

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS - UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTUDO DO ENDIVIDAMENTO DE CURTO PRAZO E DOS RESTOS A PAGAR NA
ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL DA REGIÃO METROPOLITANA DE GOIÂNIA

ALUNO: CLEBER ROBERTO DE SENA VELOSO

Goiânia, fevereiro de 2013



Universidade Federal de Goiás
 Pró-Reitoria de Pesquisa e Pós-Graduação
 Sistema de Bibliotecas - Biblioteca Central
 Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Economia
 Campus Samambaia - Caixa Postal 411 74001-970 Goiânia-GO
 Fone (62) 3521-1183, Fax (62) 3521-1396

**TERMO DE CIÊNCIA E DE AUTORIZAÇÃO PARA DISPONIBILIZAR AS MONOGRAFIAS
 ELETRÔNICAS NO REPOSITÓRIO INSTITUCIONAL DE MONOGRAFIAS DA UFG - RIUFG**

1. Identificação do material bibliográfico monografia:

Graduação Especialização

2. Identificação do Trabalho de Conclusão de Curso

Autor (a):	Cleber Roberto de Sena Veloso
E-mail:	sennagyn@gmail.com
Seu e-mail pode ser disponibilizado na página? <input checked="" type="checkbox"/> Sim <input type="checkbox"/> Não	
Título:	Estudo do endividamento de curto prazo e dos restos a pagar na administração municipal da Região Metropolitana de Goiânia
Palavras-chave:	Restos a Pagar; Endividamento de Curto Prazo; Lei de Responsabilidade Fiscal
Título em outra língua:	Study of short-term debt and the balance of unpaid municipal administration in the Region I-tropolitana of Goiânia
Palavras-chave em outra língua:	Debris Payable; Short Term Debt; Fiscal Responsibility Law
Data defesa: (19/02/2013)	
Graduação/Curso Especialização:	Ciências Contábeis
Orientador (a):	Professor Msc. Johnny Jorge de Oliveira

DECLARAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO NÃO-EXCLUSIVA

O referido autor:

- a) Declara que o documento em questão é seu trabalho original, e que detém prerrogativa de conceder os direitos contidos nesta licença. Declara também que a entrega do documento não infringe, tanto quanto lhe é possível saber, os direitos de qualquer outra pessoa ou entidade.
- b) Se o documento em questão contém material do qual não detém os direitos de autor, declara que obteve autorização do detentor dos direitos de autor para conceder à Universidade Federal de Goiás os direitos requeridos por esta licença, e que esse material cujos direitos são de terceiros está claramente identificado e reconhecido no texto ou conteúdo do documento em questão.

TERMO DE AUTORIZAÇÃO

Na qualidade de titular dos direitos do autor do conteúdo supracitado, autorizo a Biblioteca Central da Universidade Federal de Goiás a disponibilizar a obra, gratuitamente, por meio do Repositório Institucional de Monografias da UFG (RIUFG), sem ressarcimento dos direitos autorais, de acordo com a Lei nº 9610/98, o documento conforme permissões assinaladas abaixo, para fins de leitura, impressão e/ou download, a título de divulgação da produção científica brasileira, a partir desta data, sob as seguintes condições:

Permitir uso comercial de sua obra? () Sim (X) Não

Permitir modificações em sua obra?

() Sim

() Sim, contando que outros compartilhem pela mesma licença .

(X) Não

A obra continua protegida por Direito Autoral e/ou por outras leis aplicáveis. Qualquer uso da obra que não o autorizado sob esta licença ou pela legislação autoral é proibido.

Goiânia, 19 de fevereiro de 2013.

Cleber Roberto de Sena Veloso
 Assinatura do Autor e/ou Detentor dos Direitos Autorais

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS - UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS E CIÊNCIAS
ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTUDO DO ENDIVIDAMENTO DE CURTO PRAZO E DOS RESTOS A PAGAR NA
ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL DA REGIÃO METROPOLITANA DE GOIÂNIA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis pela Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE da Universidade Federal de Goiás – UFG, sob orientação do Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira

Goiânia, fevereiro de 2013

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
GP/BC/UEG

V443e Veloso, Cleber Roberto de Sera.
Estudo do endividamento de curto prazo e dos restos a pagar na administração municipal da Região Metropolitana de Goiânia [manuscrito] / Cleber Roberto de Sera Veloso. - 2013.
47 f. : tabs.

Orientador: Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira.
Monografia (Graduação) – Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas, 2013.
Bibliografia.
Inclui lista de abreviaturas, siglas e tabelas.

1 Despesa pública - Endividamento de curto prazo. 2 Responsabilidade Fiscal – Legislação. I. Título.

CDU: 657.336.5

UNIVERSIDADE FEDERAL DE GOIÁS – UFG
FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO, CIÊNCIAS CONTÁBEIS
E CIÊNCIAS ECONÔMICAS – FACE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ESTUDO DO ENDIVIDAMENTO DE CURTO PRAZO E DOS RESTOS A PAGAR
NA ADMINISTRAÇÃO MUNICIPAL DA REGIÃO METROPOLITANA DE
GOIÂNIA

CLEBER ROBERTO DE SENA VELOSO

Monografia de Trabalho de Conclusão de Curso submetida à banca examinadora designada como parte dos requisitos necessários à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Banca Examinadora:



Prof. Ms. Johnny Jorge de Oliveira
(Orientador)



Prof. Ms. Eduardo José dos Santos



Prof. Ms. Luiz Carlos da Silva Oliveira

Julgada em: Goiânia, 19 de fevereiro de 2013.

DEDICATÓRIA

À minha amada mãe, pelo amor pleno, pela sabedoria, pela dedicação, por viabilizar a minha formação, por cumprir tão bem – não apenas seu papel de mãe, mas também, de pai – quando este optou por se ausentar das nossas vidas.

Ao meu querido avô (*in memoriam*), por me ensinar o valor do amor à família, do respeito ao próximo, da honestidade, da humildade e, sobretudo, por me encorajar a encarar os desafios da vida com desenvoltura.

AGRADECIMENTOS

A Deus pela dádiva de viver e pela capacidade de aprender.

Ao meu amigo Guilherme Caetano pela benevolência, pelo incentivo a destrinchar melhor as lacunas dos estudos e por me ensinar a ver o mundo por um prisma ainda mais otimista.

Ao meu orientador, Prof. Msc. Johnny Jorge de Oliveira, pelo profissionalismo, pela paciência, pela complacência e pela dedicação em me guiar na realização deste trabalho.

RESUMO

A contabilidade pública presta-se ao estudo, registro e controle dos atos e fatos da Administração Pública, sujeitando-se às disposições legais acerca do orçamento público. A Lei Complementar Nº 101/2000, traz diretrizes para assegurar a boa gestão dos recursos públicos. Entre elas, está o artigo 42, que limita o endividamento sem lastro financeiro para liquidação das obrigações contraídas no último ano de mandato dos gestores públicos. Avalia-se neste estudo, a partir de dados contábeis extraídos do site da Secretaria do Tesouro Nacional, através de um indicador de endividamento de curto prazo, se as inscrições em restos a pagar provocaram desequilíbrios nas finanças públicas dos municípios da Região Metropolitana de Goiânia, no período de 2000 a 2008. Adicionalmente, busca-se descobrir se os gestores de tais municípios cumpriram as disposições do artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. A análise aponta que o endividamento de curto prazo destes municípios, não provocaram desequilíbrios nas finanças municipais. Por outro lado, o endividamento no último ano de mandato dos gestores, sem caixa suficiente para liquidar as obrigações contraídas, segue caindo paulatinamente, no entanto, esta redução não acontece da mesma maneira em todos os municípios, visto que pelo menos 25% da amostra descumpriam a legislação, mesmo oito anos após a publicação da Lei Complementar nº 101/2000. Observa-se também, que a referida lei exerce influência sobre o endividamento de curto prazo, pois o indicador apresenta tendência de queda ao longo do período.

Palavras Chave: Restos a Pagar; Endividamento de Curto Prazo; Lei de Responsabilidade Fiscal

ABSTRACT

The public accounting lends itself to study, record and control the acts and facts of Public Administration, subject to the legal provisions regarding the public budget. The Complementary Law N° 101/2000, also called the Fiscal Responsibility Law, provides guidelines to ensure sound management of public resources. Among them is Article 42, which limits the debt without financial backing for liquidation of obligations incurred in the last year to warrant public managers. It is estimated in this study, based on data extracted from the financial website of the National Treasury, through an indicator of short-term debt, if the subscriptions payable in debris caused imbalances in the public finances of the municipalities of the Metropolitan Region of Goiânia, from 2000 to 2008. Additionally, it seeks to discover whether such managers municipalities complied with the provisions of Article 42 of the Fiscal Responsibility Law. The analysis indicates that the short-term debt of these cities, with few exceptions, did not cause imbalances in municipal finance. Moreover, the debt in the last year of office managers without sufficient cash to settle obligations, following dropping every election year, however at least 25% of the sample municipalities not comply with the law, even eight years after publication Complementary Law No. 101/2000. It is also observed that this law exerts influence over short-term debt because the indicator shows a declining trend over the period.

Key-wards: Debris Payable; Short Team Debt; Fiscal Responsibility Law

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	7
LISTA DE TABELAS	8
INTRODUÇÃO	9
1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA	11
1.1 OBJETIVOS	13
1.2 JUSTIFICATIVA	13
1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO	17
2.1 DÍVIDA PÚBLICA.....	17
2.2 ASPECTOS LEGAIS DOS RESTOS A PAGAR	19
2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DOS RESTOS A PAGAR	22
2.4 INDICADORES DE ENDIVIDAMENTO.....	26
3 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	30
3.1 COLETA DE DADOS	33
4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS.....	34
4.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ENDIVIDAMENTO DE CURTO PRAZO.....	34
4.2 ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DO ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	38
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	41
6 REFERÊNCIAS	43

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

LRF: Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP: Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público

PAC: Programa de Aceleração do Crescimento

SIAFEM: Sistema de Administração Financeira dos Municípios

SIAFI: Sistema de Administração Financeira do Governo Federal

SOF: Sistema Orçamentário Financeiro

STN: Secretaria do Tesouro Nacional

IBGE: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ECP: Endividamento de Curto Prazo

LISTA DE TABELAS

Tabela I - Índice de Endividamento de Curto Prazo da Grande Goiânia	35
Tabela II - Estatística Descritiva Individualizada do Endividamento de Curto Prazo da Grande Goiânia	36
Tabela III – Escore Padronizado e Identificação de Outliers	37
Tabela IV – Estatística Descritiva Após Aplicação do Escore Padronizado e Eliminação de Outliers	38
Tabela V - Análise de Cumprimento do Artigo 42 da LRF	39

INTRODUÇÃO

O orçamento público, em todas as esferas de governo (federal, estadual, distrital e municipal) é regulamentado pela Lei Complementar 4.320/64, subsidiada pela Lei Orçamentária Anual, Lei de Diretrizes Orçamentárias (ambas elaboradas anualmente) e pela Lei Complementar 101/2000. Após aprovação do orçamento, a despesa pública inicia-se pela execução deste. Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP - (Parte I, p. 95), a despesa orçamentária passa por duas etapas: planejamento e execução. O primeiro, em linhas gerais abrange a análise necessária à formulação do plano de ações de governo que servem de base para fixação da despesa orçamentária, descentralização/movimentação de créditos, programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação¹. A segunda etapa corresponde à execução, dividida em três estágios: empenho, liquidação e pagamento, conforme previsto na Lei 4.320/1964.

O art. 58 da Lei 4.320/1964, estabelece o empenho de despesa como o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Ou seja, o empenho é a reserva da dotação orçamentária para custear uma despesa pública. A liquidação da despesa, por sua vez, possui base legal no art. 63 da Lei 4.320/1964, e consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, com objetivo de apurar a origem e o objeto a ser pago, a importância exata a pagar e a quem deve ser efetuado o pagamento, para extinção da obrigação. Por fim, o estágio do pagamento, refere-se a entrega de numerário ao credor.

As despesas públicas que passam de um exercício para outro não dependem de autorização para pagamento, pois a dotação orçamentária foi destinada ao credor no ato da emissão da nota de empenho, restando apenas a prestação do serviço ou entrega do material para garantir o direito de recebimento. Ocorre que, em muitos casos, o interstício entre o empenho e o pagamento do fornecedor não coincide com o tempo demandado para cumprimento das obrigações pelo credor, daí a necessidade de inscrição em restos a pagar.

¹ O processo de licitação compreende um conjunto de procedimentos administrativos que objetivam adquirir materiais, contratar obras e serviços, alienar ou ceder bens a terceiros, bem como fazer concessões de serviços públicos com as melhores condições para o Estado, observando os princípios da legalidade, da impessoalidade, da moralidade, da igualdade, da publicidade, da probidade administrativa, da vinculação ao instrumento convocatório, do julgamento objetivo e de outros que lhe são correlatos (MCASP, Parte I, 2012, p. 97).

No entanto, as inscrições de despesas em restos a pagar podem comprometer receitas correntes do exercício financeiro a ponto de provocar eventuais desequilíbrios nas finanças públicas municipais.

1 CARACTERIZAÇÃO DO PROBLEMA

Restos a pagar, conforme definição do art. 36 da Lei 4.320/64 corresponde às despesas empenhadas e não pagas até o dia 31 de dezembro de cada ano, distinguindo-se as processadas das não processadas. A classificação destas despesas estende-se à classificação dos restos a pagar. Pelo MCASP (Parte I p. 112) restos a pagar processados dizem respeito àquelas despesas que já passaram pelos estágios do empenho e liquidação, faltando apenas o pagamento. Não podem ser cancelados, pois o fornecedor já cumpriu com sua obrigação de entregar o bem, ou prestar os serviços e o poder público não pode deixar de cumprir com sua parte, o pagamento. São inscritas também as despesas que foram apenas empenhadas, mas não passaram ainda pelo estágio da liquidação, em função do prazo de entrega do material ou prestação dos serviços pelo credor ainda estar vigente, estes são os denominados restos a pagar não processados.

Mota (2009, p. 256), corrobora, ao afirmar que restos a pagar representar os valores pendentes de pagamento oriundos da emissão de nota de empenho, explica ainda que os restos a pagar originam-se do orçamento da despesa, devendo esse termo ser utilizado somente para representar os valores das despesas empenhadas e não pagas até o encerramento do exercício financeiro de emissão do empenho.

Restos a Pagar também são tratados na Lei Complementar 101/2000, em seu artigo 42, expressa uma das suas mais importantes restrições:

Art. 42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este efeito. Parágrafo único. Na determinação da disponibilidade de caixa serão considerados os encargos e despesas compromissadas a pagar até o final do exercício.

Vedar contração de obrigações nos últimos oito meses de mandato do gestor público corresponde a limitar empenho, condicionando a emissão deste à disponibilidade financeira suficiente para cumprir integralmente as despesas contraídas, ou se assim procederem, havendo transferência de parcelas a serem pagas para o exercício seguinte, deve-se transferir também, disponibilidade de caixa suficiente para quitar tais obrigações.

Pesquisas recentes têm detectado constante evolução da inscrição em restos a pagar nas esferas federal e estadual ao longo dos anos (FERNANDES, 2004; FREIRE e FREIRE FILHO, 2006; SILVA, 2007), evidenciando que o tema merece atenção por parte dos gestores, pois o crescimento descontrolado pode ocasionar desequilíbrios de caixa do ente público, visto que o pagamento desta despesa, já autorizada em exercícios anteriores, pode coincidir com pagamento de despesas do exercício corrente (SILVA, 2007).

Na esfera municipal, não foi encontrada nenhuma pesquisa que trate do assunto, assim, investigações neste sentido, podem contribuir para o entendimento da dinâmica orçamentária e financeira dos municípios, assim como avaliar se o disposto no artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 está sendo cumprido. Neste sentido o presente estudo deu início ao processo de pesquisa quantitativa, a fim de obter subsídios para avaliar os restos a pagar na esfera municipal. Foram avaliados os municípios que integram a Região Metropolitana de Goiânia, segundo a Lei Complementar Nº 27, de 30 de Dezembro de 1999.

A partir de então, levanta-se o seguinte problema de pesquisa: **As inscrições em restos a pagar dos municípios da Região Metropolitana de Goiânia, apresentam potenciais comprometimentos das receitas correntes a ponto de gerar desequilíbrios nas finanças públicas municipais?**

Com a pretensão de responder a essas questões, este estudo lança mão dos dados obtidos através do site do Tesouro Nacional e analisa numa perspectiva quantitativa, utilizando ferramentas estatístico descritiva.

1.1 OBJETIVOS

1.1.1 OBJETIVOS GERAIS

Este estudo tem como objetivo geral evidenciar o comportamento dos restos a pagar na administração municipal as prefeituras que compõe a Região Metropolitana de Goiânia.

1.1.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Aponta-se como objetivos específicos: avaliar o impacto provocado pelos restos a pagar nas receitas correntes dos exercícios financeiros seguintes, das prefeituras das cidades que integram a Região Metropolitana de Goiânia; analisar se tais municípios cumpriram a limitação imposta pelo artigo 42 da Lei Complementar 101/2000.

Com a finalidade de alcançar tais objetivos, foram avaliadas as inscrições em restos a pagar destas prefeituras, confrontando-as com as receitas correntes de cada exercício. Foram observados os valores inscritos em restos a pagar no último ano de mandato dos governantes destas cidades e as disponibilidades de caixa.

1.2 JUSTIFICATIVA

Criada pela Lei Complementar Nº 27, de 30 de Dezembro de 1999, a Região Metropolitana de Goiânia, também designada Grande Goiânia é composta atualmente por 20 (vinte) municípios: Goiânia, Abadia de Goiás, Aparecida de Goiânia, Aragoiânia, Bela Vista de Goiás, Bonfinópolis, Brazabrantes, Caldazinha, Caturaí, Goianópolis, Goianira, Guapó, Hidrolândia, Inhumas, Nerópolis, Nova Veneza, Santo Antônio de Goiás, Senador Canedo, Terezópolis de Goiás e Trindade.

Segundo o IBGE (2010), em todo o Estado de Goiás, esta é a região de maior crescimento populacional e econômico, além da Capital as cidades de Trindade e Aparecida

de Goiânia foram as que registraram maior crescimento populacional no Estado. Dados do Censo 2010 apontam contingente populacional de 2.173.141 (dois milhões, cento e setenta e três mil, cento e quarenta e um) habitantes na Região. Isso corresponde a 36% (trinta e seis por cento) da população estadual naquele ano.

O contingente populacional está diretamente relacionado ao desenvolvimento econômico e movimentação de recursos, inclusive públicos, demandando ações conjuntas e planejadas dos entes políticos para dar manutenção ao desenvolvimento da Região.

A Lei Complementar Nº 27/99, em seus artigos 2ª e 5ª, afirma que a criação da Grande Goiânia tem por finalidade contribuir com o desenvolvimento integrado destas cidades, iniciando-se pela discussão conjunta, no Conselho de Desenvolvimento da Região Metropolitana de Goiânia, sobre planejamento, política de habitação e meio-ambiente, desenvolvimento econômico, promoção social, modernização institucional, além de outras funções públicas definidas pelo Conselho como funções de interesse comum.

O artigo 1º, a Lei Complementar 101/2000, diz que a função da Lei é estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal.

Furtado (2009, p. 283) comenta que a Lei de Responsabilidade Fiscal implantou no Brasil um novo regime de administração pública, denominado de Gestão Fiscal Responsável, sustentado em três pilares: planejamento, transparência e controle das contas públicas.

É surpreendente que no Brasil seja necessária a imposição legal do planejamento das ações do administrador público, visto que o planejamento é considerado premissa à boa gestão desde o século XIX pelos idealizadores da Escola Científica de Administração, Taylor e Fayol. Da mesma forma, o ato de prestar contas e dar transparência nas contas é da natureza do ato de administrar recursos alheios (FURTADO, 2009, p. 283).

O autor supracitado, aponta ainda que o controle das contas públicas, deve ser efetuado de forma contínua em diversas instâncias: pelo Tribunal de Contas, Ministério Público, Poder Legislativo, Controle Interno e pela sociedade.

A Lei de Responsabilidade Fiscal como instrumento de controle e regulação é um marco na administração pública, que se observada, contribui muito na promoção da boa qualidade dos gastos públicos.

Pelo exposto, esta pesquisa justifica-se na tentativa de promover análise da qualidade dos gastos públicos via estudo do endividamento de curto prazo e do cumprimento no disposto no artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 pelos municípios integrantes da Grande Goiânia no período de 2000 a 2008.

A escolha do período é justificada pelo balizamento da data de criação da Grande Goiânia com o início de vigência da Lei de Responsabilidade Fiscal. O ano de 2008 foi definido como ano limite para análise, por ser o último ano eleitoral municipal com dados contábeis disponíveis no site da STN – Secretaria do Tesouro Nacional.

1.3 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este Estudo é composto por cinco partes: Introdução, Referencial Teórico, Metodologia, Análise de Resultados e Considerações Finais.

Na primeira parte estão: caracterização do problema, com a conceituação dos restos a pagar e exposição das disposições Legais, delineando o tema até chegar ao problema de pesquisa; objetivos, onde aponta-se as pretensões com a realização do estudo; justificativa, apresenta a importância do trabalho; estrutura da pesquisa.

A segunda parte, faz levantamento das principais literaturas e legislação aplicada ao tema, subdividindo-se em quatro partes: dívida pública, onde é conceituada e são discutidas as modalidades de dívida do setor público; aspectos legais, consolida base legal sobre respeito do assunto; aspectos contábeis, demonstrando o tratamento contábil dado pela contabilidade pública aos restos a pagar; indicadores de endividamento, com apresentação dos indicadores de endividamento aplicado ao setor público, enfatizando o de curto prazo.

A terceira parte traz os aspectos metodológicos, por meio dos quais são efetuados o tratamento e a análise dos dados, dividido em: coleta de dados, indicação da fonte; apresentação e análise de resultados, exposição e comentários sobre os resultados do tratamento estatístico e do cumprimento da lei de responsabilidade fiscal.

Por fim, este estudo apresenta as principais considerações, análise de resultados sobre a pesquisa e o os resultados alcançados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são evidenciados os aspectos teóricos que fundamentam a pesquisa. É realizada a revisão da literatura sobre a dívida pública, considerando como principal indicador o endividamento de curto prazo; São tratadas as inscrições em restos a pagar confrontadas com as receitas correntes; posteriormente, são apresentados os aspectos legais e contábeis a respeito dos restos a pagar.

2.1 DÍVIDA PÚBLICA

Na Contabilidade Pública, a dívida pública pode ser classificada como Dívida Ativa e Dívida Passiva. A Dívida Ativa, segundo o MCASP (Parte I, p. 25) corresponde a créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária exigíveis em função do transcurso do prazo para pagamento.

Kohama (2010, p.146) define como Dívida Pública, apenas a Dívida Passiva, descrevendo-a como a soma de todos os compromissos assumidos pelo governo, bem como os respectivos serviços da dívida (juros e encargos assumidos para amortização da obrigação contraída). É importante destacar que a Dívida Pública não decorre apenas de operações de crédito, mas também obrigações de outras fontes, tais como depósitos (fianças, cauções, consignações, etc.), resíduos passivos (restos a pagar) e outros de natureza semelhante.

Em se tratando de Dívida Passiva, esta subdivide-se em Dívida Fundada e Dívida Flutuante. A Lei 4.320/64, no art.98, define dívida fundada ou consolidada pelo critério de tempo de amortização, enquadrando-as, assim, as dívidas com exigibilidade superior a 12 (doze) meses, contraídas para atender desequilíbrios orçamentários ou para financiar obras e serviços públicos.

Pela definição de Reis (2003), dívida fundada é constituída de obrigações de longo prazo, de natureza orçamentária, resultantes de contratos de empréstimos ou de financiamentos, ou ainda de negociações ligadas a obras ou serviços públicos, cujas amortizações e juros serão pagos no decorrer de diversos períodos.

A dívida fluvente compreende, segundo a lei 4.320/64, artigo 92, os restos a pagar, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e débitos em tesouraria.

Serviços da Dívida, são representados pelas parcelas de amortização do principal, da correção monetária, juros e outros encargos incidentes sobre a dívida fundada ou consolidada a ser paga no exercício financeiro posterior ao da emissão da nota de empenho, caracterizando uma transferência de parte dos valores da dívida consolidada, pronta para pagamento, para a dívida fluvente (MOTA, 2009, p. 150).

Observa-se que os serviços da dívida também são considerados restos a pagar, pois apesar da transferência de longo para curto prazo, ainda são empenhos liquidados no ano de emissão e ainda não pagos.

Por fim, os Depósitos, segundo o artigo 3º da lei 4.320/64, correspondem a entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. São representados por cauções em dinheiro dadas em garantia em contratos (prestação de serviços, por exemplo), consignações a pagar, retenção de obrigações a recolher, entre outros.

2.2 ASPECTOS LEGAIS DOS RESTOS A PAGAR

Segundo Silva (2008), a denominação da expressão “Restos a Pagar” data-se de 10 de novembro de 1922, introduzida pelo Decreto nº 15.783, de 08 de novembro daquele mesmo ano, que aprovou o regulamento para a execução do Código de Contabilidade Pública.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 165, parágrafo 9º (BRASIL, 1988) estabelece a edição de uma lei complementar que disponha sobre o exercício financeiro, vigência, prazos, elaboração e organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e também da lei orçamentária anual. A referida lei deve criar também, normas para gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, assim como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Enquanto a lei complementar, citada no artigo 165 da Constituição, não são editados os pontos supramencionados regidos pela lei 4.320/64 cuja função é estabelecer normas gerais de Direito Financeiro para elaboração dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esta lei foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, sendo a primeira norma a abordar os restos a pagar com detalhes. Em seu artigo 22, ao tratar da composição da proposta orçamentária que o Poder Executivo deve encaminhar ao Legislativo nos prazos legais, faz a primeira menção aos restos a pagar, da seguinte forma:

Mensagem, que conterá: exposição circunstanciada da situação econômico-financeira, documentada com demonstração da dívida fundada e fluente, saldos de créditos especiais, restos a pagar e outros compromissos financeiros exigíveis; exposição e justificação da política econômico-financeira do Governo; justificação da receita e despesa, particularmente no tocante ao orçamento de capital.

O Decreto Lei nº 200/67, no artigo 76 atribuía competência legal ao Inspetor Geral de Finanças para inscrição dos restos a pagar, obedecendo a normas fixadas para execução da administração do crédito orçamentário, condicionando a liquidação ao recebimento do material, ou prestação dos serviços ainda que o exercício financeiro tenha sido encerrado.

Com a edição do Decreto nº 93.872/86 a inscrição em restos a pagar deixou de ser vinculada a pessoa legalmente responsável e ficou automática ao final de cada exercício financeiro, desde que atenda às disposições nele estabelecidas para empenho e liquidação das

despesas. O prazo de validade é até 30 de junho do segundo ano subsequente ao da inscrição, ressalvados os seguintes casos:

- a) Despesas executadas por órgãos e entidades da União, ou mediante transferência ou descentralização aos Estados, Distrito Federal e Municípios com execução iniciada até a data mencionada acima.
- b) Despesas do PAC, Programa de Aceleração do Crescimento, do Ministério da Saúde, ou do Ministério da Educação financiadas com recursos da manutenção e Desenvolvimento do Ensino.

No âmbito federal, para fins de cumprimento destas determinações, a Secretaria do Tesouro Nacional faz o bloqueio dos restos a pagar não processados e não liquidados na data prevista, através do Sistema de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI. Para desbloqueio dos restos a pagar, cada unidade gestora deverá desbloquear os créditos que atendam aos requisitos supramencionados, para evitar o cancelamento.

O mesmo Decreto estabelece que o pagamento das despesas inscritas em restos a pagar pelo fato de integrarem a dívida ativa (excluídos os serviços da dívida) não depende de autorização orçamentária para pagamento. Nos casos de processamento após cancelamento e cujo direito de recebimento seja reclamado pelo credor, poderá ser feito à conta de empenho de despesas de exercícios anteriores. Não havendo reclamação, o direito prescreve em cinco anos.

É importante destacar que pela omissão na definição de prazo para cancelamento dos restos a pagar, na lei 4.320/64, os prazos de cancelamento apontados neste trabalho podem ser modificados com facilidade pelo governo com edição de decreto, como exemplo tem-se a alteração do Decreto nº 93.872/86, pelo Decreto nº 7.654, de 2011, onde o prazo de cancelamento dos restos a pagar não processados foi estendido em um ano, para 30 de junho do segundo ano subsequente ao da sua inscrição.

Os restos a pagar são de grande significância para a gestão pública merecidamente, não passaram despercebidas aos olhos da Lei Complementar 101/00, aparecendo logo no parágrafo primeiro do artigo primeiro, nos seguintes termos:

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 despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Observa-se que restos a pagar são considerados como pressuposto de responsabilidade fiscal. A comprovação de atendimento a limites estabelecidos nesta norma, entre outros fatores, é condicionada às transferências voluntárias, que é a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente federado a título de cooperação.

Os limites de que trata esta lei, são apresentados em seu artigo 42, vedando aos titulares de Poder ou órgãos, nos últimos quadrimestres de mandato, contrair dívidas não quitáveis integralmente dentro dele ou que possa transferir parcelas ao exercício seguinte sem disponibilidade de caixa suficiente para pagamento, sob pena de reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos, conforme Decreto-Lei Nº 2.848/40, artigo 359-C.

A certificação do cumprimento destes limites pode ser checada através do Relatório Resumido da Execução Orçamentária e do Relatório de Gestão Fiscal. No primeiro os restos a pagar deverão aparecer detalhados por poder e órgão, os valores inscritos, pagamentos efetuados e montantes a pagar. Já o segundo, principalmente o emitido no último quadrimestre de cada ano, conterà o montante disponível em caixa e a inscrição dos restos a pagar das despesas.

No que tange a escrituração das contas públicas, a Lei de Responsabilidade Fiscal estabelece que os restos a pagar ou quaisquer outras formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escriturados de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, evidenciando a natureza e tipo de credor.

Na esfera federal, o processo de escrituração é feito através do SIAFI, Sistema de Administração Financeira do Governo Federal, e nos municípios pelo SIAFEM, Sistema de Administração Financeira dos Municípios, além de outros sistemas, como acontece com a Prefeitura de Goiânia, que utiliza o SOF, Sistema Orçamentário Financeiro.

O artigo 59 da lei 101/00 aponta que serão fiscalizadas as normas nela estabelecidas, diretamente pelo poder legislativo, com auxílio dos órgãos de controle, dentre outros pontos, com ênfase nos limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em restos a pagar.

É notória a preocupação do legislador, em coibir prática antiga dos governantes de efetuar aquisições ou contratar serviços no último ano de mandato acima da capacidade de pagamento do ente governado. Esta prática era empregada como método eleitoreiro ou como forma de prejudicar a gestão do governo sucessor.

Não cumprir os limites estabelecidos em lei e a inscrição de despesas não empenhadas, ou deixar de cancelar os valores que exceder estes limites, conforme artigos 359-B e 359-F do Decreto-Lei Nº 2.848/40 configura-se crime contra as finanças públicas, com pena de detenção de seis meses a dois anos.

2.3 ASPECTOS CONTÁBEIS DOS RESTOS A PAGAR

Antes de abordar as implicações contábeis dos restos a pagar é importante fazer algumas considerações a respeito da contabilidade pública, no que tange ao regime de contabilização. O MCASP, Parte I (2012, p.30), sustenta que a contabilidade pública mantém processo de registro adequado que atende disposições legais quanto ao regime de receita orçamentária, de modo a oferecer todas as informações pertinentes à execução orçamentária.

Grande parte da confusão quanto ao regime de contabilização está na interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, que atribui ao exercício financeiro as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Permitindo inferir que para as receitas aplicam o regime de caixa e para as despesas o regime de competência.

Entendimento semelhante é lecionado por Giacomoni (2009, p. 315), para o autor, “[...] diferentemente do que ocorre com a despesa, o regime contábil de receita orçamentária é caixa ou gestão, conforme a nomenclatura empregada no passado.”

Bezerra Filho (2008, p. 178) faz consideração importante ao tratar do regime orçamentário, salientando o caráter extracontábil deste sistema cuja principal função é permitir comparar o planejamento e a execução anual do orçamento.

O MCASP, Parte I (2012, p. 88), dá sustentação a este entendimento ao ponderar que o artigo 35 supramencionado diz respeito ao regime orçamentário, uma vez que o regime contábil é tratado em título próprio na mencionada Lei. E para deixar bem claro o referido manual faz questão de enfatizar que a contabilidade aplicada ao setor público, como qualquer ramo da ciência contábil, atende aos princípios de contabilidade, portanto, aplica-se o princípio da competência, reconhecendo os efeitos das transações no ato da sua ocorrência independente do momento que os recursos financeiros são recebidos ou pagos.

Em atendimento ao parágrafo 3º do artigo 105 da lei 4.320/1964, a baixa da disponibilidade por destinação de recursos acontece no momento do empenho, e conseqüentemente geração do passivo financeiro. Acontece que no mesmo artigo, parágrafo primeiro, o passivo financeiro é conceituado sob prisma orçamentário, considerando-o como ativo independente da execução orçamentária.

Os artigos 85, 89, 100 e 104 do mesmo marco legal, determinam que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

É importante observar que não só os registros oriundos da execução orçamentária devem ser evidenciados, mas também fatos ligados à execução financeira e patrimonial, requerendo que fatos modificativos sejam levados à conta de resultados e que as informações contábeis proporcione conhecimento da composição do patrimônio e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

O MCASP, Parte I (2012, p. 89), traz três tipos de relacionamento entre o segundo estágio da execução da despesa orçamentária (liquidação) e o reconhecimento da variação patrimonial diminutiva, conforme apresentados a seguir:

a) Apropriação da variação patrimonial diminutiva antes da liquidação – por exemplo nas provisões para 13º salário onde as despesas são reconhecidas a cada mês e a liquidação e pagamento acontecem apenas ao final do ano; nos casos de recebimento

provisórios de máquinas e equipamentos onde serão avaliados por comissão formalmente designada e só após parecer desta, serão reconhecidas as despesas.

b) Apropriação da variação patrimonial diminutiva simultaneamente à liquidação – a exemplo de materiais de consumo imediato, onde no momento da liquidação da nota já é reconhecida a despesa.

c) Apropriação da variação patrimonial diminutiva após a liquidação – na compra de material de consumo que passará pelo almoxarifado para ser usado posteriormente, quando será reconhecida a despesa;

Das situações apresentadas, a primeira delas tem ligação direta com os restos a pagar, pois o recebimento provisório do bem, caso aconteça próximo ao encerramento do exercício, demanda uma lacuna temporal necessária à apuração do correto valor a reconhecer como passivo financeiro.

Caso a despesa já tenha sido reconhecida e conseqüentemente liquidada, temos os “restos a pagar processados”.

O MCASP Parte I (2012, p. 113) traz ainda, que o raciocínio implícito na lei, é que a receita orçamentária destinada ao pagamento de despesas empenhadas em um exercício, foi ou será arrecadada naquele ano e estará disponível no caixa até o final do exercício, de modo a atender ao princípio do equilíbrio, as despesas empenhadas com base nesse crédito orçamentário deverão integrar este exercício.

Neste sentido, exemplifica da seguinte maneira:

Supõe-se que determinada receita tenha sido arrecadada e permaneça no caixa, portanto, integrando o ativo financeiro do ente público no fim do exercício. Existindo, concomitantemente, uma despesa empenhada, deverá ser registrado também um passivo financeiro; caso contrário o ente público estará apresentando em seu balanço patrimonial, sob a ótica da Lei nº 4320/64, ao fim do exercício, um superávit financeiro (ativo financeiro – passivo financeiro) indevido, que poderia ser objeto de abertura de crédito adicional no ano seguinte na forma prevista na lei. Assim, a receita que permaneceu no caixa na abertura do exercício seguinte já está comprometida com o empenho que foi inscrito em restos a pagar e, portanto, não poderia ser utilizada para abertura de novo crédito.

Ainda pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I (2012, p. 113), o registro do passivo financeiro diante do exposto, torna-se inevitável, mesmo na falta do cumprimento do implemento de condição e tratando de obrigação futura, pois por força do

artigo 35 da Lei 4.320/1964 e da correta apuração do superávit financeiro, o registro deve ser efetuado.

As inscrições em restos a pagar, sejam elas processadas ou não, impactam nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, tanto que, adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos da execução dos restos a pagar, um relacionando os processados e outro os não processados, como o mesmo detalhamento das despesas orçamentárias apresentadas no balanço de modo a permitir comparação entre os dois.

No Balanço Patrimonial os restos a pagar, juntamente com os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos em tesouraria (operações de crédito por antecipação da receita) integram o passivo financeiro, cujos pagamentos não dependem de autorização orçamentária.

O fato de não depender de autorização orçamentária para pagamento, consiste em um potencial gerador de desequilíbrios de caixa no exercício em que o pagamento se concretizar, pois saldo em conta, nem sempre passa de um exercício financeiro para o outro na mesma proporção dos restos a pagar inscritos, conforme apresentado pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Tratado do reconhecimento da obrigação, da inscrição e do pagamento dos restos a pagar é importante passarmos aos reflexos provocados pelo cancelamento. Segundo Bezerra Filho (2004, p.120) os valores inscritos e não pagos deverão ser cancelados quando as obrigações do Estado perante o credor forem extintas pela prescrição do direito ou porque a fase da liquidação não foi cumprida. O autor destaca ainda que caso haja superávit financeiro é possível reverter o valor dos restos a pagar cancelados como Receita Orçamentária do exercício financeiro de cancelamento. Tal afirmação tem sede legal no artigo 38 da lei 4.320/1964, transcrito abaixo:

Art. 38 – Reverte à dotação a importância de despesa anulada no exercício; quando a anulação ocorrer após o encerramento deste, considerar-se-á receita do ano em que se efetivar.

Sobre o assunto, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, Parte I (2012, p. 30), entra em conflito com a norma, ao destacar que recursos financeiros oriundos do cancelamento de despesas inscritas em restos a pagar não devem ser considerados receita orçamentária, pois refere-se a

[...] baixa da obrigação constituída em exercícios anteriores, portanto, trata-se de restabelecimento de saldo de disponibilidade comprometida, originária de receitas arrecadadas em exercícios anteriores e não de uma nova receita a ser registrada. O cancelamento de Restos a Pagar não se confunde com o recebimento de recursos provenientes do ressarcimento ou da restituição de despesas pagas em exercícios anteriores que devem ser reconhecidos como receita orçamentária do exercício.

Giacomoni (2009, p. 239), corrobora com o entendimento, enfatizando que em face de inovações trazidas pela Constituição Federal de 1988, defasagens sofridas pela Lei 4.320/64 tem sido compensadas por outras normas, a exemplo da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Contudo, evidencia-se o quão complexa é a Contabilidade Pública brasileira, demandando para eficiente demonstração da situação patrimonial, interpretação em “retalhos” das normas, exigindo conhecimento avançado do contabilista para segregar o que deve ou não ser aplicado, para não incorrer em erros.

2.4 INDICADORES DE ENDIVIDAMENTO

Freire e Freire Filho (2006) utilizam dois indicadores na avaliação do endividamento público, um de curto prazo, o qual permite confrontar Restos a Pagar (processados e não processados) com receitas correntes. O outro indicador, de longo prazo, considera a dívida pública (passivo total menos passivo financeiro menos ativo disponível mais restos a pagar processado e não processado) confrontada com a receita corrente, que é originada da atividade tributária, cobrança de contribuições, exploração patrimonial, transferências de outros entes públicos.

O indicador de endividamento de curto prazo (ECP), ainda segundo Freire e Freire Filho (2006), permite verificar se a execução orçamentária está de acordo com o planejado, de modo a onerar o mínimo possível o exercício seguinte.

Os autores explicam que quanto maior o resultado, mais elevado é o grau de endividamento de curto prazo do Estado, isso quer dizer que está havendo maior comprometimento dos recursos do exercício seguinte. Por outro lado, quanto menor o índice, melhor estará sendo a gestão dos gastos públicos naquele exercício e conseqüentemente estará onerando menos o exercício seguinte.

A fórmula deste indicador é definida da seguinte maneira:

$$ECP = \frac{\text{Restos a Pagar}}{\text{Receita Corrente}}$$

Nesta fórmula, Freire e Freire Filho (2006), consideram tanto os restos a pagar processados, quanto os não processados. No entanto, existem controvérsias sobre o tema. Vasconcelos (2010, p. 10) identifica três correntes com posicionamentos distintos quanto ao momento que caracteriza a assunção da obrigação da despesa, sendo eles: “a liquidação, a contabilização da nota de empenho ou o empenho da despesa (formalização do contrato ou instrumento congênere).”

Os adeptos da primeira corrente - obrigação da despesa é igual à despesa liquidada - fundamentam suas opiniões nos artigos 62 e 63 da Lei nº 4.320/64, os quais vinculam a aquisição do direito de receber do credor ao cumprimento, das condições previstas no contrato (VASCONCELOS, 2010, p. 11).

Conforme esta linha de pesquisa, os restos a pagar não processados não constituem obrigações líquidas e certa aos entes públicos.

Reis (2010), afirma que os restos a pagar não processados são oriundos de interpretações equivocadas da Lei nº 4.320/62, sobretudo, dos artigos 36 (caput) e 92, parágrafo único; e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na visão de Reis (2010) os restos a pagar não processados figuram apenas como despesa orçamentária e não constitui uma obrigação patrimonial. O autor defende o princípio da competência financeira para as despesas realizadas, isso significa que o fato gerador

acontece no exercício em que o implemento de condição é cumprido, e não no exercício em que foi empenhado.

Por fim, o autor esclarece que só devem ser reconhecidas no exercício, como efetivo consumo de ativos, as despesas referente a execução plena de um convênio, contrato, ou de uma lei, cujo procedimento caracteriza a aplicação do regime de competência no seu reconhecimento pela contabilidade patrimonial.

A Segunda corrente – obrigação da despesa inicia-se com a emissão da nota de empenho – é defendida por Lino (2001, p. 148, apud Vasconcelos, 2010, p. 11), nos seguintes termos:

Pouco importa, na posição do legislador, que o procedimento da despesa já se tenha iniciado anteriormente, ou seja, não se toma em consideração a existência de crédito orçamentário, de licitação e até mesmo de contrato celebrado; o que não se poderá fazer, da data limite em diante, é praticar o ato de empenho - porquanto é este quem vai criar para o ente a obrigação de pagar - em duas situações: a) não possa ser cumprido, integralmente, no próprio exercício; b) em parcelas, a serem pagas no exercício seguinte, sem que o ente tenha - ou venha deixar - em caixa, recursos suficientes para seu total adimplemento.

Para esta corrente, a assunção da obrigação é caracterizada pela emissão da nota de empenho, independente da liquidação da despesa.

A terceira corrente – obrigação da despesa é igual despesa contratada ou empenho da despesa – baseia-se no artigo 58 da Lei 4.320/64, o qual define empenho da despesa como “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

A Lei 8.666/93, determina que o contrato administrativo é ato da autoridade competente que cria direitos, obrigações e responsabilidades das partes, gerando obrigação de pagamento.

Observa-se que esta corrente considera o empenho da despesa e o contrato administrativo como sinônimos. Se o ato que cria obrigação de pagamento pendente do adimplemento de condição é o empenho e o contrato administrativo ou instrumento congêneres

define os direitos, obrigações e responsabilidade das partes, não existe razão para fazer distinção entre empenho e contratação da despesa (VASCONCELOS, 2010, p. 13).

Ressalta-se que no processo de formalização do contrato, conforme artigo 55, inciso V, da Lei 8.666/94, é obrigatória a indicação do “crédito pelo qual correrá a despesa, com a indicação da classificação funcional programática e da categoria econômica”. Associando artigo à vedação de realização de despesa sem prévio empenho, disposta no artigo 60 da lei 4.320/64, infere-se que, na prática, é difícil firmar contrato sem empenhar despesa. Portanto, a terceira corrente está alinhada com a segunda.

Nota-se que, não existe conflito quanto ao reconhecimento dos restos a pagar processados como obrigação patrimonial, a divergências entre as correntes, estão apenas no reconhecimento dos restos a pagar não processados como obrigações.

Como não pretendemos esgotar as discussões sobre o tema, neste trabalho, assume-se a premissa de que os restos a pagar não processados constituem obrigação patrimonial ao Estado, desta forma no endividamento de curto prazo (restos a pagar divididos pelas receitas correntes) considera-se como restos a pagar, tanto os processados como os não processados.

Portanto, apesar do ponto de vista contrário ao recimentos dos restos a pagar não processados como potenciais consumidores de ativos, levamos em consideração no cálculo do indicador de endividamento de curto prazo, conforme proposto por Freire e Freire Filho (2006).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Adotou-se nesta pesquisa a o método dedutivo, o qual, para Martins e Theóphilo (2009, p.38), está ligado à ideia de desmembramento do todo em partes mais simples e cuja verdade é intuitivamente reconhecida a partir do uso da razão para obtenção do conhecimento. No que tange à estratégia de pesquisa, o estudo caracteriza-se como bibliográfica e documental.

Martins e Theóphilo (2009, p.54), apresenta a estratégia bibliográfica como “necessária para a condução de qualquer pesquisa científica”, visto que, busca explicar, analisar e conhecer determinado assunto, tema ou problema com base em referências publicadas. A pesquisa bibliográfica é importante no sentido de ajudar o pesquisador a tomar conhecimento da literatura disponível sobre determinado tema, avaliar se o problema levantado já foi estudado por outros pesquisadores ou até mesmo para dar norte aos trabalhos. Na estratégia documental, utiliza-se de documentos como fonte de dados e evidências, diferenciando-se da estratégia bibliográfica apenas pela utilização de fontes primárias, isto é, que ainda não receberam tratamento analítico ou que ainda não foram reelaborados de acordo com a finalidade da pesquisa.

Neste estudo, utilizou-se para tratamento de dados, estatística descritiva, com uso de medidas de dispersão, como técnica de avaliação quantitativa.

Silva (2012, p. 2) diz que estatística descritiva pode ser interpretada como um porção de medidas que abrangem a reunião, caracterização e a apresentação de um conjunto de dados em estudo. O autor aponta como principais estatísticas descritivas: média, mediana, moda, variância, desvio-padrão e o coeficiente de variação.

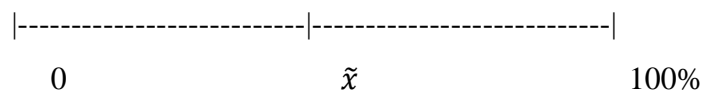
Para Martins e Theóphilo (2009, p. 108), a estatística descritiva possibilita organizar, sumarizar e descrever um conjunto de dados através da elaboração de gráficos, tabelas, e do cálculo de medidas a partir de conjunto de dados numéricos.

Medidas de dispersão servem para avaliar o grau de variabilidade dos valores em torno da média, ou seja, servem para aferir a representatividade da média (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 114).

Serão adotados, para tratamento dos dados: medidas de tendência central: media e mediana. E medidas de dispersão: amplitude, desvio padrão, coeficiente de variação, escore padronizado e detecção de outliers. A média aritmética possibilita calcular medias que ofereçam o posicionamento da distribuição dos valores de determinada variável. A média aritmética é representada pelo símbolo \bar{x} (lê-se x barra). O cálculo é efetuado pela aplicação da fórmula a seguir (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 112):

$$\bar{x} = \frac{\text{Soma dos valores de } x}{\text{número de observações}} = \frac{\sum x_i}{n}$$

A mediana (\tilde{x}) corresponde ao valor que divide a amostra em porção de duas partes iguais. Conforme observa-se abaixo (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 113):



A amplitude mostra a diferença entre o maior e o menor valor da amostra (MARTINS E THEÓPHILO 2009, p. 112).

$$R = X_{\text{máx}} - X_{\text{min}}$$

O desvio padrão (S) é calculado pela soma dos quadrados dos desvios em relação à média. Para entender o desvio padrão é indispensável passar pela Variância Amostral, que exige o cálculo do desvio de cada valor em relação à média, isto é: $d_i = x_i - \bar{x}$. Se o d_i foi

baixo, existe baixa dispersão e se for alto, a dispersão é elevada (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 114).

Para o cálculo da variância, segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 115), são considerados os quadrados dos desvios: d_i^2 . Somando os quadrados dos desvios: $\sum d_i^2$, e dividindo-os por $(n - 1)$, obtém-se a variância amostral, deste modo:

$$S^2 = \frac{1}{n - 1} \left[\sum x_i^2 - \frac{(\sum x)^2}{n} \right]$$

Interpreta-se que quanto maior o valor de S^2 , maior a dispersão dos dados amostrais.

Calculada a variância amostral, passar-se-á ao cálculo do desvio padrão amostral da seguinte maneira:

$$S = \sqrt{S^2}$$

Conforme Martins e Theóphilo (2009, p. 115), para cada distribuição amostral com média \bar{x} e desvio padrão S, tem-se:

O intervalo $\bar{x} \pm S$ contém entre 60% e 80% de todas as observações amostrais. A porcentagem se aproxima de 70% para distribuições aproximadamente simétricas, chegando a 90% para distribuições fortemente assimétricas.

O intervalo $\bar{x} \pm 2S$ contém aproximadamente 95% das observações amostrais para distribuições simétricas e aproximadamente 100% para distribuições com assimetria elevada.

O intervalo $\bar{x} \pm 3S$ contém aproximadamente 100% das observações amostrais.

Coefficiente de variação é uma medida relativa de dispersão, enquanto a amplitude total, desvio padrão medem a dispersão absoluta (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 112).

O coeficiente de variação, de acordo com Martins e Theóphilo (2009, p. 116) deve ser interpretado da seguinte maneira:

Se: $CV < 15\%$ tem-se baixa dispersão

Se: $15\% < CV < 30\%$ tem-se média dispersão

Se: $CV \geq 30\%$ tem-se elevada dispersão

O escore padronizado, também é uma medida de dispersão relativa, o qual, para uma medida x_i é dado por:

$$Z_i = \frac{x_i - \bar{x}}{S}$$

“Um escore z_i negativo indica que a observação x_i está à esquerda da média, enquanto um escore positivo indica que a observação está à direita da média.” (MARTINS E THEÓPHILO, 2009, p. 116).

Martins e Theóphilo (2009, p. 116) observam que em trabalhos de coletas dados, podem aparecer observações que escapam às dimensões esperadas, são os outliers. Para encontrá-los pode-se calcular o escore padronizado (z_i) e considerar outliers as observações de valor absoluto maior que 3.

3.1 COLETA DE DADOS

Os dados foram coletados a partir de informações financeiras disponíveis no site da STN (Secretaria do Tesouro Nacional) dos municípios de: Goiânia, Abadia de Goiás, Aparecida de Goiânia, Aragoiânia, Bela Vista de Goiás, Bonfinópolis, Brazabrantes, Caldazinha, Caturai, Goianópolis, Goianira, Guapó, Hidrolândia, Inhumas, Nerópolis, Nova Veneza, Santo Antônio de Goiás, Senador Canedo, Terezópolis de Goiás e Trindade. A escolha da fonte deu-se pela uniformidade dos dados, fato que elimina a necessidade de ajustes.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Para facilitar o entendimento, a apresentação e análise de dados dos municípios pesquisados foi subdividida em duas partes, na primeira procede-se à análise do endividamento de curto prazo, ao passo que, na segunda avalia-se o cumprimento do disposto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

4.1 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DO ENDIVIDAMENTO DE CURTO PRAZO

Inicialmente, é analisado na Tabela I o índice de endividamento de curto prazo da Região Metropolitana de Goiânia, o qual possui como variáveis os restos a pagar totais e receitas correntes totais. Para este indicador, quanto menor o resultado melhor, pois denota baixo comprometimento das receitas correntes do exercício seguinte.

Em seguida, na Tabela II, apresenta-se a estatística descritiva, histórica, do índice de endividamento de curto prazo, calculado na Tabela I, dos municípios da amostra, de forma individualizada, no período de 2000 a 2008. Ressalta-se que o período amostral não estendeu-se até o ano eleitoral de 2010 porque os dados deste ano ainda não haviam sido disponibilizados até a data da coleta.

Tabela I - Índice de Endividamento de Curto Prazo da Grande Goiânia

NOME MUNICIPIO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Abadia de Goiás	3,48	2,72	1,96	1,84	0	0,04	0,02	0,05	0,01
Aparecida de Goiânia	0,3	0,21	0,22	0,34	0,09	0,21	0,15	0,26	0,08
Aragoiânia	0,18	0,2	0,21	0,18	0,15	0,13	0,24	0,16	0,14
Bela Vista de Goiás	0,12	0,16	0,11	0,16	0,24	0,27	0,22	0,15	0,07
Bonfinópolis	0,15	0,24	0,09	0,07	0,03	0,03	0,03	0,04	0,04
Brazabrantes	0,08	0,08	0,06	0,07	0,05	0,1	0,05	0,07	0,01
Caldazinha	0,09	0,16	0,29	0,22	0,1	0,03	0,03	0,02	0,11
Caturai	0,22	0,17	0,18	0,11	0,08	0,07	0,1	0,04	0,05
Goianápolis	0,27	0,33	0,35	0,24	0,07	0,14	0,09	0,06	2,47
Goiânia	0,12	0,11	0,13	0,18	0,11	0,09	0,06	0,06	0
Goianira	0,03	0,03	0,08	0,2	0,11	0,05	0,04	0,04	0
Guapó	0	0,17	0,18	0,08	0,03	0,04	0,09	0	0
Hidrolândia	0,02	0,04	0,1	0,06	0,02	0,02	0,03	0,03	0,1
Inhumas	0,1	0,1	0,13	0,12	0,11	0,09	0,05	0,04	0,09
Nerópolis	0,13	0,06	0,06	0,01	0	0,01	0,01	0	0,05
Nova Veneza	0,2	0,23	0,19	0,23	0,19	0,09	0,12	0,1	0,08
Santo Antônio de Goiás	0,19	0,15	0,06	0,06	0,02	0,01	0,04	0,04	0,04
Senador Canedo	0,09	0,03	0,07	0,03	0,02	0,17	0,12	0	0,07
Terezópolis de Goiás	0,23	0,15	0,12	0,15	0,02	0,04	0,05	0,04	0,04
Trindade	0,36	0,54	0,19	S/D*	S/D*	0,05	0,03	,08	0,01

Fonte: Elaboração Própria (2013)

*S/D – Não existem dados contábeis do período disponíveis no site da STN

Conforme Tabela II a seguir, o município de Abadia de Goiás foi o que apresentou maior índice de ECP médio, em torno de 1,12 vezes. No início do período da amostra (ano de 2000), o indicador ficou em 3,48 vezes, ou seja, os restos a pagar daquele ano eram 3,48 vezes maiores que as receitas correntes. Nos anos seguintes, o indicador foi reduzido gradativamente até chegar a zero em 2004. A partir de 2005 o ECP passou a ser melhor gerenciado, ficando entre 0,01 e 0,05. É importante ressaltar que esta média não é representativa do conjunto de dados, visto que o desvio padrão é bem superior à média e o CV demonstra alta dispersão dos dados amostrais.

Em posição contrária, encontra-se o município de Nerópolis, com média de 0,04 vezes (4%) das receitas correntes comprometidas com restos a pagar. O comportamento histórico do indicador mostra variação de entre 0 (zero) e 0,13 vezes. Sendo o maior valor para o primeiro ano do período e o menor valor correspondente aos anos de 2004 e 2007.

A mediana demonstra distribuição assimétrica (media diferente da mediana) para 17 (dezessete) municípios, com exceção aos municípios de Aparecida de Goiânia, Aragoiânia e Senador Canedo.

O desvio padrão, está entre 0,03 e 1,39 (3% e 139%), no entanto, em 17 (dezessete) cidades este indicador ficou em até 0,09 (9%). As exceções são os municípios de Abadia de Goiás, Terezópolis de Goiás e Trindade, cujo desvio padrão foi de 1,39, 0,77 e 0,20 (139%, 77% e 20%) respectivamente.

Tabela II - Estatística Descritiva Individualizada do Endividamento de Curto Prazo da Grande Goiânia

NOME MUNICIPIO	Média	Mediana	DP	Mínimo	Máximo	Amplitude	CV
Abadia de Goiás	1,12	0,05	1,39	0,00	3,48	3,48	1,23
Aparecida de Goiânia	0,21	0,21	0,09	0,08	0,34	0,26	0,43
Aragoiânia	0,18	0,18	0,04	0,13	0,24	0,11	0,20
Bela Vista de Goiás	0,17	0,16	0,07	0,07	0,27	0,20	0,39
Bonfinópolis	0,08	0,04	0,07	0,03	0,24	0,21	0,90
Brazabrantes	0,06	0,07	0,03	0,01	0,10	0,09	0,40
Caldazinha	0,12	0,10	0,09	0,02	0,29	0,27	0,79
Caturai	0,11	0,10	0,06	0,04	0,22	0,18	0,55
Goianápolis	0,45	0,24	0,77	0,06	2,47	2,41	1,72
Goiânia	0,10	0,11	0,05	0,00	0,18	0,18	0,54
Goianira	0,06	0,04	0,06	0,00	0,20	0,20	0,93
Guapó	0,07	0,04	0,07	0,00	0,18	0,18	1,07
Hidrolândia	0,05	0,03	0,03	0,02	0,10	0,08	0,70
Inhumas	0,09	0,10	0,03	0,04	0,13	0,09	0,32
Nerópolis	0,04	0,01	0,04	0,00	0,13	0,13	1,17
Nova Veneza	0,16	0,19	0,06	0,08	0,23	0,15	0,38
Santo Antônio de Goiás	0,07	0,04	0,06	0,01	0,19	0,18	0,90
Senador Canedo	0,07	0,07	0,05	0,00	0,17	0,17	0,81
Terezópolis de Goiás	0,09	0,05	0,07	0,02	0,23	0,21	0,77
Trindade	0,18	0,08	0,20	0,01	0,54	0,53	1,11

Fonte: Elaboração Própria (2013)

A Tabela III, a seguir, traz a análise do escore padronizado, detectando-se os outliers da amostra, para posterior eliminação.

A análise do escore padronizado possibilitou a identificação de três municípios com outliers em pelo menos um ano da amostra, sendo eles: Abadia de Goiás, com outliers nos anos de 2000 a 2003; Aparecida de Goiânia, em 2007; e Goianápolis, em 2008.

Tabela III – Escore Padronizado e Identificação de Outliers

NOME MUNICÍPIO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Abadia de Goiás	4,22	4,16	4,17	4,04	-1,15	-0,63	-0,91	-0,22	-0,30
Aparecida de Goiânia	-0,02	-0,14	-0,05	0,28	0,21	1,80	1,11	3,11	-0,17
Aragoiânia	-0,18	-0,16	-0,07	-0,12	1,12	0,66	2,51	1,52	-0,06
Bela Vista de Goiás	-0,26	-0,23	-0,31	-0,17	2,48	2,66	2,20	1,36	-0,19
Bonfinópolis	-0,22	-0,09	-0,36	-0,40	-0,69	-0,77	-0,75	-0,38	-0,25
Brazabrantes	-0,32	-0,37	-0,43	-0,40	-0,39	0,23	-0,44	0,10	-0,30
Caldazinha	-0,30	-0,23	0,12	-0,02	0,37	-0,77	-0,75	-0,70	-0,12
Caturai	-0,13	-0,21	-0,14	-0,30	0,06	-0,20	0,33	-0,38	-0,23
Goianápolis	-0,06	0,06	0,27	0,03	-0,09	0,80	0,18	-0,06	4,24
Goiânia	-0,26	-0,32	-0,26	-0,12	0,52	0,09	-0,29	-0,06	-0,32
Goianira	-0,38	-0,45	-0,39	-0,07	0,52	-0,49	-0,60	-0,38	-0,32
Guapó	-0,42	-0,21	-0,14	-0,37	-0,69	-0,63	0,18	-1,01	-0,32
Hidrolândia	-0,40	-0,44	-0,34	-0,42	-0,84	-0,92	-0,75	-0,54	-0,13
Inhumas	-0,29	-0,33	-0,26	-0,27	0,52	0,09	-0,44	-0,38	-0,15
Nerópolis	-0,25	-0,40	-0,43	-0,55	-1,15	-1,06	-1,06	-1,01	-0,23
Nova Veneza	-0,16	-0,11	-0,12	0,00	1,73	0,09	0,65	0,57	-0,17
Santo Antônio de Goiás	-0,17	-0,25	-0,43	-0,42	-0,84	-1,06	-0,60	-0,38	-0,25
Senador Canedo	-0,30	-0,45	-0,41	-0,50	-0,84	1,23	0,65	-1,01	-0,19
Terezópolis de Goiás	-0,12	-0,25	-0,29	-0,20	-0,84	-0,63	-0,44	-0,38	-0,25
Trindade	0,06	0,42	-0,12	S/D	S/D	-0,49	-0,75	0,25	-0,30

Fonte: Elaboração Própria (2013)

Além dos municípios com outliers, foi eliminado da amostra o município de Trindade, por não disponibilizar informações contábeis nos anos de 2003 e 2004.

Observa-se na Tabela IV que o endividamento de curto prazo médio da Grande Goiânia ficou entre 5% e 13% (cinco e treze por cento). No início do período o endividamento apresentou-se maior com baixas posteriores.

A mediana, apesar de não coincidir com a média na maior parte dos anos estudados, está muito próxima desta, denotando baixa assimetria na distribuição dos dados amostrais. Complementarmente, o desvio padrão apresenta valor baixo, entre 5% e 7% (cinco e sete por cento). Pela interpretação indicada por Martins e Theóphilo (2009, p. 115), a média amostral mais o desvio padrão, em distribuições aproximadamente simétricas, concentram cerca de 70% das observações. A partir de então, é possível afirmar que o endividamento de curto prazo da amostra varia entre 10% e 20%.

Tabela IV – Estatística Descritiva Após Aplicação do Escore Padronizado e Eliminação de Outliers

NOME MUNICÍPIO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Aragoiânia	0,18	0,2	0,21	0,18	0,15	0,13	0,24	0,16	0,14
Bela Vista de Goiás	0,12	0,16	0,11	0,16	0,24	0,27	0,22	0,15	0,07
Bonfinópolis	0,15	0,24	0,09	0,07	0,03	0,03	0,03	0,04	0,04
Brazabrantes	0,08	0,08	0,06	0,07	0,05	0,1	0,05	0,07	0,01
Caldazinha	0,09	0,16	0,29	0,22	0,1	0,03	0,03	0,02	0,11
Caturai	0,22	0,17	0,18	0,11	0,08	0,07	0,1	0,04	0,05
Goiânia	0,12	0,11	0,13	0,18	0,11	0,09	0,06	0,06	0
Goianira	0,03	0,03	0,08	0,2	0,11	0,05	0,04	0,04	0
Guapó	0	0,17	0,18	0,08	0,03	0,04	0,09	0	0
Hidrolândia	0,02	0,04	0,1	0,06	0,02	0,02	0,03	0,03	0,1
Inhumas	0,1	0,1	0,13	0,12	0,11	0,09	0,05	0,04	0,09
Nerópolis	0,13	0,06	0,06	0,01	0	0,01	0,01	0	0,05
Nova Veneza	0,2	0,23	0,19	0,23	0,19	0,09	0,12	0,1	0,08
Santo Antônio de Goiás	0,19	0,15	0,06	0,06	0,02	0,01	0,04	0,04	0,04
Senador Canedo	0,09	0,03	0,07	0,03	0,02	0,17	0,12	0	0,07
Terezópolis de Goiás	0,23	0,15	0,12	0,15	0,02	0,04	0,05	0,04	0,04
Média	0,12	0,13	0,13	0,12	0,08	0,08	0,08	0,05	0,06
Mediana	0,12	0,15	0,12	0,12	0,07	0,06	0,05	0,04	0,05
Desvio Padrão	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,07	0,05	0,04
Mínimo	0,00	0,03	0,06	0,01	0,00	0,01	0,01	0,00	0,00
Máximo	0,23	0,24	0,29	0,23	0,24	0,27	0,24	0,16	0,14
Amplitude	0,23	0,21	0,23	0,22	0,24	0,26	0,23	0,16	0,14
Coefficiente de Variação	0,58	0,52	0,51	0,58	0,87	0,88	0,84	0,92	0,75

Fonte: Elaboração Própria (2013)

Complementarmente, observa-se que o coeficiente de variação fica acima de 30% (trinta por cento) em todo o período, demonstrando alta dispersão dos dados amostrais.

4.2 ANÁLISE DO CUMPRIMENTO DO ARTIGO 42 DA LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

Na Tabela V encontra-se a análise do cumprimento ao disposto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal. Na análise, foi atribuído valor 1 (um) aos municípios com restos a pagar superior à disponibilidade de caixa, e valor 0 (zero) aos municípios com disponibilidade de caixa superior aos restos a pagar.

Apesar de a análise ter sido feita no período de 2000 a 2008, os anos relevantes para esta pesquisa são apenas os eleitorais, ou seja, 2000, 2004 e 2008.

Tabela V - Análise de Cumprimento do Artigo 42 da LRF

NOME MUNICÍPIO	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
Abadia de Goiás	1	1	1	1	0	0	0	0	0
Aparecida de Goiânia	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Aragoiânia	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Bela Vista de Goiás	1	1	1	1	1	1	1	0	0
Bonfinópolis	1	1	1	0	0	0	0	1	0
Brazabrantes	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Caldazinha	1	1	1	1	1	0	0	1	1
Caturai	1	1	1	1	1	1	1	1	0
Goianópolis	1	1	1	1	1	1	1	1	1
Goiânia	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Goianira	1	0	1	1	1	0	0	0	0
Guapó	0	1	1	1	0	0	1	0	0
Hidrolândia	1	0	1	0	0	0	0	0	0
Inhumas	1	1	1	1	1	1	0	0	0
Nerópolis	1	1	1	0	0	0	0	0	0
Nova Veneza	1	1	1	1	1	1	1	1	0
Santo Antônio de Goiás	1	1	1	1	1	0	0	0	0
Senador Canedo	1	0	1	0	0	1	0	0	0
Terezópolis de Goiás	1	1	0	1	1	0	0	0	0
Trindade	1	1	1	0	0	0	0	0	0
1 = RAP > Disponível	95%	85%	95%	75%	65%	50%	40%	40%	25%
0 = RAP < Disponível	5%	15%	5%	25%	35%	50%	60%	60%	75%

Fonte: Elaboração Própria (2013)

Observa-se que quando da criação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), em 2000, apenas o município de Guapó (5% da amostra) atendia ao critério de manter disponibilidades de caixa suficientes para cumprir com as obrigações contraídas no último ano de mandato do governante

No ano eleitoral seguinte (2004) houve uma melhora de 30% da amostra, no cumprimento da limitação de empenho imposta pelo artigo 42 da LRF, passando de 5% em 2000 para 35% em 2004, ou seja, sete municípios respeitaram o artigo 42 da referida lei neste ano. Apesar da melhora, nota-se que a quantidade de municípios da Região Metropolitana de Goiânia que descumpriram a Lei 101/2000 é elevada, mesmo quatro anos depois da lei publicada.

Para o último ano eleitoral da amostra, com oito anos de vigência da LRF, 25% da amostra ainda contraia obrigações que não podiam ser cumpridas no último ano de mandato e não deixavam disponibilidade de caixa suficiente para liquidá-las. É importante destacar que tais municípios (Aparecida de Goiânia, Aragoiânia, Brazabrantes, Caldazinha e Goianápolis) não atenderam ao disposto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal em nenhum ano da amostra.

É importante observar, que nenhum dos municípios que respeitam as limitações legais, ainda que tardiamente, voltaram a descumprir a lei, demonstrando que existe preocupação da maioria dos gestores municipais da Grande Goiânia, em ajustar as finanças públicas dos entes políticos para cumprir a legislação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Conforme definido, restos a pagar são despesas empenhadas e não pagas até trina e um de dezembro de cada ano, subdividindo-se em restos a pagar processados e restos a pagar não processados. Observou-se que a partir dos objetivos de: evidenciar o comportamento dos restos a pagar na administração municipal as prefeituras que integram a Região Metropolitana de Goiânia; avaliando o impacto provocado por estes restos a pagar nas receitas correntes dos exercícios financeiros seguintes; e analisar se tais municípios cumpriram a limitação imposta pelo artigo 42 da Lei Complementar 101/2000. Apurou-se que embora alguns municípios tenham apresentado elevado endividamento de curto prazo no início do período avaliado e, por conseguinte grande comprometimento das receitas correntes com restos a pagar, a maioria dos municípios da Grande Goiânia mantiveram suas contas equilibradas no que tange ao indicador avaliado. Salvo Abadia de Goiás, Aparecida de Goiânia e Goianópolis, cujo endividamento de curto prazo médio foi de 112%, 21% e 45% (cento e doze, vinte e um e quarenta e cinco por cento), respectivamente. Todas as demais cidades apresentaram endividamento de curto prazo médio inferior a 20% (vinte por cento).

Ressalta-se que a média não demonstra a tendência de queda do ECP mesmo nos municípios que apresentaram alta média de comprometimento das receitas correntes com restos a pagar. No que tange ao disposto no artigo 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal, nota-se que a lei não surte efeito de imediato, visto que 95% (noventa e cinco por cento) dos municípios da amostra registraram restos a pagar superior às suas disponibilidades no primeiro ano eleitoral em que vigorou a lei. Entretanto, é importante ressaltar que o primeiro

ano eleitoral da amostra coincide com o ano da instituição da LRF. Este fato pode ter influenciado no resultado negativo observado.

Nos anos eleitorais seguintes, 2004 e 2008, há maior aderência ao cumprimento do artigo 42 da LRF, 35% (trinta e cinco por cento) no primeiro e 75% (setenta e cinco por cento) no segundo.

Nos quesitos de endividamento de curto prazo e respeito ao artigo 42 da LRF, o resultado da pesquisa mostra-se favorável às finanças públicas municipais, no entanto outras variáveis podem ser consideradas em estudos futuros, tais como os cancelamentos dos restos a pagar e o aumento das despesas de exercícios anteriores nos primeiros anos de mandato dos prefeitos, para avaliar se o resultado positivo não é fruto de gerenciamento de resultado.

Apesar da tendência de aumento no número de municípios que cumprem a Lei, chama atenção ao elevado percentual (25% - vinte e cinco por cento) de cidades, que mesmo decorridos oito anos de vigência da LRF, ainda a descumpriam.

A avaliação isolada do ECP evidencia tendência declinante do comprometimento das receitas correntes, de exercícios seguintes, com restos a pagar, denotando preocupação dos gestores da Região Metropolitana de Goiânia com o equilíbrio das finanças públicas municipais. Se associarmos o nível cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal, artigo 42, pode-se dizer que esta Lei tem contribuído com este comportamento, embora não se tenha realizado testes empíricos para avaliar esta correlação.

Portanto, o trabalho demonstra que as inscrições em restos a pagar dos municípios da Grande Goiânia não comprometem receitas correntes, a ponto de provocar desequilíbrios nas finanças municipais. Complementarmente, embora o índice de aderência tenha melhorado ao longo do período amostral, ainda existiam municípios que descumpria o artigo 42 da Lei Complementar 101/2000 em 2008.

6 REFERÊNCIAS

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade Pública: Teoria, Técnica de Elaboração de Balanços e 500 Questões**. 3º ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2008.

BRASIL. Decreto nº Decreto 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**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01/04/2012.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 2.848, de 07/12/1940. **Código Penal**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 29/05/2012.

BRASIL. Decreto-Lei Nº 200, de 25/02/1967. **Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 29/05/2012.

BRASIL. Lei Complementar Nº 101, de 04/05/2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 29/05/2012.

BRASIL. Lei Complementar Nº 8.666/1993. **Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências**. Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 23/01/2013.

BRASIL. Lei nº 4.320, de 19/03/1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.** Disponível em: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01/04/2012.

BRASIL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.** 4º Ed. Brasília, Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2011. Disponível em: <www.stn.gov.br>. Acesso em: 02/05/2012.

BRAZIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo 2010.** Disponível em: <www.ibge.gov.br>. Acesso em: 23/01/2013.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. **Restos a pagar.** Universidade de Brasília, Núcleo de Estudos e Pesquisas em Políticas Públicas, Governo e Gestão. Monografia de conclusão de curso de especialização, Brasília, 2004.

FREIRE, Fátima de Souza; FREIRE FILHO, Raimundo. **Análise do endividamento dos estados brasileiros período de 2000 a 2004.** XIII Congresso Brasileiro de Custos. Belo Horizonte, 2006. Disponível em: <www.abcustos.org.br>. Acesso em: 01/04/2012.

FURTADO, J. R. Carlos. **Elementos de Direito Financeiro: sistema orçamentário (PPA, LDO, LOA), despesa pública, responsabilidade fiscal, controle da execução orçamentária.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 14ª ed. Ampliada, Revisada e Atualizada. São Paulo: Atlas, 2009.

GOIÁS. Lei Complementar Nº 27, De 30 De Dezembro De 1999. **Cria a Região Metropolitana de Goiânia, autoriza o Poder Executivo a instituir o Conselho de Desenvolvimento da Região Metropolitana de Goiânia, a Secretaria Executiva e a constituir o Fundo de Desenvolvimento Metropolitano de Goiânia e dá outras providências correlatas.** Disponível em: <www.gabinetecivil.go.gov.br>. Acesso em: 05/12/2012.

KOHAMA, Helio. **Contabilidade Pública:** Teoria e Prática. 11ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas.** 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 1ª Ed. Brasília, 2009.

REIS, Heraldo Costa. **Cancelamento de Empenhos e Consolidação de Dívidas.** IBAM (Instituto Brasileiro de Administração Municipal), Estudos e Pesquisas. Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: <www.ibam.org.br>. Acesso em: 05/12/2012.

REIS, Heraldo Costa. **Restos a Pagar Não Processados:** gestão, contabilização e controle da despesa empenhada e dos restos a pagar governamentais. IBAM (Instituto Brasileiro de Administração Municipal), Estudos e Pesquisas. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <www.ibam.org.br>. Acesso em: 05/12/2012.

SILVA, Alexandre M. Agnelo da; PIRES, Manoel C. de Castro. **Restos a Pagar:** Implicações Sobre a Sustentabilidade Fiscal e a Qualidade dos Gastos Públicos. Prêmio SOF de MONOGRAFIAS, Brasília, 2007.

SILVA, Maurício Corrêa da. **Demonstrações Contábeis Públicas:** Indicadores de Desempenho e Análise. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Wilson Roberto da. **Aspectos Normativos, Contábeis e Orçamentários dos Restos a Pagar na Administração Pública Federal.** Instituto Serzedello Corrêa, do Tribunal de Contas da União; Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento, da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro, do Senado Federal. Brasília, 2008.

VASCONCELOS, Clayton Arruda de. **Artigo 42 Da Lei De Responsabilidade Fiscal: Aspectos Controversos.** Tribunal de Contas da União, Senado Federal, Secretaria de Orçamento Federal, Controladoria Geral da União, Curso de Especialização em Orçamento Público. Brasília, 2010. Disponível em: <www.tcu.gov.br>. Acesso em: 23/01/2013.