

**UNIVERSIDADE DE RIO VERDE (UniRV)  
FACULDADE DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**GILMAR RIBEIRO VIEIRA JUNIOR**

**OS IMPACTOS FINANCEIROS PROVOCADOS PELOS RESTOS A  
PAGAR NAS DISPONIBILIDADES DOS GOVERNOS ESTADUAIS DO  
CENTRO OESTE DO BRASIL**

**RIO VERDE, GO**

**2019**

**GILMAR RIBEIRO VIEIRA JUNIOR**

**OS IMPACTOS FINANCEIROS PROVOCADOS PELOS RESTOS A PAGAR NOS  
GOVERNOS ESTADUAIS DO CENTRO OESTE DO BRASIL**

Monografia apresentado à Banca Examinadora do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Rio Verde (UniRV), como exigência parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Me. André Henrique Sousa Barros

**RIO VERDE, GO**

**2019**

**TERMO DE APROVAÇÃO DA MONOGRAFIA  
GILMAR RIBEIRO VIEIRA JUNIOR**

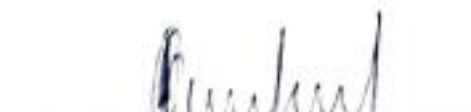
**OS IMPACTOS FINANCEIROS PROVOCADOS PELOS RESTOS A PAGAR  
NAS DISPONIBILIDADES DOS GOVERNOS ESTADUAIS DO CENTRO  
OESTE DO BRASIL**

**Rio Verde, GO, 18 de junho de 2019**

**BANCA EXAMINADORA**



Prof. Me Andre Henrique Souza Barros  
Universidade de Rio Verde (UniRV)



Prof. Dra Ivone Vieira Pereira  
Universidade de Rio Verde (UniRV)



Dedico este trabalho à minha família...

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente, agradeço a Deus, pois sem a presença d'Ele em minha caminhada nada seria alcançado e conquistado. Por tudo o que Ele proporcionou em minha vida.

Logo em seguida agradeço a minha família em especial a minha esposa Fabiane e meus pais Sr. Gilmar e Dona Ana que sempre me incentivaram, motivaram e me acompanharam nessa jornada.

E, por fim, agradeço aos meus amigos, que sempre me apoiaram nesse tempo de faculdade, e aos professores do curso de Ciências Contábeis, em especial ao professor Me. André Henrique, que me orientou na elaboração desse trabalho, mesmo sabendo que não seria um trabalho fácil.

## RESUMO

A Lei de Responsabilidade Fiscal instituída em 04 de maio de 2000 traz normas e limites aos saldos de despesas transpassadas para o próximo período. Sendo assim o presente trabalho tem como objetivo analisar se as despesas inscritas em restos a pagar pelos seus respectivos administradores estão de acordo com a referida lei. Nesse intuito a presente pesquisa fez-se uso dos relatórios financeiros entre o período de 2010 a 2018 dos estados brasileiros da região centro oeste. Esta pesquisa se caracteriza como descritiva, fazendo-se uso de procedimentos bibliográficos e documentais, sendo a abordagem escolhida qualitativa e a coleta de dados denominada como indireta. Assim, os principais resultados da pesquisa foram: em todos os períodos analisados todos os 4 estados tiveram despesas inscritas em restos a pagar. No Distrito Federal, destacam-se os anos de 2016, 2017 e 2018 em que os saldos dos restos a pagar foram superiores ao disponível em caixa. O estado de Goiás todos os saldos de despesas transpassadas foram altos, salvando apenas o ano de 2016 em que o mesmo estava de acordo com a LRF. Enquanto Mato Grosso e Mato Grosso do Sul se destacaram por ter apenas um ano em desconformidade com a Lei sendo ele o de 2017.

Palavras-chave: Lei de Responsabilidade Fiscal. Restos a Pagar. Região Centro Oeste.

## **ABSTRACT**

The Fiscal Responsibility Law, instituted on May 4, 2000, sets forth norms and limits on the balances of expenses transferred to the next period. Therefore, the objective of this study is to analyze whether the expenses recorded in remnants payable by their respective administrators are in accordance with said law. In this purpose the present research was made use of the financial reports between the period from 2010 to 2018 of the Brazilian states of the center-west region. While the research is characterized as descriptive, making use of bibliographic and documentary procedures, being chosen approach to qualitative and the collection of data denominated as indirect. Thus the main results of the research were: In all the analyzed periods the all the 4 states had expenditures inscribed in remnants to pay. In the Federal District, the highlights of the years 2016, 2017 and 2018 are the balances of the remainder to pay were higher than the cash available. The state of Goiás all balances of expensed expenditures were high, saving only the year 2016 in which it was in agreement with the LRF. While Mato Grosso and Mato Grosso do Sul stood out for having only one year in disagreement with the Law being that of 2017.

**Keywords:** Fiscal Responsibility Law. Remains to Pay. Central West Region.

## **LISTA DE FIGURAS**

<b>FIGURA 1 - Fases da despesa.....</b>	<b>20</b>
<b>FIGURA 2 - Região Centro Oeste do Brasil.....</b>	<b>27</b>



## **LISTA DE TABELAS**

<b>TABELA 1</b> - Total dos Relatórios Analisados.....	27
<b>TABELA 2</b> - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Distrito Federal.....	41
<b>TABELA 3</b> - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Goiás.....	42
<b>TABELA 4</b> - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Mato Grosso.....	43
<b>TABELA 5</b> - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Mato Grosso do Sul.....	44
<b>TABELA 6</b> - Distinção dos restos a pagar entre os estados do Centro Oeste Valores em R\$	45
<b>TABELA 7</b> - Distinção dos restos a pagar entre os estados do Centro Oeste expresso em %	46

## LISTA DE GRÁFICOS

<b>GRÁFICO 1</b> - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	29
<b>GRÁFICO 2</b> - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	30
<b>GRÁFICO 3</b> - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Distrito Federal.....	31
<b>GRÁFICO 4</b> - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	32
<b>GRÁFICO 5</b> - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	33
<b>GRÁFICO 6</b> - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Goiás.....	34
<b>GRÁFICO 7</b> - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	35
<b>GRÁFICO 8</b> - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	36
<b>GRÁFICO 9</b> - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Mato Grosso...37	37
<b>GRÁFICO 10</b> - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	38
<b>GRÁFICO 11</b> - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo.....	39
<b>GRÁFICO 12</b> - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Mato Grosso do Sul.....	40

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1.1 PROBLEMA DE PESQUISA .....	13
1.2 OBJETIVOS .....	13
1.2.1 Objetivos Específicos.....	13
1.3 JUSTIFICATIVA .....	14
1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO .....	15
2 REFERENCIAL TEÓRICO.....	16
2.1 CONTABILIDADE E ORÇAMENTO PÚBLICO.....	16
2.2 DESPESAS PÚBLICAS.....	19
2.3 RESTOS A PAGAR .....	21
2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	23
3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS .....	24
3.1 QUANTO AOS OBJETIVOS .....	25
3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA .....	25
3.3 NATUREZA DA PESQUISA .....	26
3.4 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO .....	26
3.5 MÉTODO DE ANÁLISE.....	28
4 ANÁLISE DOS DADOS .....	29
4.1 DISPONIBILIDADE DE CAIXA E RESTOS A PAGAR NA REGIÃO CENTRO OESTE .....	29
4.1.1 Distrito Federal.....	29
4.1.2 Goiás.....	32
4.1.3 Mato Grosso .....	34
4.1.4 Mato Grosso do Sul.....	37
4.2 DISTINÇÃO DOS RESTOS A PAGAR EM PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS .....	40
4.3 COMPARATIVO DOS RESTOS A PAGAR ENTRE OS ESTADOS DO CENTRO OESTE.....	45
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	48
REFERÊNCIAS .....	50

## INTRODUÇÃO

O controle de gastos no setor público tem sido constantemente debatido em decorrência da necessidade de uma gestão de recursos públicos mais eficientes. Nas últimas décadas o Brasil em todas as suas esferas governamentais tem apresentado desequilíbrios fiscais no aspecto de despesas públicas (MARTINS E NASCIMENTO, 2008). No âmbito estadual esse cenário não é diferente, variando conforme a capacidade econômica de cada região, sendo assim alguns estados apresentam capacidades diferentes de arrecadação e conseqüentemente maiores dificuldades na elaboração e execução orçamentária (BRASIL ECONÔMICO).

Por muito tempo, as peças orçamentárias eram observadas como meros instrumentos formais de planejamento, não sendo respeitados os limites de gastos, como por exemplo, a ação de postergação de despesas para mandatos subsequentes, os chamados restos a pagar. Visando maior controle sobre os restos a pagar perpassados, em 04 de maio de 2000 foi sancionada a Lei Complementar 101- Lei de Responsabilidade Fiscal, com a finalidade de controlar, equilibrar e limitar as contas públicas, sendo elas tanto de receitas como as de despesas, fazendo-se uso da divulgação das mesmas. (RAFAEL E SILVA, 2003).

Com a LRF o Brasil passou a contar com uma regulamentação para controle na administração dos recursos públicos sendo conhecida como Gestão Fiscal Responsável inscrito em seu artigo 1º, § 1º, como uma ação planejada e transparente que possui a finalidade de precaver falhas e coibir fraudes, que possam vir a afetar o equilíbrio das contas públicas. Contando com planejamento, controle, transparência e responsabilidade, encontra-se assim um modelo de planejamento com propósito de estagnar e controlar a dívida pública, a fim de que sobre recursos financeiros, com a finalidade de se aplicar em programas que atendam as necessidades da população.

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio para disciplinar os administradores públicos trazendo regras a serem seguidas pelos governantes sendo eles da União, Estado, Distrito Federal ou municípios prevalecendo a harmonia das contas públicas, da gestão orçamentária e financeira responsável, hábil e acima de tudo transparente. (PEREIRA 2009).

De acordo com Santos (2012) nos últimos anos é notório o crescimento das despesas inscritas em restos a pagar em todas as esferas de governos. Sendo que os restos a pagar se dão por conta dos Administradores públicos que firmam compromissos através da compra de

produtos ou de serviços, os quais os mesmos não podem arcar no exercício corrente e jogam o pagamento destas despesas para o exercício seguinte, classificando-os como restos a pagar processados e não processados. (BRASIL 2000).

De acordo com Marcuzzo; Freitas (2002) a Lei de Responsabilidade Fiscal trouxe aos administradores públicos a necessidade de informações mais completas, para o manejo dos recursos públicos, uma vez que para o cumprimento da Lei, os administradores fazem uso das informações publicadas para a elaboração dos documentos exigidos.

## 1.1 PROBLEMA DE PESQUISA

A Lei Complementar 101 de 2000 foi constituída com o intuito de limitar as despesas públicas e controlar o montante inscrito em restos a pagar. Diante dos fatos o presente estudo tem como problema de pesquisa o seguinte questionamento: Qual os impactos financeiros dos restos a pagar nas disponibilidades de caixa dos estados da região centro oeste no período de 2010 a 2018?

## 1.2 OBJETIVOS

ANALISAR os impactos financeiros provocados pelos restos a pagar nas disponibilidades dos estados do centro oeste do Brasil no período de 2010 a 2018.

### 1.2.1 Objetivos Específicos

Com o propósito de atender ao objetivo geral do estudo, adotar-se-á os seguintes objetivos específicos:

- a) Distinguir os restos a pagar deixados pelos governos Estaduais em processados e não processados;
- b) Identificar o saldo de caixa perpassado anualmente e sua conformidade com os Restos a pagar segundo os limites da Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000;
- c) Identificar as inscrições de restos a pagar nos estados do centro oeste entre os anos de 2010 a 2018;

- d) Apurar o tratamento das inscrições de restos a pagar elaborando um comparativo entre os estados da região.

### 1.3 JUSTIFICATIVA

O presente estudo tem a suma relevância por tratar de um assunto que se diz respeito a toda a população, pois é do interesse de todos saber como andam as despesas públicas, se os administradores têm se preocupado em cumprir os requisitos trazidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal e se as despesas deixadas para o próximo exercício se encontram em conformidade.

De acordo com Pacheco (2016) mesmo que sendo do interesse de toda a população acompanhar a economia do país, muitos só tomaram conhecimentos da situação a pouco tempo por causa dos escândalos políticos. Portanto, torna-se necessário a difusão do conhecimento dos aspectos que envolvam a administração da máquina pública.

Para o meio acadêmico, o presente estudo se destaca pelo conjunto de informações que contemplam a contabilidade pública. Justifica-se também, pelos conhecimentos contidos nos materiais, já disponíveis, sobre esse assunto que favorecerá a continuidade de novas discussões sobre o tema, e permitirá ainda, a reflexão da situação atual e o delineamento de outros estudos sobre os níveis de transparência dos restos a pagar e se os mesmos estão de acordo com a LRF.

A pesquisa tem a sua particularidade, por contemplar especificamente a região Centro-Oeste, formada por quatro unidades de federação, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal, conta com cerca de 15,7 milhões de habitantes residentes em uma área de 1.612.000 km<sup>2</sup> (SILVA, 2014).

A pesquisa é importante para o pesquisador e para a sociedade, pois evidenciará os montantes de despesas deixados por um governante de um ano para o outro, elucidará se o saldo deixado em caixa é suficiente para suprir o montante. Além de agregar conhecimentos, servirá como fonte em futuras pesquisas relacionadas ao assunto e sanar possíveis dúvidas sobre as despesas públicas e os restos a pagar.

## 1.4 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Esta pesquisa delimita-se aos Estados Brasileiros da região Centro Oeste, sendo analisado as informações pertinentes aos dados fornecidos nos relatórios da gestão fiscal publicados entre o período de 2010 a 2018. Período escolhido devido a limitação ao acesso aos relatórios anteriores.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

Gil (2002) relata que o referencial teórico é a parte dedicada à contextualização do problema de pesquisa e o seu relacionamento com o que tem sido investigado a seu respeito. Que através dele deve-se esclarecer a sua fundamentação. Levantado questões relevantes ao assunto e conceitos de acordo com alguns autores.

### 2.1 CONTABILIDADE E ORÇAMENTO PÚBLICO

De acordo com Angélico (2006) entende-se por Contabilidade Pública as normas e técnicas de escrituração e apuração contábeis destinados a Administração Pública. Atribuída aos governos Federal, Estadual e Municipal, a Contabilidade Pública está envolvida na previsão e execução orçamentárias, nos registros contábeis, na elaboração dos relatórios financeiros, econômicos e patrimoniais.

Conforme escreveu Cochrane, Moreira e Pinho (2003) mediante a Lei 4.320/64, a Contabilidade Pública não se restringe em apenas registrar os fatos contábeis, mas em evidenciar todas as alterações que venham alterar o patrimônio público. Com a finalidade de suprir a Administração Pública de informações atualizadas e exatas a Contabilidade desenvolve um papel de suma importância para as tomadas de decisões, para o controle interno e externo e para o cumprimento da legislação.

Imposto pela a Lei n.º 4.320 de 1964 a Contabilidade Pública é usada como meio de controle da Administração Pública, no mesmo sentido Platt Neto (2005) relata que a mesma além de controlar a Administração ela tem a função de averiguar se atos administrativos do gestor público são legais, A lei conta também com o objetivo de estipular fundamentos e regular a elaboração dos orçamentos públicos.

De acordo com Mota (2009), o orçamento público, é um ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, durante um período de tempo determinado, estimando o montante das fontes de recursos a serem arrecadados pelos órgãos e pelas entidades públicas.



O orçamento público fixa o montante dos recursos a serem aplicados por eles na consecução dos seus programas de trabalho, a fim de manter ou de ampliar os serviços públicos, bem como de realizar obras que atendam às necessidades da população (MOTA 2009).

Já Giacomoni (2010) relata que o orçamento é o instrumento que alinha os programas setoriais e regionais de médio prazo, os quais, por sua vez, cumpre o marco fixado pelos planos nacionais aos quais estão definidos os grandes objetivos e metas, os projetos estratégicos e as políticas básicas.

Nesse sentido a Constituição Federal de 1988 ressaltou a relevância do planejamento na administração pública brasileira, por meio da criação do Plano Plurianual (PPA), da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e da Lei Orçamentária Anual.

**O plano plurianual** - PPA instituído no artigo 165 de 1988, é um planejamento que engloba um período de 4 anos o qual estipula metas e objetivos direcionados a União, Estado e Município (KOHAMA 2009). De acordo com Bergelt (2012) o Plano Plurianual é um mecanismo criado para que o governo planeje suas ações de forma organizada e viáveis para que assim alcance os seus objetivos.

Para Nascimento e Debus (2001) relatam que em caráter hierárquico o PPA ocupa o topo por ser a principal ferramenta de planejamento orçamentário, sendo que a LDO e a LOA precisam estar integrados com ele e devem submeter-se às suas diretrizes, objetivos e metas.

**Lei de Diretrizes Orçamentárias** – LDO de acordo com o artigo 165 § 2º a LDO compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro seguinte, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, planejar qualquer alteração na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais do fomento. Conforme relatou Albuquerque et. Al (2010) perante a indispensabilidade de adaptações da programação prevista no PPA aos atuais cenários políticos, econômico e institucional a LDO cumpre o papel de balanceamento entre a estratégia traçada no início de um governo e as reais possibilidades que serão apresentadas ao longo dos anos.

A LDO possui a finalidade de conduzir a elaboração dos orçamentos anuais, ” [...]de forma a ajustar as diretrizes, os objetivos e metas da administração pública estabelecidos no PPA”. (KOHAMA, 2014, p. 42 - 43).

Conforme disposto na Lei Complementar 101 de (2000), a LDO necessitará dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas; os critérios e as formas de limitação de empenho; normas relativas ao controle de custos e à avaliação dos resultados dos programas financiados com recursos dos orçamentos; condições para transferências de recursos a entidades públicas e privadas. Deverá conter também anexos de metas e riscos fiscais. A obrigatoriedade desses dois anexos vem cumprir a principal finalidade da LRF que é assegurar a gestão pública responsável.

Segundo Giacomoni (2010), a LDO além de possuir intuito de orientar a elaboração da lei orçamentária anual, ela está sendo utilizada como meio de instruções e regras que devem ser cumpridas na execução do orçamento. Auxiliando para que o processo orçamentário seja mais transparente e que o Legislativo tenha uma maior participação no controle das finanças públicas.

**Lei Orçamentária Anual** - conhecida popularmente como LOA é o mecanismo utilizado para obedecer aos objetivos traçados anteriormente, “[...] só poderá incluir novos projetos após adequadamente atendidos ou em andamento, e conservadas as despesas de conservação do patrimônio público, nos termos em que dispuser a LDO”. (KOHAMA, 2014, p.46).

Ligado ao a administração orçamentária e financeira da Gestão Pública a LOA conta como seu principal objetivo equilibrar as receitas e despesas públicas (MIRANDA, 2011).

Conforme a Constituição Federal, Artigo 165, parágrafo 5º e seus incisos relata sobre a Lei Orçamentária Anual compreenderá:

I. O Orçamento Fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público;

II. O Orçamento de Investimento das empresas em que a União, direta e indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a votos;

III. O Orçamento da Seguridade Social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração

Na LOA são escritas todas as receitas oriundas da arrecadação de tributos pagos pelos cidadãos e todos as despesas ou gastos públicos, sejam com pessoal ou até mesmo com investimentos (BLUME, 2016).

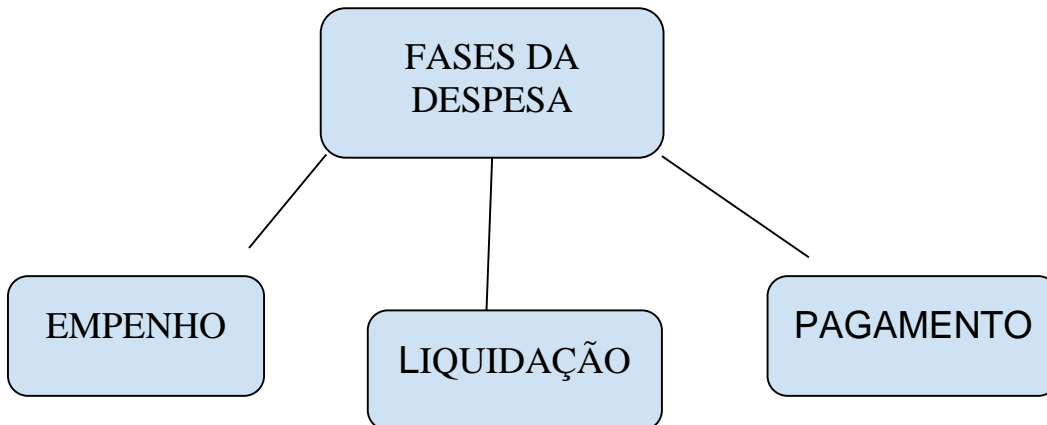
## 2.2 DESPESAS PÚBLICAS

De acordo com Silva (2004) Despesa Pública são todos os desembolsos realizados pelo Estado a fim de atender os serviços e encargos assumidos no interesse geral da população, em conformidade com os termos da Constituição, das leis, ou em decorrência de contratos ou outros instrumentos. No o mesmo sentido Araújo e Arruda (2006) relata que as despesas públicas são a destinação de recursos monetários públicos para a geração de melhorias que visam atender e satisfazer a necessidade da sociedade.

Focadas na obtenção de lucros todas as despesas das instituições privadas são destinadas a esse objetivo, já o Estado objetiva as suas despesas para sanar os serviços públicos e custear o desenvolvimento social e econômico. Nesse sentido Kohama (2003) relata que despesa pública é todo dispêndio autorizado pelo poder competente para realizar todos os compromissos que foram previstos de acordo com os instrumentos de planejamento (LDO, PPA, LOA).

De acordo com a Lei n.º 4.320/64, as despesas públicas, conforme a sua categoria econômica, são divididas em correntes e de capital. Despesas correntes são despesas necessárias para o funcionamento e a manutenção da máquina pública; e despesas de capital representam os gastos públicos, que tenham por objetivo criar e adquirir novos bens de capital.

Com o objetivo de evitar possíveis fraudes, erros ou desvios e assegurar a transparência as despesas foram divididas em três estágios para certificar a excelência de cada operação no que se diz respeito a eficiência e veracidade (KOHANA, 2003). Os estágios da despesa pública são definidos no código de Contabilidade Pública de 1922, sendo o Empenho, a Liquidação e o Pagamento.

**FIGURA 1 - Fases da despesa**

Fonte: Adaptação código de Contabilidade Pública 2019

O empenho é o primeiro estágio da despesa, de acordo com Silva (2003) o empenho é a ação onde o Estado assume um compromisso de pagamento futuro o qual está pendente da entrega da mercadoria ou prestação de serviços. Ocorrendo após a fase de licitação e a contratação do fornecedor. A Lei n.º 4.320/64 art 58 descreve o empenho de despesa é uma ação originada da autoridade competente que gera para o Estado obrigação de pagamento, sendo o mesmo pendente ou não de um complemento de condição.

Segundo a Lei n.º 4.320/64 art 60 o empenho é indispensável na aquisição da despesa sendo ela na aquisição de mercadorias ou de serviços, porém no § 1º do mesmo artigo ele relata que em alguns casos especiais e de acordo com a legislação específica a nota de empenho é dispensada.

Os empenhos podem ser evidenciados com três características distintas sendo elas: ordinário, global e estimativo. O empenho ordinário que é o empenho comum cujo a sua característica é que o montante da despesa é exato e determinado, ocorrendo a entrega de materiais ou serviços uma única vez. No empenho global o montante das despesas já é conhecido, e se é permitido o parcelamento das mesmas. Já o empenho estimativo é direcionado para as despesas em que não é possível determinar-se o valor das mesmas, ou seja, são variáveis, como por exemplo, gastos com água e energia elétrica (BRASIL, 1964).

A liquidação é descrita de acordo com Nascimento (2006) como segundo estágio da despesa pública e ocorrendo no momento da comprovação da entrega do material ou da prestação de serviço, ou seja, quando ocorre o direito do credor ao recebimento pelo trabalho realizado ou pela entrega do material solicitado pela administração pública.

Conforme o art. 63 da Lei n.º 4.320/64, “a liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. E ainda discorre no §1º deste artigo que o objetivo neste procedimento de verificação é apurar:

- I - a origem e o objeto do que se deve pagar;
- II - a importância exata a pagar;
- III - a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

Certo de que o credor cumprirá com suas obrigações, faz-se necessário a emissão de um documento denominado Ordem de Pagamento ou encaminha-se para o setor contábil que o mesmo encarrega-se de enviar para o setor competente tomar as providências necessárias (KOHAMA, 2016).

E por fim a fase de liquidação confirma se o bem ou serviço foram entregues conforme solicitados logo após providenciam a conferência da documentação para pagamento. Deve ter por base o contrato ou equivalente, a nota de empenho e os comprovantes de entrega ou de prestação de serviço, conforme art. 63 § 2º lei 4.320/64.

Para Schneider (2013) o pagamento consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta e só poderá ser efetuado mediante a liquidação da despesa.

Sendo o pagamento a última fase da despesa é chegado o momento de saldar a dívida do ente com o credor (ANDRADE, 2007). Resumindo-se na entrega de moeda corrente nacional como contraprestação ao bem adquirido ou serviço prestado. O art. 64 lei 4.320 define ordem de pagamento como sendo “o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga”. Com a realização do pagamento encerra o ciclo da execução orçamentária.

## 2.3 RESTOS A PAGAR

Em conformidade com a Lei nº 4.320 de 1964, Art. 36: “Restos a Pagar são considerados as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro, separando apenas as processadas e não processadas”. Os Restos a Pagar se encontram no orçamento do exercício em que as mesmas foram empenhadas e não contempla o orçamento do exercício seguinte (FERNANDES, 2004). Esse entendimento é decorrente do Art. 35 da Lei nº 4.320 de 1964:

“Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas”.

Lima e Castro (2000) descreve que os restos a pagar se constituem pelo fato dos Administradores públicos não obedecerem ao regime de competência, ou seja deixando de pagar a despesa, sendo assim o empenho da mesma ocorre no exercício corrente, mas por falta do pagamento ela é escrita em restos a pagar no exercício seguinte.

Carvalho (2005) Restos a pagar não processados são despesas que foram somente empenhadas, ou seja, passaram apenas pelo primeiro estágio da despesa restando ainda os estágios da liquidação e do pagamento. Ocorrendo ainda que o credor (fornecedor) não realizou a entrega do material, não realizou o serviço ou a execução da obra de acordo com o contrato firmado juntamente a administração pública, não garantindo assim seu direito ao pagamento.

A classificação da despesa em restos a pagar não processados de acordo com o Manual de Contabilidade Pública (2014), se dará após a verificação dos empenhos que poderão ser inscritos em restos a pagar não processados e os que poderão ser devidamente cancelados por possuírem alguma restrição que impedem a sua inscrição dos mesmos.

Segundo destacou Giacomoni (2012), restos a pagar não processados são as despesas que foram empenhadas e estão em andamento, porém sem a obrigação de serem liquidadas. O autor expõe que a diferença entre as despesas processadas e não processadas (não liquidadas) é “especialmente importante”, uma vez que as despesas não processadas “não se constituíram ainda como obrigações reais, cabendo às demonstrações contábeis evidenciar esta situação” (GIACOMONI, 2012, p. 323)

Para Alves (2012) os restos a pagar não processados conserva o sentido orçamentário conforme definiu a Lei n. 4320/64, sendo a utilização do crédito orçamentário vinculado ao seu respectivo exercício, porém contrariando o princípio da competência da contabilidade.

Restos a pagar processados são as despesas nas quais o credor já realizou suas obrigações, ou seja, já entregou o material ou já executou o serviço, obtendo assim direito ao pagamento, conforme o contrato estabelecido, permanecendo no exercício financeiro. São as despesas que passaram pelo empenho, pela a liquidação, restando apenas a realização do pagamento (CARVALHO, 2005).

O Manual de Despesa Nacional (2008) descreve que os restos a pagar processados não poderão ser cancelados, pois os fornecedores de bens e serviços já realizaram suas obrigações

diante da administração pública, sendo assim a mesma não poderá deixar de cumprir com essa despesa sob a pena de não atender o princípio de moralidade estabelecido pelo artigo 37 da Constituição Federal.

## 2.4 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei de responsabilidade Fiscal foi sancionada em 04 de maio de 2000, com o objetivo de limitar os gastos dos recursos públicos, os quais vinham sendo extrapolados pelos seus administradores. Contando com algumas regras, normas e limites a fim de orientar e doutrinar o comportamento dos administradores públicos. Sendo eles o poder Executivo, Legislativo e o Judiciário tanto no âmbito Federal, Estadual e Municipal (CRUZ, 2011). Ainda em conformidade com o autor a Lei induz ao Administrador público a prestar contas sobre quanto e como ele gastou os recursos da sociedade.

A LRF leva consigo instrumentos de transparência e de controle social a fim de coibir fraudes e desvios (BRASIL, 2000). Entre eles estão metas de resultado entre receitas e despesas a serem cumpridas, limites e condições para a renúncia da receita, controle das despesas relativas a pessoal e seguridade social, monitoramento das dívidas consolidada e mobiliária, acompanhamento das operações de avaliação de concessão de garantia e inscrição em restos a pagar

Mota (2003) relata que com novas ferramentas implantadas através da LRF o controle dos gastos públicos ficou melhor evidenciado, sendo que ela impõe limites, condições e critérios a Administração Pública na elaboração dos planos orçamentários, visando qualidade na utilização dos recursos. No mesmo sentido Marcuzzo e Feitas (2004) que através da LRF ocorreu uma mudança na gestão pública, uma vez que ela oferece normas de como conduzir os recursos públicos e severas punições aos administradores que não conseguirem o equilíbrio entre a receita e a despesa em seu mandato.

Nascimento (2001) e Marcuzzo e Feitas (2004) exaltam a eficiência da LRF em coibir o Administrador Público em relação às despesas públicas, impondo limites impedindo assim o aumento da dívida pública. Com a LRF qualquer cidadão tem alcance aos balanços orçamentários, financeiros e patrimoniais, podendo assim tomar conhecimento de como e onde estão sendo gastos o dinheiro público (CAMARGO; SEHNEM, 2010).

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Fonseca (2002), *methodus* significa em latim organização, e *logo* significa em latim estudo sistemático, pesquisa, investigação; entende-se assim que a metodologia é o estudo sistemático da organização, que nos mostra os caminhos a serem trilhados, para se realizar uma pesquisa ou um estudo, ou para fazer-se Ciência. Concluimos assim que metodologia é o estudo dos caminhos e dos instrumentos utilizados para se realizar uma pesquisa científica.

Enquanto aos métodos de pesquisa Prodanov e Freitas (2013) relata que através deles podemos entender o sentido, a feição e a ideia, sendo ainda divididas em métodos de abordagens sendo eles, dedutivo, indutivo, hipotético-dedutiva, dialético e fenomenológico.

Método dedutivo é o método que engloba desde um estudo universal ao específico, usando como base ideias, fundamentos e normas verídicas e evidentes, que nos leva a chegamos em conclusões coerentes (GIL, 2008). Já o método indutivo de acordo com Lakatos e Marconi (2007) partimos de uma questão específica para uma questão universal, mais ampla. Concluimos assim a classificação desse estudo como dedutivo pois o mesmo se fundamenta em leis, normas e teorias verídicas e lógicas para se chegar em uma conclusão.

Desse modo a presente pesquisa usufruiu do método dedutivo, uma vez que se faz o uso de materiais bibliográficos e leis já existentes, visando responder o problema de pesquisa com conclusões coerentes.

No que se refere às técnicas de coleta de dados, Lakatos e Marconi (2003) discorre que as mesmas podem ser concretizadas por meio de documentação indireta ou direta, uma vez que a documentação indireta gira em torno da pesquisa documental e bibliográfica, enquanto a documentação direta se através de pesquisas de campo utilizando técnicas de questionário, formulário, medidas de opinião e de atitudes.

A técnica utilizada para a coleta de dados será a de documentação indireta fazendo-se uso dos relatórios de gestão fiscal (RGF) os quais são encontrados no site de domínio de cada um dos três estados e do distrito federal que englobam a pesquisa.



### 3.1 QUANTO AOS OBJETIVOS

Segundo Gil (1999), descreve a pesquisa como um processo formal e sistemático de desenvolvimento. Gil (2002) ainda discorre que a pesquisa pode ser classificada em exploratória, descritiva e explicativa. Em relação aos objetivos esta pesquisa, tem o perfil de explicativa, pois visa evidenciar os fatores que determinam ou que contribuam para a resolução dos problemas, evidenciando as razões explicando as razões e as causas dos acontecimentos.

Quanto aos objetivos de acordo com Vianello (2013), a pesquisa pode ser dividida em:

a) exploratória: a qual busca familiaridade com problemas poucos conhecidos, envolvendo levantamentos bibliográficos, entrevistas e análises de cases;

b) descritiva: em que se descreve característica de um fenômeno (fato/população) e não busca as causas;

c) explicativa: que busca identificar fatores que determinam fenômenos, que explica o porquê das coisas.

### 3.2 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Gil (2008) relata que a pesquisa pode caracterizar como bibliográfica, documental, experimental, levantamento, estudo de caso, pesquisa-ação e participante. Compartilhando do mesmo raciocínio Vergara (2000), relata que a pesquisa bibliográfica é realizada a partir de material já elaborado, constituído, principalmente, de livros e artigos científicos, e é importante para o levantamento de informações básicas sobre os aspectos direta e indiretamente ligados ao conteúdo pesquisado.

Esta pesquisa se classifica como bibliográfica e documental, sendo que usufrui de uma fonte de coleta de dados secundárias através de artigos, livros, pronunciamento técnico, internet e as leis já publicados para fundamentar o assunto.

### 3.3 NATUREZA DA PESQUISA

Lakatos e Marconi (2003) relata que há dois tipos de pesquisa, sendo elas a qualitativa e a quantitativa. Os autores descrevem a pesquisa qualitativa sendo como descritiva, ainda que as informações colhidas não podem ser transcritas em forma numérica ou estatísticas e os dados coletados serão investigados de forma peculiar ou seja um a um. (LAKATOS; MARCONI, 2003).

De acordo com Beuren et al. (2006), o método quantitativo, é diferenciado pelo uso de dados estatísticos, coleta e no tratamento das informações. Com o mesmo modo de pensar Prodanov e Freitas (2013) descreve que a pesquisa quantitativa como tudo o que pode ser quantificável, mensurado em números a fim de classificá-los e analisá-los.

Com base nas informações, a presente pesquisa tem a sua natureza definida como qualitativa, uma vez que o seu estudo se relaciona com o levantamento de dados através dos relatórios de gestão fiscal e requer do pesquisador uma interpretação e análise dos fatos e não se faz o uso de métodos estatísticos.

### 3.4 POPULAÇÃO, AMOSTRA E PERÍODO DE ESTUDO

Para Schiffman e Kanuk (2000), um plano de amostragem deve responder às seguintes questões: quem pesquisar (unidade de amostragem), quantos pesquisar (o tamanho da amostra) e como selecionar (o procedimento da amostragem).

O procedimento de amostragem pode ser realizado por meio de uma amostra probabilística ou não probabilística. No primeiro caso, os resultados podem ser projetáveis para a população total, já no segundo caso, os resultados não podem ser generalizados. A técnica de amostragem desenvolvida no estudo foi a não probabilística, pois a técnica é intencional fundamentada na escolha do pesquisador (BEUREN *et. al.*, 2009). Ainda sobre o assunto, Levine *et al.* (2008), afirma que em uma amostra não probabilística você seleciona os itens ou indivíduos sem conhecer suas respectivas probabilidades de seleção.

Ficando assim definido para desenvolvimento desta pesquisa a região Centro-Oeste, composta por três estados sendo eles: Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal. Enquanto ao período de estudo ficou definido entre os anos de 2010 a 2018, os

documentos a serem analisados serão os relatórios de gestão fiscal que abrange o estudo é de 2010 a 2018.

**FIGURA 2** - Região Centro Oeste do Brasil



Fonte: Mundo Educação 2019

**TABELA 1** - Total dos Relatórios Analisados

<b>Estados</b>	<b>RGF</b>	<b>Balanco Financeiro</b>
Distrito Federal	27	8
Goiás	27	9
Mato Grosso	27	9
Mato Grosso do Sul	27	9
<b>Total</b>	<b>108</b>	<b>35</b>

Fonte: Elaborado pelo autor

### 3.5 MÉTODO DE ANÁLISE

Para atingir o objetivo do trabalho, os dados coletados foram percorridos através da utilização de software de planilhas eletrônicas apresentando os seus resultados através de gráficos e tabelas.

Para análise foram utilizados o balanço financeiro e o relatório de gestão fiscal dos estados da região centro oeste do Brasil, sendo eles Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul entre os anos de 2010 a 2018. Sendo tratados os dados coletados da seguinte forma: Distinção dos restos a pagar em processados e não processados, acompanhando a sua evolução no decorrer dos períodos.

Foram levantados e comparados os saldos de caixas e das despesas inscritas em restos a pagar, que o administrador pegou no início de cada ano corrente e o saldo que o mesmo deixou no final do ano. Os saldos de restos a pagar pagos em cada ano corrente, se o montante pago foi superior ao que ele deixou.

A pesquisa também identificou se os saldos de restos a pagar inscritos estavam superiores ao montante disponível em caixa, se os mesmos se encontram em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

O estudo destacou ainda os montantes totais de restos a pagar inscritos entre os anos de 2010 a 2018, elucidando qual estado obteve o maior montante juntamente com a maior evolução das despesas.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS

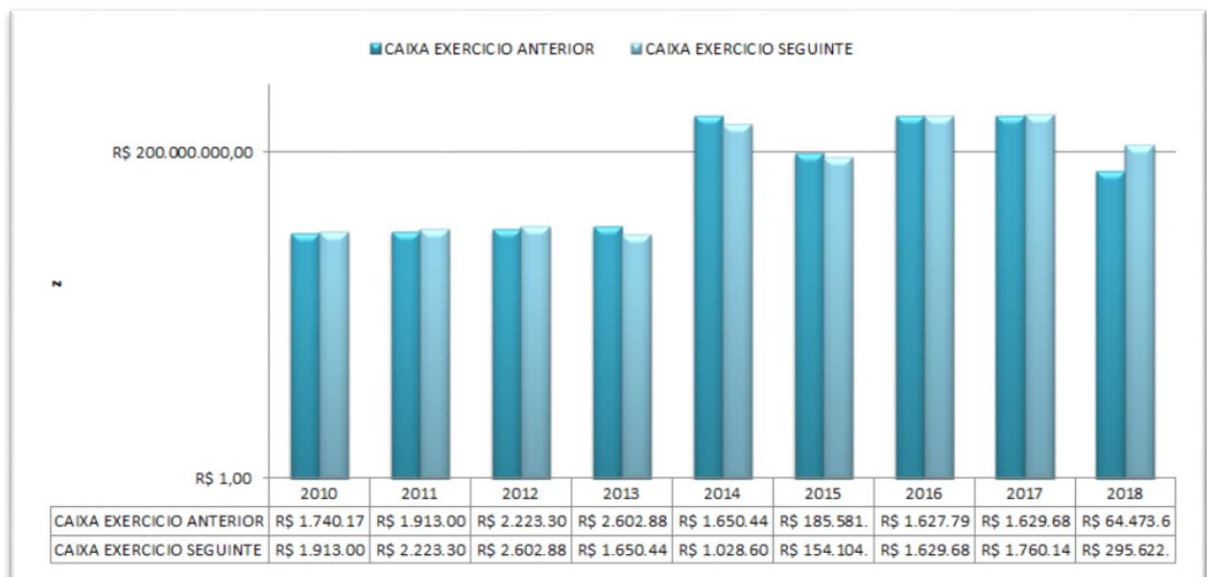
Este capítulo apresenta a análise e os resultados obtidos por meio dos dados coletados junto aos balanços financeiros da região centro oeste do Brasil durante os anos de 2010 a 2018, todos os dados foram coletados nos sites de domínio dos mesmos.

### 4.1 DISPONIBILIDADE DE CAIXA E RESTOS A PAGAR NA REGIÃO CENTRO OESTE

#### 4.1.1 Distrito Federal

O Distrito Federal cuja capital, Brasília também é a capital do Brasil é Considerado como território autônomo, o Distrito Federal não conta com municípios, mas sim com cidades satélites (regiões administrativas) (FRANCISCO,2017).

**GRÁFICO 1** - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo



Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

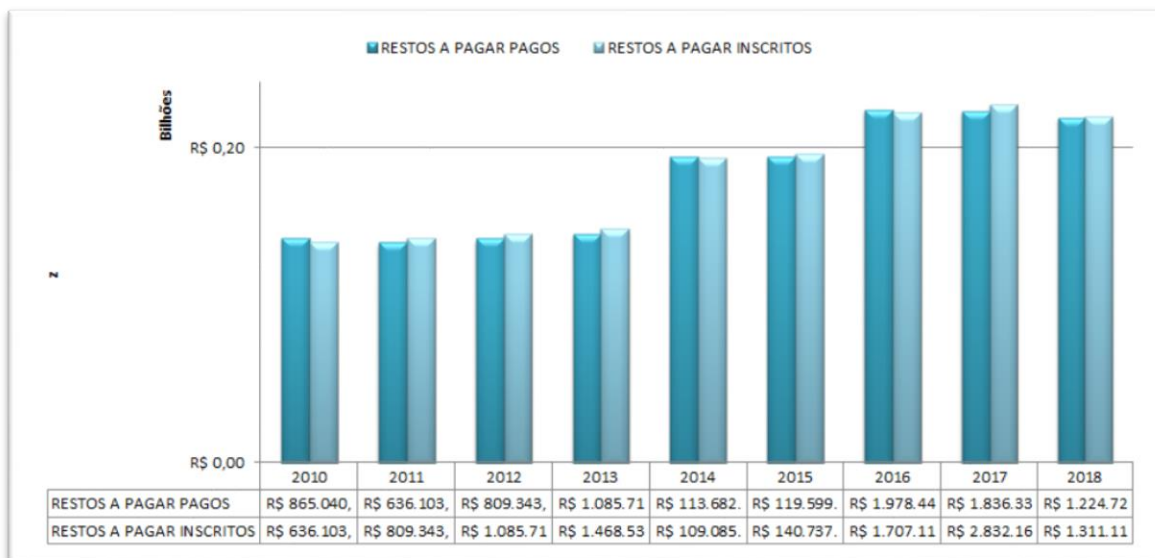
No gráfico 1 está evidenciado os montantes de caixa que o administrador público recebeu no início do exercício, quanto o que ele deixou inscrito para o próximo exercício no estado do Distrito Federal entre os períodos de 2010 a 2018 que englobam a pesquisa.

Ao observar o gráfico 1 nota-se que a maior variação negativa em relação ao saldo recebido e o deixado foi em 2016 onde o montante que havia em disponibilidade no caixa foi de R\$ 185.581.408,31 e o saldo deixado foi de apenas R\$ 1.627.792.067,62 sendo que o valor deixado foi inferior em R\$ 1.889.824,92 em relação ao disponível no início do exercício. Destaca-se até mesmo pelo simples motivo do exercício de 2016 ser ano eleitoral.

Percebe-se também que no ano de 2018 o último da análise o saldo de caixa no início do exercício é bem inferior ao saldo disponível inscrito no final do mesmo, onde a diferença chega a exatamente R\$ 231.148.801,65.

Apesar desses anos em destaques acima nota-se um equilíbrio entre saldos de caixas ao iniciar o exercício e ao seu findar.

**GRÁFICO 2** - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo



Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

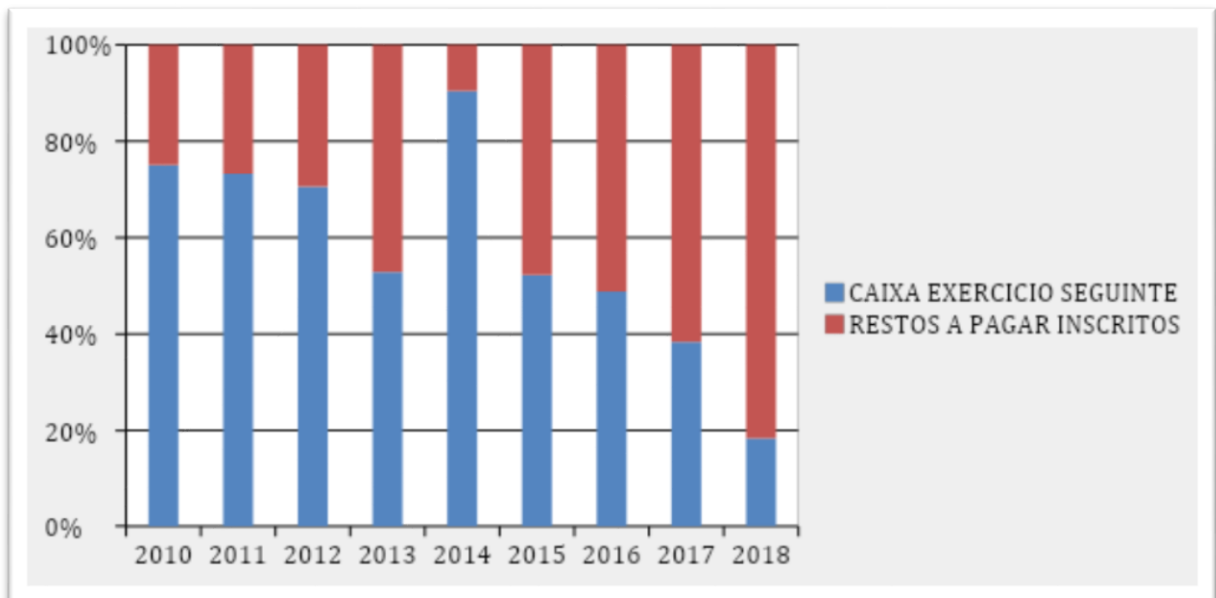
Analisando o gráfico 2 nota-se a evolução das despesas inscritas em restos a pagar, crescimento este tanto nos restos a pagar pagos e nos deixados para o próximo exercício. Destacando-se 2018 com o maior saldo deixado para o próximo exercício cujo o valor foi de

R\$ 2.832.166.222,88 e 2016 com o maior montante de restos a pagar pagos R\$ 1.978.440.325,25.

Em relação ao menor valor inscrito em restos a pagar se sobressai o ano de 2010 onde o valor foi de R\$ 636.103,52 e o menor valor pago dentre o período que engloba a pesquisa ocorreu no ano de 2011 o qual foram quitados cerca de R\$ 636.103,52 de despesas do exercício anterior.

A partir do ano de 2014 nota-se um crescimento substancial nas despesas de exercício anteriores tanto nas pagas quanto nos inscritos.

**GRÁFICO 3 - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Distrito Federal**



Fonte: Elaborado pelo autor com base nos balanços financeiros

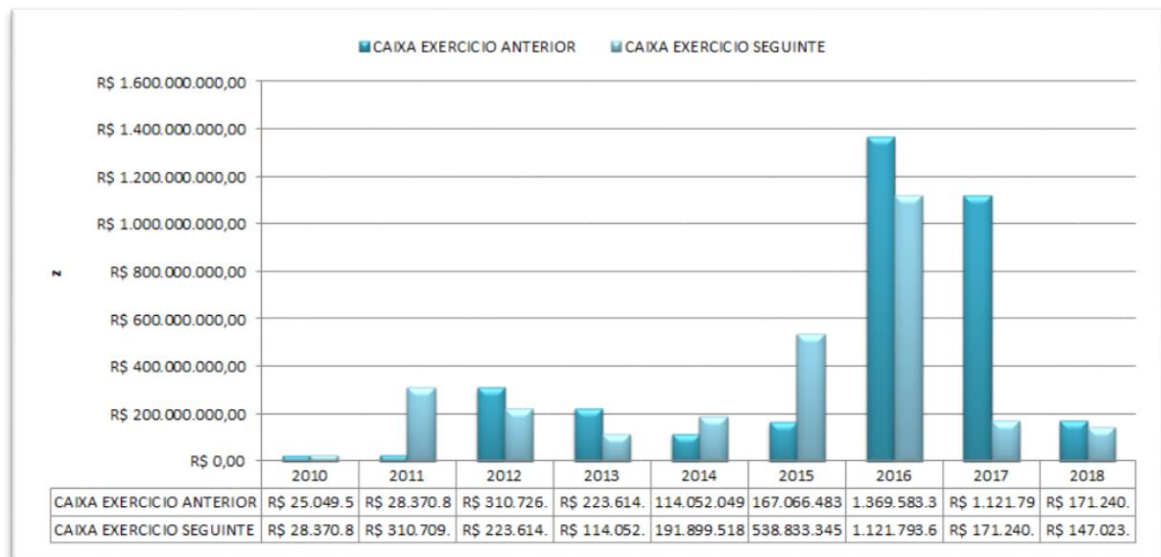
No gráfico 3 observa-se os valores das despesas que o administrador não pagou no seu exercício corrente e as postergou para o próximo escrevendo em restos a pagar, juntamente com o saldo de caixa disponíveis entre os períodos de 2010 a 2018 que englobam o estudo.

Nota-se que apenas nos anos de 2016, 2017 e 2018 os restos a pagar foram superiores aos montantes disponíveis em caixa. Destacando-se entre eles 2018 em que o valor das despesas extraordinariamente superior, ainda que o mesmo se trata de ano eleitoral.

#### 4.1.2 Goiás

O estado de Goiás situado no centro oeste do Brasil, ocupa um espaço territorial de 340.103,467 km<sup>2</sup> composto por 246 municípios tendo como capital a sua maior cidade Goiânia (Brasil Escola). Em relação ao seu fator econômico se destaca a agropecuária que representa 10,4% do seu PIB (produto interno bruto) a sua participação no PIB nacional é de 2,9% de acordo com os dados do IBGE em 2014 (SILVA, 2014).

**GRÁFICO 4** - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo



Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

No gráfico 4 temos evidenciados os montantes disponíveis em caixa, isso no início do exercício e no também no seu findar, sendo o saldo em que o administrador público pega e caixa quando se inicia o ano e o saldo que o mesmo deixa para o próximo ano.

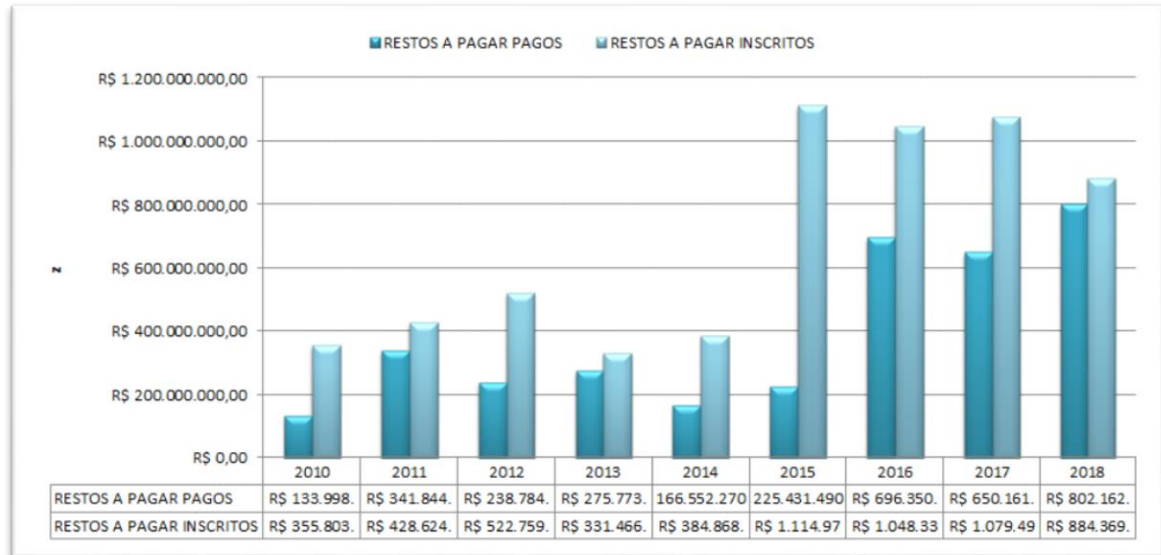
Observando o gráfico 4 chama a atenção o ano de 2010 uma vez que os valores são bem inferiores aos demais anos dentro do estudo, que quase não se vê o gráfico com a sua representatividade, isso ocorre tanto no saldo de caixa recebido do exercício anterior, quando no montante deixado para o próximo.

Nota-se também que o ano de 2016 foi ano em que os montantes de caixa foram os que mais se destacaram por seus valores e sua representatividade no gráfico, os quais os valores foram bem expressivos.



Ressalta-se o ano de 2017 onde o valor de caixa recebido pelo o administrador para o ano corrente é muito superior ao saldo inscrito pelo mesmo no fim do exercício.

**GRÁFICO 5** - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo

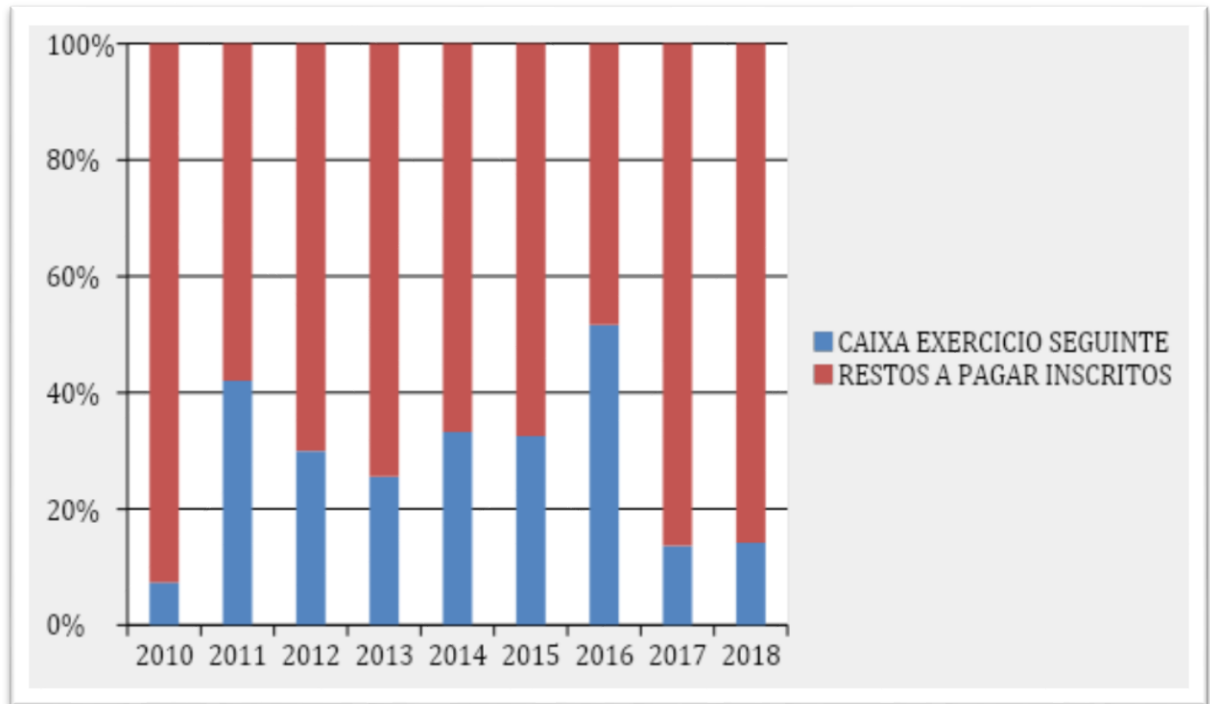


Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

Através dos saldos retirados do balanço financeiro o gráfico 5 traz a distinção das despesas inscritas em restos a pagar entre os montantes pagos e os deixados para o próximo período, dentre os anos de 2010 a 2018 os quais são de análise desta pesquisa.

Percebe-se ao observar o gráfico 5 que em todos os períodos que os dados foram coletados o saldo de inscrição de restos a pagar inscritos em restos a pagar foram maiores que os montantes pagos no exercício corrente.

Nota-se ainda que os anos de 2015, 2016, 2017 e 2018 os valores das despesas deixados para o exercício seguinte tiveram um aumento bem considerável ao comparado com os anos anteriores, se sobressaindo entre eles o de 2015 onde o valor foi o maior em todo o estado nos períodos da pesquisa.

**GRÁFICO 6 - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Goiás**

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

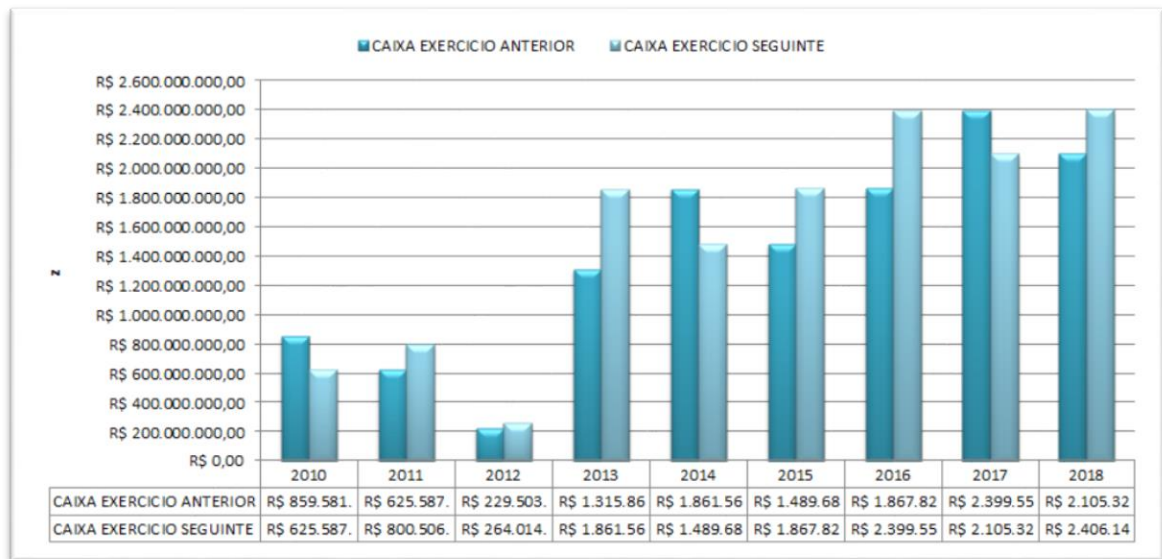
O Gráfico 6 traz a relação entre as despesas transpassadas inscritas para o exercício seguinte e o montante deixado em disponibilidade no caixa entre os anos de 2010 a 2018.

Observa-se que na maioria dos períodos analisados os saldos deixados como restos a pagar foram superiores aos valores em caixa, salvando apenas o ano de 2016 o qual o saldo do caixa foi minimamente superior. Nota-se que em 2010 o saldo de caixa foi expressivamente inferior aos restos a pagar.

#### 4.1.3 Mato Grosso

Estado do Mato Grosso conta com espaço territorial de 903.206,997 km<sup>2</sup> localiza-se na região centro oeste do Brasil, segundo o IBGE sua população em 2018 é de 3.441.998 habitantes. Conta com 141 municípios tendo como capital do estado a cidade de Cuiabá no ano de 2014 o seu PIB foi de 101,235 bilhões, suas principais atividades econômicas são a agricultura, serviços, pecuária e mineração (MORENO, 2017).

**GRÁFICO 7** - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo



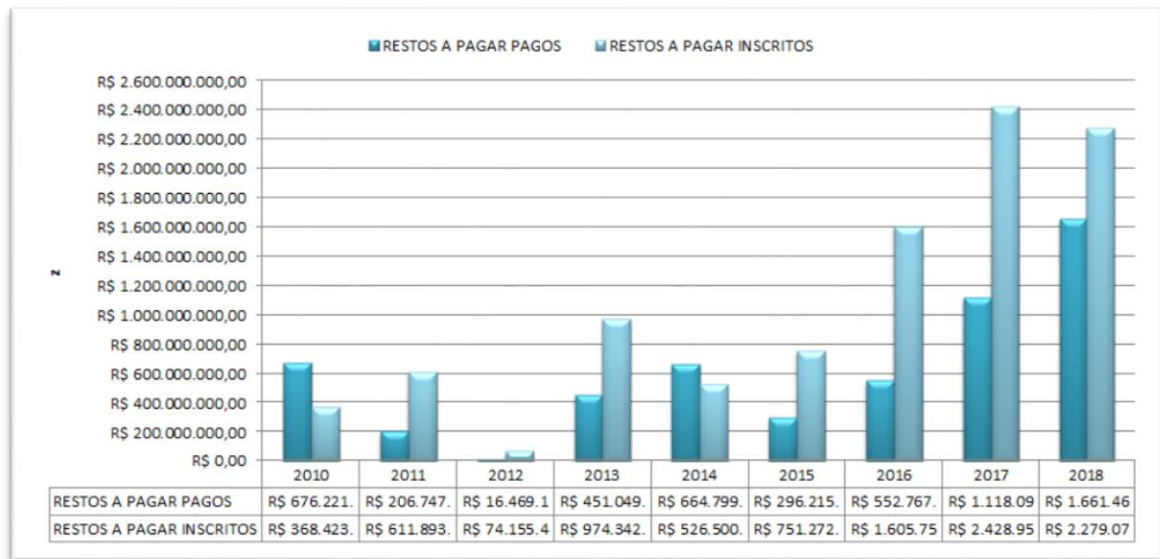
Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

O gráfico 7 vem destacando os valores disponíveis em caixa do estado de Mato Grosso entres os períodos de 2010 a 2018, distinguindo-os em saldos de caixa oriundos do exercício anterior e em saldos de caixa inscritos para o exercício seguinte.

Dentre os 9 anos que estão destacados no gráfico acima destaca-se o de 2012 por possuir os montantes menos expressivos em relação aos demais, fato esse ocorrido tanto nos saldos iniciais quanto ao saldo final de caixa.

Percebe-se no gráfico 7 que em 6 dos 9 anos analisados possui um saldo de caixa inscrito para o próximo exercício maior do que o saldo em que se iniciou o ano. Sendo que apenas em 2010, 2014 e 2017 o montante inscrito foi inferior.

**GRÁFICO 8** - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo

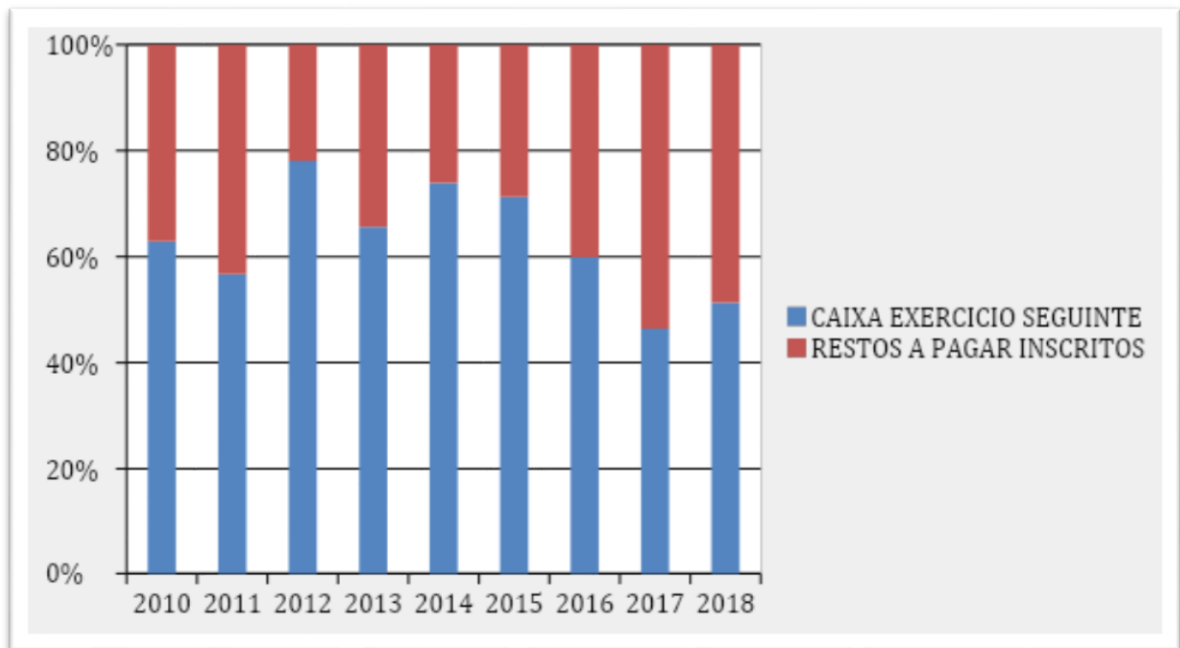


Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

O gráfico 8 possui a finalidade de representar as despesas inscritas em restos a pagar pagos e os restos a pagar inscritos para o próximo exercício. Nota-se que o período de 2012 foi o menos expressivo se tratando de valores.

Percebe-se ainda no gráfico 8 que na maioria dos períodos as despesas inscritas em restos a pagar para o próximo exercício são superiores aos pagos no decorrer do período corrente, salvando apenas os anos de 2010 e 2014 onde os montantes pagos foram maiores que os deixados para o próximo período. Fato esse que se torna curioso pois os mesmos períodos são anos em que ocorrem a troca de administradores.

Nota-se que em 2016 e 2017 foi onde se houve um destaque maior em relação aos valores pagos e inscritos para o próximo exercício.

**GRÁFICO 9 - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Mato Grosso**

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

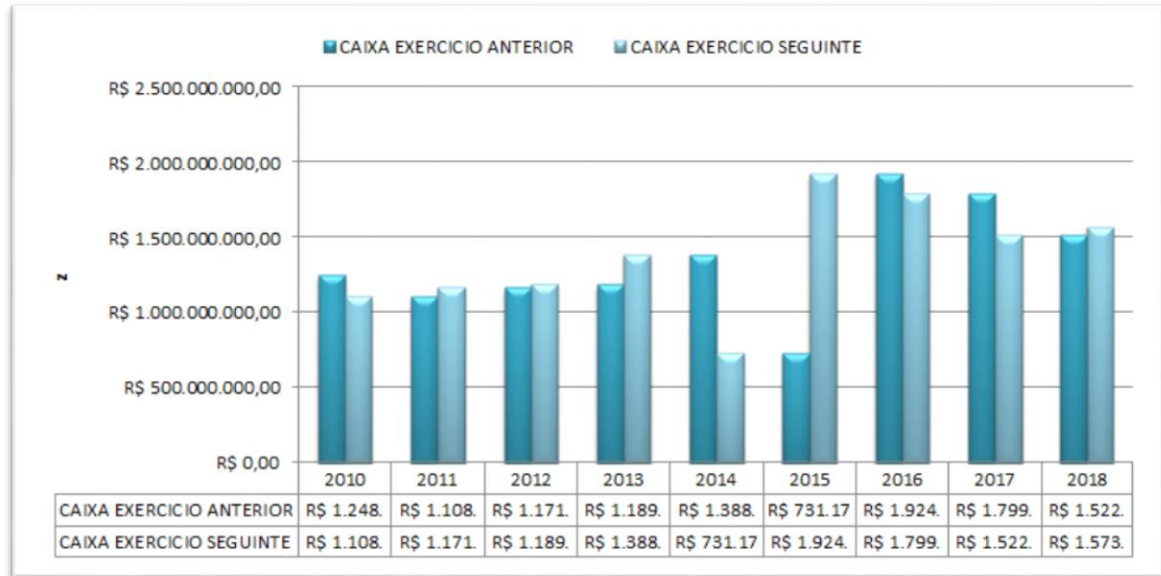
Diante do gráfico 9 observa-se a expressividade dos montantes disponibilizados no caixa em relação a inscrições de despesas em restos a pagar nos anos de 2010 a 2018.

Nota-se no gráfico 9 que apenas no exercício de 2017 o saldo de caixa disponível foi inferior ao das despesas inscritas em restos a pagar.

#### 4.1.4 Mato Grosso do Sul

Considerado um dos menos populosos estados do Brasil segundo o IBGE o Mato Grosso do Sul conta apenas com 2.748.023 habitantes em uma área territorial de 357.145,535 km<sup>2</sup> com apenas 79 municípios, tendo como capital Campo Grande. Tendo como fator econômico a pecuária e agricultura, possuindo ainda o 3º maior rebanho do país, ficando atrás apenas de São Paulo e Mato Grosso.

**GRÁFICO 10** - Comparativo entre os saldos de caixas ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo

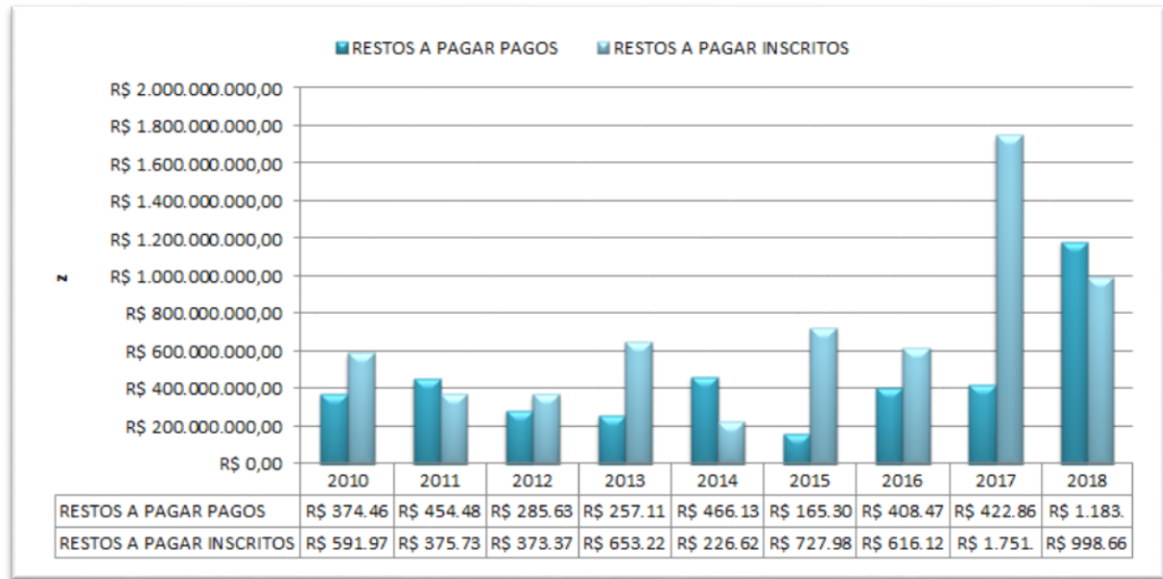


Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

Os saldos de caixas do Mato Grosso do Sul surgem no gráfico 10 distinguido em caixa do exercício anterior sendo o (saldo inicial) e o caixa inscrito para o próximo exercício (saldo final).

Percebe-se que em 2011, 2012, 2013, 2015 e 2018 os saldos de caixas deixados para o próximo exercício foram superiores ao seu saldo inicial. Se sobressaindo bruscamente sobre os demais o ano de 2015 onde o seu saldo inicial era de R\$ 731.178.356,32 e o saldo final foi de R\$ 1.924.448.895,68. Já os demais anos sendo os de 2010, 2014, 2016 e 2017 o saldo de caixa recebido no início do exercício foi superior ao inscrito para o próximo exercício.

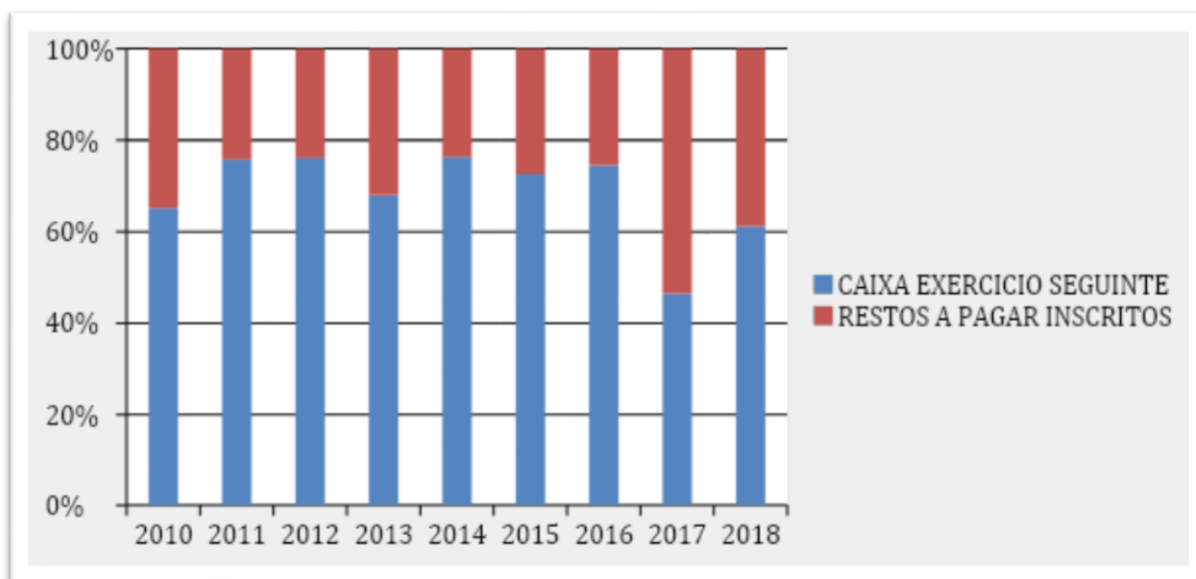
**GRÁFICO 11** - Comparativo entre os saldos de restos a pagar ingressos do exercício anterior e o deixado para o próximo



Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

Analisando os anos de 2010 a 2018 do estado do Mato Grosso do Sul é notável um equilíbrio entre os restos a pagar e o saldo disponível em caixa do ano de 2010 até 2016, só havendo uma variação brusca em 2017 o qual o valor inscrito foi de R\$ 1.751.007.368,74 e o saldo de caixa R\$ 1.522.353.890,89, representando cerca de 115,02% percentualmente.

No gráfico 8 é bem evidente os saldos de caixa superiores aos restos a pagar em todos os períodos exceto no ano de 2017 o qual o valor inscrito superou o valor deixado em caixa, indo em desconformidade com a LRF. Ainda no gráfico 8 nota-se que em 2015 foi quando o saldo deixado em caixa foi o mais representativo em valores. 4.2 Distinção de Restos a Pagar em Processados e Não Processados.

**GRÁFICO 12 - Inscrição dos Restos a Pagar X Disponibilidades de caixa no Mato Grosso do Sul**

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

O gráfico 12 traz a exposição dos saldos de caixas e de restos a pagar inscritos nos anos de estudo. Observa-se que dentre os períodos analisados apenas no ano de 2017 o saldo a pagar foi superior ao disponível no caixa.

Nota-se no gráfico 12 que dos 9 períodos analisados 8 deles o saldo de caixa foi superior as despesas. Onde a maior expressividade foi em 2016.

## 4.2 DISTINÇÃO DOS RESTOS A PAGAR EM PROCESSADOS E NÃO PROCESSADOS

Para distinguir as despesas inscritas em restos a pagar processados e não processados foram acessados os balanços financeiros de cada estado e coletados os dados dentro do período de estudo que engloba os anos de 2010 a 2018.

Ressaltando que as despesas inscritas em resto a pagar são as compras de serviços ou produtos que foram empenhados, distinguidos em processados os que foram empenhados e liquidados restando apenas a realização do pagamento e não processados os que foram apenas empenhados.



**TABELA 2 - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Distrito Federal**

<b>Anos</b>	<b>Restos a Pagar Processados</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados</b>	<b>% Em Relação ao Acumulado nos Anos de Estudo</b>
2010	R\$ 90.895,57	R\$ 545.207,95	0,011%
2011	R\$ 153.901,44	R\$ 655.442,25	0,014%
2012	R\$ 153.901,44	R\$ 960.595,77	0,02%
2013	R\$ 125.123,80	R\$ 1.468.533,42	0,028%
2014	R\$ 109.085.901,58	R\$ 0,00	1,93%
2015	R\$ 10.008.788,99	R\$ 133.598.474,67	2,54%
2016	R\$ 1.219.785.609,26	R\$1.023.765.294,86	39,72%
2017	R\$ 1.191.376.088,45	R\$ 644.956.961,34	32,51%
2018	R\$ 1.311.114.478,9	R\$ 0,00	23,21%
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.841.894.689,43</b>	<b>R\$ 1.805.950.510,26</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

De acordo com a tabela 2 pode-se observar os montantes de despesas que transpassaram de um exercício para o outro, entre os anos de 2010 a 2018, separando-os em restos a pagar processados e não processados. Como pode ser observado na referida tabela em todos os anos houve inscrição de RPP se sobressaindo o ano de 2018 o qual o montante atingiu o valor de R\$ 1.311.114.478,90.

Nota- se uma evolução bem considerável ao decorrer dos anos nos restos a pagar processados no ano de 2010 o montante era de R\$ 90.895,57 o qual em 2018 foi inscrito o valor de R\$ 1.311.114.478,90 o qual representa um percentual de aumento de 1442,44%.

Analisando o montante de RPNP ressalta-se uma evolução em questão a valores, porém não tão significativa como a do RPP. O saldo maior transcrito para o próximo exercício ocorreu no ano de 2016 que foi o de R\$ 1.023.765.294,86.

**TABELA 3 - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Goiás**

<b>Anos</b>	<b>Restos a Pagar Processados</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados</b>	<b>% Em Relação ao Acumulado nos Anos de Estudo</b>
2010	R\$332.170.734,58	R\$ 23.632.332,19	5,78%
2011	R\$ 228.805.803,97	R\$ 199.818.873,05	6,97%
2012	R\$ 286.471.813,22	R\$ 236.288.121,57	8,5%
2013	R\$ 147.705.036,67	R\$ 183.761.404,28	5,39%
2014	R\$ 235.556.318,11	R\$ 149.312.276,51	6,26%
2015	R\$ 587.546.003,64	R\$ 527.424.560,74	18,13%
2016	R\$ 615.705.716,18	R\$ 432.629.608,74	17,04%
2017	R\$ 778.743.850,79	R\$ 300.747.333,34	17,55%
2018	R\$ 598.040.267,65	R\$ 286.329.066,30	14,38%
<b>Total</b>	<b>R\$ 3.810.745.544,81</b>	<b>R\$ 2.339.943.576,72</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

A tabela 3 traz a distinção das despesas inscritas para o próximo exercício classificadas como restos a pagar processados e não processado referente ao período que engloba a pesquisa nota-se que o saldo total da soma dos 9 anos de restos a pagar processados é expressivamente superior em relação ao mesmo período do montante de restos a pagar não processados.

Destaca-se na tabela 3 no RPP o ano de 2017 onde o montante deixado foi o mais expressivo dentre os demais períodos que fizeram parte da análise, e também o ano de 2013 onde o saldo é o de menor valor deixado para o próximo exercício.

**TABELA 4 - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Mato Grosso**

<b>Anos</b>	<b>Restos a Pagar Processados</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados</b>	<b>% Em Relação ao Acumulado nos Anos de Estudo</b>
2010	R\$ 68.891.874,49	R\$ 299.531.191,52	4,2%
2011	R\$ 269.844.454,70	R\$ 342.048.617,05	6,97%
2012	R\$ 915.610,53	R\$ 73.239.852,67	0,84%
2013	R\$ 210.228.840,17	R\$ 240.820.805,75	5,14%
2014	R\$ 164.165.054,42	R\$ 500.634.818,61	7,57%
2015	R\$ 121.528.602,93	R\$ 174.687.023,53	3,37%
2016	R\$ 853.202.805,02	R\$ 752.557.050,64	18,29%
2017	R\$ 1.353.929.478,92	R\$ 1.075.024.607,82	27,66%
2018	R\$ 1.487.442.029,19	R\$ 791.631.637,21	25,96%
<b>Total</b>	<b>R\$ 4.530.148.750,37</b>	<b>R\$ 4.250.175.604,80</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

A tabela 4 distingue os restos a pagar inscritos no período que engloba a pesquisa que são de 2010 a 2018 em processados e não processados, nota-se na tabela que em todos os períodos houveram inscrições para o próximo exercício das despesas em processadas e não processadas.

Verifica-se na tabela 4 que o maior saldo de restos a pagar processados foi no ano de 2018 o qual o valor foi de R\$ 1.487.442.029,19 e o menor saldo foi em 2012 onde foram deixados um montante de apenas R\$ 915.610,53. E respectivamente se tratando dos não processados o maior saldo inscrito foi de R\$ 1.075.024.607,82 fato esse ocorrido no ano de 2017, e o menor em 2012 onde o valor foi de 73.239.852,67.

**TABELA 5** - Distinção dos Restos a Pagar em RPP e RPNP- Mato Grosso do Sul

<b>Anos</b>	<b>Restos a Pagar Processados</b>	<b>Restos a Pagar Não Processados</b>	<b>% Em Relação ao Acumulado nos Anos de Estudo</b>
2010	R\$ 336.341.151,26	R\$ 255.631.634,12	9,37%
2011	R\$ 168.654.710,31	R\$ 207.082.824,62	5,95%
2012	R\$ 186.963.054,61	R\$ 186.413.450,53	5,91%
2013	R\$ 273.019.356,96	R\$ 380.206.399,39	10,34%
2014	R\$ 114.307.337,39	R\$ 112.318.086,06	3,59%
2015	R\$ 230.035.398,72	R\$ 497.945.551,78	11,53%
2016	R\$ 363.892.168,78	R\$ 252.232.512,20	9,76%
2017	R\$ 736.671.831,51	R\$ 1.014.335.537,23	27,73%
2018	R\$ 276.373.957,64	R\$ 722.286.196,59	15,81%
<b>Total</b>	<b>R\$ 2.686.258.967,18</b>	<b>R\$ 3.628.452.192,52</b>	<b>100%</b>

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

A partir dessa distinção, os dados foram agrupados, conforme disposto na Tabela 5, em restos a pagar processados e não processados entre os anos de 2010 a 2018. Ressalta-se na referida tabela que em todos os períodos houve inscrições dos mesmos.

Dentre os anos expostos destaca-se o ano de 2014 com o menor saldo inscrito em RPP o qual o montante foi de RS 114.307.337,39. E o de 2017 com o maior saldo sendo o de R\$ 736.671.831,51. Outra característica perceptível é o valor do total comparando os, percebemos que o montante dos restos a pagar não processados e quase 1 bilhão de reais a mais do que o saldo dos restos a pagar não processados.

Em relação aos restos a pagar não processados destaca-se o ano de 2017 como o período em que o valor deixado foi o mais expressivo, e o ano de 2014 como o menos expressivo.

### 4.3 COMPARATIVO DOS RESTOS A PAGAR ENTRE OS ESTADOS DO CENTRO OESTE

O presente do tópico do estudo tem como objetivo uma comparação entre os estados da região centro oeste entre os saldos de despesas inscritas como restos a pagar transpassados entre um período e outro.

Os saldos apresentados abaixo foram coletados nos balanços financeiros entre o período de 2010 a 2018.

**TABELA 6** - Distinção dos restos a pagar entre os estados do Centro Oeste Valores em R\$

	<b>Distrito Federal</b>	<b>Goiás</b>	<b>Mato Grosso</b>	<b>Mato Grosso do Sul</b>
2010	636.103,52	355.803.066,77	368.423.066,01	591.972.785,38
2011	809.343,69	428.624.677,02	611.893.071,75	375.737.534,93
2012	1.085.719,57	522.759.934,79	74.155.463,20	373.376.505,14
2013	1.468.533,42	331.466.440,95	974.342.301,24	653.225.756,35
2014	109.085.901,58	384.868.594,62	526.500.411,60	226.625.423,45
2015	140.737.062,85	1.114.970.564,38	751.272.653,62	727.980.950,50
2016	1.707.119.624,22	1.048.335.324,92	1.605.759.855,66	616.124.680,98
2017	2.832.166.222,88	1.079.491.184,13	2.428.954.086,74	1.751.007.368,74
2018	1.311.114.478,93	884.369.333,95	2.279.073.666,40	998.660.154,23
<b>Total</b>	<b>6.104.222.990,66</b>	<b>6.150.689.121,53</b>	<b>9.620.374.576,22</b>	<b>6.314.711.159,70</b>

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

A tabela 6 demonstra que em todos os períodos que compreendeu a análise houve despesas deixadas para o próximo exercício os quais as mesmas foram devidamente registradas em restos a pagar.

Diante aos valores evidenciados destaca-se o ano de 2017 do Distrito Federal como o de maior representatividade de valores onde o montante de despesas deixados para o próximo

exercício foi de R\$ 2.832.166.222,88. Sendo que Distrito Federal também obteve o título cujo o menor valor deixado no ano de 2010 o qual corresponde ao valor de R\$ 636.103,52.

Nota-se na tabela 6, que em todos os estados, os valores dos restos a pagar evoluíram no transcorrer dos anos, uns mais que os outros como o estado do Distrito Federal, em tamanha evolução no período de estudo, sendo a diferença de restos a pagar de 2010 e 2018 é de exatamente R\$2.831.530.119,36.

**TABELA 7 - Distinção dos restos a pagar entre os estados do Centro Oeste expresso em %**

	<b>Distrito Federal</b>	<b>Goiás</b>	<b>Mato Grosso</b>	<b>Mato Grosso do Sul</b>
2010	0,01%	5,78%	3,83%	9,37%
2011	0,01%	6,97%	6,36%	5,95%
2012	0,02%	8,50%	0,77%	5,91%
2013	0,02%	5,39%	10,13%	10,34%
2014	1,79%	6,26%	5,47%	3,59%
2015	2,31%	18,13%	7,81%	11,53%
2016	27,97%	17,04%	16,69%	9,76%
2017	46,40%	17,55%	25,25%	27,73%
2018	21,48%	14,38%	23,69%	15,81%
Total	100%	100%	100%	100%

Fonte: Elaborado pelo o autor com base nos balanços financeiros

Na tabela 7 temos representado os saldos de restos a pagar destacados em porcentagem, o qual fica visivelmente a evolução dos mesmos no decorrer dos anos de 2010 a 2018 o qual traz o 100% representando a soma de todos os valores e destaca ano a ano a proporção em relação ao montante total.

Observa-se que no estado do Distrito Federal a representatividade nos anos de 2010, 2011, 2012 e 2013 os valores não chegaram nem a 1%, o qual ressalta o tamanho da evolução das despesas.

Nota-se que o estado de Goiás que o montante maior foi em 2015 onde chegou a 18,13 % que em reais chega a R\$ 1.114.970.564,38 em relação ao bruto acumulado, e o menor saldo foi em 2013 R\$ 331.466.440,95 que representa 5,39%.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de limitar os gastos públicos surgiu a Lei Complementar 101 de 04 de maio de 2000, a qual é instruída a todos os entes federativos, União, Estado e Municípios. Diante dos fatos o presente estudo teve como finalidade analisar os impactos financeiros provocados pelos restos a pagar nas disponibilidades de caixa dos estados do centro oeste do Brasil no período de 2010 a 2018, através dos balanços financeiros dos estados da região Centro Oeste do Brasil, sendo eles Distrito Federal, Goiás, Mato Grosso e Mato Grosso do Sul.

No estado do Distrito Federal nota-se um extraordinário crescimento em relação as despesas inscritas em restos a pagar e ao saldo deixado em caixa disponível para o próximo exercício. Nota-se que nos anos de 2016, 2017 e 2018 os saldos de despesas inscritas em restos a pagar no valor de R\$ 1.311.114.478,93, superaram expressivamente os valores deixados em caixa que foi R\$ 295.622.488,92, indo assim em desconformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Em relação ao estado de Goiás todos os valores das despesas transpassadas foram altos, o único ano em que as mesmas estavam de acordo com o limite imposto pela a LRF foi o ano de 2016, sendo que o montante de restos a pagar foi de R\$ 1.048.335.324,92 e o de caixa R\$ 1.121.793.656,18. Sendo que a diferença positiva entre os mesmos foi de apenas R\$ 73.458.331,26 que representa 6,55%.

Diante dos dados analisados do Mato Grosso nota-se que dentre os períodos de estudo apenas em 2017 as despesas inscritas em restos a pagar foram superiores ao saldo inscrito no caixa em 15,37%. E o saldo de menor representatividade foi em 2012.

Mato Grosso do Sul se destaca como o estado da região centro oeste em que a relação dos valores das despesas deixadas de um período para o outro em relação ao saldo de caixa, foram os de menores expressividades. Ressaltando apenas o ano de 2017 em que o valor de restos a pagar foi superior ao caixa.

O estado que se destacou com o maior valor de despesa inscrita em restos a pagar foi o do Mato Grosso o qual o montante chegou ao valor de R\$ 9.620.374.576,22, e o de menor valor foi o estado de Distrito Federal R\$6.104.222.990,66.



Nota-se com os dados que o Distrito Federal foi o estado em que as despesas tiveram um maior índice de evolução em destaque o ano de 2017 em que o montante representou um percentual de 46,40% dentre os 9 anos que compreende o estudo.

Apesar do estado de Goiás ter os maiores índices dos montantes dos restos a pagar, ele foi o que a evolução entre um período e outro foi o de menor representatividade em questão porcentual.

## REFERÊNCIAS

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

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal: Métodos com base nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e nos padrões internacionais de contabilidade. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2007. 415 p. ISBN 9788522468706

ALVES, Gustavo Henrique Tardelli. O Orçamento Federal entre a realidade e a ficção: as armadilhas à transparência da despesa pública no Brasil. 2012. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2541257.PDF>> Acesso em: 16 de Março de 2019.

ARAUJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. Contabilidade Pública: da Teoria à Prática, São Paulo: Saraiva, 2006.

ALBUQUERQUE et. al. Gestão de Finanças Publicas. Brasília: 2010

ANDRADE, Nilton de Aquino. Contabilidade Pública na Gestão Municipal. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANDRADE, Nilton de Aquino, Contabilidade Pública na Gestão Municipal. 5.ed. São Paulo, Atlas, 2013.

ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. Contabilidade pública: da teoria à prática. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2009

BEUREN, I. M.; *et al.* *Como elaborar trabalhos monográficos.* 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; DE SOUSA, M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3.ed., 195 p. São Paulo: Atlas, 2006.

BERGELT, Juliano Barros. Orçamento Participativo: uma análise sobre a importância do orçamento público e as consequências para a gestão estatal do aumento da participação popular nos processos orçamentários. Porto Alegre, Monografia 2012.

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em 10 de Março de 2019.

16 de março de 2019.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de despesa nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. 120 p. Disponível em: ><http://www.cjf.jus.br/cjf/cjf/orcamento->

[efinancas/manuais/Manual\\_Despesa\\_Nacional.pdf/view](#)<Acesso em 16 de março de 2019

BLUME, Bruno Andre Blume: PPA, LDO E LOA: AS 3 SIGLAS QUE DEFINEM O ORÇAMENTO DO GOVERNO. Disponível em: <https://www.politize.com.br/ppa-ldo-loa-3-siglas-que-definem-orcamento-governo/>. Acessado em 10 de abril de 2019.

CARNEIRO, Margareth F. Santos. Gestão pública: o papel do planejamento estratégico, gerenciamento de portfólio, programas e projetos e dos escritórios de projetos na modernização da gestão pública. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.

CARVALHO, Deusvaldo. Orçamento e contabilidade pública: teoria e prática. Campo Grande: D. Carvalho, 2005.

CHNEIDER, César; MIGUEL, Marcos Portella. Manual da Contabilidade Pública. 1. ed. São Paulo: IOB Folhamatic, 2013.

FONSECA, J. J. S. *Metodologia da pesquisa científica*. Fortaleza: UEC, 2002.

FERNANDES, Ernani Luiz Barros. Restos a Pagar. 2004. Disponível em: <[https://www.portalsop.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28\\_Monografia\\_-\\_Ernani\\_Fernandes.pdf](https://www.portalsop.planejamento.gov.br/bib/Estudos/2004-07-28_Monografia_-_Ernani_Fernandes.pdf)>. Acesso em: maio 2012 MEENDES, S. Administração Financeira e Orçamentária. São Paulo: MÉTODO, 2010.

FRANCISCO, Wagner de Cerqueira. "Distrito Federal "; Brasil Escola. Disponível em <<https://brasilecola.uol.com.br/brasil/distrito-federal.htm>>. Acesso em 16 maio 2019.

FRANCISCO, Wagner de Cerqueira. Região Centro Oeste. Disponível em: <<https://mundoeducacao.bol.uol.com.br/geografia/regiao-centrooeste.htm>>. Acesso em: 03 maio 2019.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. Introdução à teoria da contabilidade para o nível de graduação. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; FIPECAFI. Manual de contabilidade das sociedades por ações. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2000. 508p.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

KOHAMA, Heilio, Contabilidade Pública. Teoria e Pratica. São Paulo: Atlas, 2014.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. Contabilidade pública: teoria e prática. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Metodologia do trabalho científico. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

LEVINE, D. M.; et al. *Estatística: teoria e aplicações*. 5. ed. Rio de Janeiro: TLC, 2008.

Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito 1964. Disponível em:

< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 de Março de 2019.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Robison Gonçalves de. Contabilidade pública: integrando união, estados e municípios (siafin e siafem). São Paulo: Atlas, 2000.

MARCUZZO, Juliana Luisa; FREITAS, Luiz Antônio Rossi de. A contabilidade gerencial e a Lei de Responsabilidade Fiscal. Revista Eletrônica de Contabilidade, Santa Maria, v. 1, n. 1, pp. 190, 2004.

MARTINS, I. G. S.; NASCIMENTO, C. V. Comentários à Lei de Responsabilidade Fiscal. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2014. 360 p. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU\\_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o\\_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773)>. Acesso em

MENDES, M. O que é “contabilidade criativa”? . Carta de Economia e Negócios, v. 1, n. 3, p. 7-11, 2014.

MOTA, Francisco Glauber Lima. Contabilidade Aplicada ao Setor Publico. Brasília: autor-editor, 2009.

MORENO, Gislaene Geografia do Mato Grosso - território, sociedade e ambiente [https://www.suapesquisa.com/estadosbrasileiros/estado\\_mato\\_grosso.htm](https://www.suapesquisa.com/estadosbrasileiros/estado_mato_grosso.htm) acessado em 16-05-2019.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo; DEBUS, Ilvo. Gestão Fiscal Responsável: Teoria e Prática da Lei de Responsabilidade Fiscal. Curitiba: JM Editora, 2001.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. Contabilidade Pública. 11. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto, Construção de um modelo para avaliação da transparência da gestão da dívida pública municipal com vistas a favorecer o controle social, 2005. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) -Programa de Pós Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, 2005.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de Freitas. Metodologia do Trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmica. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em:

SÁ, Antonio Lopes de; SÁ, Ana Maria Lopes de. Dicionário de contabilidade. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, Lino Martins da Silva. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCHIFFMAN, L.; KANUK, L. *Comportamento do consumidor*. LTC Editora. 6. ed. 2000.

SILVA, Wellington Souza, Região Centro Oeste, Disponível em  
><https://www.infoescola.com/geografia/regiao-centro-oeste/> <Acessado em 04-05-2019.

SANTOS, Claudio H. M. et al. Estimativas mensais da formação bruta de capital fixo pública no Brasil (2002-2010). *Economia Aplicada*, v. 16, n. 3, p. 445- 473, 2012.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos de metodologia científica*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2003. Disponível em: <[http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy\\_of\\_historia-i/historia-ii/china-e-india](http://docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india)>. Acesso em: 17/04/2015.

\_\_\_\_\_. *Fundamentos de metodologia científica*. São Paulo: Atlas, 2007.

\_\_\_\_\_. *Metodologia científica*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

\_\_\_\_\_. *Técnicas de pesquisa: planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados*. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1996.

<http://www.feevale.br/Comum/midias/8807f05a-14d0-4d5b-b1ad-1538f3aef538/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>. Acesso em: 02/05/2019 .