UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE
CURSO DE GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

PEDRO HENRIQUE CORREIA DE HOLANDA COSTA

GESTÃO DE RESTOS A PAGAR: ESTUDO DE CASO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE ALAGOAS NO PERÍODO DE 2004 A 2020

MACEIÓ
2021

PEDRO HENRIQUE CORREIA DE HOLANDA COSTA

GESTÃO DE RESTOS A PAGAR: ESTUDO DE CASO DOS RESULTADOS ALCANÇADOS PELO ESTADO DE ALAGOAS NO PERÍODO DE 2004 A 2020

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Alagoas como um dos requisitos para obtenção do título de bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Valdemir da Silva

MACEIÓ
2021

Catalogação na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

C837g Costa, Pedro Henrique Correia de Holanda.
Gestão de restos a pagar : estudo de caso dos resultados alcançados pelo estado de Alagoas no período de 2004 a 2020 / Pedro Henrique Correia de Holanda Costa. – 2021.
36 f.

Orientador: Valdemir da Silva.
Monografia (Trabalho de Conclusão Curso em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Maceió, 2021.

Bibliografia: f. 35-36.

1. Despesa pública. 2. Restos a pagar. 3. Administração pública. I. Título.

CDU: 657:336.5

“Don’t carry the world upon your shoulders.” - The Beatles

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por me dar forças e, principalmente, saúde para poder realizar este trabalho no meio de um momento tão difícil para a humanidade. Agradeço aos meus pais, aos meus avós e aos meus tios, Sandro, Saulo, Siomara e Kátia, por todo o incentivo e apoio. À minha irmã, Nathalya, por me ceder seu monitor para usar como segunda tela durante o trabalho (acabei nem devolvendo mais). À minha namorada, Bárbara, por estar sempre ao meu lado me ajudando nos momentos mais difíceis. Aos meus amigos, que sempre acreditaram em mim! Não posso deixar de agradecer também ao meu professor orientador (e infelizmente azulino), Valdemir da Silva, por todo apoio, reuniões, conversas, conselhos, paciência e sugestões que tornaram tudo isso possível.

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo analisar o reflexo das ações efetuadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2020, tendo como base a composição dos restos a pagar, sua evolução no período proposto correlacionado com as ações efetuadas pelos gestores competentes e os resultados alcançados. Utilizando de metodologia com abordagem mista, os dados utilizados foram coletados no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro - SICONFI e tornou possível observar o comportamento dos restos a pagar em Alagoas, demonstrando maior representatividade dos Não Processados em relação aos Processados com média de 336,63 milhões e 243,41 milhões, respectivamente. O resultado obtido na análise do comportamento das disponibilidades de caixa em relação às inscrições em restos a pagar nos mostra que o Estado conseguiu uma boa evolução na gestão orçamentária a partir de 2014, demonstrando de alguma forma que os esforços foram efetivos na gestão dos restos a pagar.

Palavras-chave: Despesa pública. Restos a Pagar. Gestão Pública.

ABSTRACT

This work aims to analyse the reflex of the actions carried out by the State of Alagoas in the management of the remains to be paid in the period from 2004 to 2020, based on the composition of the remains to be paid, its evolution in the proposed period correlated with the actions taken by the competent managers and the results achieved. Using a methodology with a mixed approach, the data used were collected in the Accounting and Tax Information System of the Brazilian Public Sector - SICONFI and made it possible to observe the behaviour of unpaid leftovers in Alagoas, showing greater representativeness of Unprocessed with Processed with average 336.63 million and 243.41 million, respectively. The result obtained in the analysis of the behaviour of the cash availability about the inscriptions in the remains to be paid shows us that the State has achieved a good evolution in the budget management since 2014, demonstrating in some way that the efforts were effective in the management of the remains to be paid.

Keywords: Public expenditure. Remains to be Paid. Public management.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO **14**

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA **14**

1.2 OBJETIVOS **15**

1.2.1 Objetivo Geral 15

1.2.2 Objetivos Específicos 15

1.3 JUSTIFICATIVA **15**

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA **16**

2 REFERENCIAL TEÓRICO **17**

2.1 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS **17**

2.2 RESTOS A PAGAR **18**

2.3 ESTUDOS ANTERIORES **20**

3 METODOLOGIA DA PESQUISA **22**

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA **22**

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA **22**

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS **22**

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS **24**

4.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS **24**

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA **24**

4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DE ALAGOAS **25**

4.4 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR **27**

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS **33**

REFERÊNCIAS **35**

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução da Dotação Autorizada e da Execução Orçamentária (R$ Milhões)..... 26
Gráfico 2 - Comportamento da Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados..... 29
Gráfico 3 - Comportamento da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar 32

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Estudos anteriores 20
Quadro 2 - Variáveis SICONFI 23

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 - Análise Descritiva 24
Tabela 2 - Dotação Autorizada e Execução Orçamentária do Estado de Alagoas 25
Tabela 3 - Evolução dos Restos a Pagar 27
Tabela 4 - Composição dos Restos a Pagar 28
Tabela 5 - Valores empenhados e inscritos em Restos a Pagar no período de 2004 a 2020 30
Tabela 6 - Inscrição e Cancelamento de Restos a Pagar (Em R$ Milhões) 31

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

FINBRA	Finanças Brasil
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPCA	Índice de Preços ao Consumidor Amplo
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RPNP	Restos a Pagar Não Processados
RPP	Restos a Pagar Processados
RREO	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
SICONFI	Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

1 INTRODUÇÃO

Verificam-se, nesta seção, os aspectos introdutórios da pesquisa referentes à contextualização do tema e ao problema de pesquisa, aos objetivos, à justificativa e à estrutura da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMÁTICA

Em tempos em que governança pública e a consolidação da ideia de boa administração pública como direito fundamental dão a tônica da moderna gestão pública, a recorrência à premissa do “orçamento equilibrado” tem sido a pedra de toque nos debates sobre a sustentabilidade fiscal.

A partir da ideia de equilíbrio e sustentabilidade fiscais, bem como a sua relação com a flexibilização da rigidez orçamentária por meio do *carry-over*, especificamente os restos a pagar (*unpaid commitments*) e os seus reflexos no endividamento público e nas políticas de investimentos, o orçamento público torna-se, para a economia do Estado, um importante instrumento de planejamento e execução das finanças públicas, por meio do qual viabilizam-se as metas traçadas e priorizadas pela Administração Pública, tornando-as em realidade (KOHAMA, 2016).

Nessa perspectiva de equilíbrio e sustentabilidade focada na boa utilização dos recursos públicos, depreende-se que a anualidade orçamentária, erigida à condição de princípio orçamentário, é, de um lado, uma necessidade, uma vez que os orçamentos públicos exercem as funções de controle, gestão e planejamento e, para isso, torna-se imprescindível que se estabeleça um período determinado para que sejam planejadas e autorizadas as receitas e despesas, a fim de que possam ser controladas.

Por outro lado, a existência de um prazo fixo para a vigência da lei de orçamento causa alguns problemas e distorções, uma vez que a atividade financeira do setor público compreende um conjunto de atos que se realizam continuamente. Em virtude dessa realidade governamental, advém a necessidade de mecanismos respaldados na legislação, como é o caso dos restos a pagar, que permitem adequar a necessária temporariedade do orçamento anual com as diversas situações que emergem da atividade financeira ininterrupta do Estado.

Apesar de o legislador ter criado várias limitações impostas para a inscrição em restos a pagar, com vedações voltadas a evitar abusos e descontrole das contas públicas, essas ações parecem não ter sido suficiente, uma vez que o que se observar é um crescimento constante da inscrição generalizada de valores em restos a pagar, fazendo com que um novo período contábil se inicie com expressivos valores derivados da execução orçamentária do exercício anterior, gerando um orçamento paralelo.

Sob esta perspectiva, o presente estudo tem como questão-problema o seguinte questionamento: qual o reflexo das ações efetuadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2020?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o reflexo das ações efetuadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos restos a pagar no período de 2004 a 2020, tendo como base a composição dos restos a pagar, sua evolução no período proposto correlacionado com as ações efetuadas pelos gestores competentes e os resultados alcançados.

1.2.2 Objetivos Específicos

Acessoriamente ao objetivo geral, destacam-se os seguintes objetivos específicos:

a) Identificar as inscrições em restos a pagar no período de 2004 a 2020;
b) Distinguir os restos a pagar deixados pelo Governo do Estado de Alagoas em processados e não processados;
c) Apurar e analisar a evolução durante os anos estudados.

1.3 JUSTIFICATIVA

Conforme Rodrigues (2019), a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), desde sua criação em 4 de maio de 2000, vem sendo de importante, pois por meio de novos

parâmetros busca incentivar os governos a gastarem com responsabilidade e eficiência os recursos e assim fornecer informações transparentes para a sociedade.

Assim, este trabalho se justifica como uma forma de analisar, entender e elucidar a forma como o Governo de Alagoas geriu os restos a pagar no período a ser estudado. Uma vez que, o aumento das inscrições de despesas em restos a pagar pode ocasionar na perda de credibilidade do orçamento e a uma menor transparência, visto que ao realizar esse ajuste no orçamento do ano seguinte com os créditos e déficits do ano corrente podem dar a falsa impressão de equilíbrio orçamentário (AQUINO; AZEVEDO, 2017).

1.4 ESTRUTURA DA PESQUISA

Este trabalho apresenta cinco seções. Além deste, de caráter introdutório, o referencial teórico será descrito na segunda seção; em seguida, apresenta-se a metodologia adotada, identificando a tipologia da pesquisa, o universo e a coleta e tratamento de dados; na quarta seção, encontra-se a apresentação e análise dos dados e, por fim, na última seção, as considerações finais e as recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O propósito deste referencial teórico é ser uma revisão de conceitos importantes que delimitam e auxiliam na explanação do objetivo do estudo e também exerce a função de apresentar o panorama de outras pesquisas realizadas sobre os restos a pagar.

Nesta seção, primeiramente, serão abordados o Planejamento e Execução do Orçamento das Despesas Públicas. Em seguida, serão abordados os aspectos teóricos e legais, tratando da classificação, inscrição e cancelamento dos restos a pagar e, por fim, o levantamento de pesquisas científicas ligadas ao assunto pesquisado.

2.1 PLANEJAMENTO E EXECUÇÃO DO ORÇAMENTO DAS DESPESAS PÚBLICAS

Segundo Lima e Castro (2009), despesas públicas correspondem à distribuição e ao uso da receita em todas as áreas da administração pública, tanto para sua manutenção quanto para os investimentos a serem realizados.

Entender os diversos aspectos relativos à despesa pública, principalmente no âmbito da LRF, contribui significativamente para a transparência das contas públicas e a prestação de informações de qualidade para a sociedade (BRASIL, 2008).

Acerca da despesa pública, Kohama (2016) acrescenta que pode ser dividida em Despesa Orçamentária e Extraorçamentária, onde despesas orçamentárias devem ser entendidas como despesas relacionadas ao orçamento, que não podem ocorrer sem o estabelecimento de créditos orçamentários e, por outro lado, as despesas extraorçamentárias independem de autorização legislativa, ou seja, podem ser executadas por meio de receitas extraorçamentárias.

Para Silva (2011), a despesa orçamentária é o conjunto dos créditos ou autorizações determinadas na Lei de Orçamento e realizada mediante administração de crédito, que corresponde à realização da despesa pública e execução de seus estágios. Os estágios da despesa pública são: empenho, liquidação e pagamento.

O primeiro estágio da despesa pública é o empenho que, de acordo com o artigo 58 da Lei Nº 4.320/64, “é o ato oriundo de autoridade competente que cria para o Estado uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Ainda referente à dita Lei, em seu art. 59, o empenho não poderá ultrapassar o limite de crédito concedido.

Ainda sobre o Empenho, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2018) acrescenta que “será formalizado através da emissão da "Nota de Empenho", devendo conter o nome do credor, as circunstâncias específicas do credor e a importância da despesa, assim como outros dados necessários para controlar a execução do orçamento”.

Após o empenho e a comprovação da entrega do material ou prestação do serviço, isto é, quando é concedido ao credor o direito de recebimento pelo trabalho realizado ou pela entrega do material solicitado pela administração pública, ocorre a liquidação da despesa (NASCIMENTO, 2006). Em relação à liquidação, o art. 63 da Lei Nº 4.320/64 demonstra que baseia-se na verificação do direito ao crédito adquirido pelo credor, que confirma esse direito por meio de títulos ou documentos que garantam o valor a receber.

Desse modo, confirmando-se o cumprimento das obrigações por parte do credor, é realizada a emissão da Ordem de Pagamento, que é definida pelo art. 64 da Lei Nº 4.320/64 como documento exarado por autoridade competente, estabelecendo que a despesa liquidada seja paga.

O último estágio da despesa pública é conhecido como pagamento. De acordo com o Manual de Despesa Nacional (2008), o pagamento representa a entrega de numerário ao credor mediante cheque nominativo, ordens de pagamento ou crédito em conta.

Assim, a Lei Nº 4.320/64, em seu artigo 65, determina que o pagamento da despesa apenas será realizado após validação da liquidação, pela tesouraria ou pagadoria, por estabelecimentos competentes ou, excepcionalmente, através de adiantamento. Segundo Nascimento (2006), o pagamento ocorre quando o credor recebe o valor contratual do ente público, portanto, extinguindo a obrigação do ente público para com o credor. Dessa forma, finalizam-se as etapas de despesa pública.

2.2 RESTOS A PAGAR

Segundo o artigo 36 da Lei nº 4.320/64 “consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas até o dia 31 de dezembro distinguindo-se as processadas das não processadas”.

Cruz (2008) conceitua Restos a Pagar como os compromissos empenhados pela Administração Pública e não pagos até o último dia do ano, tornando-se consequência indevida do regime chamado de exercício ou de competência.

É importante ressaltar que o registro de restos a pagar deve obedecer à situação financeira e às condições da legislação pertinente, de forma a prevenir os riscos e corrigir desvios que possam afetar os saldos das contas públicas, o que é estabelecido de acordo com a LRF (MCASP, 2018).

O Manual de Despesa Nacional (2008) define os Restos a Pagar Processados (RPP) como despesas orçamentárias em estágio de pagamento, portanto, já passaram pelos estágios do empenho e liquidação, onde o credor já cumpriu com as obrigações perante o ente público. O MCASP (2018) acrescenta que o cumprimento das obrigações por parte do fornecedor de bens e serviços impede que os restos a pagar processados sejam cancelados pela administração pública, uma vez que o fornecedor cumpriu com sua obrigação e o ente público conferiu essa obrigação.

Já os Restos a Pagar Não Processados (RPNP) são as despesas que foram empenhadas, mas não liquidadas, isto é, o fornecedor não cumpriu com o que foi acordado e por essa razão a administração pública não pode quitar a obrigação (KOHAMA, 2016).

Vale salientar que, conforme o MCASP (2018), a inscrição da despesa em restos a pagar não processados será efetuada quando verificados os empenhos que poderão ser inscritos em restos a pagar e a anulação dos demais que possuam alguma restrição que impeçam sua inscrição.

Para Silva (2013), inscrever restos a pagar requer uma análise a respeito das disponibilidades financeiras e condições para pagamento como uma medida de prevenção e para retificar os desvios capazes de afetar o orçamento das contas públicas em conformidade com a LRF nº 101/2000.

Em seu artigo 42, a LRF nº 101 indica que o titular de poder ou órgão está impedido de assumir um compromisso nos últimos oito meses de seu mandato que não possa ser cumprido o pagamento total em sua gestão ou que nos próximos exercícios permaneçam saldos a pagar sem que haja disponibilidade de caixa para execução da obrigação.

Em outras palavras, o MCASP (2018) esclarece que, embora a LRF não aborde o mérito do que pode ou não ser inscrito em restos a pagar, ao final de seus mandatos os gestores públicos não podem contrair obrigação sem que haja a respectiva

cobertura financeira para pagamento das despesas em restos a pagar, eliminando assim as heranças fiscais onerosas. Meurer e Rosa (2016) concluem que o não cumprimento desta norma caracteriza crime de responsabilidade fiscal.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

O Quadro 1 apresenta alguns estudos sobre restos a pagar em diversos aspectos, como Universidades Federais, Tribunal de Justiça, Estados e Municípios demonstrando seus impactos orçamentários na administração pública. Para isso, foram selecionados os estudos de Coelho *et al.* (2019), De Souza e Rodrigues (2018), Aquino e Azevedo (2017), Alves, Oliveira e Dantas (2017) e Meurer e Rosa (2017).

Quadro 1 - Estudos anteriores

Autor	Objetivo, metodologia e os resultados
Coelho *et al.* (2019)	Verificar os reflexos das ações efetuadas pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC) na gestão dos restos a pagar (RP) no período de 2011 a 2016. Para tal, foi realizado um estudo de caso com dados obtidos junto aos sites de órgãos de controle e fiscalização, informações do sistema SIAFI e dos Relatórios de Gestão. A análise do montante total empenhado e inscrito do período permitiu verificar que as despesas de capital apresentaram taxas elevadas de inscrição em RP. Das despesas que compõem o montante de restos a pagar não processados (RPNP), observou-se que uma parcela representativa das despesas é decorrente da prestação de serviços por pessoas jurídicas, especificamente de despesas essenciais para o funcionamento da universidade. A evolução das inscrições em RPNP referente a natureza de despesa mais representativa na composição, juntamente com a correlação das ações dos departamentos responsáveis na gestão de RP, evidenciaram que uma maior interação com os fiscais de contrato, a realização de treinamentos para ordenadores de despesas e a implementação de procedimentos específicos culminaram em uma queda na inscrição de RPNP e, por conseguinte, em RP.
De Souza e Rodrigues (2018)	Analisar os restos a pagar sob o aspecto orçamentário e o possível aumento/diminuição do endividamento público nos anos de 2014, 2015 e 2016. Para alcançar o objetivo proposto, a metodologia da pesquisa utilizada foi de caráter descritivo, com abordagem qualitativa e quantitativa, para a qual buscou-se no site do TCE-RS, os relatórios disponíveis para análise de dados. Ao final, conclui-se que é fundamental a correta inscrição dos restos a pagar, a fim de evitar que a insuficiência financeira influencie negativamente no orçamento das entidades públicas podendo acarretar prejuízos nos serviços prestados para a sociedade.

Aquino e Azevedo (2017)	Discutir o uso da inscrição em restos a pagar e seus impactos na credibilidade e na transparência do orçamento público. análise documental de toda legislação orçamentária brasileira, e foram identificadas quatro formas de *carry-over*, sendo duas delas "restos a pagar". Tal regulação, associada aos pareceres de contas emitidos pelos Tribunais de Contas, em uma abordagem indutiva, levou a seis dimensões de regulamentação e uma de controle externo, discriminando assim os atributos das quatro formas identificadas. A proposição preliminar sugere que justamente o RPP e o RPNP estão em contexto institucional desfavorável ao regime de disciplina fiscal, dadas as brechas na regulação e o menor controle externo presentes. 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.
Alves, Oliveira e Dantas (2017)	Apontar uma análise feita em um órgão da Administração Pública Municipal, relacionada com a gestão da dívida pública, em especial os restos a pagar. Pesquisa descritiva e exploratória, quanto aos seus objetivos, abordagem de caráter qualitativo, e como estratégia o estudo de caso. Constatou-se que os restos a pagar sempre existem no processo orçamentário do órgão, pelo fato do planejamento ser feito de acordo com despesas e receitas do ano vigente. Desse modo, o pagamento da despesa no ano seguinte, inscritas em restos, afetam o equilíbrio financeiro, pelo fato da gestão não deixar saldo suficiente para sua cobertura. Diante dos fatos elencados pelo estudo do órgão, conclui-se que, por mais que a dívida seja impessoal, os restos vão permanecer, visando não afetar o equilíbrio financeiro, a gestão apenas arca com os restos que se caracterizam como essenciais, e os demais se tornam Despesas do Exercício Anterior.
Meurer e Rosa (2017)	Abordar os impactos, na execução financeira do orçamento, da inscrição de restos a pagar não processados no Tribunal de Justiça de Santa Catarina, nos anos de 2010 a 2014. A metodologia utilizada para a elaboração do trabalho é a de pesquisa bibliográfica, qualitativa e quantitativa. A coleta de dados foi realizada no portal da transparência do referido ente, utilizando-se dos Relatórios de Gestão Fiscal. Concluiu-se que a prática de inscrição de restos a pagar não processados não compromete em nenhum aspecto a execução financeiro-orçamentária do exercício subsequente e que essa prática se dá somente por questões de prazos impostos ao termino de cada exercício social.

Elaboração do autor (2021)

Na próxima seção serão apresentadas e detalhadas as metodologias para execução desta pesquisa.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Nesta seção está contida a tipologia da pesquisa, a amostra, o instrumento de coleta e os procedimentos de coleta de dados e a forma como esses dados são tabulados e analisados.

3.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA

A metodologia utilizada para elaboração deste estudo de caso foi a pesquisa descritiva, documental, bibliográfica com abordagem mista.

Descritiva, pois nesse tipo de classificação estão inseridas as pesquisas que visam descrever a existência de possíveis relações entre variáveis (GIL, 2017).

É documental e bibliográfica (fontes secundárias), pois para Marconi e Lakatos (2010), sua fonte de dados são os documentos primários derivados de arquivos públicos, no caso deste trabalho, através dos demonstrativos contábeis e fiscais, bem como dados secundários como artigos científicos, teses, dissertações e livros (GIL, 2017).

Por fim, trata-se de uma pesquisa de abordagem mista uma vez que, embora nenhuma ferramenta estatística específica seja usada como base para o processo de análise do problema, a quantificação e as porcentagens são usadas para o processamento dos dados (GIL, 2017).

3.2 UNIVERSO DA PESQUISA

O universo da pesquisa é baseado na série temporal de 2004 a 2020. Posteriormente, os dados coletados foram organizados em tabelas e gráficos por meio da ferramenta Microsoft Office Excel.

3.3 COLETA E TRATAMENTO DOS DADOS

Para a coleta, foi utilizada a base de dados contábeis e fiscais disponibilizada no Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), por meio dos dados contábeis dos Estados - Finanças Brasil (FINBRA).

Esses dados foram coletados nos seguintes demonstrativos contábeis do Estado de Alagoas: Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF). As variáveis investigadas no site SICONFI foram as seguintes:

Quadro 2 - Variáveis SICONFI

Variáveis	Fonte
Dotação Orçamentária Autorizada (DOA)	RREO (Anexo 2)
Valores Empenhados (EMP)	RREO (Anexo 5)
Restos a Pagar Processados Inscritos (RPP)	RREO (Anexo 7)
Restos a Pagar Não Processados (RPNP)	RREO (Anexo 7)
Cancelamento de Restos a Pagar Processados (CRPP)	RREO (Anexo 9)
Cancelamento de Restos a Pagar Não Processados (CRPNP)	RREO (Anexo 9)
Disponibilidades de Caixa (DCX)	RGF (Anexo 12)

Fonte: Elaboração do autor (2021)

Para atingir o objetivo do trabalho, foram utilizadas planilhas eletrônicas com suporte da ferramenta Microsoft Office Excel, versão 2019, para o armazenamento dos dados e os resultados apresentados por meio de gráficos e tabelas.

Os valores dos dados coletados foram corrigidos pelo Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), permitindo, assim, avaliar a evolução real das variáveis analisadas entre 2004 e 2020. Assim como os valores também foram transformados em milhões para facilitar a visualização.

Para a análise dos dados, inicialmente foi utilizada a estatística descritiva para calcular médias, desvios padrões, valores mínimos e máximos, de todo o período analisado. Em seguida, foram realizados cálculos relacionando às variáveis com o intuito de compará-las e verificar a evolução e composição dos restos a pagar no decorrer do tempo. Ademais, foram elaborados gráficos com o objetivo de facilitar as interpretações e análises propostas.

4 ANÁLISE DOS DADOS E RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se, conforme os critérios metodológicos mostrados na seção anterior, a análise dos dados coletados e os resultados da pesquisa.

4.1 APRESENTAÇÃO DO ESTADO DE ALAGOAS

Alagoas está localizada na região Nordeste do Brasil e faz divisa com os estados de Pernambuco, Sergipe e Bahia e tem como principal atividade econômica o turismo, marcado pelas belíssimas praias de norte a sul do estado. Conforme informações disponibilizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) no ano de 2020, o território alagoano possui 27.843,295 km² e população estimada de 3.351.543 habitantes espalhados por 102 municípios, sendo os mais populosos Maceió (capital), Arapiraca, Palmeiras dos Índios e Rio Largo.

4.2 ANÁLISE DESCRITIVA

A Tabela 1 demonstra os valores das médias, desvios padrões, mediana, valores mínimo e máximo para cada variável analisada.

Tabela 1 - Análise Descritiva

Variável	Média	DesvPad	Mediana	Min	Max
RPNP	336,63	250,71	234,40	25,47	826,13
RPP	243,41	147,91	185,67	101,04	602,14
TOTAL RP	580,03	257,87	611,95	191,15	1.092,98
DISP CX	893,37	1.028,25	882,06	-878,08	3.242,82
DOT AUT	9.507,60	1.150,79	9.889,88	7.373,26	11.106,09

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Primeiramente, chama a atenção o valor mínimo das disponibilidades de caixa, que foi negativo, indicando uma insuficiência financeira. Esse fato foi observado nos anos de 2004, 2005 e 2006, com ênfase no ano de 2006 que foi o responsável pelos - R$ 878,08 milhões vistos na Tabela 1.

Ainda sobre as disponibilidades de caixa, a média ficou em R$ 893,37 milhões, sendo suficiente para suprir o total de restos a pagar, que contabilizou em média R$ 580,03 milhões.

Sobre os restos a pagar, verifica-se que a média dos Não Processados foi maior do que a dos Processados. Mas, em relação aos valores mínimos, os RPPs foram quase cinco vezes maiores que os RPNPs. Entretanto, tal situação se inverte quando são observados os valores máximos.

Após a análise descritiva dos dados, a seguir será observada a execução orçamentária do Estado de Alagoas.

4.3 EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DO ESTADO DE ALAGOAS

Na Tabela 2, estão evidenciados os valores referentes à Dotação Autorizada e à Execução Orçamentária, assim como as respectivas evoluções entre o exercício anterior e o que se analisa. Nota-se que tanto a dotação autorizada quanto a execução orçamentária tiveram bastante oscilação ao longo dos anos tanto negativa quanto positivamente.

Tabela 2 - Dotação Autorizada e Execução Orçamentária do Estado de Alagoas

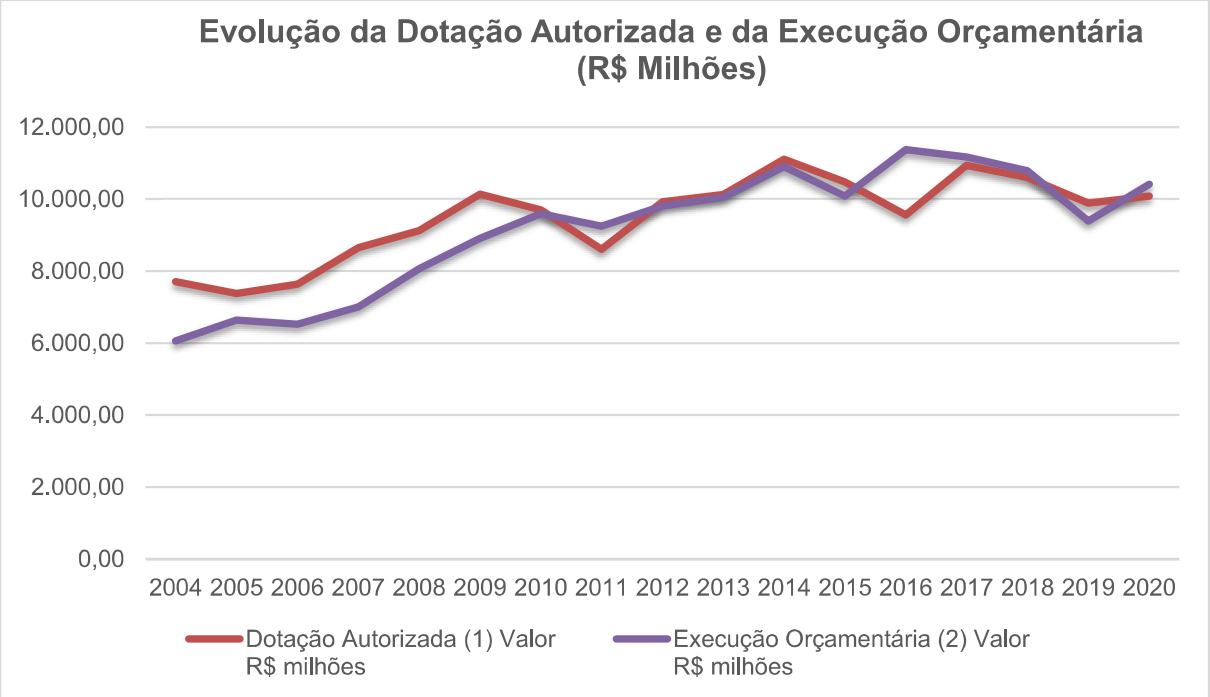
Ano	Dotação Autorizada (1)		Execução Orçamentária (2)	
	Valor R$ milhões	Evolução (%)	Valor R$ milhões	Evolução (%)
2004	7.709,95	-	6.058,29	-
2005	7.373,26	-4,37	6.635,48	9,53
2006	7.634,40	3,54	6.523,93	-1,68
2007	8.646,93	13,26	7.001,01	7,31
2008	9.121,61	5,49	8.065,79	15,21
2009	10.138,89	11,15	8.905,50	10,41
2010	9.702,84	-4,30	9.597,45	7,77
2011	8.607,68	-11,29	9.246,41	-3,66
2012	9.919,53	15,24	9.811,53	6,11
2013	10.127,50	2,10	10.043,10	2,36
2014	11.106,09	9,66	10.902,19	8,55
2015	10.471,13	-5,72	10.087,02	-7,48
2016	9.558,42	-8,72	11.377,41	12,79
2017	10.939,55	14,45	11.172,58	-1,80
2018	10.597,53	-3,13	10.787,93	-3,44
2019	9.889,88	-6,68	9.390,93	-12,95
2020	10.083,98	1,96	10.411,63	10,87

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Observa-se no período analisado que, dentre os anos que tiveram redução na dotação orçamentária autorizada, 2011 registrou queda de 11,29% e em relação à execução orçamentária, verificam-se nos anos de 2017 a 2019 decréscimo progressivo, sendo neste último de -12,95%. Entretanto, em 2020 voltou a registrar aumento de 10,87%.

Analisando o Gráfico 1, que demonstra a evolução da dotação autorizada e da execução orçamentária durante os anos em valores, fica evidente que no início do período analisado, mais precisamente de 2006 a 2010, houve crescimento significativo. Também vale ressaltar que em 2011, 2016, 2017, 2018 e 2020 a execução orçamentária foi maior do que a dotação autorizada inicialmente.

Gráfico 1 - Evolução da Dotação Autorizada e da Execução Orçamentária (R$ Milhões)



Fonte: Elaboração do autor (2021)

Depois de analisar a dotação autorizada e a execução orçamentária, observam-se na Tabela 3 os valores que foram inscritos em Restos a Pagar, isto é, despesas que foram empenhadas, mas não foram pagas no exercício correspondente.

4.4 EVOLUÇÃO DA INSCRIÇÃO DE RESTOS A PAGAR

Conforme dito anteriormente, a Tabela 3 irá apresentar os valores referentes à evolução da inscrição dos restos a pagar processados (RPP) e não processados (RPNP) no Estado de Alagoas, para que assim possam ser verificados os aumentos e reduções em cada ano.

Tabela 3 - Evolução dos Restos a Pagar

Período	Restos a Pagar Processados		Restos a Pagar Não Processados		Total de Restos a Pagar	
	Valor Inscrito em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito em R$ Milhões	Evolução (%)	Valor Inscrito em R$ Milhões	Evolução (%)
2004-2005	244,14	31,49	367,81	451,97	611,95	142,54
2005-2006	161,20	-33,97	113,65	-69,10	274,86	-55,08
2006-2007	114,83	-28,77	123,53	8,69	238,36	-13,28
2007-2008	101,04	-12,01	420,73	240,60	521,77	118,91
2008-2009	266,85	164,10	826,13	96,36	1092,98	109,47
2009-2010	146,25	-45,20	685,05	-17,08	831,30	-23,94
2010-2011	119,38	-18,37	548,55	-19,93	667,93	-19,65
2011-2012	168,67	41,29	665,71	21,36	834,38	24,92
2012-2013	168,93	0,16	605,49	-9,05	774,42	-7,19
2013-2014	385,92	128,44	98,19	-83,78	484,10	-37,49
2014-2015	205,41	-46,77	219,83	123,89	425,23	-12,16
2015-2016	214,97	4,66	191,69	-12,80	406,66	-4,37
2016-2017	165,68	-22,93	25,47	-86,71	191,15	-52,99
2017-2018	602,14	263,44	134,50	428,06	736,64	285,38
2018-2019	564,57	-6,24	234,40	74,27	798,97	8,46
2019-2020	322,26	-42,92	395,31	68,65	717,56	-10,19
Média	243,41	23,52	336,63	75,96	580,03	28,33
Desvio Padrão	147,91	87,86	250,71	165,07	257,87	91,08
Valor Máximo	602,14	263,44	826,13	451,97	1.092,98	285,38
Valor Mínimo	101,04	-46,77	25,47	-86,71	191,15	-55,08

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Analisando o contexto evolutivo presente na Tabela 3, nota-se que as inscrições em RPP e RPNP não são constantes. O período em que houve maior aumento da inscrição em Restos a Pagar Processados foi 2017 para 2018, tanto na taxa evolutiva (263,44%) quanto em valores (R$ 602,14 milhões). Em relação aos Não Processados, 2004-2005 registrou acréscimo de 451,97%, enquanto no período de 2008-2009 observa-se o valor máximo entre os anos analisados, R$ 826,13 milhões. Em média, 243,41 milhões foram inscritos em RPP e 336,63 milhões em RPNP.

Importante observar também a média do total de restos a pagar que foi de R$ 580,03 milhões e evolução de 28,33% durante os exercícios analisados.

Após a análise do contexto evolutivo das inscrições em restos a pagar, a Tabela 4 irá demonstrar a composição dos Restos a Pagar em relação ao total inscrito.

Tabela 4 - Composição dos Restos a Pagar

Ano	Não Processados Inscritos (R$ Milhões)	Processados Inscritos (R$ Milhões)	Total de Restos a Pagar (R$ Milhões)	RPNP	RPP
2004	66,64	185,67	252,31	26%	74%
2005	367,81	244,14	611,95	60%	40%
2006	113,65	161,20	274,86	41%	59%
2007	123,53	114,83	238,36	52%	48%
2008	420,73	101,04	521,77	81%	19%
2009	826,13	266,85	1092,98	76%	24%
2010	685,05	146,25	831,30	82%	18%
2011	548,55	119,38	667,93	82%	18%
2012	665,71	168,67	834,38	80%	20%
2013	605,49	168,93	774,42	78%	22%
2014	98,19	385,92	484,10	20%	80%
2015	219,83	205,41	425,23	52%	48%
2016	191,69	214,97	406,66	47%	53%
2017	25,47	165,68	191,15	13%	87%
2018	134,50	602,14	736,64	18%	82%
2019	234,40	564,57	798,97	29%	71%
2020	395,31	322,26	717,56	55%	45%
Média	336,63	243,41	580,03	53%	47%
Desvio Padrão	250,71	147,91	257,87	25%	25%
Valor Máximo	826,13	602,14	1.092,98	82%	87%
Valor Mínimo	25,47	101,04	191,15	13%	18%

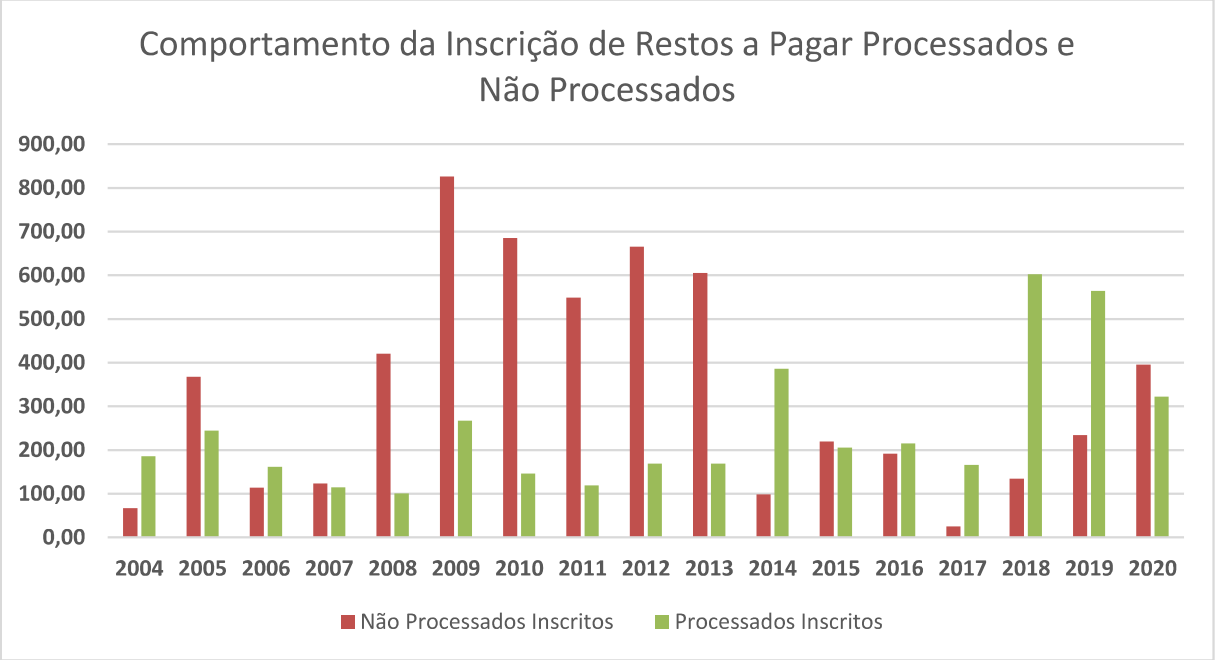
Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Em relação ao total inscrito, houve maior incidência de inscrição em RPNP, que pode ser observado na maioria dos anos analisados com média acima de 53%, enquanto a média de RPP foi de 47%. 2008, 2010 e 2011 foram os anos de maior percentual, onde 81% dos restos a pagar inscritos em 2008 não haviam passado pelo estágio da liquidação, isto é, foram apenas empenhados e 82% foi o percentual em 2010 e 2011.

Por sua vez, o período em que houve crescimento dos registros em RPP foi de 2016 a 2019, tendo o exercício de 2017 como ápice ao contabilizar 87% do total de restos a pagar.

Após verificar a composição dos restos a pagar ao longo dos anos, o Gráfico 2 trará melhor visualização acerca da inscrição em de Restos a Pagar em Processados e Não Processados.

Gráfico 2 - Comportamento da Inscrição de Restos a Pagar Processados e Não Processados



Fonte: Elaboração do autor (2021)

Analisando o Gráfico 2, fica clara a discrepância ocorrida entre o período de 2008 a 2013, evidenciando as inscrições em RPNP em relação aos RPP. Já em 2014 e 2017 a 2019 a situação se inverte, demonstrando que a inscrição em RPP superou com certa folga a inscrição de RPNP.

Na Tabela 5 serão apresentados os valores empenhados em cada exercício analisado e os valores referentes aos Restos a Pagar, relacionando-os ao empenho.

Tabela 5 - Valores empenhados e inscritos em Restos a Pagar no período de 2004 a 2020

Ano	Empenho **(1)** R$ em Milhões	RPP **(2)** R$ em Milhões	% $(^2/_1)$	RPNP **(3)** R$ em Milhões	% $(^3/_1)$	RP **(4)** R$ em Milhões	% $(^4/_1)$
2004	6.058,29	185,67	3%	66,64	1%	252,31	4%
2005	6.635,48	244,14	4%	367,81	6%	611,95	9%
2006	6.523,93	161,20	2%	113,65	2%	274,86	4%
2007	7.001,01	114,83	2%	123,53	2%	238,36	3%
2008	8.065,79	101,04	1%	420,73	5%	521,77	6%
2009	8.905,50	266,85	3%	826,13	9%	1092,98	12%
2010	9.597,45	146,25	2%	685,05	7%	831,30	9%
2011	9.246,41	119,38	1%	548,55	6%	667,93	7%
2012	9.811,53	168,67	2%	665,71	7%	834,38	9%
2013	10.043,10	168,93	2%	605,49	6%	774,42	8%
2014	10.902,19	385,92	4%	98,19	1%	484,10	4%
2015	10.087,02	205,41	2%	219,83	2%	425,23	4%
2016	11.377,41	214,97	2%	191,69	2%	406,66	4%
2017	11.172,58	165,68	1%	25,47	0%	191,15	2%
2018	10.787,93	602,14	6%	134,50	1%	736,64	7%
2019	9.390,93	564,57	6%	234,40	2%	798,97	9%
2020	10.411,63	322,26	3%	395,31	4%	717,56	7%

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

É relevante observar que na maioria dos exercícios analisados, os RPP representaram pequeno percentual em relação às despesas empenhadas, tendo alguns anos fechados em apenas 1%. Por sua vez, os RPNP correspondiam a uma parte maior, evidenciando o ano de 2009 com quase 10% das despesas empenhadas.

Acerca do total de Restos a Pagar, vê-se que correspondiam a uma parcela pequena das despesas empenhadas durante o período analisado. Ressalta-se que 2009 foi o ano registrado com maior percentual de restos a pagar em relação às despesas empenhadas, alcançando 12%. Enquanto a menor parcela ocorreu em 2017, representando 2% dos empenhos.

Os percentuais de cancelamento dos restos a pagar processados e não processados serão demonstrados na Tabela 6.

Tabela 6 - Inscrição e Cancelamento de Restos a Pagar (Em R$ Milhões)

Período	Restos a Pagar Processados			Restos a Pagar Não Processados		
	Inscrição	**Cancelamento**	**% Cancelado**	**Inscrição**	**Cancelamento**	**% Cancelado**
2004	185,67	15,76	**8%**	66,64	11,23	**17%**
2005	244,14	18,83	**8%**	367,81	16,78	**5%**
2006	161,20	66,65	**41%**	113,65	208,62	**184%**
2007	114,83	21,09	**18%**	123,53	28,91	**23%**
2008	101,04	3,99	**4%**	420,73	47,77	**11%**
2009	266,85	2,38	**1%**	826,13	157,42	**19%**
2010	146,25	16,67	**11%**	685,05	309,00	**45%**
2011	119,38	11,06	**9%**	548,55	195,56	**36%**
2012	168,67	1,85	**1%**	665,71	139,86	**21%**
2013	168,93	2,59	**2%**	605,49	233,12	**39%**
2014	385,92	9,10	**2%**	98,19	130,38	**133%**
2015	205,41	2,37	**1%**	219,83	38,03	**17%**
2016	214,97	3,84	**2%**	191,69	59,25	**31%**
2017	165,68	1,62	**1%**	25,47	37,13	**146%**
2018	602,14	2,43	**0%**	134,50	4,63	**3%**
2019	564,57	0,96	**0%**	234,40	11,62	**5%**
2020	322,26	4,32	**1%**	395,31	49,53	**13%**

Fonte: Dados da Pesquisa (2021)

Primeiro, fica evidente na Tabela 6 a diferença percentual de cancelamento entre os restos a pagar processados e os não processados.

Corroborando com essa informação, pode-se observar que o maior índice de cancelamento dos RPP ocorreu em 2006, onde quase a metade dos restos a pagar processados foram cancelados. Enquanto o maior percentual dos RPNP cancelados, foi de 184% ocorrido no mesmo ano, 2006. Em mais duas ocasiões o percentual ultrapassou a barreira dos 100%, em 2014 e 2017.

Além disso, cabe ressaltar que, de 2012 a 2020, o percentual de cancelamento dos RPP se manteve entre 0% e 2%, destacando que, entre 2018 e 2019, praticamente, todas as despesas inscritas em RPP foram pagas. Observa-se também que, nesses dois anos citados, foram registrados os menores índices de cancelamento dos RPNP.

Em seguida, no Gráfico 3, será analisado o comportamento das disponibilidades de caixa e da inscrição em restos a pagar.

Gráfico 3 - Comportamento da Disponibilidade de Caixa e da Inscrição de Restos a Pagar

Fonte: Elaboração do autor (2021)

Logo no início dos períodos examinados, comprova-se as disponibilidades de caixa negativas já comentadas anteriormente na Tabela 1. Assim, os anos que registraram insuficiência foram 2004, 2005, 2006, 2008, 2009 e 2012.

Depois de oscilar durante 2009 a 2014, as disponibilidades de caixa foram maiores que as inscrições em restos a pagar de 2015 a 2020, sendo este último o que registrou maior suficiência para realizar os pagamentos dos restos a pagar.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo, de abordagem mista, permitiu analisar o reflexo das ações efetuadas pelo Estado de Alagoas na gestão dos Restos a Pagar no período de 2004 a 2020, levando em consideração a composição dos restos a pagar, sua evolução no período estudado correlacionando com as ações efetuadas pelos gestores competentes e os resultados alcançados.

Primeiramente, acerca da execução orçamentária em Alagoas durante o período estudado, verificou-se que na maior parte dos anos não houve execução maior do que os gastos autorizados. Isso demonstra boa gestão dos recursos e consequentemente economia para o orçamento do Estado, visto que apenas uma parte da dotação autorizada foi empenhada.

Quanto as inscrições em Restos a Pagar, observou-se que os RPNP superaram em média os RPP. Essa supremacia de inscrições em RPNP foi observada mais precisamente no início do período analisado, ocorrendo um certo equilíbrio a partir de 2015 enfatizando a predominância acima de 80% dos RPP nos anos de 2017 e 2018. Esta ocorrência indica que o estado procurou amenizar os riscos que as inscrições de RPNP podem causar no orçamento, haja visto a possibilidade de prejudicar o planejamento do exercício seguinte com despesas que passaram apenas pelo empenho, não tendo recebido os bens ou serviços do fornecedor.

Importante ressaltar os índices de cancelamento dos restos a pagar, pois ficou evidente a diferença entre os RPNP cancelados em relação aos RPP. Isso se deve ao fato de que em relação aos RPP restou apenas o pagamento daquelas despesas, já tendo sido empenhadas e liquidadas. Em relação aos RPNP cancelados, foi notório o alto índice de cancelamento, enfatizando uma falha no planejamento orçamentário das despesas inscritas em RPNP.

O resultado obtido na análise do comportamento das disponibilidades de caixa em relação às inscrições em restos a pagar nos mostra que o Estado conseguiu uma boa evolução na gestão orçamentária a partir de 2014, onde pode ser observado suficiência de recursos financeiros para cumprir com as obrigações, evidenciando de alguma forma que os esforços foram efetivos na gestão dos restos a pagar estando em conformidade com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Por mais que as ações tenham surtido efeito, a inscrição de restos a pagar pode comprometer o orçamento da Administração Pública, portanto, faz-se necessário o

controle contínuo das inscrições dessa modalidade de despesa para que não ocorra desequilíbrio das contas públicas do Estado no ano-exercício. Com as contas desequilibradas, a nova gestão não consegue colocar em prática o que foi planejado por ela.

As principais limitações desta pesquisa foram a análise voltada a apenas o Estado de Alagoas e a impossibilidade de examinar os restos a pagar por natureza de despesa, visto que não foi possível realizar tal avaliação devido às dificuldades na obtenção desses dados.

Por isso tudo e tendo em vista a importância para a sociedade e para os gestores públicos, recomenda-se para os próximos estudos análise comparativa com outros estados. Além disso, outra sugestão se dá no âmbito estadual, visando verificar a gestão dos restos a pagar nos municípios alagoanos.

REFERÊNCIAS

ALVES, Aurea Juliane Santos; DE OLIVEIRA, Rodrigo César Reis; DANTAS, Cantidiano Novais. Desafios da Gestão dos Restos a Pagar na Administração Pública Municipal. In: **Congresso de Gestão, Negócios e Tecnologia da Informação–CONGENTI**. 2017.

AQUINO, A. C. B. de; AZEVEDO, R. R. de. Restos a Pagar e a Perda da Credibilidade Orçamentária. **Revista de Administração Pública.** Rio de Janeiro, v.51. n.4, p.580-595, jul./ago. 2017.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 06 mar. 2021.

_____. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2001** (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm> Acesso em: 06 mar. 2021.

_____. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 8 ed. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 2018. Acesso em: 06 mar. 2021.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

COELHO, G. N. *et al*. Gestão de restos a pagar: estudo de caso dos resultados alcançados pela UFSC no período de 2011 a 2016. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 18, p. 2738, 2019.

CRUZ, Flávio da [Coord.]. **Comentários à Lei Nº 4.320 –** Normas Gerais de Direito Financeiro; Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal; Comentários ao Substitutivo do Projeto de Lei nº 135/96. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DE SOUZA, Clari Andresa; RODRIGUES, Wilson Medeiros. Análise dos restos a pagar e o orçamento municipal: uma perspectiva dos restos a pagar, disponibilidade e endividamento. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, v. 7, n. 1, p. 1-30, 2018.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 6 ed. São Paulo: Atlas. 2017.

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. 2019. Disponível em: https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/al.html. Acesso em: 6 mar. 2021.

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

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando união, estados e municípios (siafi e siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARCONI, M. A; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MEURER, Alessandra; ROSA, Fabricia Silva da. Impactos da inscrição de restos a pagar não processados no Tribunal de Justiça de Santa Catarina nos exercícios de 2010 a 2014. **Governet**, Curitiba, jul. 2017.

NASCIMENTO, Edson Ronaldo. *Gestão Pública:* tributação e orçamento; lei de responsabilidade fiscal; tópicos em contabilidade pública; gestão pública no Brasil, de JK a Lula; administração financeira e orçamentária; finanças públicas nos três níveis de governo. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Valmir Leôncio da. *A nova contabilidade aplicada ao setor público:* uma abordagem prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.