; ARRUDA, Daniel. **Contabilidade pública: da teoria à prática**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ASSUMPÇÃO, Márcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira. **Fundamentos de metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

BARROS, Antonio; DUARTE, Jorge; NOVELLI, Ana Lucia Romero. **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso 28 de outubro de 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 101, de 4 de maio de 2000**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 28 de outubro de 2016.

BRASIL. **Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/14320compilado.htm>. Acesso em 28 de outubro de 2016.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia científica**. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

CRESWELL, John W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRC/RS – **Conselho Regional de Contabilidade do RS**. Disponível em: <<http://www3.cfc.org.br/spw/PortalTransparencia/Consulta.aspx?CS=H5nGyHMU ri4=>>> Acesso em 27 de abril de 2017.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Métodos de Pesquisa. 1ª Edição.** Porto Alegre: Editora UFRGS, 2009. Disponível em:

<<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em 29 de outubro de 2016.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2011.

HOJI, Masakazu. **Administração financeira e orçamentária.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

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

LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem).** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MCASP - **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 6ª edição, 2014. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em 10 de outubro de 2016.

NBCASP - **Normas Brasileiras de Contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público:** NBCs T 16.1 a 16.11/Conselho Federal de Contabilidade. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

<http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_NBCASP.pdf?a03e25>. Acesso em 28 de outubro de 2016.

OAB/RS – **Ordem dos Advogados do Brasil Seccional do Rio Grande do Sul.**

Disponível em: <<http://www.oabrs.org.br/controladoria>> Acesso em 27 abril de 2017.

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

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 10.ed. São Paulo: Atlas, 2009.