



Evolução da Inscrição de Restos a Pagar do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017

RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo verificar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final do governo do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017. A metodologia utilizada para a realização do trabalho é de pesquisa descritiva quanto aos seus objetivos e qualitativa e quantitativa, no que concerne a abordagem do problema. Os dados foram coletados no portal transparência do referido ente, utilizando-se dos Relatórios de Gestão Fiscal, Relatório resumido da Execução Orçamentária e o Balanço Geral do Estado. Conclui-se que apesar dos valores empenhados terem um crescimento positivo, a evolução da inscrição de restos a pagar não teve o mesmo comportamento, visto que a inscrição de restos a pagar tanto aumentou quanto diminuiu ao longo do período analisado, sendo que o menor valor inscrito foi no ano de 2012, com quantitativos de R\$ 393.215.453,13 e que a partir de 2014 ela vem assumindo uma trajetória ascendente, com seu maior valor em quantitativos iguais a R\$ 1.078.450.641,51 em 2017. Apesar disso, a inscrição em restos a pagar não tem comprometido em nenhum aspecto a execução financeira do exercício subsequente, sendo que em todos os anos o ente analisado possui disponibilidade suficiente de caixa para a realização da inscrição de restos a pagar, porém deve-se ter uma melhor supervisão do planejamento da administração, principalmente em relação aos restos a pagar não processados, que são a maior parcela do total da inscrição de restos a pagar, pois o planejamento não está sendo suficiente para a realização da execução orçamentária, ocasionando transferências financeiras que podem afetar o exercício seguinte.

PALAVRAS-CHAVE: Orçamento público; Restos a pagar; Santa Catarina.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade



1 INTRODUÇÃO

O setor público é responsável por proporcionar à população a satisfação de suas necessidades sociais por meio de gestão de recursos públicos (Grateron, 1999). Entretanto, tal gestão deve ser rigorosa, uma vez que os recursos são limitados e pertencem a todos os cidadãos. Diante disso, surge a necessidade de uma ferramenta que auxilie no planejamento e no controle das atividades relacionadas à captação de recursos e seus dispêndios, o chamado orçamento público.

O orçamento público possui um papel importante na economia do Estado através da tomada de decisão, que segundo Kohama (2016) tem como objetivo prever as receitas e fixar as despesas, proporcionando ao Estado uma economia equilibrada, onde o resultado desse equilíbrio dar-se-á em não gastar mais do que se arrecada em determinado ano. Nesse contexto encontram-se as despesas públicas e dentro dessas, a dívida pública, que engloba diversos tipos de endividamento, entre eles os restos a pagar (RP).

Segundo Camargo e Sehnem (2010, p. 253), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) “[...] definiu metas, limites e procedimentos”, visando a promover a transparência das contas públicas e a equilibrá-las. Dentro desses limites encontra-se a restrição quanto a inscrição de restos a pagar, conta esta, que compõe a dívida de curto prazo ou dívida flutuante, logo, integrando o passivo financeiro.

Conforme o art. 35 da Lei nº. 4.320 de 17 de março de 1964, “pertencem ao exercício financeiro: [...] II - as despesas nele legalmente empenhas até 31 de dezembro de cada ano”. Sendo assim, os restos a pagar são chamados desta forma, por serem despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício, porém, essa classificação é apenas de caráter financeiro, cabe desta forma, especificá-los em processados ou não processados.

Considerando tal contexto, o presente artigo procura responder a seguinte indagação: qual a evolução da inscrição de restos a pagar no Estado de Santa Catarina nos exercícios de 2011 a 2017?

Diante disso, o objetivo geral da pesquisa é verificar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final do governo do Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017.

Justifica-se a importância do exposto trabalho por estar relacionado ao ambiente social quanto a utilização de recursos públicos o qual pertencem a população e que devem ser utilizados da melhor forma possível para atender as necessidades públicas, como também evidenciados de forma transparente e ao contexto governamental quanto ao comprometimento da execução do exercício financeiro seguinte.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Dívida Pública

Ao abordar o assunto dívida, inicialmente é pertinente destacar sua definição. Para Kohama (2010, p. 146) dívida pública “são todos os compromissos assumidos pelo governo e os respectivos juros”. Sá e Sá (1995, p. 174), define dívida como “fato patrimonial que representa o débito de financiamento ou de funcionamento; valor que a empresa tem a pagar a terceiros; valor que representa um crédito obtido por compra ou empréstimo”. Já Sanches (2013) ao descrever o mesmo assunto especifica quem pode contrair e qual a classificação quanto a dívida que um país pode apresentar. Referido autor (2013, p. 130) relata que dívida é



o “compromisso financeiro assumido por uma pessoa física ou jurídica – de direito público ou privado – perante outra pessoa física ou jurídica”.

Quanto a classificação da dívida em pública ou privada, Platt Neto (2017) conceitua a primeira como sendo aquela contraída pela administração pública por meio de diversas obrigações assumidas para suprir a necessidade dos serviços públicos em atender a insuficiência financeira resultante de déficit financeiro (excesso de despesa em relação a receita). Para dívida privada, o mesmo autor define-a como sendo aquela que as organizações privadas e famílias assumem, desta forma, não abrangendo a algumas estatais, empresas não governamentais e sem fins lucrativos (Platt Neto, 2017).

Outra classificação referente a dívida é que ela pode ser interna ou externa. Platt Neto a conceitua em relação a moeda da obrigação, a dívida é interna quando contraída em moeda nacional e externa aquela contraída em moeda estrangeira (Platt Neto, 2017). Já para o Sistema do Tesouro Nacional (STN) no Manual dos Demonstrativos Fiscais (MDF) a definição está voltada a origem do credor, operações de crédito interna são as obrigações assumidas no País com credores do País e as operações de crédito externa são aquelas realizadas com agências estrangeiras ou com credores que residem no exterior (STN, 2017).

A abordagem da dívida pública é prevista expressamente na Constituição Federal de 1988, que estabelece para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios como também para suas autarquias e outras entidades que são controladas pelo Poder Público Federal normas sobre as condições e fixação em relação aos limites globais do total da dívida consolidada, das operações de crédito externa e interna, de suas garantias e também sobre a dívida mobiliária.

Além da Constituição Federal de 1988, há outras fontes legais que regulam sobre a dívida pública e em relação as operações de crédito no Brasil. A Lei nº 4.320/1964 aborda aspectos sobre a Lei de Orçamento e suas atribuições, como também sobre a dívida flutuante e dívida fundada. O Decreto nº 93.872/1986 conceitua os restos a pagar, distinguindo-os entre restos a pagar processados (RPP) e restos a pagar não processados (RPNP), além de tratar também da dívida flutuante e fundada. Outra norma que também apresenta definições sobre dívida pública é a Lei Complementar nº 101/2000 (LRF), abordando sobre dívida mobiliária e seus refinanciamentos, operações de crédito e concessão de garantia; apresenta os limites da dívida pública e das operações de crédito, bem como proíbe a contração de dívida nos dois últimos quadrimestres de mandato titular de poder ou órgão.

De acordo com Decreto n.º 93.872/1986 e a Lei n.º 4.320/1964, a dívida pública compreende a dívida flutuante e a dívida fundada. A dívida flutuante é aquela contraída por um breve e determinado período, ou seja, compromissos de curto prazo, que independem de autorização orçamentária, como os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida, os serviços da dívida a pagar, os depósitos e os débitos de tesouraria. A dívida fundada são os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, que está ligada a Lei de Orçamento, ou seja, têm necessidade de autorização orçamentária para a sua realização, e são contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos.

A dívida pública tem três finalidades distintas: (a) suprir déficits orçamentários; (b) suprir déficits financeiros; (c) registrar depósitos e resíduos passivos. A primeira assegura o equilíbrio orçamentário; a segunda ocorre quando há insuficiência de caixa durante a execução do orçamento; a terceira acontece quando o Estado age como depositário de valores de terceiros.

Para que haja responsabilidade na contração de dívidas pelos entes públicos, a Constituição Federal definiu competência privativa ao Senado Federal (Brasil, 1988, art. 52,



VI) “VI - fixar, por proposta do Presidente da República, limites globais para o montante da dívida consolidada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”. A LRF enviou proposta de limite fiscal para a Dívida Consolidada (DC) da União, Estados, Distrito Federal e Municípios ao Senado Federal. Desta forma, as Resoluções do Senado Federal nº. 40/2001 e 43/2001 como suas alterações posteriores foram aprovadas, fixando limites para a dívida pública.

De acordo com Carvalho (2010), entende-se como sendo de 16% da receita corrente líquida o limite a ser realizada pelos estados de novas captações, a receita corrente líquida poderá ser comprometida de até duas vezes o seu valor com a dívida consolidada líquida e em relação ao pagamento da amortização do principal da dívida juntamente com seus respectivos encargos o limite máximo fixado é de até 11,5%.

Entende-se que o controle do endividamento é de extrema importância para a sociedade em todos os níveis de governo. Na ausência do limite, pode-se criar o incentivo a um excesso de endividamento por parte da Administração Pública, motivada pela falta de fiscalização. Níveis excessivos de endividamento causam a implicação de grande parte da receita futura com pagamento de dívidas, gerando consequências aos serviços públicos prestados à sociedade.

2.2 Restos a pagar

O processo das despesas públicas no decorrer de um exercício financeiro constitui de três estágios, sendo eles: empenho, liquidação e pagamento. Toda despesa empenhada constitui de autorização da autoridade competente através de um ato chamado empenho. Segundo o art. 58 da Lei nº 4.320/1964, “o empenho da despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implementação de condição”. Para Kohama (2016, p. 142), toda despesa que for empenhada “pertence ao exercício financeiro, onerando as dotações orçamentárias daquele exercício”. Na concepção de Piscitelli e Timbó (2014), para efeito do exercício financeiro, toda despesa que passa apenas pelo primeiro estágio, ou seja, aquelas que são empenhadas e não pagas até 31 de dezembro serão consideradas como restos a pagar. Sendo assim, é o empenho que gera a obrigação de pagar.

No art. 35 da Lei nº 4.320/64, o legislador declara que “pertencem ao exercício financeiro: as receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas”. No Brasil, o exercício financeiro coincide com o ano civil, logo o limite máximo para que o Estado cumpra com suas obrigações contraídas com terceiros é até 31 de dezembro de cada ano. Quando se encerra o exercício e isso não ocorre, podendo estar relacionado ao produto ou serviço não ter sido entregue, ou ainda por indisponibilidade de caixa são realizados lançamentos contábeis aonde o responsável deverá registrar essas despesas como restos a pagar. Ainda conforme a referida lei, em seu art. 36, há a distinção dos restos a pagar em processados e não processados.

De acordo com o Decreto nº 93.872/1986, “entendem-se por processadas e não processadas, respectivamente, as despesas liquidadas e as não liquidadas, na forma prevista neste decreto” (Brasil, 1986, art. 67, § 1º). Sendo assim, são considerados como restos pagar processados as despesas que foram empenhadas e liquidadas, ou seja, o empenho foi entregue ao credor, havendo a verificação do direito adquirido através de material, prestação de serviço ou execução de obra, faltando desta forma, apenas o estágio do pagamento. Os restos a pagar não processados, são aqueles que apenas foram empenhados legalmente, não passando pelo estágio da liquidação, pois, não ocorreu a confirmação do direito adquirido com o credor, logo também não foram pagos até o encerramento do exercício.



Em 4 de maio de 2000 foi promulgada a Lei Complementar n.º 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que trouxe uma mudança significativa na administração pública brasileira. A referida Lei “estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal” (Brasil, 2000, art. 1º). Para Camargo e Sehnem a LRF proporciona a consolidação “de uma nova cultura gerencial na gestão dos recursos públicos e incentiva o exercício pleno da cidadania, especialmente no que se refere à participação do contribuinte no processo de acompanhamento da aplicação dos recursos públicos e de avaliação dos seus resultados” (Camargo & Sehnem, 2010, p. 253).

A limitação quanto a inscrição de restos a pagar é uma das normas, metas e limites que foi imposta pela LRF com o intuito de os gestores públicos obedecerem. A Lei não informa aquilo que pode ou não ser inscrito em restos a pagar. Porém, por falta de planejamento no decorrer do exercício, principalmente em finais de mandatos, pode ocorrer de a entidade pública acumular dívidas, logo gerando dificuldades financeiras para a gestão seguinte. Desta forma em seu art. 42 ela impõe uma exigência onde o titular de Poder fica proibido de contrair dívidas nos seus últimos 8 meses de mandato que não possa cumpri-las integralmente dentro dele, ou que fiquem parcelas a serem pagas no exercício subsequente sem que possua suficiente disponibilidade de caixa para que possa quitar tais obrigações. Com isso entende-se que os administradores públicos “ao final de seus mandatos, não podem deixar dívidas para seus sucessores, a não ser que deixem dinheiro suficiente para pagamento das contas de restos a pagar” (Platt Neto, 2017, p. 162). Desse modo, será considerado crime de responsabilidade fiscal se o administrador não cumprir com essa determinação.

Conforme Piscitelli e Timbó “a prescrição relativa ao direito do credor ocorre em cinco anos, contados a partir da data da inscrição, excetuando-se os casos em que haja interrupções decorrentes de atos judiciais” (Piscitelli & Timbó, 2014, p. 168). Esse entendimento converge com o art. 70 do Decreto n.º. 93.872/86 que dispõe que “prescreve em cinco anos a dívida passiva relativa aos Restos a Pagar” (Brasil, 1986, art. 70). De acordo com Garcia Filho, Melo, Resende, De Araujo Neto e Marciniuk (2015) somente poderão ser cancelados os restos a pagar não processados, pois os processados constituem dívidas reais e só podem ser canceladas após sua prescrição. A chamada prescrição interrompida ocorre quando as inscrições em restos a pagar são canceladas, porém o credor ainda possui o direito, pois ela foi liquidada (Brasil, 1986). Desta forma, surge outra modalidade de dívida pública, as chamadas despesas de exercícios anteriores, que acontece quando é dada a baixa contábil de restos a pagar, como também da sua prescrição, onde todas as despesas que foram reconhecidas serão pagas.

Assim, pode-se dizer que os restos a pagar são obrigações que o Estado assumiu, resultante do seu orçamento e que foram empenhadas, podendo ser liquidadas, ou não, porém são obrigações não pagas. Os valores que integram a referida conta podem ser referentes a fornecedores, pessoal a pagar, encargos sociais, entre outros. Logo, somente podem ser considerados como restos a pagar as despesas que foram propriamente empenhadas.

2.3 Estudos Anteriores

Nesta seção são apresentadas pesquisas anteriores, relacionadas a diversos aspectos que envolvem a referida prática de restos a pagar retiradas de publicações acadêmicas e científicas. A Tabela a seguir apresenta as publicações com suas fontes e os objetivos encontrados sem a pretensão de esgotar todos os aspectos.

Tabela 1. Síntese das pesquisas anteriores similares em abordagem

Autores	Títulos	Objetivos a que se propuseram
Garcia Filho <i>et al.</i> (2015)	"A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias"	A pesquisa objetiva "investigar o comportamento da inscrição dos restos a pagar não processados no período de 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias".
Costa, Travassos, Libonati, Ribeiro Filho, e Soares (2013)	"Regime de competência aplicado ao setor público: análise dos reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros"	O estudo tem como objetivo "analisar o regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público quanto ao reconhecimento dos restos a pagar não processados e das despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros"
Galdino, Moura e Cunha (2014)	"Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil"	A pesquisa objetiva "investigar os efeitos da adoção do enfoque patrimonial sobre a Dívida Pública Flutuante".
Aquino e Azevedo (2017)	"Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária"	O estudo tem como objetivo "analisar o uso da inscrição em restos a pagar e seus impactos na credibilidade e na transparência do orçamento público".
Carvalho, Oliveira e Santiago (2010)	"Dívida pública: um estudo dos indicadores dos estados nordestinos"	A pesquisa objetiva "analisar o comportamento do endividamento público dos Estados Nordestinos no período de 2000 a 2007".
Silva (2007)	"Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União (1999 - 2003)"	O estudo tem como objetivo "analisar e evidenciar os reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da União nos períodos de 1999 a 2003".

Fonte: Elaboração própria

Das pesquisas apresentadas na Tabela 1, nota-se que a pesquisa de Garcia Filho *et al.* (2015) é a única que possui uma abordagem similar à presente, porém tal pesquisa teve como objetivo a evolução dos restos a pagar não processados trazendo a correlação com as transferências voluntárias. Os resultados apresentados pelo referido autor mostraram que no período de 2003 a 2013 houve um aumento de 213% de inscrição de restos a pagar não processados, como também um crescimento de despesas com transferências voluntárias no percentual de 210,58%, cujo percentual médio em relação ao crescimento da inscrição de restos a pagar não processados foi de aproximadamente 36%. Os autores concluíram que há uma forte correlação positiva, que em alguns casos pode ultrapassar 0,90.

Costa *et al.* (2013) a partir de sua análise concluíram que os municípios menores são menos regulares no envio dos seus dados contábeis à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), além disso foi verificado a existência de inversões na situação financeira superavitária de 1.310 municípios/ano analisados, bem como inversões na situação financeira deficitária para 1.143 municípios/ano analisados devido à aplicação parcial do regime de competência.

Galdino *et al.* (2014), a partir de sua pesquisa verificaram uma subavaliação de 51,56% da Dívida Flutuante da entidade pública analisada e concluíram que como efeitos da adoção do enfoque patrimonial na Dívida Flutuante das entidades públicas, houve uma melhoria na evidenciação qualitativa e quantitativa do Passivo.

Aquino e Azevedo (2017) concluíram que os resultados indicam que, além do crescente endividamento, a fraca regulação, sobretudo dos restos a pagar não processados está reduzindo seriamente a credibilidade e a transparência do orçamento em todos os níveis de governo.

Carvalho *et al.* (2010) demonstraram em seus resultados que os estados nordestinos estão buscando comprometer o mínimo possível suas receitas correntes com dívidas de curto prazo. Em relação a dívida de longo prazo, com exceção da Bahia e do Pernambuco, percebe-se que a maioria dos Estados estão reduzindo seus endividamentos, comprometendo a receitas correntes com dívidas de longo prazo.

Silva (2007) a partir de sua pesquisa pode verificar que o cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar refletiu contabilmente no valor das despesas que foram consideradas



liquidadas, apresentando nas demonstrações analisadas, informações que não correspondem a valores de despesas reais.

De acordo com a busca, pode-se notar que existem vários trabalhos com o foco voltado na observância da inscrição de restos a pagar, assim como estudos voltados para a dívida pública na sua totalidade. Todavia, é perceptível a escassez de estudos que retratam a evolução da inscrição de restos a pagar na esfera estadual. Desta forma, ressalta-se a relevância da presente pesquisa.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Com o objetivo de atingir o que foi proposto e em conformidade com a abordagem de Raupp e Beuren (2014) as pesquisas na área da Ciência Contábil se classificam em três categorias: quanto ao seu objetivo, quanto aos seus procedimentos e quanto à abordagem do problema. Apresenta-se então a classificação do artigo para cada categoria relatada.

A natureza da pesquisa é classificada como descritiva quanto aos objetivos, uma vez que busca analisar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final de cada exercício financeiro, utilizando-se de procedimentos técnicos para a análise de documentos públicos. Gil (2008), explica como sendo pesquisas descritivas aquelas que “[...] têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis”.

Quanto aos procedimentos classifica-se como uma pesquisa documental. Empregou-se de recursos documental ao utilizar os demonstrativos contábeis dos exercícios de 2011 a 2017, referente aos restos a pagar.

Referente a abordagem do problema a pesquisa é classificada como qualitativa, pois visa constatar a evolução e a composição das inscrições de restos a pagar na execução financeira do orçamento público entre os anos de 2011 a 2017 e quantitativa, pois a partir dos demonstrativos contábeis do ente analisado é que serão realizadas as análises verticais e horizontais para aferir os resultados obtidos, além disso, utilizou-se do método de estatística descritiva e da tabela de correlação com nível de significância por meio do software STATA/SE, versão 13.0.

3.2 Técnica de levantamento de dados

Utilizou-se de documentação indireta como mecanismo na etapa de coleta de dados. Referente ao capítulo dos resultados aplicou-se a análise de dados. Em seguida, encontra-se um detalhamento sobre o mecanismo utilizado.

Utilizou-se de fontes secundárias ao obter dados originários de demonstrativos contábeis, com o objetivo de analisar a evolução e a composição da conta de restos a pagar, o qual será abordado no capítulo de resultados de pesquisas.

Empregou-se de análise documental, na etapa referente a coleta de dados, o qual consta no portal de transparência do ente analisado. A fonte de dados a ser utilizada na pesquisa compõe dos seguintes demonstrativos: Relatório de Gestão Fiscal, Relatório resumido da Execução Orçamentária e o Balanço Geral do Estado, que é a prestação de contas anual do



governo (composta de relatórios, demonstrativos contábeis e informações sobre o contexto administrativo, social e econômico do Estado).

3.3 Limitação da pesquisa

Por fim, a pesquisa constitui limitação quanto a restrição temporal, que analisou a evolução e composição da inscrição de restos a pagar do Estado de Santa Catarina, de acordo com os demonstrativos disponibilizados pelo referido ente. Além do mais, a análise se restringiu apenas ao Estado de Santa Catarina, não fazendo comparação com dados de outros estados da Região ou do País.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Apresentação do Estado de Santa Catarina e obtenção dos dados

Santa Catarina, cuja capital é Florianópolis, localiza-se no centro da região Sul do Brasil, juntamente com os Estados do Paraná (ao norte) e Rio Grande do Sul (ao sul) e ao oeste faz fronteira com Argentina, país Sul-Americano. De acordo com o censo populacional realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), o Estado de Santa Catarina possui uma área de 95.737,954km² e uma população estimada de 7.001.161 habitantes espalhados por 295 municípios.

Os dados necessários para a pesquisa resultam no demonstrativo da disponibilidade de caixa e restos a pagar, conforme previsto no Anexo V do Relatório de Gestão Fiscal (RGF), do balanço orçamentário, conforme Anexo I do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO). Os demonstrativos foram obtidos por meio do sítio eletrônico do próprio ente, utilizando-se dos anos de 2011 a 2017.

4.2 Estatística Descritiva

A Tabela 2 apresenta os valores das médias, desvios padrões, mediana, valores mínimo e máximo para cada variável. Observa-se que a média de inscrição total em restos a pagar e da disponibilidade de caixa do período analisado é de R\$ 630.989.303,17 e R\$ 3.107.123.066,40 respectivamente, demonstrando que há disponibilidade de caixa para a inscrição em restos a pagar. Referente ao valor mínimo e máximo do total de restos a pagar inscrito, o quantitativo é de R\$ 393.215.453,13 e R\$ 1.078.450.641,51. Nota-se também que a diferença entre os restos a pagar processados e não processados é expressivamente grande, tanto em relação ao mínimo, quanto ao máximo que foi inscrito.

Tabela 2. Estatística Descritiva

Variável	Média	DesvPad	Mediana	Min	Max
RPNP	487.636.512,61	115.486.322,40	455.426.041,67	346.177.758,93	673.893.358,49
RPP	143.352.790,56	128.315.638,23	99.421.067,95	46.368.983,82	404.557.283,02
TOTAL RP	630.989.303,17	232.021.174,32	647.193.679,58	393.215.453,13	1.078.450.641,51
DISPCX	3.107.123.066,40	829.473.842,65	3.381.530.234,40	1.969.141.319,03	4.078.990.785,96
DOT AUT	24.978.704.825,96	4.852.882.531,57	25.010.907.051,23	17.283.161.679,57	30.429.838.711,97
DESP EMP	20.897.053.940,26	3.724.371.720,45	21.230.113.745,18	14.951.779.854,97	25.595.103.379,18

Legenda: em que RPNP significa restos a pagar não processados, RPP significa restos a pagar processados, TOTAL RP significa total de restos a pagar, DISPCX significa disponibilidade de caixa, DOTAUT significa dotação autorizada e DESP EMP significa despesa empenhada.

Fonte: Elaboração própria

A Tabela 3 apresenta a matriz de correlação, que é elaborada para as variáveis contínuas. Observa-se que todas as variáveis possuem correlação positiva, o que já era esperado, visto que algumas variáveis derivam de outras. Como exemplo, temos os restos a pagar processados e não processados, que compõem o total de restos, logo, possuem um nível forte de correlação. Portanto, quanto maior o valor de restos a pagar processados e não processados inscritos, maior será o montante do total de restos a pagar.

Tabela 3. Tabela de Correlações

	RPNP	RPP	TOT RP	DISPCX	DOTAUT	EMP
RPNP	1					
RPP	0.8109**	1				
TOT RP	0.9462***	0.9566***	1			
DISPCX	0.7745**	0.7497*	0.8001**	1		
DOTAUT	0.6927*	0.7662**	0.7686**	0.9611***	1	
EMP	0.7162*	0.7894**	0.7930**	0.9645***	0.9949***	1

Legenda: *, **, *** significativo a 10, 5 e 1%, respectivamente.

Fonte: Elaboração própria

Nota-se também uma forte correlação entre o total de restos a pagar em relação com a disponibilidade de caixa, uma vez que só poderá ter inscrição de restos a pagar se obtiver disponibilidade de caixa, explicando desta forma a correlação existente, logo, quanto maior for a disponibilidade de caixa, maior poderá ser o total de restos a pagar inscritos.

4.3 Evolução da execução orçamentária

Ao fazer a análise do orçamento global do Estado de Santa Catarina, no período de 2011 a 2017, verifica-se que o ente analisado apresenta evolução positiva e progressiva da dotação orçamentária autorizada, conforme a Tabela 4.

Tabela 4. Evolução da Execução Orçamentária

Ano	Dotação Autorizada	Empenhada	A.H
2011	17.283.161.679,57	14.951.779.854,97	86,51%
2012	21.102.019.373,86	18.088.824.526,47	85,72%
2013	22.970.695.546,92	19.254.339.864,11	83,82%
2014	25.010.907.051,23	21.230.113.745,18	84,88%
2015	28.514.890.747,72	22.979.636.740,42	80,59%
2016	29.539.420.670,47	24.179.579.471,50	81,86%
2017	30.429.838.711,97	25.595.103.379,18	84,11%

Fonte: Elaboração própria

De acordo com a Tabela 4, no ano de 2010, a dotação orçamentária foi de R\$ 17.283.161.679,57, a qual vem crescendo ao longo do período. No último exercício analisado, o orçamento autorizado foi de R\$ 30.283.161.679,57, representando um crescimento de 76,07% em relação ao primeiro exercício analisado.

Referente aos valores empenhados, o Estado de Santa Catarina, na etapa da execução das despesas, tem executado quantitativos próximos de 85%, exceto para os anos de 2015 e 2016 cujo empenho foi da ordem de respectivamente 80,59% e 81,86% do orçamento autorizado.

4.4 Evolução da Inscrição de Restos a Pagar

Como abordado anteriormente, a conta de inscrição em restos a pagar decorre quando uma despesa é executada no orçamento e não é paga até o final do exercício. A Tabela 5, desta forma, apresenta os dados referente a evolução da inscrição total em restos a pagar no decorrer período analisado, também é feita uma análise vertical para que assim possa-se ver o percentual que teve de aumento ou redução em cada ano.

Tabela 5. Restos a Pagar Inscritos

Ano	Total de Restos a Pagar	A.V.
2011	428.782.872,50	-
2012	393.215.453,13	-8%
2013	675.138.975,79	72%
2014	494.981.392,65	-27%
2015	647.193.697,58	31%
2016	699.162.107,06	8%
2017	1.078.450.641,51	54%

Fonte: Elaboração própria

Para uma melhor análise, apresenta-se a seguir a Figura 1. Nota-se que a evolução da inscrição total em restos a pagar não é constante, uma vez que teve uma diminuição no exercício de 2012, crescendo consideravelmente em 2013 e novamente decrescendo no exercício de 2014.

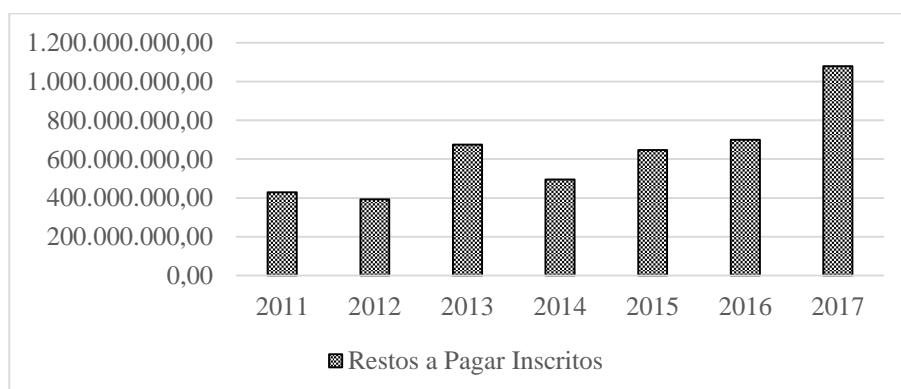


Figura 1. Restos a Pagar Inscritos

Fonte: Elaboração própria

Analisando a Figura 1, fica evidente o comportamento da inscrição em restos a pagar ao longo do período analisado. Percebe-se que no ano de 2013 o montante das despesas que foram inscritas em restos a pagar possui um valor expressivamente maior se comparado com o biênio de 2011 e 2012, sendo estes os menores de todo o período analisado. Em 2014 ocorreu uma redução na inscrição de restos a pagar e desde então ela tem assumido uma trajetória ascendente, sendo que o ano de 2017 tem apresentado o maior valor de todo o período analisado.

De acordo com relatórios contábeis do ente analisado, os anos que tiveram um montante maior em inscrição de restos a pagar, sendo esses 2013, 2015, 2016, 2017 estão relacionados a inscrição de despesas com pessoal e encargos sociais, com investimentos e outras despesas correntes.

Na Tabela 6 é apresentada uma comparação entre os restos a pagar que passaram pelo estágio da liquidação, os processados, com os que ainda não foram liquidados, os não processados, juntamente com o total que foi inscrito no decorrer dos anos analisados. Também

é feita uma análise horizontal, para verificar qual a porcentagem inscrita em restos a pagar processados e não processados de acordo com o montante total inscrito.

Tabela 6. Restos a Pagar Não Processados e Processados em relação ao Total Inscrito

Ano	Não Processados Inscritos	Processados Inscritos	Total de Restos a Pagar	A.H. RPNP	A.H. RPP
2011	382.413.888,68	46.368.983,82	428.782.872,50	89%	11%
2012	346.177.758,93	47.037.694,20	393.215.453,13	88%	12%
2013	575.717.907,84	99.421.067,95	675.138.975,79	85%	15%
2014	437.748.493,65	57.232.899,00	494.981.392,65	88%	12%
2015	455.426.041,67	191.767.637,91	647.193.679,58	70%	30%
2016	542.078.139,03	157.083.968,03	699.162.107,06	78%	22%
2017	673.893.358,49	404.557.283,02	1.078.450.641,51	62%	38%

Fonte: Elaboração própria

Conforme a Tabela 6, há uma discrepância significativa no montante inscrito em restos a pagar não processados em relação aos restos a pagar processados, sendo que a maior diferença se encontra no ano de 2011, onde a quantia inscrita de RPNP era 72% maior que os RPP e a menor no ano de 2017, sendo esse montante de 24% respectivamente. Para complementar a Tabela 6 e ter-se uma melhor visualização do comportamento da inscrição de restos a pagar processados e não processados apresenta-se abaixo o Figura 2.

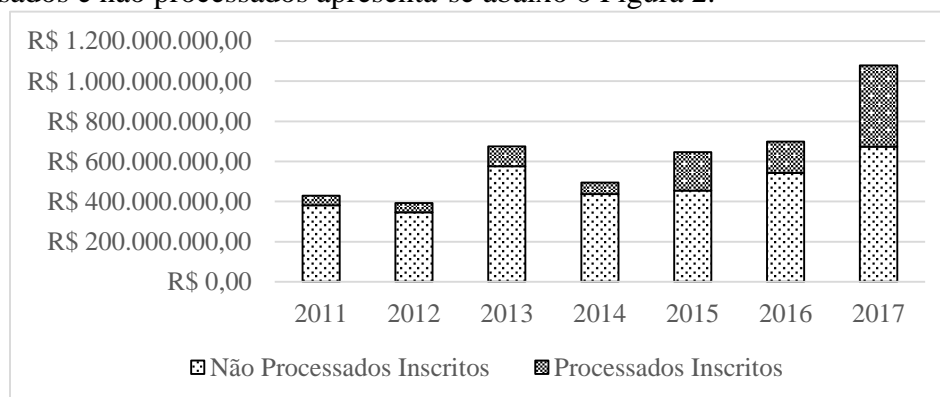


Figura 2. Restos a Pagar Não Processado em Relação aos Restos a Pagar Processados

Fonte: Elaboração própria

Nota-se que o ano que contempla a maior quantia de inscrição em restos a pagar no Estado de Santa Catarina, encontra-se no ano de 2017. Nesse exercício o ente englobava uma importância no valor total de R\$ 649.667.769,01 a mais em relação 2011, ou seja, do primeiro até o último ano analisado a inscrição em restos a pagar foi de aproximadamente 2,5 vezes maior. Também é evidente que em todo o período analisado o montante inscrito em restos a pagar não processados é consideravelmente maior em comparação aos restos a pagar processados, especialmente em 2011, 2012 e 2014, sendo que esses foram os anos com quantitativos menores de inscrição em restos a pagar, porém a partir do ano de 2015 os restos a pagar processados têm crescido especialmente em 2017, apresentado uma diferença de 24%. Já os restos a pagar não processados vêm crescendo praticamente na mesma proporção, um percentual de 19% e 24% em 2016 e 2017 respectivamente. A Tabela 7 apresenta o total das despesas empenhadas e do montante de despesas inscritas em restos a pagar no decorrer do período analisado.

Tabela 7. Inscrição de Restos a Pagar em Relação às Despesas

Ano	Despesas Empenhadas	Inscrição em Restos a Pagar	A.H
-----	---------------------	-----------------------------	-----



2011	14.951.779.854,97	428.782.872,50	2,9%
2012	18.088.824.526,47	393.215.453,13	2,2%
2013	19.254.339.864,11	675.138.975,79	3,5%
2014	21.230.113.745,18	494.981.392,65	2,3%
2015	22.979.636.740,42	647.193.679,58	2,8%
2016	24.179.579.471,50	699.162.107,06	2,9%
2017	25.595.103.379,18	1.078.450.641,51	4,2%

Fonte: Elaboração própria

Percebe-se que, em todo o período que foi analisado, um montante bem pequeno das despesas que foram executadas em cada ano é inscrito como restos a pagar, e que o percentual não teve uma variação relevante. Em 2009 o percentual inscrito foi de 2,9%, já o ano de 2012 teve a menor margem inscrita, sendo esta de 2,2%. Logo, no ano seguinte teve um aumento para 3,5%, depois diminuiu para 2,3% em 2014, crescendo novamente nos anos posteriores, 2015 e 2016 para 2,8% e 2,9% respectivamente. O maior percentual de restos a pagar inscritos em relação a despesa empenhada ocorreu no último ano analisado, 2017, alcançando uma margem de 4,2%.

Conforme a disposição contida no §1º do at. 133 da Lei Complementar n.º 381 de 7 de maio de 2007, as despesas que forem inscritas em restos a pagar não processados só serão liquidadas quando o fato gerador da despesa se confirmar até 31 de janeiro do ano subsequente, caso não aconteça essa ocorrência, os restos a pagar devem ser cancelados. Quando a execução dos restos a pagar processados e não processados liquidados ocorrer até 31 de janeiro, a referida lei determina que sejam pagos até 31 de dezembro do exercício financeiro subsequente, se não ocorrer os mesmos deverão ser cancelados e a dívida com o credor reconhecido e registrado no passivo do Estado.

A Tabela 8 traz dados referentes ao cancelamento da inscrição de restos a pagar, sendo estas despesas empenhadas e que não tem previsão de ser liquidada até 31 de janeiro do exercício subsequente, para que assim possa-se evitar a inscrição de restos a pagar não processados que venham a ser cancelados.

Todavia, de acordo com a Tabela 8, é notório que em todos os anos houve o cancelamento de inscrição em restos a pagar. A parcela de restos a pagar não processados cancelados possui um valor expressamente maior em relação aos restos a pagar processados. De todo o período analisado, a parcela de cancelamento de inscrição em restos a pagar processados e não processados é referente ao ano de 2012, chegando a 5,69% e 51,87% respectivamente. Referente ao menor quantitativo cancelado encontra-se no ano de 2017 para os restos a pagar processados, sendo o percentual nem chegou a 0,01% e em 2011 para os restos a pagar não processados, alcançando o percentual de 40,73%.

Tabela 8. Inscrição e Cancelamento de Restos a Pagar

Restos do Ano	Inscrição	Cancelamento	%Cancelado
Processados	1.003.469.533,93	10.783.150,13	1,07%
2011	46.368.983,82	1.393.923,35	3,01%
2012	47.037.694,20	2.674.252,98	5,69%
2013	99.421.067,95	4.532.657,68	4,56%
2014	57.232.899,00	1.057.164,76	1,85%
2015	191.767.637,91	654.037,75	0,34%
2016	157.083.968,03	470.284,72	0,30%
2017	404.557.283,02	828,89	0,00%



Contabilidade e Perspectivas Futuras

Restos do Ano	Inscrição	Cancelamento	% Cancelado
Não Processados	3.413.455.588,29	1.598.359.402,28	46,83%
2011	382.413.888,68	155.755.223,90	40,73%
2012	346.177.758,93	179.578.189,62	51,87%
2013	575.717.907,84	266.835.049,50	46,35%
2014	437.748.493,65	222.694.758,25	50,87%
2015	455.426.041,67	217.790.159,92	47,82%
2016	542.078.139,03	252.162.206,52	46,52%
2017	673.893.358,49	303.543.814,57	45,04%
Total	4.416.925.122,22	1.609.142.552,41	36,43%

Fonte: Balanço Geral do Estado de Santa Catarina, 2017

Para poder inscrever despesas em restos a pagar o ente público deve comprovar que possui recursos disponíveis para poder honrar com seus compromissos. Sendo assim, como abordado anteriormente, a Lei de Responsabilidade Fiscal, promulgada em maio de 2000 foi marco na administração pública brasileira, pois foi ela quem trouxe metas e limites para certificar responsabilidade na gestão fiscal, o que inclui a inscrição sobre os restos a pagar. O dispositivo legal utilizado pela LRF para limitar a prática de inscrição em restos a pagar é a disponibilidade de caixa. Anteriormente a LRF, não havia algo que limitasse a inscrição em restos a pagar.

Na Tabela 9, apresenta-se a inscrição de restos a pagar em relação a disponibilidade de caixa menos as obrigações financeiras antes da inscrição. Com isso, pode-se visualizar a parcela de disponibilidade de caixa que o ente utilizou para inscrever os restos a pagar.

Tabela 9. Restos a Pagar em Relação a Disponibilidade de Caixa

Ano	Inscrição de Restos a Pagar	Disponibilidade de Caixa	A.H.
2011	428.782.872,50	1.969.141.319,03	21,8%
2012	393.215.453,13	2.061.701.054,77	19,1%
2013	675.138.975,79	2.920.037.839,43	23,1%
2014	494.981.392,65	3.381.530.234,40	14,6%
2015	647.193.679,58	3.505.682.287,46	18,5%
2016	699.162.107,06	3.832.777.943,77	18,2%
2017	1.078.450.641,51	4.078.990.785,96	26,4%

Fonte: Elaboração própria

Pode-se analisar que o Estado de Santa Catarina em todo o período analisado sempre possuía disponibilidade de caixa para a realização das despesas referentes a inscrição de restos a pagar. Abaixo apresenta-se o Figura 3, para uma análise mais detalhada em relação ao comprometimento de caixa com a inscrição de restos a pagar.

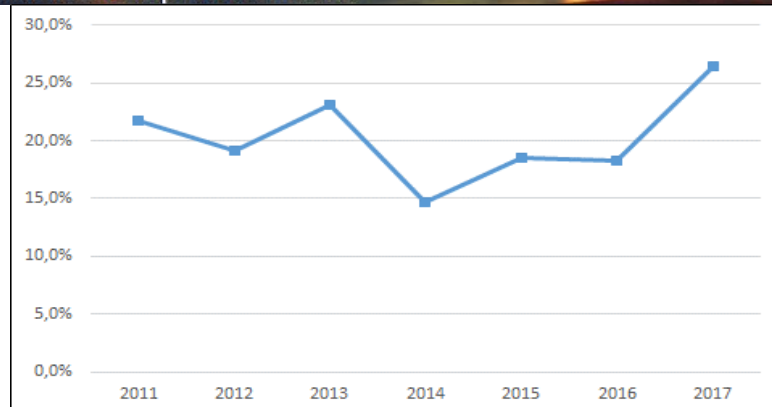


Figura 3. Restos a Pagar em Relação a Disponibilidade de Caixa
 Fonte: Elaboração própria

Assim, de todos os anos do período analisado, percebe-se que o ano que ficou com o saldo de caixa com maior comprometimento em relação a inscrição de restos a pagar ocorreu no ano de 2017, visto que esse foi o ano com maior montante inscrito de restos a pagar, alcançando desta forma um percentual de 26,4% dos recursos disponíveis do caixa. Já 2014, por sua vez, apesar de não ter sido o ano com menor quantia inscrita em restos a pagar, foi o ano em que o Estado de Santa Catarina teve o menor comprometimento de caixa, alcançando apenas 14,6%. Logo, pode-se concluir que em todo o período analisado havia disponibilidade de caixa e que não houve comprometimento significativo, de modo a dificultar a execução financeira do orçamento do exercício seguinte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo geral verificar a evolução da inscrição de restos a pagar ao final do governo de Estado de Santa Catarina no período de 2011 a 2017.

Do período analisado, em todos os anos mais de 80% da dotação orçamentária autorizada era realizada. O ano com maior valor empenhado foi o de 2011, representando 86,51% do montante autorizado, e 2015 por sua vez, foi o de menor valor empenhado, uma porcentagem de 80,59%, apesar da dotação autorizada ter aumentado seu valor empenhado não teve o mesmo resultado.

Referente a evolução da inscrição de restos a pagar, observou-se que ao longo do período estudado ocorreu uma oscilação, pois no decorrer dos anos a inscrição em restos a pagar aumentou como diminuiu. No ano de 2013 houve um aumento de 72% em relação ao ano anterior, já em 2014 ocorreu uma diminuição de 27%, além do mais, em 2017 também teve um aumento em relação ao ano anterior sendo de 54% respectivamente, esse aumento está relacionado principalmente à inscrição de despesas com pessoal e encargos sociais, com investimentos e outras despesas correntes.

Quando comparado às inscrições de restos a pagar não processados com a inscrição de restos a pagar processados, nota-se que o montante do primeiro é consideravelmente maior que o segundo, e que essa diferença começa a diminuir a partir do ano de 2015, mas que teve sua menor diferença no ano de 2017, sendo esta de 24%.

Em relação a inscrição de restos a pagar com a disponibilidade de caixa, pode-se concluir que o Estado de Santa Catarina teve disponibilidade suficiente de caixa em todos os anos analisados para a realização das despesas inscritas em restos a pagar, sendo que seus



percentuais no decorrer do período no tocante ao comprometimento de caixa variaram entre 14,6% e 26,4%.

No decorrer da pesquisa, pode-se verificar, através dos demonstrativos contábeis disponibilizados pelo ente objeto de estudo, que de maneira geral a inscrição em restos a pagar representa uma parcela pouco significativa em relação a dotação orçamentária autorizada, assim como sua disponibilidade de caixa. Logo, pode-se inferir que a evolução da inscrição de restos a pagar não é constante, mesmo que tanto as despesas autorizadas quanto as despesas empenhadas têm aumentado a cada ano, o mesmo não ocorreu com os restos a pagar, mas a partir de 2014 veio assumindo uma trajetória ascendente, tendo seu maior quantitativo em 2017 e que apesar disso não tem comprometido em nenhum aspecto a execução-financeira orçamentária do exercício seguinte.

Apesar da inscrição de restos a pagar não ter um crescimento constante, visto que teve tanto aumento quanto redução no período analisado, pode-se concluir que em algum momento o Planejamento da Administração Pública do Estado de Santa Catarina – não sendo a finalidade desta pesquisa - está tendo alguma falha, pois o exercício financeiro não está sendo suficiente para o ente realizar a execução orçamentária acarretando a transferência de obrigações financeiras para o exercício subsequente, podendo afetar a programação financeira seguinte, conforme previsto na LRF, principalmente em relação há inscrição dos restos a pagar não processados, que representa despesas que passaram somente pelo primeiro estágio da execução da despesa, o empenho, logo não recebendo o bem ou serviço do fornecedor, gerando desta forma despesas para o próximo exercício, porém, sem a ocorrência do fato gerador, estando desta forma em desconformidade com o princípio da competência.

Diante disso, mesmo que o Estado de Santa Catarina possua disponibilidade de caixa em todos os exercícios analisados, deve haver uma melhor supervisão do controle interno e externo sobre a inscrição de restos a pagar, principalmente dos restos a pagar não processados, uma vez que esses representam a maior parcela do total da inscrição de restos a pagar, para que possa se permitir apenas os saldos de empenhos que exerçam cumprimento legal para que o exercício seguinte não venha a ser prejudicado.

Por fim, para pesquisas futuras, sugere-se que sejam observadas e analisadas a composição e a evolução da inscrição de restos a pagar, realizando-se uma comparação com outros estados da Região Sul e do país. Recomenda-se também analisar qual o comportamento das inscrições dos restos a pagar dos entes públicos e seu cumprimento referente às legislações anteriores a LRF.

REFERÊNCIAS

Aquino, A. C. B. D., & Azevedo, R. R. D. (2017). Restos a pagar e a perda da credibilidade orçamentária. *Revista de Administração Pública*, 51(4), .580-595.

Camargo, M. E., & Sehnem, A. (2010). Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas das prefeituras catarinenses. *Race: revista de administração, contabilidade e economia*, 9(1), 251-272.

Carvalho, D. (2010). *Orçamento e contabilidade pública*. (5a ed.) São Paulo: Elsevier.



Carvalho, J. R. M., de Oliveira, G. F., & Santiago, J. S. (2010). Dívida Pública: Um Estudo de Indicadores dos Estados Nordestinos. *Revista Universo Contábil*, 6(2), 82-100.

Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. (1988). Brasília. Recuperado em 14 novembro 2017, de

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

Costa, J. I. D. F., Travassos, S. K. D. M., Libonati, J. J., Ribeiro Filho, J.F., & Soares, V. S. (2013). Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. *Base – Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(3), 240-253.

Decreto n.º 93.872, de 23 de dezembro de 1986 (1986). Dispõe sobre a unificação dos recursos de caixa do Tesouro Nacional, atualiza e consolida a legislação pertinente e dá outras providências. Recuperado 15 novembro 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d93872.htm.

Garcia Filho, R. C., Melo, E. J. C., Resende, A. L., de Araujo Neto, L. M., & Marciniuk, F. L. (2015). A evolução dos restos a pagar não processados no período 2003 a 2013 e a correlação com as transferências voluntárias. *CAP Accounting and Management-B4*, 2016(9).

Galdino, J. A., Moura, J. B., & da Cunha, E. L. (2014). Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 11(23), 31-52.

Gil, A. C. (2008). *Como elaborar projetos de pesquisa*. (4a ed.). São Paulo: Atlas.

Grateron, I. R. G. (1999). Auditoria de gestão: utilização de indicadores de gestão no setor público. *Caderno de estudos*, (21), 01-18.

IBGE (2018) Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Cidades e Estados do Brasil**. Recuperado em 05 março 2018, de <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/por-cidade-estado-estatisticas.html?t=destaques&c=42>.

Kohama, H. (2010) *Contabilidade Pública: teoria e pratica*. (11a ed.). São Paulo: Atlas.

Kohama, H. (2016). *Contabilidade Pública: teoria e prática*. (15a ed.). São Paulo: Atlas.

Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 14 novembro 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm.



Lei Complementar n.º 381, de 7 de maio de 2007 (2007). Dispõe sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Recuperado em 15 abril 2018 de http://www.portaldoservidor.sc.gov.br/ckfinder/userfiles/arquivos/Legislacao%20Correlata/Reforma_Administrativa/2007__Lei_Complementar_N_381%2C_de_07_de_maio_de_2007.pdf.

Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964 (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. Recuperado em 15 novembro 2017 de http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm.

Piscitelli, R. B., & Timbó, M. Z. F. (2014) *Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública*. (13a ed.). São Paulo: Atlas.

Platt Neto, O. A. (2017). *Contabilidade Pública: atualizada e focada*. (Ed. rev.), Florianópolis: Edição do autor.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. (2006). Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Sá, A. L., & Sá, A.M. L. (1995). *Dicionário de Contabilidade*. (9a ed.). São Paulo: Atlas.

Sanches, O. M. (2013). *Novo dicionário de orçamento e áreas afins*. Edição do autor.

SEF/SC (2018) - *Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina*. Balanço Geral do Estado (2011 a 2017). Recuperado em 05 janeiro 2018, de <http://www.transparencia.sc.gov.br/responsabilidade/fiscal/subarea/interesse/9>.

SEF/SC (2018) - *Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina*. Relatório da Gestão Fiscal.(2011 a 2017). Recuperado em 05 janeiro 2018, de <http://www.transparencia.sc.gov.br/responsabilidade/fiscal/subarea/interesse/1>.

SEF/SC (2018) - *Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina*. Relatório Resumido da Execução Orçamentária. (2011 a 2017). Recuperado em 05 janeiro 2018, de <http://www.transparencia.sc.gov.br/responsabilidade/fiscal/subarea/interesse/2>.

Silva, M. C. D. (2007). Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999-2003). *Revista Contabilidade & Finanças-USP*, 18(43).

STN (2018) – *Secretaria do Tesouro Nacional*. Manual dos demonstrativos fiscais. (2017). Recuperado em 01 março 2018, de http://tesouro.gov.br/documents/10180/542015/MDF_7_edicao_05_04_17_versao_02_12_16.pdf/7a4bf97c-0db9-48c4-bb0e-41d9f6bedf55.