



UNIVERSIDADE FEDERAL DE CAMPINA GRANDE-UFCG  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS-CCJS  
UNIDADE ACADÊMICA DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS - UACC  
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

**ESTUDO ACERCA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE  
NAZAREZINHO-PB NO PERÍODO DE 2012 A 2016**

SÉRGIO CARLOS BRANDÃO JÚNIOR

SOUSA – PB

2017

SÉRGIO CARLOS BRANDÃO JÚNIOR

**ESTUDO A CERCA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE  
NAZAREZINHO-PB NO PERÍODO DE 2012 A 2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Campina Grande em cumprimento às exigências para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Área de estudo: Contabilidade Pública.

Orientador: Prof. Francisco Daênio Casimiro de Oliveira

SOUSA – PB

2017

SÉRGIO CARLOS BRANDÃO JÚNIOR

**ESTUDO A CERCA DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO MUNICÍPIO DE  
NAZAREZINHO-PB NO PERÍODO DE 2012 A 2016**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis, da Universidade Federal de Campina Grande em cumprimento às exigências para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovado em 27/03/2017

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Francisco Daênio Casimiro de Oliveira  
Orientador (UFCG)

---

Prof. Me. Lúcia Silva Albuquerque Melo  
Examinadora (UFCG)

---

Prof. Me. Cristianne Reis Queiroz  
Examinadora (UFCG)

*Com enorme agradecimento a Deus pela presença sempre constante em minha caminhada, sempre sendo muito generoso e me dando novos dias. A Nossa Senhora por me proteger de todo o mal, intercedendo por mim junto ao Pai. Aos meus pais pelo incentivo a educação, pela força nessa batalha. Aos meus irmãos pelo carinho e apoio constantes.*

*Dedico!*

## AGRADECIMENTOS

Ao longo dessa jornada várias pessoas passaram, vários momentos foram vividos e todos contribuíram diretamente para que eu alcançasse mais este objetivo de vida.

Nem sempre a vida vai por caminhos nos quais imaginamos, porém cada caminho nos traz um novo aprendizado, uma nova lição, uma nova história. As dificuldades sempre existirão, mas a Fé nunca me deixará baixar a cabeça para qualquer adversidade.

Agradeço primeiramente a Deus em toda sua infinita bondade que me deu a dádiva da vida e me proporcionou vencer toda essa batalha. A Nossa Senhora minha Mãe que nunca me deixou baixar a cabeça, me protegendo todas as noites nos caminhos que percorria para chegar até a universidade.

Ao meu filho Cauã, motivo pelo qual eu acordo todos os dias buscando ser um homem melhor, mais digno, mais honesto, mais compreensivo, que alegra meus dias com sua agitação, que me dá os abraços mais apertados. Que Deus me dê sempre paciência e sabedoria para guiar-lhe por cada caminho da vida, sempre lhe orientando para ser um homem, assim como meu Pai me ensinou. A distância não diminui o Amor e nem a importância da sua presença em minha vida!

Ao meu Pai por sempre me incentivar aos estudos, por fazer de tudo para nos manter nas escolas por onde passei, que sempre elegeu a educação como foco, não só para mim, mas para meus irmãos. Pela sua honestidade e postura exemplar como Pai, amigo, companheiro de longas conversas e devaneios.

A minha Mãe, pessoa com o coração mais lindo que eu já conheci, que está sempre de braços abertos, com um sorriso que irradia luz, felicidade e amor. Minha companheira, amiga sobretudo, sabe cada virgula da minha vida, sabe cada passo bem dado e os erros cometidos também. Que me mata de saudade, mas que mesmo com esses quase 8 anos fora de casa, não deixa de me ligar um dia que seja, me fazendo sentir o mais próximo possível de casa.

Ao meu irmão, ou seria amigo, ou seria parceiro de farra, ou seriam todos esses juntos num só? Com você que eu tive as melhores aventuras da minha vida, posso me lembrar de cada uma delas, meu Deus como é bom recordar, saber que eu sempre contei com você que para tudo. Lembra quando eu te ligava de qualquer local e pedia: Ei! Vem me buscar. Só bastava eu falar o local que você logo surgia. Tem um coração

gigante, ajuda sem esperar nada em troca, que já sofreu muito na vida, mas que nada disso impediu/ impede que você espalhe alegria.

A minha irmã mais doida e hiperativa do mundo, que consegue falar mais de 1500 palavras por minuto, que faz várias coisas ao mesmo tempo, uma guerreira nata! Tenho orgulho em dizer que sou seu irmão, você venceu, chegou onde está com mérito próprio e umas puxadas de orelha de Painho, mas que sempre teve atitude para fazer o que achava por bem, mesmo sem saber se aquilo era o melhor. Minha companheira de conversas intermináveis, que sempre ficou de cara feia e me dava os piores choques de realidade quando eu fazia besteira, inclusive quando leu este trabalho.

Agradeço a Deus por tê-los como minha família, vocês são minha força, minha vontade de querer chegar cada dia mais longe, de querer ser uma pessoa melhor. Sei que posso contar com vocês para tudo, aliás, sabemos que contamos uns com os outros sempre. Nenhuma família é perfeita, mas Eu Amo fazer parte desta!

Aos meus amigos de sala Eduardo, Rodolfo, Dimas, Anderson, Renato, Felipe, Daividson e aos demais. Foram noites cansativas, estressantes, muitas vezes desmotivantes, mas lembro-me bem da força que cada um transmitia para que todos concluíssem juntos, nas atividades, nos estudos para as provas, enfim, em tudo. Não tem como deixar de falar do quão eram divertidas as noites, nunca passavam em branco com ótimas risadas. Sempre vou recordar de tudo isso.

Como já mencionei são várias as pessoas que estão ao longo desta caminhada, e algumas já não fazem parte do dia-a-dia, mas que ajudaram em muitos momentos, vocês também fazem parte dessa conquista.

As pessoas que chegaram há pouco tempo, mas que me motivaram bastante a concluir o curso, que me deram broncas, ficaram com raiva, me fizeram raiva, mas que abriram meus olhos e enxergar que Deus sempre está presente nos proporcionando um novo amanhecer, onde nós podemos fazer diferente, onde podemos sim desenhar melhor nosso futuro, que cada cicatriz é a marca de uma batalha vencida.

A todos os professores, que me ajudaram bastante, compreendendo que eu não poderia estar presente em todas as aulas, pois as vezes não era possível conciliar o trabalho com a universidade, mas que enxergavam minha vontade de concluir o curso, em especial a professora Giannini que sempre muito acessível, me ouviu e fez com que eu conseguisse apresentar este trabalho. Ao professor Daênio, meu

orientador, que me deu a mão, abraçou a causa e tornou concreto este trabalho, agradeço infinitamente por ter me ajudado.

## RESUMO

A atual conjuntura social contempla processos de desenvolvimentos que designam o acesso a informação um papel fundamental na construção de papéis e mudanças sociais: articulações políticas, estratégias empresariais, tomadas de decisão governamentais, construção do conhecimento, perfis profissionais, desenvolvimento da União, fortalecimento da economia, entre outros. É nesse contexto que as Ciências Contábeis evidencia-se como uma base articuladora para fornecer dados que afetam a sociedade diretamente, de gestores, do fisco, de clientes, fornecedores, de credores, de investimentos, com plena observância ao Código de Ética Profissional de sua classe, e a ética de modo geral, sem beneficiar qualquer um em particular. Com base nisso, esta pesquisa objetiva estudar a execução orçamentária da cidade de Nazarezinho-PB, no período de 2012 a 2016, analisando os dados contábeis referentes ao setor financeiro. As informações foram coletadas no portal de transparência da prefeitura e no site do SAGRES/PB, buscando entender de que forma a gestão das receitas e despesas afeta o desenvolvimento do município. Assim, levou-se em consideração as dívidas empenhadas e não pagas de um exercício financeiro para o outro. Em termos metodológicos, a pesquisa classifica-se como exploratória, articulada através da abordagem quantitativa, uma vez que mensura dados referentes ao orçamento executado num período de quatro anos. Os resultados demonstram que, despesas empenhadas e não pagas, ou seja, os restos a pagar, influenciam diretamente no desenvolvimento do município, uma vez que tais despesas precisarão ser quitadas durante o próximo exercício financeiro, configurando-se como despesas extras que poderão afetar diretamente as verbas destinadas a novos investimentos ou manutenção de serviços existentes. Nessa perspectiva, a pesquisa conclui que a observância dos restos a pagar deveria ser realizada de forma mais efetiva, objetivando a cobrança e punição à gestão.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Acesso a Informação. Restos à Pagar.

## **ABSTRACT**

The current social context contemplates processes of developments that designate access to information a fundamental role in the construction of roles and social changes: political articulations, business strategies, governmental decision-making, knowledge construction, professional profiles, development of the Union, strengthening of the economy , among others. It is in this context that the Accounting Sciences stand out as an articulating base to provide data that affect society directly, from managers, the tax authorities, customers, suppliers, creditors, investments, with full compliance with the Code of Professional Ethics of its Class, and ethics in general, without benefiting any one in particular. Based on this, this research aims to study the budget execution of the city of Nazarezinho-PB, in the period from 2012 to 2016, analyzing the accounting data referring to the financial sector. The information was collected in the city's transparency portal and on the SAGRES / PB website, seeking to understand how revenue and expenditure management affects the development of the municipality. Thus, due account was taken of committed and unpaid debts from one financial year to the next. In methodological terms, the research is classified as exploratory, articulated through the quantitative approach, since it measures data referring to the budget executed in a period of four years. The results show that committed and unpaid expenses, that is, the remainder payable, directly influence the development of the municipality, since such expenses will need to be paid during the next financial year, constituting as extra expenses that may affect directly Funds for new investments or maintenance of existing services. From this perspective, the research concludes that the observance of the remains to be paid should be carried out more effectively, aiming at the collection and punishment of management.

**Keywords:** Public Accounting. Access to information. Remains to Pay. Sagres-PB. Education in Accounting Sciences.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Comparativo das Receitas Orçamentárias.....	39
Gráfico 2 - Comparativo das Despesas Orçamentárias.....	40
Gráfico 3 - Comparativo de Receitas X Despesas.....	41
Gráfico 4 - Disponibilidades ao Final do Exercício Financeiro.....	42
Quadro 5 - Comparativo das Restos a Pagar.....	43
Gráfico 6 - Comparativo das Disponibilidades X Restos a Pagar.....	44

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>2</b>	<b>JUSTIFICATIVA E PROBLEMATIZAÇÃO</b> .....	15
2.1	OBJETIVOS.....	16
2.1.1	<b>Objetivo Geral</b> .....	16
2.1.2	<b>Objetivos Específicos</b> .....	16
<b>3</b>	<b>METODOLOGIA</b> .....	17
<b>4</b>	<b>REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	19
4.1	ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	19
4.1	ADMINISTRAÇÃO DIRETA.....	19
4.2	ADMINISTRAÇÃO INDIRETA.....	19
4.3	AUTARQUIAS.....	19
4.4	FUNDAÇÕES.....	20
4.5	EMPRESAS PÚBLICAS.....	20
4.6	SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA.....	20
4.6.1	<b>Contabilidade pública</b> .....	21
4.6.2	<b>Sistema Financeiro</b> .....	21
4.6.3	<b>Sistema Patrimonial</b> .....	22
4.6.4	<b>Sistemas de Compensação</b> .....	22
4.6.5	<b>Sistema Orçamentário</b> .....	23
4.7	ASPECTOS RELACIONADOS À LEI 4320/64.....	23
4.8	ASPECTOS RELACIONADOS À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL(101/00).....	27
4.9	NOÇÕES DE ORÇAMENTO PÚBLICO.....	30
4.9.1	<b>Orçamento Tradicional</b> .....	31
4.9.2	<b>Orçamento Programa</b> .....	31
4.9.3	<b>Leis Orçamentárias</b> .....	31
4.9.4	<b>O Plano Plurianual</b> .....	32
4.9.5	<b>Lei de diretrizes orçamentárias</b> .....	33
4.9.6	<b>Lei Orçamentária Anual</b> .....	33

4.10	DESPESA PÚBLICA.....	33
4.11	RESTOS A PAGAR.....	35
4.11.1	<b>Processados</b> .....	36
4.11.2	<b>Não Processados</b> .....	36
4.11.3	<b>Requisitos para a Inscrição</b> .....	36
4.11.4	<b>Pagamento</b> .....	37
4.11.5	<b>Cancelamento</b> .....	37
4.11.6	<b>Prescrição</b> .....	38
<b>5</b>	<b>ANÁLISE DOS DADOS</b> .....	<b>38</b>
5.1	RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS.....	39
5.2	DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS.....	40
5.3	DESPESAS & RECEITAS.....	41
5.4	RESTOS À PAGAR.....	42
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>45</b>
	<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>47</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A dinâmica de formação da sociedade, constituída por dimensões políticas, econômicas, culturais e sociais, estabelece um contexto em que a informação se configura como importante componente no processo da comunicação. Sobretudo, quando inserida no universo da tecnologia, em que a velocidade e a facilidade em obter acesso são pressupostos fundamentais para atender as diferentes demandas.

Nesse âmbito, a sociedade dispõe de um universo de informações que podem ser acessadas a qualquer tempo e local, tornando possível configurar novos direcionamentos para formação do conhecimento e instituindo correlações para os fenômenos que ocorrem nas mais diversas áreas.

Acompanhando esse processo de dinamização e propagação da informação em ambientes virtuais, a gestão pública, nos mais diversos âmbitos – federal, estadual e municipal, têm emergido a necessidade em divulgar os gastos públicos, principalmente, como forma de prestar conta a sociedade de como estão sendo investidos os recursos arrecadados. Tal processo de transparência foi instituído em 2009 pela Lei Complementar 131, que alterou a redação da Lei de Responsabilidade Fiscal referente à transparência da gestão fiscal, determinando a disponibilização, em tempo real, de informações detalhadas acerca da execução orçamentária e financeira da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Além dessa, foi criada em 2011 a Lei nº 12.527, que constituiu “os procedimentos a serem observados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, com o fim de garantir o acesso a informações” (BRASIL, 2011, p.3).

Em consonância com essas leis, surgiu a necessidade de ter legislações que estabelecessem regras de finanças públicas direcionadas para a gestão das receitas e das despesas, controlando as normas de finanças públicas elencadas na Lei nº 4.320/1964, que consiste em normas gerais do direito financeiro para elaborar e controlar os orçamentos e balanços de todos os entes federativos.

Em contradição a esse processo, encontra-se uma conjuntura de desenvolvimento histórico-político brasileiro marcado pela corrupção no cenário da gestão dos recursos públicos, sobretudo, ao considerar os políticos como principais agentes dos desvios destinados a manutenção e desenvolvimento do país. Com isso, o acesso as informações fidedignas pertinentes a administração pública em todas as suas esferas possibilita a materialização dos princípios explícitos na Constituição:

legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência, e permite uma fiscalização mais acirrada tanto do governo como da sociedade.

Nesse contexto, a transparência da informação e da gestão é fundamental na evidenciação da prestação dos serviços públicos, sendo assim, foi criada a Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000, que determina que “a responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (BRASIL, 2000, p.4).

Inserida nesse universo, a contabilidade, enquanto ciência traz importantes análises financeiras para a sociedade, apontando ferramentas capazes de fornecer informações quantitativas e qualitativas, que auxiliam no processo de estudo, interpretação, registro e controle das informações contábeis, indispensáveis na tomadas de decisão por partes de gestores, investidores, políticos e demais usuários.

Na contabilidade pública as diretrizes estão direcionadas aos órgãos governamentais que atuam de forma significativa no registro, controle e demonstração da execução orçamentária da administração federal, estadual ou municipal. Para isso, as despesas públicas estabelecem destino aos recursos auferidos através da receita pública, constituindo assim, a soma dos gastos das ações do Estado, para que se concretizem os princípios da Constituição Federal de 1988, tais como saúde, educação, segurança, justiça, entre outros.

A partir do pressuposto legal, regido pelo princípio da competência para as despesas públicas, surge a necessidade de se implantar os “restos a pagar”, que discorre da importância de se contabilizar as despesas em andamento, a qual não poderiam ser canceladas sem que ocorra um enorme prejuízo para a administração. Tal processo enfatiza a administração das despesas públicas e dos restos a pagar, em conformidade com a Lei nº 4.320/1964, que considera restos a pagar, as despesas empenhadas e não pagas até 31 de dezembro do ano corrente, decorrente do regime de competência, no qual as despesas devem ser contabilizadas conforme o seu exercício; do Decreto nº 93.872/1986, que em seu art. 35 estabelece as formas pelas quais devem ser feitas as inscrições de restos a pagar, com requisitos para a sua inscrição e penalidades, caso ocorra descumprimentos; e da Lei de Responsabilidade Fiscal, que destaca a necessidade que haja uma disponibilidade de caixa no final de cada exercício, contribuindo para uma redução na execução da lei orçamentária do ano atual.

Portanto, a necessidade de uma análise acerca da execução orçamentária, descrita no processo de transparência para implantação dos restos a pagar, surge então como uma motivação para a realização desse trabalho, mais especificamente, do município de Nazarezinho, entre os anos de 2012 a 2016, verificando se estão de acordo com a aplicação das leis supracitadas.

## 2 JUSTIFICATIVA E PROBLEMATIZAÇÃO

Grande parte da captação de recursos dos municípios de pequeno porte advém do repasse do Fundo Participativo Municipal. Levando em consideração, principalmente a mesorregião do sertão paraibano, boa parte dos municípios do Estado possuem o quantitativo de habitantes - eleitores ou não – aproximados aos do município de Nazarezinho-PB, embora cada cidade tenha seu planejamento orçamentário adequado a sua realidade, o trabalho vem a servir como base comparativa para outros municípios com o mesmo porte ao do objeto de estudo.

Dessa forma os gestores poderão estender aos seus municípios as ferramentas de pesquisa utilizadas na obtenção de dados, a fim de constatarem de que forma os restos a pagar interferem no desenvolvimento de cada município. Portanto a pesquisa se restringe ao universo municipal, levando em consideração apenas a execução orçamentária da cidade em questão.

Devido a uma parcela significativa da economia local das cidades de pequeno porte estar ligada diretamente aos empregos gerados pela prefeitura, o planejamento orçamentário e sua execução estão ligados a manutenção da economia local, através do pagamento dos salários de funcionários e aposentados, pagamento a fornecedores locais, bem como a manutenção dos serviços básicos a população.

Acrescenta-se também que dentro do processo de pagamento das despesas, o empenho faz parte do tramite legal para que sejam pagas todas as despesas do município e é realizado durante o exercício financeiro em andamento. Ao longo do mandato, o gestor realiza a alocação dos recursos públicos de acordo com a demanda das necessidades da população, mantendo os salários em dia, o funcionamento dos serviços essenciais, e fazendo melhorias de modo geral, porém, pode ocorrer de algumas despesas serem empenhadas sem que o município tenha condição de quitá-las no exercício financeiro em andamento, sendo tais despesas são transferidas para o próximo exercício, o que as caracteriza como restos a pagar.

Nesse sentido, a pesquisa fundamentou-se na seguinte indagação/ problema:  
**Como a execução orçamentaria incide no desenvolvimento econômico do município de Nazarezinho - PB e de que forma a quantidade dos restos a pagar interfere na execução do orçamento no período de 2012 a 2016?**

### 2.1 OBJETIVOS

### **2.1.1 Objetivo Geral**

O objetivo geral desta pesquisa foi de investigar a execução orçamentária do município de Nazarezinho - PB no período de 2012 a 2016.

### **2.1.2 Objetivos Específicos**

- Explorar os demonstrativos financeiros anuais do município de Nazarezinho-PB.
- Descrever os reflexos contábeis referentes as despesas e as receitas públicas que foram divulgadas pelo município de Nazarezinho-PB.
- Verificar o impacto que os restos a pagar podem provocar na execução orçamentária e no desenvolvimento econômico do município.

### 3 METODOLOGIA

O entendimento acerca dos aspectos metodológicos é uma fase fundamental para o percurso de elaboração e execução de uma pesquisa. Essa etapa possibilita segundo Silva e Menezes (2005, p. 32)

O delineamento do tipo de pesquisa, a população (universo da pesquisa), a amostragem, os instrumentos de coletas de dados e a forma como pretende tabular e analisar seus dados.

Mediante a caracterização da pesquisa podemos justificar os processos que foram utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Silva e Menezes (2005) assestam diversas formas para classificar as pesquisas, estabelecendo a caracterização de acordo com a forma de abordagem do problema; a sua natureza; os procedimentos técnicos; e os objetivos da pesquisa.

Nesse sentido, de acordo com a natureza, a pesquisa está classificada como aplicada, em que “[...] o investigador é movido pela necessidade de contribuir para fins práticos mais ou menos imediatos, buscando soluções para problemas concretos” (CERVO, 2007, p. 60). Logo, é possível contribuir de forma relevante com novos esboços que possibilitam entender a formação em ciências contábeis, principalmente aos aspectos dos quais a pesquisa discorre.

Do ponto de vista da forma de abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, uma vez que analisa dados numéricos referentes a cada orçamento executado durante o período objeto de estudo, classificando-os e analisando, havendo, entretanto, uma preocupação com a compreensão e entendimento dos dados.

Do ponto de vista de cada um dos seus objetivos, esta pesquisa é exploratória, pois conforme Silva e Menezes (2005, p. 21)

Visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve levantamento bibliográfico; entrevistas com pessoas que tiveram experiências práticas com o problema pesquisado; análise de exemplos que estimulem a compreensão. Assume, em geral, as formas de Pesquisas Bibliográficas e Estudos de Caso.

Buscando uma melhor execução desta pesquisa, levando em consideração o ponto de vista dos procedimentos técnicos, foi utilizada uma busca bibliográfica sobre o tema, através de livros, artigos, leis, decretos; com a finalidade de embasar com referencial objetivo as afirmações acerca da pesquisa. Houve, neste momento, uma preocupação em se referenciar a legislação e doutrinadores atualizados, uma vez que tal regulamentação passa eventualmente por mudanças.

Os processos metodológicos utilizados buscaram explicar os mecanismos usados para fazer a pesquisa evoluir. Portanto, a pesquisa de tipo bibliográfica que, segundo Cervo (2007, p. 60),

[...] procura explicar um problema a partir de referências teóricas publicadas em artigos, livros dissertações e teses [...] busca-se conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado sobre determinado assunto, tema ou problema.

Tal procedimento proporcionou o conhecimento de estudos já realizados sobre assuntos relacionados a esta pesquisa, mais especificamente o caráter dos conceitos de administração pública e transparência da informação da gestão pública. Nessa linha de pensamento, buscamos estabelecer uma relação dessas categorias como forma de refletir a concepção da informação no contexto do ensino universitário.

Posteriormente foram realizadas pesquisas no site do SAGRES/PB, no Portal da Transparência Pública do município e nos documentos do setor financeiro na Prefeitura Municipal de Nazarezinho - PB. Foram coletados os dados pertinentes ao período objeto de estudo, investigando os anos de 2012, 2013, 2014, 2015 a 2016, sendo analisados os seguintes dados: Demonstrativo de receitas e despesas segundo categorias econômicas e das relações restos a pagar, para se chegar ao objetivo final deste trabalho. Havendo, dessa forma, atenção especial quanto à ocorrência de desequilíbrio da execução orçamentária.

Para Ferreira (2001, p.531): “Pesquisa é uma investigação e estudo, minucioso e sistemático, com o fim de descobrir fatos relativos a um campo do conhecimento”. Sendo assim, foi analisado detalhadamente os dados encontrados para obter informação com um alto grau de confiabilidade.

## 4 REFERENCIAL TEÓRICO

### 4.1 ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

A administração Pública tem o sentido de coordenar as atividades da gestão pública possibilitando que as necessidades da sociedade sejam alcançadas, a mesma é dividida em dois níveis: administração direta ou centralizada e administração indireta ou descentralizada.

“Administração pública é todo o aparelhamento do Estado, preordenado à realização de seus serviços, visando à satisfação das necessidades coletivas” (KOHAMA, 2015, p 09).

### 4.1 ADMINISTRAÇÃO DIRETA

Este tipo de gestão integraliza os serviços na estrutura administrativa compreendendo a estrutura dos três poderes e suas subdivisões.

De acordo com Araújo (2006, p. 6): “Administração Direta é um conjunto de unidades organizacionais que integram a estrutura administrativa de cada um dos poderes da União, dos Estados e dos Municípios”.

### 4.2 ADMINISTRAÇÃO INDIRETA

É uma atividade administrativa descentralizada que tem como característica ser um serviço público ou de interesse público, porém deslocada para outra entidade criada pelo estado ou por ele autorizado. Tais entidades podem ser: autarquias; fundações; empresas públicas; sociedade de economia mista.

Conforme Araújo (2006, p. 6): “Administração indireta é constituída de entidades públicas dotadas de personalidade jurídica própria, que se encontram vinculadas a esses poderes por meio de determinação em lei”.

### 4.3 AUTARQUIAS

Possuem caráter próprio e atribuição específica, devem ser atribuídos serviços de caráter Estatal, os quais não se sujeita a hierarquia do órgão estatal a que está vinculada, mas deve fornecer esclarecimentos quanto aos seus objetivos e fins.

É o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade de direito público interno, com patrimônio e receita própria, para executar atividade típica da administração pública, ou seja, atribuições estatais específicas (Kohama, 2015, p. 16).

#### 4.4 FUNDAÇÕES

São entidades paraestatais, que realizam atividades não lucrativas, nas quais sem colocam como auxiliares ao estado, prestando serviços de utilidade pública ou privada de interesse coletivo.

Conforme Kohama (2003, p. 41):

A fundação e uma entidade paraestatal embora constituída para prestar serviço de utilidade pública não perdem a sua característica privada, mas se coloca como ente auxiliar do estado e recebe recursos para a consecução de seus fins estatais.

#### 4.5 EMPRESAS PÚBLICAS

A característica das empresas públicas é o seu capital, o qual não possui privilégio fiscal conforme está na Constituição Federal no Art. 173, inciso 2º, que as empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos as do setor privado.

De acordo com Araújo (2006, p. 8): “Empresa pública e uma organização com personalidade jurídica de direito privado e participação exclusiva do estado no seu capital e direção”.

#### 4.6 SOCIEDADE DE ECONOMIA MISTA

São entidades com personalidade jurídica de direito privado, que possuem patrimônio próprio, e desenvolvem a exploração de uma atividade econômica ou de serviços, mas que além de particulares, o poder público também participa tanto do seu capital quanto da sua administração.

Para Araújo (2006, p. 8) é entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, criado por lei para o exercício de atividades econômicas, sob a forma de sociedade anônima, permitindo direito ao voto, pertencente na sua maioria ao estado.

Contudo, para programar o trabalho da administração pública os serviços oferecidos devem ser prestados de forma eficiente e eficaz para fazer funcionar o serviço público da maneira esperada pelos cidadãos.

#### **4.6.1 Contabilidade pública**

Iniciando por sua definição examina-se que é o ramo da contabilidade que busca registrar os atos da administração pública, apurando seus resultados melhorando a sua execução na gestão pública.

Para Kohama (2015, p. 25):

Entende-se a contabilidade como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam a administração no processo de tomada de decisões e de controle dos seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade.

De acordo com Araújo (2006, p. 31):

Conceitua-se a contabilidade pública como uma especialização da ciência contábil voltada para o registro, o controle e a demonstração dos fatos mensuráveis em moeda que afetam o patrimônio da União, dos Estados e dos Municípios e suas respectivas autarquias e fundações.

Com o acompanhamento da execução do orçamento na área pública, motivando a separação das contas utilizadas na administração pública, ela se divide em quatro grupos dando origem aos seguintes sistemas de contas: sistema financeiro, sistema patrimonial, sistema de compensação e sistema orçamentário.

#### **4.6.2 Sistema Financeiro**

Sistema no qual se arrecada receitas e despesas orçamentárias e extras-orçamentárias, registrando fatos nas contas financeiras que registra o movimento em numerário.

Mota (2002), o sistema financeiro é o que registra os recebimentos e pagamentos de receitas e despesas orçamentárias e extra orçamentárias; ativo e passivo financeiro, utilizando-se das contas chamadas financeiras, posto que registrem a movimentação de numerários. Neste sistema, as principais contas estão relacionadas em contrapartida com as contas do grupo “disponível” para se manter em equilíbrio na relação de débito e crédito.

A Lei nº 4.320/64 justifica o registro do movimento extra – orçamentário em seu Art. 93: “Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão também objeto de registro individualização e controle contábil”.

Portanto, os recursos recebidos são classificados como receitas orçamentárias e as receitas de terceiros que envolvem disponíveis na sua constituição são classificadas como receita extra-orçamentárias.

#### **4.6.3 Sistema Patrimonial**

Na concepção de Bezerra Filho (2006), o sistema patrimonial registra os fatos não financeiros, controlando, a movimentação das contas do ativo permanente, e do passivo permanente, evidenciando também o resultado patrimonial e o saldo patrimonial.

Segundo Kohama (2008, p. 26) verifica-se que:

Registra analiticamente todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração, bem como mantém registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Os registros analíticos consistem no sistema de contas onde se registra demonstrando a movimentação e a posição dos restantes dos componentes patrimoniais.

#### **4.6.4 Sistemas de Compensação**

Este sistema registra atos administrativos caracterizados por não afetar o patrimônio, mas que exigem um acompanhamento mais eficaz e permanente pela administração.

Kohama (2008) registra e movimenta as contas de direitos e obrigações, geralmente decorrentes de contratos, convênios ou ajustes.

De acordo com Angélico (2006, p. 49):

O sistema de compensação são contas que não produzem variação patrimonial, mas representam uma fenomenologia em potencial; registram operações que não produzem de imediato nenhuma variação na equação patrimonial; entretanto variações poderão ocorrer eventualmente no futuro.

#### **4.6.5 Sistema Orçamentário**

Estabelece a evidenciação do registro contábil das receitas e despesas, em acordo com as especificidades que constam na lei de orçamento e créditos adicionais, bem como no final do exercício apresenta resultados de modo comparativo entre a execução orçamentária e a sua precisão.

Para Mota (2002), no sistema orçamentário encontram-se as contas que fazem o controle do orçamento aprovado e de sua execução tendo as mesmas características das contas do sistema de compensação.

#### **4.7 ASPECTOS RELACIONADOS À LEI 4320/64**

Visando estabelecer normas de direito financeiro para todos os entes do governo, no ano de 1964 um fato importante veio a tornar concreto tais necessidades, foi a publicação da Lei nº 4320 de 17/03/64.

A lei 4.320 estabelece ordem orçamentária, financeira, patrimonial e principalmente de ordem contábil, estabelecendo ainda os estágios e a classificação da receita e da despesa orçamentária, (Mota, 2002, p.482).

No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil que vai de 1º de Janeiro até 31 de Dezembro conforme está na Lei4320/64, em seu Art. 34.

A contabilidade das instituições públicas no Brasil se adota o regime misto, adotando assim o regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas, o Art. 35 da referida Lei normatiza tal regime.

O dispositivo legal também contempla os restos a pagar, conforme o Art. 36, que considera os restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não processadas.

Portanto, uma vez empenhadas à despesa e não sendo paga até o dia 31 de dezembro, será considerada como restos a pagar, para efeito do encerramento do exercício financeiro. (Kohama, 2015, p. 142)

O compromisso financeiro gerado no exercício anterior, onde ocorreu o pagamento denominam-se despesas de exercício anterior. Assim uma despesa empenhada e paga no exercício anterior deve ser contabilizada como do exercício atual, pois foi onde ocorreu o empenho.

O Art. 37 da lei 4320/64 estabelece:

As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos a conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecendo, sempre que possível, a ordem cronológica.

No Art. 43 da mesma lei se referem ao superávit financeiro que é a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, que são os elementos constitutivos do patrimônio financeiro. (Machado Jr., Jose Teixeira, 2008, p. 115)

O adiantamento e a forma de aquisição de bem e serviços, concedidos a servidor, para prestação de contas posterior (Amorim, 2008, p.56), que está de acordo com os Art. 68 e 69.

Art. 68 – O regime de adiantamento é aplicável aos casos de despesas expressamente definidas em lei e consiste na entrega de numerário a servidor, sempre precedido de empenho na dotação própria, para o fim de realizar despesas, que não possa subordinar-se ao processo normal de aplicação.

Art. 69 – Não se fará adiantamento ao servidor em alcance nem a responsável por dois adiantamentos.

Esta lei define o regime de adiantamento e determina que não se faça adiantamento a servidor em alcance. (Fortes, 2002, p. 159)

Atualmente no Brasil as normas de contabilidade pública estão definidas na Lei 4320/64, como os seus objetivos estão de forma clara em seus artigos 83 a 89 da referida lei.

Para Araújo (2006) estes artigos estão resumidos da seguinte forma:

- Evidenciar a situação de todas que arrecadem receitas, efetuem despesas e administrem bens públicos;
- Registra os fatos contábeis ligados a administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial;
- Permitir o acompanhamento da execução orçamentária;
- Demonstrar a execução orçamentária e financeira, a composição Patrimonial e suas variações, por meio dos balanços gerais;
- Determinar os custos dos serviços industriais;
- Possibilitar a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros;
- Controlar os direitos e obrigações.

Assim o principal objetivo para a contabilidade pública é de prestar conta dos recursos a que foram confiados.

Os artigos 90,91 e 93 da Lei 4320/64 nos informam a respeito da contabilidade orçamentária e financeira.

O Art. 90 nos fala do montante dos créditos orçamentários incluindo as aprovadas pela lei, créditos específicos e extraordinários os quais necessitam que haja um controle semelhante entre ambos. E que a diferença entre o crédito e o valor do empenho, considerem a suplementação do exercício. (MACHADO JR., JOSÉ TEIXEIRA 2008, p.194 e 195)

O Art. 90 - A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

A Art. 91 O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Mas de acordo com Mota (2002, p.237) este art. fala da permutação da execução da receita e despesa orçamentária que é uma espécie de variação patrimonial denominada de mutação.

O Art. 93 trata das operações extra orçamentárias que se trata de operações não orçamentárias que passa pelo caixa se tornando em um subsistema de contabilidade financeira. (MACHADO JR., JOSÉ TEIXEIRA 2008, p.199)

Os artigos 94 a 100 nos falam da contabilidade patrimonial e industrial em conformidade com Machado Jr., José Teixeira (2008) e Mota (2002).

O primeiro art. evidencia o controle físico dos bens, as depreciações, os ajustes monetários, as valorizações que sofrem e a as baixas por alienações conforme está no Art. 94 da lei 4320/64: “Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração”.

Já para o Art. 95 - A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis, trata do registro feito pelas partidas dobradas, que expressam os valores de propriedade da empresa. “O Art. 96 – O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o inventário analítico de cada unidade administrativa os elementos da escrituração sintética na contabilidade”.

A lei estabelece neste artigo que o inventário dos bens móveis e imóveis deverá ser analítico para se fazer a conferência com a escrituração contábil. O Art. 97 – Para fins orçamentários e determinação dos devedores, far-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizado -se sua efetivação”.

Este artigo inclui na recita patrimonial todas as que integram o patrimônio da entidade desde que não haja reivindicação para algum valo.

O Art. 98 – A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou financiamento de obras e serviços públicos.

Este Art. compreende se as dívidas fundadas que dependem da autorização legislativa para resgatar que são as dívidas de longo prazo.

O Art. 99 – Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autarquias, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Neste artigo se trata da determinação de custos especialmente nos serviços públicos.

Já o artigo 100 trata de técnica contábil e sua alteração da situação líquida patrimonial e denominada da variação patrimonial das organizações governamentais que assumem uma enorme importância para a administração, pois é através dela que a gestão se torna conhecida.

O Art. 100 – A alteração da situação líquida patrimonial, que abrange os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

A lei 4320/64, estabelece nos seus artigos 101 a105 conforme Mota (2002, p. 214) que as demonstrações contábeis serão como Balanço orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Já o art. 106 segundo Araújo (2006, p.36) estabelece os critérios para avaliação dos elementos patrimoniais admitindo, em resumo como base de registro, o valor original das transações em sintonia com o princípio do registro pelo valor original.

#### 4.8 ASPECTOS RELACIONADOS À LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL(101/00)

A lei de responsabilidade fiscal veio estabelecer as regras de finanças públicas direcionadas para a gestão da receita, despesa, dívidas e patrimônio público. Sua principal característica a transparência buscando prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas. Tem como metaprincipal a redução de gastos com pessoal e em estabelecer limites promovendo a redução das contas, o oferecendo acessibilidade a informação, para que a sociedade possa acompanhar os gastos da administração.

Nesse ponto, Mota (2002, P.482) ressalta que:

Essa lei estabelece regras de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão da receita e despesa, dívidas, patrimônio público e estabelecem condições, critérios, restrições e limites para a gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos entes públicos, na tentativa, basicamente de evitar déficit e diminuir a dívida pública, dos governos Federal, Estadual, Municipal.

Entende-se que a LRF (LEI de Responsabilidade Fiscal) é um instrumento que controla as receitas e as despesas públicas, normatizando as suas aplicações, resultados dos serviços públicos.

A LRF tem como objetivo atender aos Art.163, 169, 250 da CF que cuida das normas de finanças públicas.

Em termos com a LRF regularizada, em conformidade com o Art. 163 da Constituição Federal:

- I - Finanças públicas;
- II - Dívida pública externa e interna, incluída a das autarquias, fundações e demais entidades controladas pelo Poder Público;
- III - concessão de garantias pelas entidades públicas;
- IV - Emissão e resgate de títulos da dívida pública;
- V - Fiscalização das instituições financeiras;
- VI - Operações de câmbio realizadas por órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios;
- VII – Contabilização das funções das instituições oficiais de crédito da União, resguardadas as características e condições operacionais plenas das voltadas ao desenvolvimento regional.

De acordo com Andrade (2007), em 2001 foi publicada no Diário Oficial da União a portaria Interministerial nº 163/2001, tendo como objetivo facilitar a consolidação nacional dos Balanços da contabilidade pública e cumprir dispositivo da LRF, com as mudanças na classificação orçamentária de receitas e despesas públicas. Considerando que os sistemas informatizados precisam apresentar relatórios comparativos as despesas de um exercício com outro anterior.

Um dos aspectos mais marcantes da LRF são as atribuições da responsabilidade dos gestores e uma maior transparência na gestão visando fortalecer a responsabilidade na gestão fiscal.

A LRF estabelece em seu Art. 1º que:

Inciso 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante, o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesa com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidadas e mobiliária operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em restos a pagar.

A LRF preocupa-se com a transparência da gestão, que é de fundamental importância para os cidadãos para a fiscalização na prestação dos serviços públicos.

A transparência são instrumentos da gestão fiscal aos quais será dada ampla divulgação, inclusive por meio eletrônico de acesso público. (FORTES, 2002, p.180)

A referida lei deixa bem claro que o gestor não deve contrair despesas nos seus dois últimos quadrimestres do seu mandato conforme o Art. 42 da LRF.

Art. 42 - E 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.

Deste modo a LRF se preocupa com as despesas geradas pelos últimos oito meses do mandato, porém todos “os encargos e despesas compromissadas até o final do Exercício”, além de “Restos a Pagar do exercício anterior” deverão ser computados no cálculo da disponibilidade de caixa, a fim de autorizar ou não ao ordenador “contrair obrigações de despesas que não possa ser cumprida integralmente...” dentro do exercício de seu mandato. (ANDRADE 2007, p. 125)

Observa-se que o Art. 50 da LRF retorna o princípio da transparência o que é de grande importância para o controle e a fiscalização dos atos públicos, determinando se as inscrições de restos a pagar serão feitas para proporcionar a dívida transparência das dívidas pública contraídas:

O Art. 55 da LRF dispõe que os relatórios da gestão fiscal dos poderes e dos órgãos deveram conter informações referentes a restos a pagar.

Art. 55 - O relatório conterá:

b) da inscrição em restos a pagar, das despesas.

1º liquidadas;

2º empenhadas e não liquidadas, inscritas por atenderem a uma das condições do inciso II do Art. 41;

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

4º não inscritas por falta de disponibilidade de caixa e cujos empenhos foram cancelados;

Assim os restos a pagar no Art. 55 da LRF não impõem limites. A Lei oferece orientação à forma de elaboração do demonstrativo inscrito no exercício.

Finalmente no Art.59 distingue-se a importância da fiscalização pelo Legislativo do cumprimento das normas existente na LRF as condições para a inscrição de Restos a Pagar.

Art.59 – O poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos tribunais de contas, e o sistema de controle interno de cada poder e do ministério Público, fiscalização o cumprimento das normas desta Lei complementar, com ênfase no que se refere a:

II- limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar.

Se as normas da LRF não forem cumpridas, há punições imediatas para os entes públicos, que se destaca no Decreto Lei 2.848 (Vade Mecum, código Penal) que, fala sobre os crimes e suas penas:

Assunção de obrigação no último ano do mandato ou legislatura.

Art. 359 – C. Ordenar a autorizar à assunção de obrigação, nos dois últimos quadrimestres do último mandato ou legislatura, cuja despesa não possa ser paga no exercício financeiro, ou caso reste parcela a ser paga no exercício seguinte, que não tenha contrapartida suficiente de disponibilidade de caixa:

Pena - reclusão, de um a quatro anos;

Não cancelamento de restos a pagar.

Art.359 – F. Deixa de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de restos a pagar inscritos em valor superior ao permitido em lei:

Pena – detenção, de seis meses a dois anos.

Estes crimes de finanças públicas podem ser cometidos pelos prefeitos ou presidentes de câmeras ou pelos agentes públicos que são as pessoas autorizadas à competência da despesa. Em relação a cada pena, elas podem ser de reclusão, multa ou perda do cargo.

#### 4.9 NOÇÕES DE ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público é uma antecipação do poder Legislativo para fiscalizar os gastos públicos. “O princípio orçamentário preconiza que as previsões de receita e a fixação da despesa devem sempre se referir a um período limitado de tempo”. (Araújo, 2006, p. 68)

Para Fortes (2002, p. 70) o orçamento é, portanto, um processo de planejamento contínuo e dinâmico de que o estado se utiliza para demonstrar seus planos e programas de trabalho, para determinado período.

A Constituição Federal de 1988 menciona autonomia atribuindo ao ente governamental e do processo de elaboração do orçamento no seu Art. 24 – Compete a União aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: II – Orçamento.

Segundo Mota (2002, p. 22): “Orçamento é um modo de materializar um planejamento, ou seja, estabelecer de forma discriminada todas as fontes e aplicações de dinheiro público nos projetos e atividades previamente delimitadas”.

Desta forma, chega-se a um entendimento de que o orçamento público surgiu dá necessidade dos Cidadãos poderem verificar a utilização dos recursos que estão à disposição das atividades financeiras do governo.

O orçamento público normalmente se classifica em tradicional ou clássico e em orçamentário - programa ou moderno.

#### **4.9.1 Orçamento Tradicional**

Este orçamento preocupa-se com a questão tributária e considera a despesa pública como meio para chegar aos fins pretendidos.

O orçamento tradicional é instrumento utilizado pelo estado para demonstrar as previsões de receitas e autorização de despesas, sem se preocupar com as necessidades reais da administração pública e da população. (FORTES, 2002, p. 70 e 71.)

#### **4.9.2 Orçamento Programa**

O orçamento programa é uma técnica de bastante sucesso, pois é a junção do orçamento com os programas do governo.

O orçamento - programa consiste na elaboração de um programa de trabalho que e expressa por um conjunto de ações a serem realizados, onde se identificam os recursos necessários à sua execução. (MOTA, 2002, p. 25)

#### **4.9.3 Leis Orçamentárias**

O Orçamento Público é um instrumento de planejamento, que foi adotado pelo Estado com o propósito de atender metas e objetivos que são as propostas de ação do poder público.

Observando que para atender as metas propostas pelo orçamento e necessário utilizar de planejamentos desenvolvidos pelo governo para atingir os resultados desejados

Assim a Constituição de 1988 com referência a matéria orçamentária em seu Art. 165 estabelece:

Art. 165- Lei de iniciativa do poder executivo estabelecerá:  
I – o plano plurianual.  
II – as diretrizes orçamentárias  
III- os orçamentos anuais.

#### **4.9.4 O Plano Plurianual**

O plano plurianual de acordo com Araújo (2006, p. 76): “É um plano de médio prazo, por meio do qual se procura ordenar as ações do governo que levem ao alcance dos objetivos e das metas fixadas para um período de quatro anos”.

Segundo o inciso 1º do Art. 165 da Constituição Federal de 1988 a lei que institui o PPA estabelece, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.

O projeto de Lei do PPA é enviado para a câmara até 31 de agosto do primeiro ano de mandato e devolvido ao executivo no fim da segunda seção do legislativo, ou seja, até 31 de dezembro.

Portanto, o município não é competente para estabelecer prazos desta lei.

#### **4.9.5 Lei de diretrizes orçamentárias**

O artigo 165, inciso 2º da Constituição Federal de 1988, determina que a lei de diretrizes orçamentárias (LDO) compreenderá as metas e prioridades da administração pública, incluindo as despesas do capital para o exercício financeiro.

Por sua vez para Bezerra Filho (2006, p. 22):

A LDO compreende metas e prioridades da administração pública federal incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente, orienta a elaboração da LOA, dispõe sobre as alterações na legislação tributária e estabelece a política de aplicação dos agentes financeiros oficiais de fomento.

O projeto da LDO deverá ser encaminhado até oito meses e meio antes do encerramento do exercício financeiro ou até 15 de abril e devolvido ao poder Legislativo até o dia 30 de julho para fins de sanção e publicação.

#### 4.9.6 Lei Orçamentária Anual

A Lei nº 4.320/64 em seu Art. 2º tratou da lei orçamentária anual:

Art. 2º A lei do orçamento conterà a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica- financeira e o programa de trabalho do governo, obedecendo aos princípios de unidade, universalidade e anualidade.

A Constituição Federal ainda em seu Art. 165, inciso 5º determina que a lei orçamentária compreenda:

- I – o orçamento fiscal referente aos poderes da União.
- II- o orçamento de investimento das empresas.
- III- o orçamento da seguridade social.

A LOA deve considerar os tipos de sub-orçamento estimando as receitas arrecadadas durante o ano fixado e as despesas que são realizadas com este recurso, se este for aprovado pelo legislativo até o final do primeiro semestre do ano.

#### 4.10 DESPESA PÚBLICA

A lei nº 4.320/64 não define as despesas, classifica-as em categorias como está no Art. 12.

A despesa será classificada nas seguintes categorias econômicas:

##### **Despesas Correntes**

- Despesa de custeio;
- Transferência corrente

##### **Despesa de Capital**

- Investimentos;
- Inversões financeiras;
- Transferência de capital

Define-se como despesa pública o conjunto de dispêndios dos estados ou de outras pessoas de direito público para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa é definida como sendo o gasto ou compromisso de gastos dos

recursos governamentais. E outras palavras, as despesas públicas e a aplicação de certa quantia, por parte da autoridade ou do agente público competente, mediante autorização legislativa, para a execução de uma finalidade sob a responsabilidade do governo. (ARAUJO, 2006; FORTES, 2002; AMORIM, 2008)

As despesas públicas, segundo Kohama (2003, p. 109 e 110), são classificadas em dois grandes grupos que são as despesas orçamentárias, cuja realização depende de autorização legislativa e a despesa extra- orçamentária, que independe de autorização legislativa, pois se constitui em saídas do passivo financeiro, compensatórios de entradas no ativo financeiro.

Diante disto, as despesas orçamentárias são autorizadas nas que devem ser utilizadas pelo Estado e demais pessoas de direito público para a manutenção dos serviços prestados à administração. Já em relação à despesa extra – orçamentária, as despesas são aquelas realizadas pelo estado para o cumprimento das obrigações não previstas no orçamento.

De acordo com Araujo (2006, p. 110) o orçamento das despesas públicas é previsto na Lei Orçamentária, elaborada em conformidade com o plano plurianual (PPA) de investimentos, com a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O orçamento público é composto de receita e despesas, tornando se um dos mais importantes para a administração pública.

Os procedimentos adotados pela despesa orçamentária, conforme Mota (2002, p. 113) é aquele onde ocorre a dotação das despesas, que é o momento em que se estabelece o limite de gastos a serem efetuados pelos órgãos e entidades públicas.

Para o mesmo autor, os estágios da despesa orçamentária são os seguintes: fixação, empenho, liquidação e pagamento e de acordo com Araujo (2006, p. 115) os estágios da despesa são: programação, licitação, empenho, liquidação e pagamento.

As despesas públicas passam por vários Estágios em que regras são estabelecidas pela legislação no que se refere o Art. 8º da lei complementar nº 101/01.

Até trinta dias após a publicação dos orçamentos nos termos em que dispuser a lei de diretrizes orçamentárias o poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso.

Ferreira (2001) descreve que licitação é efetuar (a administração pública) seleção de proposta mais vantajosa para fornecimento de bens ou prestação de serviço. Conforme está disposto na Constituição Federal em seu Art.37, inciso XXI.

As modalidades de licitação: convite, tomada de preços, concorrência, concurso, leilão e nos termos da Lei Federal nº 10.520/02 que institui a modalidade licitação pregão.

As despesas devem ser registradas segundo o regime de competência e o seu resultado pelo regime de caixa.

Desta forma, Kohama (2003, p. 55) descreve que no Brasil, a administração pública deve adotar o regime de escrituração mista (o regime de caixa para a arrecadação das receitas e o regime de competência para a realização das despesas).

#### 4.11 RESTOS A PAGAR

No final do exercício financeiro, os empenhos que contêm saldo devedor serão anulados, no entanto empenhos se referem a despesas que quando em andamento não devem ser cancelados, pois poderiam trazer enormes prejuízos para a administração pública, surgindo assim os denominados restos a pagar.

O Art. 36 da lei nº 4.320/64 e o Art. 35 e 67 do Decreto 93.872/86, consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro. Decorrente do regime de competência (Art. 36 da lei 4.320/64) as despesas devem ser contabilizadas conforme o seu exercício que é o do empenho. No entanto, os restos a pagar são um dos modos que fazem com que o exercício seguinte cumpra com o programa de trabalho corrente, assim de conformidade com o Art. 35 do decreto 93.872/86 todas as despesas empenhadas liquidadas ou não processadas, podem ser inscritas em restos a pagar.

De acordo com a sua natureza, observa-se que existem duas classificações de restos a pagar que são os processados e os não processados.

##### 4.11.1 Processados

Os processados ou liquidados segundo, Fortes (2002, p. 165) as despesas legalmente empenhadas cujo objeto do empenho já foi recebido, ou seja, aquela cuja segundo estágio da despesa (liquidação) já ocorreu.

Foi caracterizado com o objetivo do empenho cuja entrega do bem ou prestação do serviço ocorreu legalmente, mas que não ocorreu o devido pagamento da obrigação.

#### **4.11.2 Não Processados**

Não processados ou não liquidados, para o mesmo autor, são as despesas legalmente empenhadas que não foram liquidados e nem pagos até 31 de dezembro do mesmo exercício.

Entendendo-se, por aquela obrigação que não ocorreu através do credor, pois está ainda não entregou o bem que foi vendido, ou não prestou o serviço para o qual foi contratado.

#### **4.11.3 Requisitos para a Inscrição**

O Decreto 93.872/86 estabelece requisitos para inscrições de despesa em restos a pagar.

Art. 35 - Os empenhos de despesas não liquidadas só serão inscritos em restos a pagar quando:

I - Vigente o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor, nele estabelecido;

II - Vencido o prazo de que tratam o item anterior as despesas, 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 assumidos no exercício.

De acordo com a LRF disposto no Art. 42, inciso III e no Art.55 atem aos requisitos acima, “ainda é necessário que haja suficiente disponibilidade de caixa no final de cada exercício e não apenas do relativo ao último ano de mandato do titular de poderes ou órgão, para cobertura da obrigação”, (Piscitelle, Timbó e Rosa, 2006).

#### **4.11.4 Pagamento**

As despesas não pagas no exercício em que fora empenhado serão até 31 de dezembro, consideradas restos a pagar. Fortes (2002, p. 166) afirmam que:

O pagamento da despesa inscrita em restos a pagar, sejam processados ou não processados, é feito no ano seguinte ao da sua inscrição, necessitando para o pagamento dos não processados que a despesa seja antes liquidada, ou seja, que haja corrido o recebimento e aceite do objeto do empenho.

Para Andrade (2007, p. 127) depois de confirmada a liquidação geral o crédito para o credor, as inscrições de restos a pagar têm o prazo de um ano, contado da constituição de seu crédito, para reclamar administrativamente o respectivo pagamento.

Portanto, nota-se que o pagamento só deverá ser feito após ocorrer a devida liquidação, pois quando efetuada gera o crédito ao credor, lembrando que está contém um prazo de um ano para reclamar seus direitos para o devido pagamento.

#### **4.11.5 Cancelamento**

Se as despesas no exercício de restos a pagar não forem pagas no exercício seguinte, sua inscrição deveria ter sido cancelada. Conforme e admitido nos artigos 69 e 70 do Decreto nº93.872/86.

Art. 69 – Após o cancelamento da inscrição da despesa como resto a pagar, o pagamento que vier a ser reclamado poderá ser atendido à conta dotação destinada à despesa de exercícios anteriores.

Art. 70 – Prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos restos a pagar.

Dessa forma, os restos a pagar não reclamados pelos fornecedores serão cancelados de cinco anos, contando da data de sua inscrição, reconhecendo a dívida será emitido um novo empenho para fornecer o devido pagamento.

#### **4.11.6 Prescrição**

A inscrição em resto a pagar tem validade até 31 de dezembro do ano subsequente. Assim conforme o Decreto nº 93. 872/86 em seu Art. 68.

A inscrição de despesas com restos a pagar será automática, no encerramento do exercício financeiro de emissão das condições da nota de empenho desde que satisfaça as condições estabelecidas neste decreto, e terá validade até 31 de dezembro do ano subsequente.

Embora sua inscrição seja válida por um ano, os restos a pagar prescrevem em cinco anos a partir de sua inscrição. De acordo com o Art. 70 do mesmo decreto. Segundo Mota (2002, p. 124) no exercício de reconhecimento da dívida, será emitido novo empenho para atender a esse pagamento à conta de despesas de exercício anteriores, respeitando a categoria econômica específica.

As prescrições demonstram que as despesas de exercícios anteriores, que estejam dentro do prazo e da prescrição, devem ser emitidos novos empenhos para o seu devido pagamento.

## 5 ANÁLISE DOS DADOS

Os resultados obtidos nessa pesquisa irão descrever a aplicação prática dos procedimentos metodológicos, mediante a apresentação de dados, além da análise e interpretação desses resultados.

Os resultados das demonstrações financeiras de despesas X receitas, podem prestar três tipos de resultados: o superávit; déficit e o equilíbrio.

Para Mota(2002) os resultados apurados no orçamento podem ser apresentados sob os seguintes aspectos:

SUPERÁVIT: ele é representado pela diferença a maior entre a receita e a despesa

DÉFICIT: é representado pela diferença a menor entre a receita e a despesa

EQUILÍBRIO: ocorre quando há igualdade entre os totais da receita e da despesa

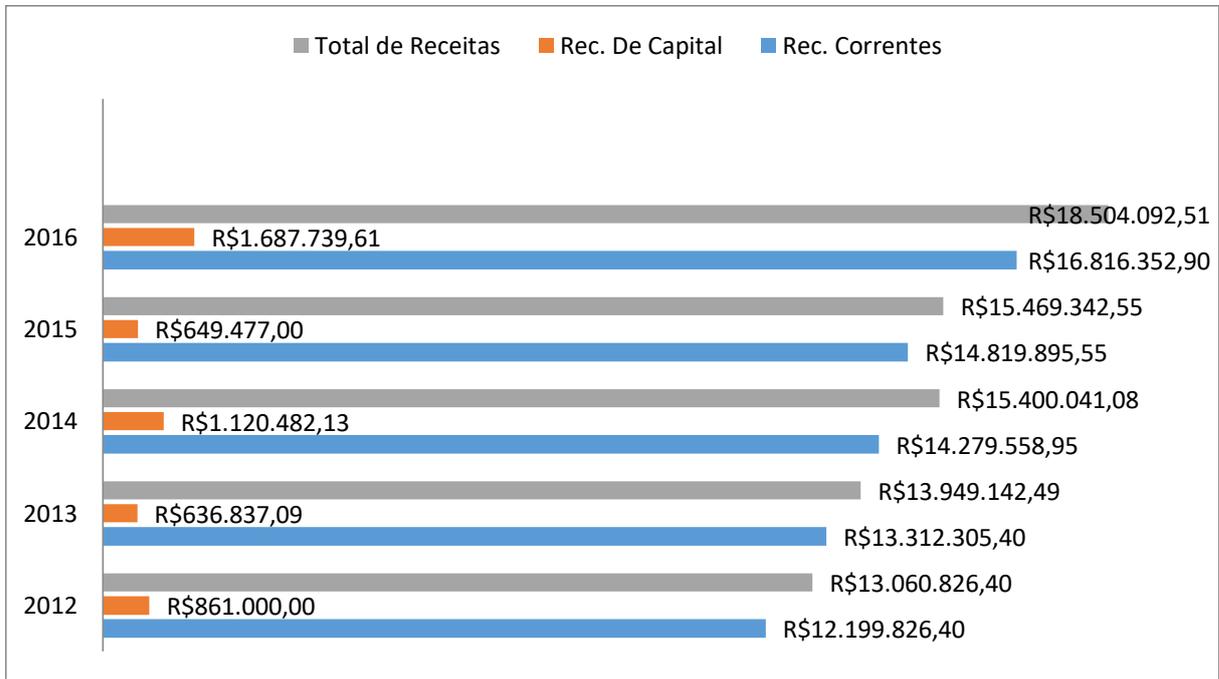
No contexto das receitas e despesas, as receitas são as categorias econômicas e as despesas são o tipo de crédito. Assim há possibilidade de demonstrar o processo de superávit e déficit orçamentário por categoria econômica.

### 5.1 RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

Diante do que já foi visto, sabe-se que todos os recursos captados sem que haja a equivalência das obrigações registradas no passivo da entidade, compõem as receitas do município. A receita do município em estudo advém principalmente das transferências correntes, que são os repasses do FPM. Uma menor parcela é composta por receitas tributárias; receita patrimonial; e outras receitas correntes.

O quadro 1 apresenta uma análise da evolução da receita orçamentária do município em estudo.

Gráfico 1 – Comparativo das Receitas Orçamentárias



Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

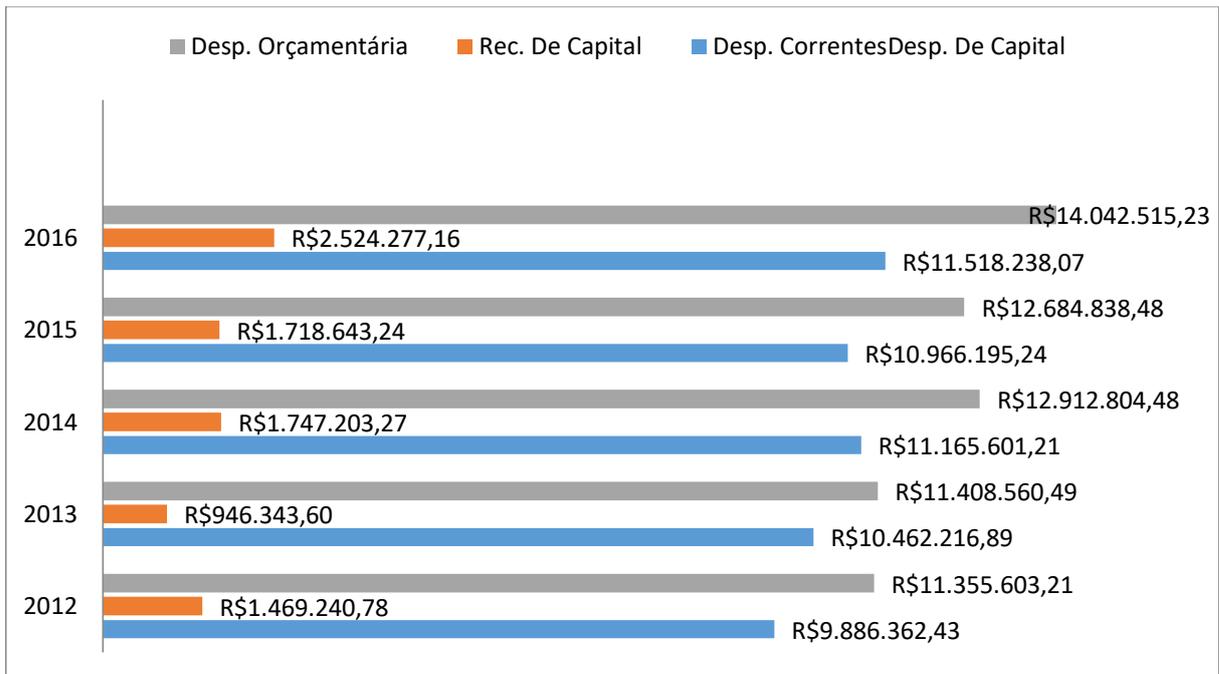
É relevante lembrar que a receita corrente para uma análise é agrupada de receita tributária, patrimonial, de serviços, transferência corrente e outras receitas correntes em relação à receita de capital, e composta de alienações de bens, transferência de capital e outras receitas. Tal arrecadação faz jus ao conceito de Receita, pois acrescenta o patrimônio público.

O quadro 1 apresenta no geral uma evolução significativa no volume total de receitas, onde as mesmas foram crescendo gradativamente ao longo do período de estudo. Isso se deu pelo aumento do FPM.

## 5.2 DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS

O quadro 2 contém os dados relativos as despesas do período em análise, subdividindo as mesmas de acordo com sua finalidade em: despesas correntes e de capital.

Gráfico 2 - Comparativo das Despesas Orçamentárias



Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

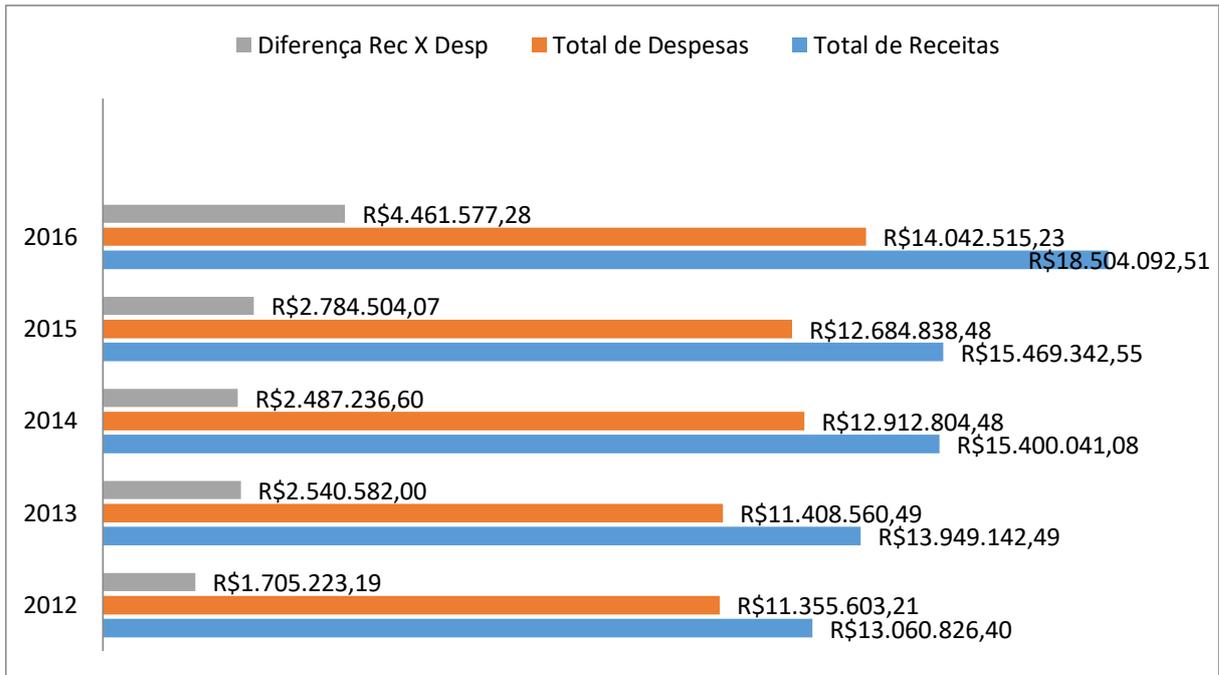
O quadro demonstra o total dos valores e das modalidades de despesas que se compõem as despesas orçamentárias havendo um acréscimo entre de 2012 a 2016, acompanhando o mesmo crescimento das receitas para o mesmo período. Verifica-se também que as despesas correntes são os maiores responsáveis por este aumento, pois nos anos avaliados sempre acumularam um montante a maior do que as despesas de capital.

Um fato a ser considerado e que contribuiu diretamente para o aumento das despesas, foi a nomeação de funcionários efetivos oriundos de concurso público.

### 5.3 DESPESAS & RECEITAS

O quadro 3 apresenta os dados totais de receitas e despesas, sem que haja a divisão entre correntes e de capital.

Gráfico 3 - Comparativo de Receitas X Despesas



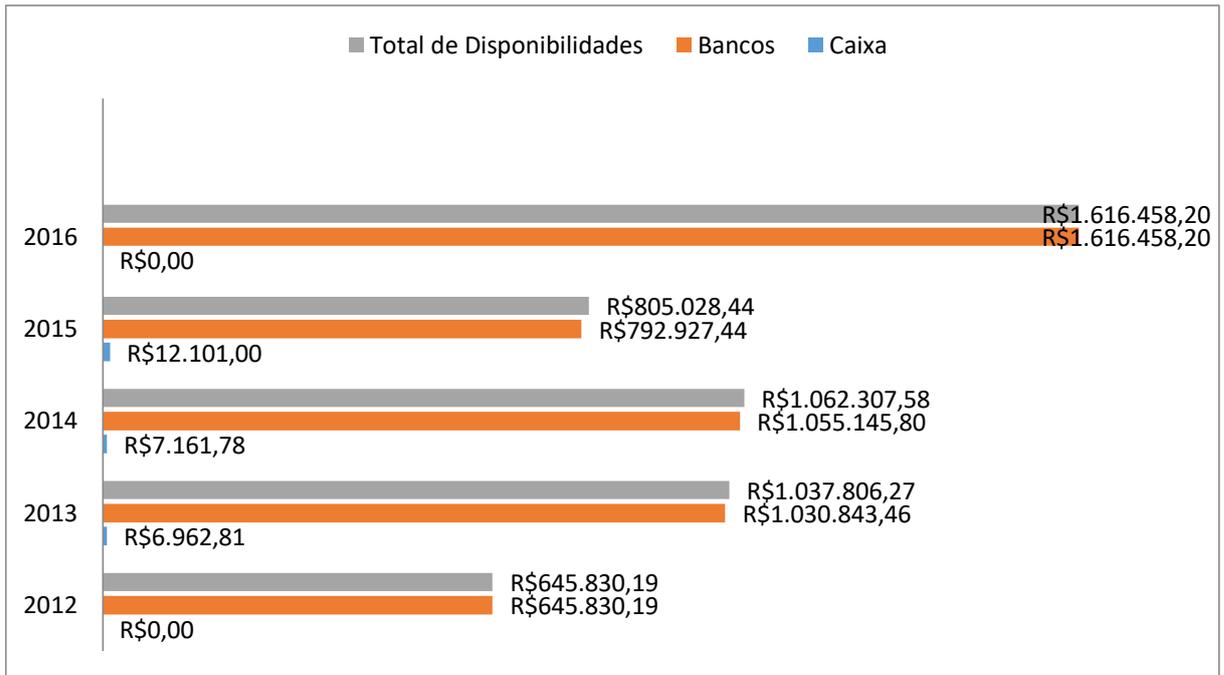
Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

De acordo com o quadro 3, verificou-se que em todos os anos ocorreu um SUPERÁVIT relevante das receitas, pois as receitas recebidas foram maiores que as despesas, isto ocorreu, porque houve uma maior arrecadação a cada ano em relação às despesas realizadas nestes mesmos anos.

É importante evidenciar-se que a “sobra” acumulada nas receitas é relevante, porém é necessário saber para onde são destinados tais excedentes.

Traremos um quadro demonstrativos com o total de disponibilidades que estão em caixa e nos bancos ao final do exercício financeiro.

Gráfico 4 - Disponibilidades ao Final do Exercício Financeiro

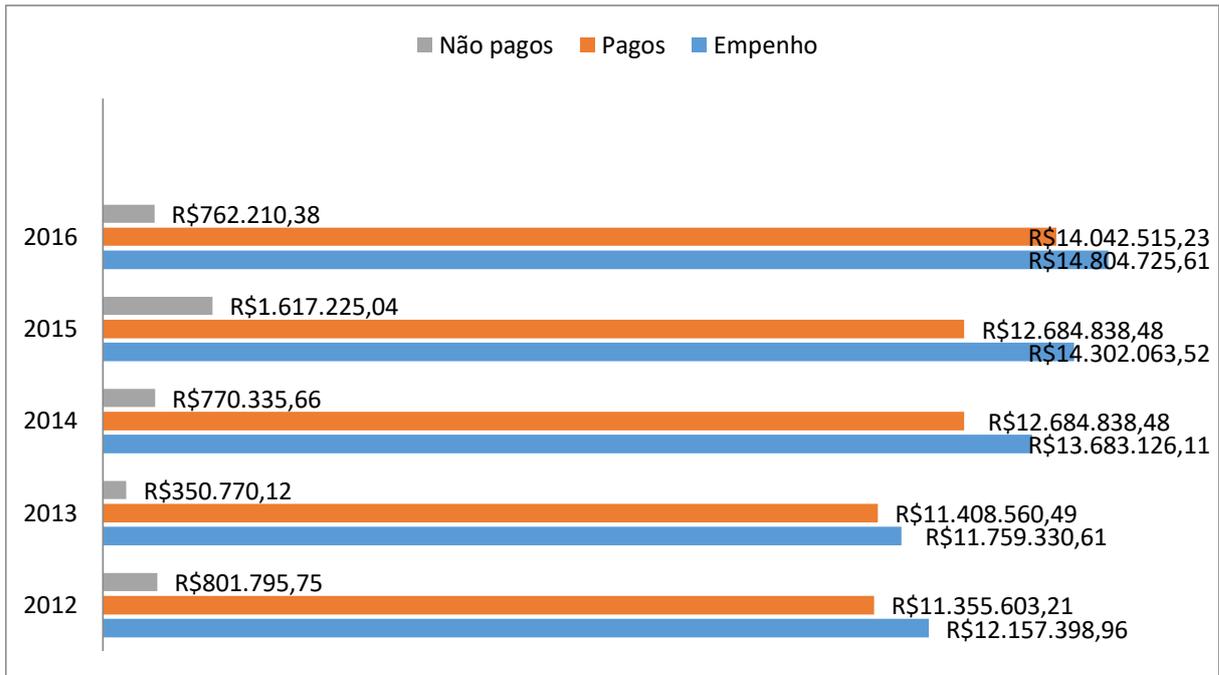


Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

Verificou-se que a gestão atentou para deixar disponibilidades em caixa, o que previsto ao final de cada exercício financeiro.

#### 5.4 RESTOS À PAGAR

O quadro 5 apresenta os dados correspondentes aos restos a pagar, encontrados subtraindo das despesas empenhadas apenas os valores pagos.



Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

Este quadro demonstra os valores de restos a pagar que começou na coluna de empenho indo até à coluna dos não pagos. Em relação aos empenhos entre os anos de 2012 a 2013 houve uma diminuição nos seus valores de 2012 para 2013, aumentando os seus valores novamente em 2014 e nos anos posteriores.

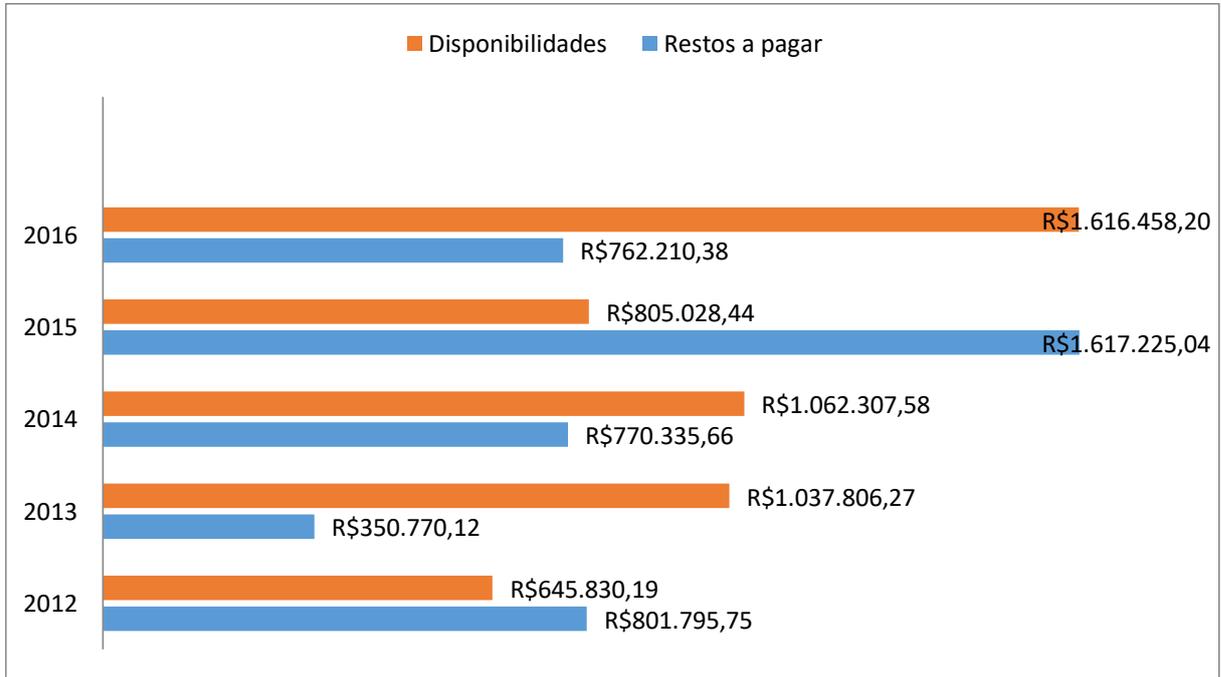
Nos valores pagos houve um aumento crescente entre os anos de 2012 e 2015. Em 2016 ocorreu um aumento significativo em relação aos outros anos, tal fato pode se justificar pois neste mesmo ano se deram as eleições municipais. Já os não pagos com referência aos anos de 2012 e 2013 ocorreu um decréscimo significativo em 2013, e logo em seguida houveram aumentos relevantes em 2014 e principalmente em 2015, onde os não pagos mais que dobraram em relação ao ano anterior, mostrando-se o maior valor durante o período analisado. Em 2016 o numerário diminuiu ficando dentro da média dos anos anteriores.

Observando o comportamento das disponibilidades e restos a pagar, surge a necessidade de comparar o que se tem em caixa e os empenhos não pagos do exercício financeiro.

A não observância da LRF por parte do gestor, pode acarretar na punição do mesmo de acordo com o decreto lei 2.848 em seu Art. 359, onde o gestor não pode autorizar a assunção de obrigações nos dois últimos quadrimestres do último ano de sua legislatura.

O quadro a seguir compara o quantitativo de resto a pagar em relação as disponibilidades.

Gráfico 6 - Comparativo das Disponibilidades X Restos a Pagar



Fonte: <http://sagres.tce.pb.gov.br/>

Diante dos dados colhidos constata-se que apenas nos anos de 2012 e 2015 as disponibilidades não eram suficientes para cobrir os restos a pagar. No ano de 2016 ocorre o maior superávit de disponibilidades em relação aos demais anos, ultrapassando o valor de R\$850.000,00.

Um fator relevante é que no ano de 2012 e 2016 ocorrem as eleições municipais. No ano de 2012 para 2013 a gestão foi modificada, e constata-se que antigo gestor deixou uma quantia significativa de restos a pagar.

Sendo assim, verificou-se que existe disponibilidade em 60% dos anos pesquisados, e não teria motivos para que existissem restos a pagar de um exercício para o outro.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, foi realizado um levantamento dos montantes inscritos nas contas: receitas orçamentárias, despesas orçamentárias e restos a pagar durante o período. Verificou-se que as receitas cresceram gradativamente e que principal responsável por esse crescimento foi o repasse do FPM, o que ajudou diretamente para que houvesse uma melhor gestão dos gastos.

Por outro lado, é notório que os restos a pagar afetam diretamente o orçamento do município, que tem o Fundo Participativo Municipal, como principal fonte de recursos, podendo desencadear uma série de problemas na administração, dentre eles: a manutenção dos serviços básicos a população; o atraso dos salários dos servidores; e o pagamento a fornecedores locais. Sendo assim, é possível constatar que é de fundamental importância atender as normas e legislações pertinentes a gestão pública.

Além disso, no ano de 2012 para 2013, a gestão foi mudada, tendo o antigo gestor deixado para a próxima administração cerca de três meses de salários em atraso. Dessa forma essa obrigação foi deixada para o próximo exercício financeiro, conseqüentemente para o próximo gestor. A propósito os funcionários com salários em atraso, acionaram judicialmente a prefeitura afim de receber os seus direitos.

Diante disso a atual gestão vem pagando através de determinações judiciais, os restos a pagar, o que acarreta em um grande problema para a administração, que deve alocar recursos para cumprir as determinações judiciais.

Por ora o gestor Júnior de Braga, que era Agente Fiscal do Estado, e que geriu o município de 2009 a 2012, teve no ano de 2015 suas contas reprovadas pelo Tribunal de Contas do Estado, e a mesma decisão determinou que o ex gestor devolvesse aos cofres da cidade cerca de R\$105,4 mil reais.

Dentre as irregularidades apontadas pelo TCE, estão: despesas sem comprovação registradas; despesas irregularmente executadas; acúmulo de dupla função política e administrativa, respectivamente, de executar o orçamento, captar receitas e ordenar despesas; déficit financeiro; inobservância as regras e normas pertinentes às licitações; não atendimento pleno a LRF; entre outros. Porém tal decisão cabe recurso, e vem se arrastando na justiça.

Portanto verificou-se que a execução orçamentária mal realizada afeta diretamente o desenvolvimento do município estudado, uma vez que a prefeitura é o

centro da economia, onde se sua gestão não for feita dentro dos conformes, toda a cidade arca com os prejuízos.

Pode se inferir que a observância do descumprimento do que foi exposto na legislação com relação à execução orçamentária enfatizando os restos a pagar, são extremamente necessários para programar a política Pública, pois, ocorreu a extrapolação dos limites propostos que comprometeu a utilização dos recursos impossibilitando o crescimento do município.

## REFERÊNCIAS

AMORIM, Maria do Socorro Gomes de. **Contabilidade Pública para concursos e graduação em ciências contábeis, controle da administração pública, auditoria governamental, responsabilidade fiscal**: lei de responsabilidade fiscal e lei 4.320/64, comentadas. São Paulo: Ícone, 2008.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. **Contabilidade Pública: da teoria à prática**. ed. Atualizado. São Paulo: Saraiva 2006.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: Promulgada em 05 de outubro de 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar Nº 101, de 04 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e outras providências. 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 março de 2017.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 12.527, de 18 de novembro de 2011**. Assegura o direito fundamental de acesso à informação. 2011. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm)>. Acesso em 10 de março de 2017.

CURIA, Luiz Roberto; ROCHA, Fabiana Dias da. **Vade Mecum Saraiva**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva. 2015.

FORTES, João. **Contabilidade Pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública**. 7. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2002.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública: teoria e pratica**. 10. ed. São Paulão: Atlas, 2008.

\_\_\_\_\_. **Contabilidade Pública: teoria e pratica**. 14. ed. São Paulão: Atlas, 2015.  
MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. **A Lei 4.320 Comentada**. 32. ed. Rio de Janeiro, IBAM, 2008.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada à Administração Pública**. 5. ed. Brasília: VESTCOM, 2002.

\_\_\_\_\_. **Decreto Lei Nº 200, de 25 de Fevereiro de 1967**. Dispõe Sobre a Administração Federal, Estabelecer Diretrizes Para a Reforma Administrativa e dá Outras Providências. 1967.

\_\_\_\_\_. **Decreto Nº 93.872, de 23 de Dezembro de 1986.** Dispõe Sobre a Unificação dos Recursos de Caixa do Tesouro Nacional, Atualiza e Consolida a Legislação Pertinente e dá Outras Providências. 1986.

\_\_\_\_\_. **Lei Nº 4.320, de 17 de Março de 1964.** Estatui Normas de Direito Financeiro para Elaboração e Controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. 1964.

PISCITELLE, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zuleni Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública:** uma abordagem da administração financeira pública. 9. ed. São Paulão: Atlas, 2005.