

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

Ana Cláudia Pereira Medeiros da Silva

RESTOS A PAGAR
Implicações das novas regras na Contabilidade Pública

Trabalho de conclusão de curso apresentado em cumprimento às exigências do Curso de Ciências Contábeis para a obtenção do diploma de graduação.

Professor Orientador: Roberto Pesavento

PORTO ALEGRE
2010

SUMÁRIO

RESUMO.....	2
INTRODUÇÃO.....	2
1 CONTABILIDADE PÚBLICA.....	3
1.1 NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA.....	4
2 ASPECTOS LEGAIS.....	6
2.1 LEI N° 4320/64.....	6
2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL.....	7
2.3 NORMAS BRASILEIRA DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP).....	9
3 PRINCÍPIO DE COMPETÊNCIA.....	10
4 RESTOS A PAGAR.....	12
4.1 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS.....	12
4.2 RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS.....	13
5 RECONHECIMENTO DAS DESPESAS.....	14
5.1 RECONHECIMENTO DA DESPESA PELO ENFOQUE PATRIMONIAL.....	14
5.2 REGIME ORÇAMENTÁRIO X REGIME DE COMPETÊNCIA.....	16
5.3 RESTOS A PAGAR NAS CONTAS PÚBLICAS.....	19
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
ABSTRACT.....	23
REFERÊNCIAS.....	24

RESUMO

Este trabalho objetiva mostrar a conta Restos a Pagar na denominada Nova Contabilidade Pública que está em processo de convergência às normas internacionais, buscando uma maior transparência e evidenciação. Os Restos a Pagar constituem um passivo para o Estado e está sofrendo alterações por conta das novas legislações que trazem mais rigor a sua inscrição. Por muito tempo esta conta foi usada de forma arbitrária, aumentando a cada ano o seu montante. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica que busca apresentar conceitos e aspectos da contabilização e legislação relacionada, visto que o momento demanda maior atenção dos gestores para a gestão fiscal responsável.

Palavras-chave: Nova Contabilidade Pública, Restos a Pagar Processados, Restos a Pagar não Processados.

INTRODUÇÃO

A Contabilidade Pública tem sofrido alterações ao longo dos últimos anos, demonstrando uma maior preocupação com a prestação de contas e com uma gestão dos recursos públicos mais eficiente. Essas alterações aconteceram em consequência, também, de uma demanda da sociedade o qual tem se preocupado mais em exercer sua cidadania e cobrar dos administradores públicos o bom uso dos recursos que advém de todos.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, em 2000, surgiu como regulamentação da parte de Tributação e Orçamento, introduzindo dispositivos que visam o controle interno e tem a preocupação com a transparência e responsabilização na gestão fiscal, impondo limites ao endividamento e restrições à inscrição da conta Restos a Pagar.

A conta Restos a Pagar constitui a Dívida Flutuante ou de curto prazo, pertencente ao passivo e são assim denominados por se tratarem de despesas empenhadas e não pagas até o final do exercício. Essa conta estava tendo um crescimento expressivo e que preocupava o Governo Federal a cada ano, pois antes da LRF eram empurradas para os novos gestores, dívidas que sequer haviam sido realizadas integralmente, comprometendo a execução do orçamento do exercício seguinte.

O Conselho Federal de Contabilidade quando editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, buscava a adequação das Normas Internacionais e a aproximação aos Princípios Contábeis o que levaria às Demonstrações das contas públicas a refletirem de forma mais realista a situação patrimonial dos entes públicos.

Diante do exposto, este trabalho tem por objetivo mostrar quais as implicações que essas normas têm trazido para os Restos a Pagar, as alterações promovidas pela contabilidade no Brasil, desenhando a Nova Contabilidade Pública e suas premissas para a gestão fiscal e responsável, abordando os dispositivos que teriam relação direta com a referida, sua contabilização e procedimentos para registrá-las de acordo com as novas instruções.

1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A Contabilidade Pública pode ser considerada um dos ramos mais complexos da ciência contábil e objetiva captar, registrar, acumular, compilar e interpretar os fenômenos que afetam as situações financeiras, orçamentárias e patrimoniais das entidades públicas (KOHAMA, 2003).

No Brasil, ela começou a se desenvolver com D. João VI, na instalação do seu governo provisório em 1808, quando foi instituído um alvará que obrigava os Contadores Gerais da Real fazenda a utilizarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil (SCHMIDT, 2000).

Segundo Silva (2009), até a edição do Código de Contabilidade Pública da União (1922), o que prevalecia era o regime do despótico na Contabilidade pública, segundo o qual os bens públicos eram propriedade do governo.

A Lei nº 4320/64 foi criada para introduzir normas de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal e buscava evidenciar o patrimônio.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar 101, de 04 de maio de 2001, não veio para revogar, tampouco para substituir a Lei nº 4320, ela veio para atender uma regulamentação da Constituição Federal e, de acordo com o caput do art. 1º, estabelece “normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal”.

A contabilidade aplicada ao setor público vem evoluindo e está incorporando a visão orçamentária e a visão financeira-patrimonial, embora, na maioria das vezes esteja ainda com atuação na concepção tradicional, com sua base principal no orçamento. Pode-se dizer que atualmente temos a Contabilidade Governamental, que possui uma visão mais ampla e gerencial (SILVA, 2009).

A contabilidade pública, entre suas finalidades, que é a prestação de contas e obediência a aspectos legais, está se aperfeiçoando para se adequar às práticas de governança.

1.1 NOVA CONTABILIDADE PÚBLICA

Para Silva (2009), as práticas de transparência e da evidenciação baseadas no controle interno previsto na Constituição Federal/88, dá origem ao que podemos denominar de nova Contabilidade Pública, respaldada nos princípios fundamentais de contabilidade, sob a perspectiva do setor público e nas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público, passa a incluir além do enfoque orçamentário, a visão patrimonial.

As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) foram editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, objetivando a harmonização às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Essas normas buscam uma aproximação aos princípios contábeis, visto que a contabilidade pública deve refletir adequadamente a situação patrimonial dos entes públicos (NASCIMENTO, 2008).

Os princípios fundamentais de contabilidade, sob a perspectiva do setor público, estão na Resolução CFC nº 1.111/07 o qual é um apêndice da Resolução CFC nº 750/93, estabelecendo os pilares que irão suportar a ideologia do sistema contábil. Inserida nesse contexto, está a mudança de enfoque da contabilidade pública. Entre eles está o princípio da competência que é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu empenho, pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público.

A Contabilidade Pública no Brasil está adotando conceitos e princípios que a torna mais próxima dos princípios contábeis, procurando evidenciar suas transações de forma adequada.

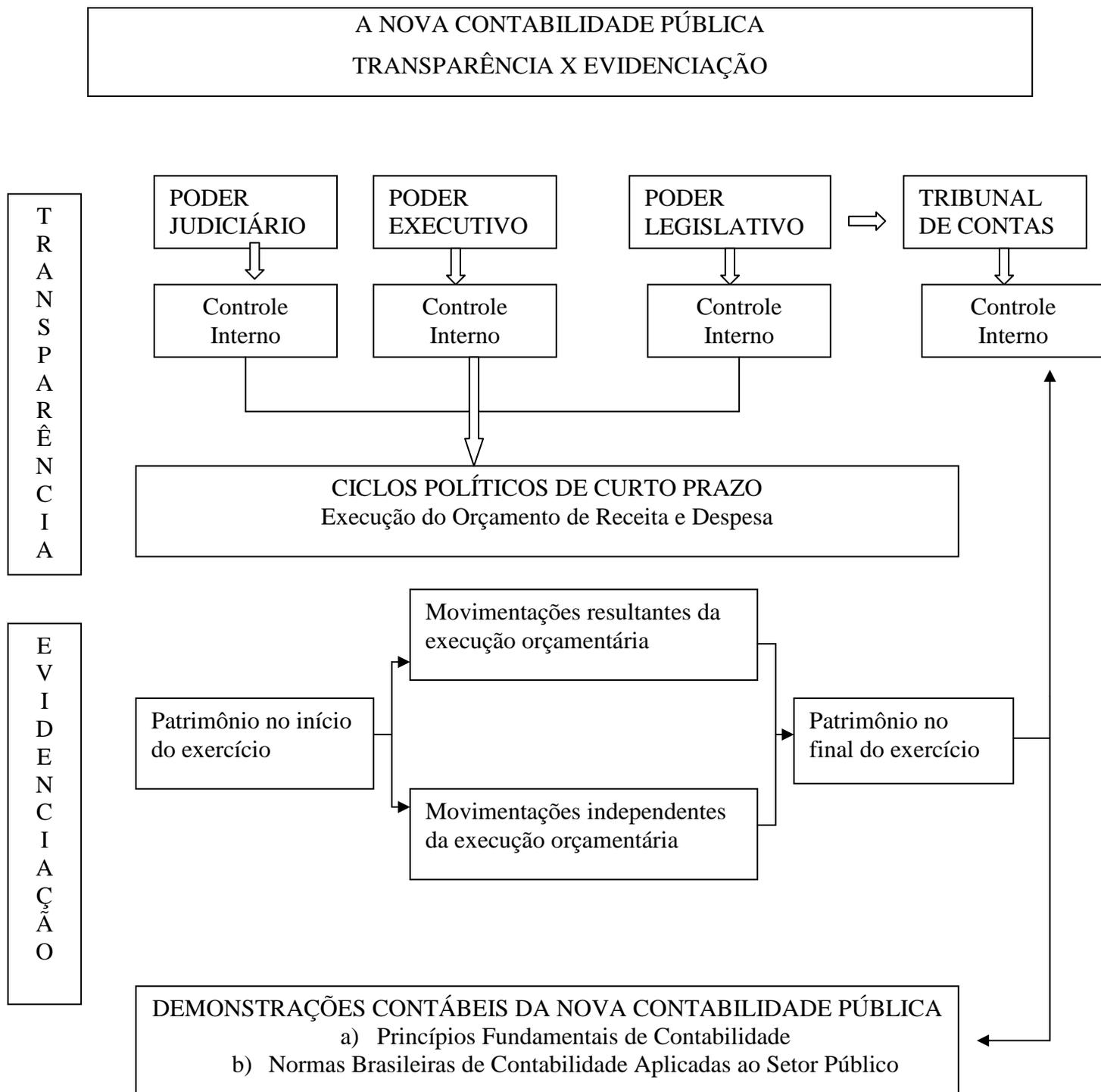


Figura 1 –A Nova Contabilidade Pública- evidência e transparência

Fonte: Silva (2009, p.345)

2. ASPECTOS LEGAIS

A Contabilidade Pública é executada por uma série de regras, sustentada em diversos instrumentos legais. Dentro dessa legislação específica estão as definições e os procedimentos necessários que irão embasar esse trabalho.

Tudo o que se faz em termos de Contabilidade Pública deve estar expressamente previsto em lei e, além de estar em obediência aos princípios constitucionais, deve estar em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade e Princípios Fundamentais de Contabilidade.

Essa é o grande diferencial entre a contabilidade pública e a contabilidade do setor privado, possuir uma legislação específica e só ser permitido fazer o que está expressamente previsto em lei, além da previsão e execução orçamentária integrar a escrituração contábil patrimonial.

2.1 LEI N° 4.320/64

O termo “Restos a Pagar” ou “Exercícios Findos” é oriundo do Decreto Lei n° 15.783 de 08 de novembro de 1922, que aprovou o Código de Contabilidade Pública. Mas sua normatização de fato ocorreu com a Lei n° 4.320/64, que no artigo 36 estabelece: “Consideram-se Restos a Pagar as despesas empenhadas, mas não pagas, até o dia 31 de dezembro, distinguindo-se as processadas das não-processadas”. Já, no artigo 35, identifica o regime a ser adotado: “Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas”.

Portanto, uma despesa que foi empenhada e não paga até o dia 31 de dezembro será considerada Restos a Pagar, no encerramento do exercício. Entretanto essa é uma operação apenas de caráter financeiro, pois, orçamentariamente, a despesa ainda deve seguir mais dois estágios: a liquidação e a execução (KOHAMA, 2003). Os Restos a Pagar não-processados são despesas que foram empenhadas, mas que não foram liquidadas, nem pagas em 31 de dezembro, ou seja, referem-se a bens e serviços que não foram entregues no exercício do empenho. Com isso cria-se uma obrigação para o Estado que não existe, pois o fato gerador, pelo princípio da competência, deveria ser o recebimento do bem ou serviço.

2.2 LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL

A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), veio trazer novos instrumentos de controle para a gestão fiscal responsável, estabelecendo já em suas disposições preliminares condições para a inscrição dos Restos a Pagar, visto que ela trata o assunto sob o prisma da dívida pública:

art. 1º, § 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange...a inscrição de Restos a Pagar.

Mais adiante, toma alguns cuidados em relação ao empenho de despesas em final de mandato que não possam ser cumpridas no exercício, proibindo a sua inscrição em Restos a Pagar:

Art.42. É vedado ao titular de Poder ou órgão referido no art. 20, nos últimos dois quadrimestres do seu mandato, contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para este feito.

Esse dispositivo tem por objetivo diminuir os passivos que os novos governantes acabavam herdando de seus antecessores e pode ser vista sob dois aspectos, segundo Kohama (2003):

- a) referente ao ato de contrair obrigação de despesa que não possa ser cumprida integralmente dentro dele, ou seja, dentro dos dois últimos quadrimestres do mandato, como por exemplo: autorização para emissão de empenho no mês de outubro, para cobertura de despesa que deva ser cumprida até mês de abril do exercício seguinte. Nesse caso, a autorização de emissão de empenho deveria determinar a cobertura de despesa até 31 de dezembro, e o restante, deveria ter autorizado o empenho utilizando a dotação do exercício seguinte, pois assim estaria sendo observado o princípio da anualidade;
- b) referente ao ato de contrair obrigação de despesas que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse efeito, ou seja, nos dois últimos quadrimestres do mandato é vedada a autorização de emissão de empenho, que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esse fim, como por exemplo: autorizar emissão de empenho para cobertura de despesa com a reforma

de escola que deverá ser cumprida integralmente no exercício e que o contrato possua condições de pagamento a ser feito em parcelas, a serem efetuadas no exercício seguinte, mas não haja suficiente disponibilidade de caixa para cumprilas.

Pela LRF, Lei de Responsabilidade Fiscal, o regime contábil de reconhecimento patrimonial está prescrito no artigo abaixo, evidenciando também a preocupação com a transparência:

Art. 50. Além de obedecer às normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

...

V -... as inscrições em restos a Pagar ...deverão evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

O artigo 53 faz referência ao relatório resumido e os demonstrativos que o acompanham:

Art.53. Acompanharão o Relatório Resumido demonstrativos relativo a:

V – Restos a Pagar, detalhando, por Poder e órgão referido no art. 20, os valores inscritos, os pagamentos realizados e o montante a pagar.

Esse demonstrativo integra o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e possibilita o acompanhamento efetivo dos Restos a Pagar, devendo ser publicado até 30 dias após o encerramento de cada bimestre (SLOMSKI, 2003).

Seguindo pela LRF, tem-se no artigo 55, o que deverá conter o relatório de gestão fiscal, que é emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos poderes e órgão referidos no art. 20. Esse demonstrativo tem como principal objetivo assegurar a transparência da inscrição em restos a Pagar de despesas não liquidadas nos limites das disponibilidades de caixa. Para a determinação dos limites da disponibilidade de caixa deverão ser considerados os encargos e despesas compromissadas até o final do exercício.

Art.55. O relatório conterá:

[...]

III – demonstrativos no último quadrimestre:

[...]

b) da inscrição em restos a Pagar, das despesas:

1) liquidadas;

2) empenhadas e não liquidadas, inscritas até o limite do saldo de disponibilidade de caixa:

[...]

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

E, por último, no artigo 59, fica evidenciado o papel fiscalizador do Poder Legislativo

e do Tribunal de Contas e o sistema de controle interno para a fiscalização das normas da Lei de Responsabilidade Fiscal:

Art.59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério Público, fiscalizarão o cumprimento das normas dessa Lei Complementar, com ênfase no que se refere a:
[...]
II – limites e condições para realização de operações de crédito e inscrição em Restos a Pagar;

2.3 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

As NBCASPs foram aprovadas em 21 de novembro de 2008, pelo Conselho Federal de Contabilidade, com o desafio de criar uma nova visão para a Contabilidade Pública e aproximá-la de seu verdadeiro objetivo: o patrimônio, deixando o orçamento de ser o grande protagonista da administração pública (SILVA, 2009). Elas buscam aproximar a contabilidade governamental dos postulados e princípios contábeis, trata-se de um alinhamento das normas brasileiras de contabilidade pública às normas internacionais aplicadas ao setor público (IPSAS), editadas pela IFAC (International Federation of Accountants)

Além disso, elas irão fortalecer o papel do contador público que terá maior responsabilidade pela transparência das demonstrações contábeis e pelo controle do patrimônio público. Um ponto muito importante será a adoção do princípio de competência integral que evidenciará as receitas e as despesas pelo regime de competência, ou seja, no período em que ocorrerem.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Pública tem a seguinte estruturação:

NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob Enfoque Contábil
NBC T 16.4	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	Registro Contábil
NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Controle Interno

NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
NBC T 16.11	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público- em Audiência pública

3 PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O Princípio da Competência está assim determinado na Resolução CFC n.1111/07:

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e das despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

À luz do Princípio de Competência pode-se verificar que o empenho não preenche os requisitos do fato gerador da despesa, visto que ele não resulta obrigatoriamente num aumento ou diminuição no patrimônio líquido, e até mesmo pode ser anulado.

O correto reconhecimento da despesa é um dos pontos básicos da ciência contábil que deve ser respeitado para que seja obtida uma adequada avaliação das informações financeiras da entidade (SILVA, LIMA, 2009). O registro das operações só deverá ser efetivado quando ocorrer seu fato gerador, independente de entrada ou saída de caixa da entidade.

Pode-se observar que o Princípio da Oportunidade está ligado ao Princípio da Competência e refere-se à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que a originaram.

Em conformidade com a Lei nº 4.320/64, a contabilidade pública adota o regime misto para a execução orçamentária e financeira, assim expresso em seu artigo 35: “Pertencem ao exercício financeiro: I - as receitas nele arrecadadas; II - as despesas nele legalmente empenhadas”, ou seja, regime de caixa para as receitas e de competência para as despesas.

Para Kohama (2003) a despesa orçamentária é executada pelo regime de competência, consoante o art. 35 da Lei nº 4.320, em consequência disso é que a própria lei teve de

determinar os procedimentos a serem adotados para o encerramento do exercício, conforme disposto no art. 36 da mesma, conforme já mencionado no texto.

A mesma norma estabelece três estágios para a despesa orçamentária: empenho, liquidação e pagamento. Em seu art. 58, prescreve que o empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente, que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. A Lei nº 4.320, em seu art. 63, define a fase chamada de liquidação: “A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito”. A fase de liquidação se encerra com a assinatura da autoridade competente, diz-se então, que a despesa foi realizada, pois nesta fase encerra-se a contabilização do Sistema Orçamentário e inicia-se a contabilização no Sistema Financeiro (Kohama, 2003).

Partindo-se desses pressupostos, pode-se inferir que o fato gerador da despesa poderá se dar no momento da liquidação de despesa, pois é nessa fase que o serviço ou produto será entregue à administração.

É o que corrobora o Manual de Despesa Nacional do STN (2008):

Em obediência aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento. Na maioria das vezes, o momento do fato gerador coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas. Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, visto que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Entretanto, pode ocorrer da liquidação da despesa não coincidir com o fato gerador:

Em outras vezes, o momento da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

4 RESTOS A PAGAR

O empenho não constitui, como se pôde observar, uma obrigação e só fará parte do passivo até que ocorra o implemento de condição que é a entrega do material ou serviço. No final do exercício, as despesas empenhadas e não pagas irão formar os Restos a Pagar. Para Silva (2009) essa conceituação deve ser vista com reservas, pois, segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal, ficou estabelecido que a despesa e a assunção de compromisso devem ser registrados segundo o regime de competência. Antes dessa norma, a inscrição das despesas empenhadas e não pagas, os chamados restos a pagar não processados, cujo material ou serviço não haviam sido executados, criava exigibilidades irreais que serviriam para liquidar e pagar despesas que, pelo princípio da competência, seriam do exercício subsequente.

4.1 RESTOS A PAGAR PROCESSADOS

Podemos distinguir, então, dois tipos de Restos a Pagar: os Processados e os não Processados. Os Restos a Pagar Processados são aqueles que cumpriram os estágios do empenho e liquidação. Essa caracterização é feita no momento de sua inscrição, portanto as despesas empenhadas e não pagas poderão ser inscritas em Restos a Pagar, no final do exercício da emissão do respectivo empenho. Somente poderão ser inscritas as despesas de competência do exercício financeiro. Os Restos a Pagar então constituirão a dívida fluante.

Para Kohama (2003), Restos a Pagar processados é assim definido:

Entende-se por Restos a Pagar de despesas processadas aqueles cujo empenho foi entregue ao credor, que por sua vez forneceu o material, prestou o serviço ou ainda executou a obra, e a despesa foi considerada “liquidada” por ter sido cumprido o terceiro estágio correspondente à liquidação, estando na fase do pagamento. Verifica-se que a despesa processou-se até a liquidação e em termos orçamentários foi considerada “despesa realizada”, faltando apenas o processamento do pagamento.

Para Angélico (1995), Restos a Pagar e resíduos passivos se equivalem:

A despesa orçamentária empenhada, mas não paga até o último dia do ano financeiro, é apropriada ao exercício em contrapartida a conta financeira resíduos passivos ou restos a pagar. As duas denominações equivalem-se. Entretanto, restos a pagar tem sido a mais utilizada na prática e está consagrada em várias disposições legais... no art. 36 da Lei nº 4.320/64.

De acordo com o Manual de Despesa Nacional os Restos a Pagar Processados não poderão ser cancelados visto que o fornecedor cumpriu com sua obrigação de fazer e a administração não poderá deixar de cumprir com a sua obrigação de pagar.

Deve-se ainda observar o Princípio da Anualidade para as parcelas dos contratos e convênios que somente deverão ser empenhadas e contabilizadas no exercício financeiro se a execução for realizada até 31 de dezembro ou se o prazo para cumprimento da obrigação assumida pelo credor estiver vigente. As parcelas que forem remanescentes deverão ser registradas nas contas de compensação e incluídas na previsão orçamentária do exercício financeiro em que estiver prevista a competência da despesa.

4.2 RESTOS A PAGAR NÃO-PROCESSADOS

Os Restos a Pagar não Processados não cumpriram o estágio da liquidação e, portanto, não podem ser considerados uma obrigação para o Estado. Eles correspondem a um ato administrativo que ainda está sujeito a implemento de condição, o que não o coloca na posição de despesa do período, visto que o fato gerador ainda não ocorreu, mesmo havendo a possibilidade de ocorrência do fato gerador antes da liquidação (SILVA, LIMA, 2009).

Os atos administrativos, em geral, não envolvem bens, direito e obrigações e de acordo com a Lei nº 4.320, art. 87 diz que: “Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte”. Na mesma norma, art. 105, parágrafo quinto, está expresso que “nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.” Para Silva e Lima (2009), isso significa que apenas os atos administrativos em potencial deverão ser registrados nas contas de compensação.

Para Kohama (2003), despesa não processada é aquela cujo empenho já foi emitido, porém o direito adquirido ainda não foi entregue e depende de algum fator para ser liquidado, logo, do ponto de vista orçamentário não está devidamente processado.

O empenho faz parte do primeiro estágio da despesa orçamentária e, posteriormente, poderá ser cancelado, liquidado ou inscrito nos Restos a Pagar não Processados. Eles correspondem, portanto, a empenhos emitidos em determinado exercício em que não se cumpriu o estágio da liquidação e, portanto, não foi gerado nenhum efeito econômico, pois

não foi realizado nenhum pagamento. Esse procedimento gera graves distorções nos balanços públicos por corresponder ao registro contábil de liquidação ao final do exercício que reconhece uma obrigação que irá integrar a dívida flutuante e da despesa orçamentária correspondente. Conseqüentemente as despesas apresentam-se superavaliadas uma vez que há o registro da despesa sem a correspondente entrada de um ativo (NASCIMENTO, 2008). Os Restos a Pagar Processados irão figurar no compensado.

5 RECONHECIMENTO DAS DESPESAS

Para Iudícibus (2000), o reconhecimento das despesas afeta profundamente o registro de exigibilidade, segundo uma interpretação mais restrita, apenas as dívidas efetivas deveriam ser incluídas.

5.1 RECONHECIMENTO DA DESPESA PELO ENFOQUE PATRIMONIAL

As despesas devem ser reconhecidas no momento do fato gerador, de acordo com os Princípios da Oportunidade e da Competência, independente de pagamento, conforme procedimento previsto no art. 50 da LRF.

Em geral, esse fato ocorre no momento da liquidação da despesa orçamentária, quando da entrega dos bens de consumo imediato ou serviços contratados. Nesse caso o reconhecimento da despesa coincidirá com a apropriação da despesa pelo enfoque patrimonial, pois ocorrerá uma diminuição da situação líquida patrimonial.

Os lançamentos contábeis seriam os seguintes:

a) Empenho da Despesa Orçamentária

Título da Conta
D Crédito Disponível
C Crédito Empenhado a Liquidar

Sistema de Contas
Orçamentário

b) Liquidação da Despesa Orçamentária e Apropriação da Despesa

Título da Conta

D Crédito Empenhado a Liquidar
C Crédito Empenhado Liquidado

Sistema de Contas

Orçamentário

Título da Conta

D Despesa Orçamentária Efetiva
C Passivo Circulante

Sistema de Contas

Financeiro

Fonte: Manual Da Despesa Nacional STN (2008)

Nos casos em que a liquidação da despesa orçamentária não coincidir com o fato gerador, como por exemplo, uma assinatura anual de revista, o empenho e a liquidação ocorrerão anteriormente ao fato gerador. Deverá ser apropriada uma conta no ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feito mensalmente, nas contas do sistema patrimonial, os lançamentos contábeis se darão da seguinte maneira:

a) Empenho da Despesa

Título da Conta

D Crédito Disponível
C Crédito Empenhado a Liquidar

Sistema de Contas

Orçamentário

b) Liquidação e reconhecimento do direito

Título da Conta

D Crédito Empenhado a Liquidar
C Crédito Empenhado Liquidado

Sistema de Contas

Orçamentário

Título da Conta

D Despesa Orçamentária Não-Efetiva
C Passivo

Sistema de Contas

Financeiro

Título da Conta

D Assinaturas e Anuidades a Apropriar
C Variação Ativa Orçamentária – Apropriação de Direitos

Sistema de Contas

Patrimonial

c) Pagamento

Título da Conta

D Passivo
C Bancos Conta Movimento

Sistema de Contas

Financeiro

d) Reconhecimento da despesa por competência (mensalmente, na proporção de 1/12)

Título da Conta

D Variação Passiva Extra-Orçamentária
C Assinaturas e Anuidades a Apropriar

Sistema de Contas

Patrimonial

Fonte: Manual Da Despesa Nacional STN (2008)

Sendo assim, de acordo com o Manual da Despesa Nacional, o reconhecimento da despesa por competência deverá ocorrer mesmo que ainda pendentes as fases de execução da despesa orçamentária, isto é, tendo ocorrido o fato gerador deve haver o registro da obrigação patrimonial até que seja empenhada e liquidada a despesa, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro.

5.2 REGIME ORÇAMENTÁRIO X REGIME COMPETÊNCIA

O entendimento de que o regime contábil do setor público é misto se origina da interpretação do art. 35 da Lei nº 4.320: “Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas.”

Como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público obedece aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, deve, portanto aplicar o princípio da competência em sua integralidade, seja para reconhecer a receita, seja para a despesa. Assim, conclui-se que o art. 35 refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil aplicado ao setor público (STN, 2008)

Em seu artigo 89, a Lei 4320 estabelece que as variações devam ser evidenciadas, sejam independentes ou resultantes da execução orçamentária.

“**Art. 85.** Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.”

...

“**Art. 89.** A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.”

...

“**Art. 100.** As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.”

...

“Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.”

Para a STN (2008) é possível compatibilizar e evidenciar de maneira harmônica as alterações patrimoniais e as alterações orçamentárias ocorridas na entidade atendendo tanto aos Princípios Fundamentais da Contabilidade quanto à Lei nº 4320.

O registro da despesa deve ser pelo fato gerador, mas no caso das despesas antecipadas, deve haver o registro do empenho, da liquidação e do pagamento em contas específicas antes da ocorrência do fato gerador. Conforme já mencionado, de modo geral, o fato gerador coincide com a liquidação e pode-se utilizá-la como referência para o reconhecimento da despesa.

a) Apropriação da despesa antes da liquidação – No registro da provisão para 13º salário, situação em que se apropriam, mensalmente, os direitos do trabalhador em função do mês trabalhado, e o empenho, liquidação e pagamento ocorrem no mês de dezembro.

a.1) Apropriação mensal (1/12 do 13º salário)

Título da Conta	Sistema de Contas
D Variação Passiva – Decréscimo Patrimonial	
C Passivo – Provisão para 13º Salário	Patrimonial

Execução Orçamentária no mês de dezembro:

a.2) Empenho da Despesa

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Disponível	
C Crédito Empenhado a Liquidar	Orçamentário

a.3) Liquidação e transferência do passivo patrimonial para o financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Crédito Empenhado a Liquidar	
C Crédito Empenhado Liquidado	Orçamentário

Título da Conta	Sistema de Contas
D Despesa Orçamentária Não-Efetiva	
C Passivo – 13º Salário a pagar	Financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo – Provisão para 13º Salário	
C Variação Ativa Orçamentária	Patrimonial

a.4) Pagamento

Título da Conta	Sistema de Contas
D Passivo – 13º Salário a Pagar	
C Bancos Conta Movimento	Financeiro

b) Apropriação da despesa simultaneamente à liquidação – No fornecimento de prestação de serviço de limpeza e conservação;

b.1) Empenho do Contrato

Título da Conta

D Crédito Disponível
C Crédito Empenhado a Liquidar

Sistema de Contas

Orçamentário

b.2) Liquidação Mensal

Título da Conta

D Crédito Empenhado a Liquidar
C Crédito Empenhado Liquidado

Sistema de Contas

Orçamentário

Título da Conta

D Despesa Orçamentária
C Fornecedores

Sistema de Contas

Financeiro

b.3) Pagamento

Título da conta

D Fornecedores
C Banco Conta Movimento

Sistema de Contas

Financeiro

c) Apropriação da despesa após a liquidação – Na aquisição de material de consumo que será estocado em almoxarifado para uso em momento posterior, no qual será reconhecida a despesa;

c.1) Empenho

Título da Conta

D Crédito Disponível
C Crédito Empenhado a Liquidar

Sistema de Contas

Orçamentário

c.2) Liquidação e incorporação ao estoque

Título da Conta

D Crédito Empenhado a Liquidar
C Crédito Empenhado Liquidado

Sistema de Contas

Orçamentário

Título da Conta

D Despesa Orçamentária Corrente
C Fornecedores

Sistema de Contas

Financeiro

Título da Conta	Sistema de Contas
D Almoxarifado	
C Variação Ativa Orçamentária – Incorporação de Estoque	Patrimonial

c.3) Pagamento

Título da Conta	Sistema de Contas
D Fornecedores	
C Bancos Conta Movimento	Financeiro

c.4) Reconhecimento da Despesa por competência (no momento da saída do estoque)

Título da Conta	Sistema de Contas
D Variação Passiva Extra-Orçamentária – Baixa de Estoque	
C Almoxarifado	Patrimonial

5.3 RESTOS A PAGAR NAS CONTAS PÚBLICAS

Os Restos a Pagar Processados não poderão ser cancelados, pois o fornecedor de bens ou serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a administração terá de cumprir com a obrigação de pagar, visto que a Administração Pública obedece ao Princípio da Moralidade previsto na Constituição Federal:

“Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (grifo nosso)”

Somente serão inscritos em Restos a Pagar as despesas de competência do exercício financeiro e será considerada como despesa liquidada aquela em que o serviço ou material contratado tenha sido entregue e não liquidada aquela em que o material tenha sido entregue ou serviço prestado, mas em fase de verificação de direito adquirido ou o prazo para cumprimento de obrigação pelo credor ainda estiver vigente.

As parcelas dos contratos e convênios somente deverão ser empenhadas e contabilizadas no sistema financeiro se a execução for realizada até 31 de dezembro ou se o prazo para cumprimento de obrigação pelo credor ainda estiver vigente, em estrita observância ao Princípio da Anualidade Orçamentária. As parcelas que remanescerem deverão ser registradas nas Contas de Compensação e incluídas na previsão orçamentária para o exercício em que estiver prevista a competência da despesa.

A inscrição de despesas de Restos a Pagar não Processados, segundo o Manual de Despesas Nacional, é feita após a anulação dos empenhos desnecessários e cotejando as disponibilidades, verificando quais despesas devem ser inscritas em Restos a Pagar, as demais deverão ser anuladas e inscrevem-se os restos a Pagar não Processados do exercício.

Cabe salientar que o não cancelamento de Restos a Pagar, que excederam os limites disponíveis, é considerado crime pelo art.359-F, introduzido no Código Penal pela Lei nº 10.028, de 19 de outubro de 2000: “Art. 359-F. Deixar de ordenar, de autorizar ou de promover o cancelamento do montante de Restos a Pagar inscrito em valor superior em lei.”

Exemplo de um registro de Restos a Pagar:

Sabemos que a norma estabelece que as despesas empenhadas e não pagas deverão ser registradas como Restos a Pagar e que essas deverão estar amparadas pela receita do exercício.

Supondo os seguintes fatos que deverão ser contabilizados por um ente público:

Registro da aprovação do orçamento:

Orçamentário

D- Previsão inicial da receita

C- Receita orçamentária a realizar \$ 100

D- Crédito Orçamentário inicial

C- Crédito Orçamentário Disponível \$100

Arrecadação de Receita Orçamentária

Orçamentário

D- Receita Orçamentária a Realizar

C- Receita Orçamentária Realizada \$100

Registro da dedução de receitas

Orçamentário

D- Dedução Receita Orçamentária Realizada

C - Receita orçamentária Realizada \$100

1) recebimento de receitas tributárias no valor de \$100 unidades monetárias

Patrimonial

D – conta movimento \$100

C - Receitas Tributárias (receita orçamentária realizada) \$100

2) empenho da despesa no valor de \$90 unidades monetárias

Orçamentário

D – Crédito Disponível (Passivo Compensado) \$90

C – Empenhos a Liquidar (Ativo Compensado) \$90

3) liquidação de despesa corrente no valor de \$70 unidades monetárias

D – Despesa Corrente \$70

C – Crédito Disponível \$70

4) pagamento da despesa no valor de \$40

D – Fornecedores \$40

C- Conta movimento \$40

5) inscrição de restos a pagar, sendo \$30 de restos a pagar processados (\$70-\$40) e \$20 de restos a pagar não processados (\$90-70), no encerramento do exercício

Financeiro

D – Despesa Corrente \$20

C – Restos a Pagar não Processados a liquidar \$20

Patrimonial

D- Retificação de Restos a Pagar não processados \$20

C- Variação Ativa Orçamentária \$20

Podemos observar pelos lançamentos que, ao final do exercício, será inscrito em Restos a Pagar a despesa empenhada e não paga que é de $(\$90 - \$40) = \$50$. Desses \$50, \$30 $(\$70 - \$40)$ são Restos a Pagar Processados e \$20 são Restos a Pagar não Processados.

Nota-se, porém, que antes da inscrição dos Restos a Pagar o ente apresenta superávit financeiro de \$30 $(\$60 - \$30)$. Do total empenhado $(\$90)$, permanecem \$20 que ainda não foram liquidados. Nesse caso, o superávit não é de \$30 e sim de \$10, pois \$20 está comprometido com o empenho a liquidar.

Dessa forma a contabilidade deve reconhecer um passivo financeiro na inscrição de Restos a Pagar não Processados, em contrapartida da despesa (5).

1 Ativo		2 Passivo	
Conta movimento	(1) 100 (D)	Fornecedores	(3) 70 (C)
Pagamento despesa	(4) 40 (C)	Pagamento despesa	(4) 40 (D)
Saldo	60 (D)	Saldo Restos a Pagar	30 (C)
1.9 Ativo Compensado		2.9 Passivo Compensado	
Crédito Inicial	100 (D)	Crédito Disponível	100 (C)
Empenhos a liquidar	(2) 90 (D)	Crédito Disponível	(2) 90 (C)
		Liquidação Despesa	(3) 70 (D)
		Saldo Empenhos a Liquidar	20 (C)
		Empenhos Liquidados	70 (C)
3 Despesa Orçamentária		4 Receita orçamentária	
Despesa Corrente	70 (D)	Receita Tributária	100 (C)
Inscrição RPNP	(5) 20 (D)		
Saldo	90 (D)		
Total	250 (D)	Total	250 (C)

Figura 2 – Balancete de Verificação
 Fonte: STN (2008, p.81-82)

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Contabilidade Pública está passando por um processo de transformação em que questões que envolvem aspectos conceituais e legais estão em ampla discussão. Apesar de a Contabilidade Pública ter feito grandes avanços até o presente momento, ela precisa se aperfeiçoar ainda mais para chegar próximo das práticas de governança. Mais ainda, os gestores públicos precisam se aprimorar e aderir, pois terão um papel muito mais importante e responsabilidade igualmente destacada.

A Nova Contabilidade Pública, que está sendo desenhada por todas essas mudanças, busca uma maior evidenciação e transparência da gestão, com isto deve buscar o equilíbrio de suas finanças, mostrando eficiência. A Contabilidade Pública ainda está amarrada à contabilidade orçamentário-legalista e é bastante complexa.

A conta Restos a Pagar, por exemplo, que é o foco desse trabalho, tem sua importância devido ao fato que representam contas a pagar resultantes de empenhos liquidados e não

pagos, são obrigações em que o Estado se compromete com o credor, fazendo parte da dívida pública. Para esse caso, temos os Restos a Pagar Processados, que tem aproximação com os Princípios Contábeis, pois a despesa foi registrada após ocorrer o efeito econômico.

Os Restos a Pagar não Processados não passaram pelo estágio da liquidação, não correspondem, portanto, a nenhum efeito econômico, não podendo representar um passivo para o Estado. Eles são liquidados contabilmente, ao final do exercício, como forma de atender à legislação. A existência dessa conta se distancia dos Princípios Contábeis e pode representar distorções nos balanços públicos.

A adoção do Princípio da Competência Integral, portanto, deverá ser um dos maiores desafios que a Nova Contabilidade Pública que terá que enfrentar.

REMAINS PAYABLE – IMPLICATIONS IN THE NEW ACCOUNTING PUBLIC

ABSTRACT

This study aims to show the account Remains Payable in called New Public Accounting, that is in the process of convergence to international standards, seeking better transparency and disclosure. Remains Payable composes a liability to the State, and it is undergoing changes due to the new laws that bring more rigor to its registration. For a long time this account was used arbitrarily increasing every year its amount. This is a bibliographic search that seeks to present concepts and aspects of accounting and related legislation, whereas the moment requires more attention from the managers to the responsible fiscal management.

Keywords: New Public Accounting, Remains Payable Processed, Remains Payable non Processed

REFERÊNCIAS

- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04-05-2000, LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal.
- _____. **Lei nº 10.028/2000** que altera o Código Penal.
- _____. **Lei nº 4.320**, de 17-03-1964 – Normas Gerais de Direito Financeiro
- _____. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 3** de 2008. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Manual da Despesa Nacional. Vol.II. 1.ed. Brasília, 2008 .Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Despesa_Nacional_30102008_MTCASP_.pdf > Acesso em: 15 abr. 2010
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções nºs 1.128, 1.129, 1.130, 1.131, 1.132, 1.133, 1.134, 1.135, 1.136 e 1.137**, todas de 21-11-2008, que aprovam as NBC T voltadas ao Setor Público.
- _____. **Resolução nº 111/2007** aprova o Apêndice II da Resolução nº 750/93
- _____. **Resolução nº 750/93** sobre os Princípios Fundamentais da Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000
- KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- NASCIMENTO, Leonardo Silveira. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implantação no Brasil. Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública – Terceiro Lugar. Finanças Públicas – XIII Prêmio Tesouro Nacional – 2008**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/.../CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf > Acesso em: 26mar. 2010
- SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookmann, 2000.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental**. Um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SILVA, Tainan C.C. LIMA, Diana V. **A adoção do princípio de competência no tratamento contábil dos restos a pagar**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/168.pdf> > Acesso em: 19 abr.2010
- SILVA, Wilson Roberto. **Aspectos Normativos, Contábeis e Orçamentários dos Restos a Pagar na Administração Pública Federal**. Monografia apresentada para aprovação no curso de Especialização em Orçamento Público. 91 f. Brasília, 2008 Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/953497.PDF> > Acesso em: 25 ago.2010
- SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na contabilidade municipal**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2003.