



# Restos a Pagar: uma análise sobre o comprometimento da evidenciação das despesas públicas considerando a característica qualitativa da essência sobre a forma

**A** Contabilidade Pública se encontra restrita ao cumprimento de normas e leis, o que acarreta impacto na adoção da essência sobre a forma, especialmente em relação à evidenciação dos restos a pagar nos demonstrativos contábeis. Nesse sentido, esta pesquisa tem por objetivo verificar o comprometimento da evidenciação das despesas públicas empenhadas e liquidadas da União em relação aos Restos a Pagar (RPs) Cancelados entre os anos de 2006 e 2010, considerando a primazia da essência sobre a forma. A metodologia empregada consistiu na coleta dos dados relativos às despesas públicas evidenciadas em demonstrativos disponibilizados no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Nacional, e a formulação de hipóteses analisadas por meio de métodos estatísticos. Os resultados sugerem que existe forte correlação positiva entre as despesas empenhadas e os RPs Cancelados, e que não há relação quando comparado às despesas liquidadas *versus* os RPs Cancelados. Concluiu-se que existe um viés na evidenciação das despesas apresentadas no balanço orçamentário, quando considerada a primazia da essência sobre a forma. Além disso, cabe destaque para a eficiência da execução orçamentária, afetada pelo cancelamento dos restos a pagar.

**Guillermina Tannuri**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

**Gissele Souza de Franceschi Nunes**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

**Sueli Farias**

Mestranda do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

**Luiz Alberton**

Docente do Programa de Pós-Graduação em Contabilidade.

## 1. Introdução

A Contabilidade Pública é visualizada sob um aspecto fortemente normativista, estritamente vinculada à lei, sendo permitido à administração pública realizar suas atividades apenas de acordo com o que a lei disciplina.

Essa premissa pode, por vezes, influenciar e engessar a informação contábil, apresentando-se como um paradoxo em relação à qualidade da contabilidade pública. Com o intuito de melhorar a informação contábil, a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em convergência às normas internacionais, tem buscado evidenciar o patrimônio público de forma mais apropriada. O resultado dessa convergência trouxe a obrigatoriedade da depreciação dos bens públicos, a avaliação e contabilização de ativos intangíveis, a elaboração de novos demonstrativos públicos, entre outras práticas, todas com o objetivo de apresentar maior e melhor evidenciação das informações governamentais.

A essência sobre a forma presume que, no caso de as características formais da contabilização não representar fidedignamente a realidade, "deve-

-se então abandonar, na contabilidade, a forma, e registrar-se a essência econômica dos fatos e atos escrituráveis" (MARTINS; MARTINS; MARTINS, 2007, p. 15).

Depreende-se a necessidade de evidenciação da informação contábil de forma fidedigna, apresentando-se útil e com clareza para a tomada de decisão. Na contabilidade pública, a clareza das informações também possibilita contribuir para a participação popular, fortalecendo o controle social no que concerne aos atos e fatos praticados pela administração pública.

As informações como recursos, despesas e investimentos gerados e aplicados nos entes governamentais são por vezes incompreensíveis para a maioria da população, especialmente quando não estão disponíveis e evidenciadas de forma adequada. Nesse sentido, esta pesquisa busca responder à seguinte questão: *A evidenciação contábil do valor das despesas públicas da União fica comprometida pelos*

*Restos a Pagar Cancelados, considerando a primazia da essência sobre a forma?*

Considerando as particularidades dos demonstrativos públicos e dos sistemas orçamentário, financeiro e patrimonial das entidades governamentais, em que os valores apresentados nesses demonstrativos relativos à despesa pública geralmente não se concretizam totalmente devido à característica do cancelamento dos restos a pagar, o objetivo desta pesquisa consiste em verificar o com-

prometimento da evidenciação contábil das despesas públicas empenhadas e liquidadas da União em relação aos Restos a Pagar Cancelados, entre os anos de 2006 e 2010, considerando a primazia da essência sobre a forma.

Este trabalho se justifica por tentar evidenciar a importância da característica qualitativa da essência sobre a forma nas informações fornecidas pela contabilidade pública. Além de contribuir para a literatura, demonstrando como se vê alterada a qualidade da informação, quanto às despesas pú-

Figura 1 – Estrutura dos instrumentos de planejamento



Fonte: Silva (2004, p. 20)

blicas, quando a forma legal é aplicada em detrimento da essência econômica.

Para tanto, a presente pesquisa está estruturada em cinco seções, partindo desta Introdução. Na seção dois, é apresentado o Referencial Teórico para melhor entendimento acerca do tema pesquisado; a seção três consiste na Metodologia empregada; a seção quatro dispõe a Apresentação e Análise dos Resultados; e por fim, na última seção é apresentada as Conclusões do trabalho.

## 2. Fundamentação Teórica

Para o embasamento teórico, são abordados os seguintes itens:

orçamento público, despesas públicas, balanço orçamentário, a primazia da essência sobre a forma e pesquisas anteriores.

### 2.1 Orçamento Público

A administração pública, para realizar suas ações futuras, planeja todas as suas receitas e despesas de forma organizada, por meio do orçamento público. Araújo e Arruda (2006, p. 66) definem que o orçamento público apresenta “o demonstrativo orgânico da economia pública, representando o retrato real da vida do Estado”.

Por outro lado, Mota (2006) destaca que o orçamento público não pode ser conceituado somente como um documento financeiro, mas também como uma for-

ma de materializar as atividades de planejamento vinculadas a um ente governamental.

As funções do orçamento são denominadas por Giacomoni (2005, p. 38) como: a alocativa, que promove “ajustamentos na alocação de recursos”; a distributiva, que promove “ajustamentos na distribuição de renda”; e a estabilizadora, que mantém “a estabilidade econômica”.

Os instrumentos legais de planejamento para executar esse orçamento público são denominados: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentária (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), estabelecidos pelos Arts. 165 a 169 da Constituição Federal de 1988. Alguns autores defendem a existência de uma hierarquia entre os instrumentos, conforme Silva (2004, p.20) demonstra na pirâmide apresentada na Figura 1.

A Lei do Plano Plurianual, apresentada no topo da pirâmide, ordena as diretrizes, objetivos e metas para as despesas de capitais e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada, conforme o Art.165, § 1º da Carta Magna Federal. A sua vigência é de quatro anos, com início no segundo ano do mandato do responsável pela sua elaboração, e encerra no primeiro ano do mandato subsequente.

“Na contabilidade pública, a clareza das informações também possibilita contribuir para a participação popular, fortalecendo o controle social no que concerne aos atos e fatos praticados pela administração pública.”

A Lei de Diretrizes Orçamentárias, com duração de um exercício, define as metas e prioridades, engloba as despesas de capital para o exercício financeiro subsequente e orienta a elaboração da Lei Orçamentária Anual, conforme os preâmbulos estabelecidos pelo Plano Plurianual. Mota (2006, p. 20) resalta que com a Lei Complementar n.º 101/2000, conhecida como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a LDO passou a ser mais relevante, em virtude de novas funções que lhe foram atribuídas. “Entre elas se destacam: (i) equilíbrio entre receitas e despesa, (ii) formas de limitação de empenho e (iii) anexos de metas fiscais e de riscos fiscais.”

A Constituição Federal em seu Art. 165, § 5º menciona que a Lei Orçamentária, autorizada para um exercício financeiro, é formada por três orçamentos: fiscal, seguridade social e investimentos das empresas. Estabelece, ainda, que não deverá conter dispositivo estranho à previsão da receita e à fixação da despesa, ressalvada autorização para abertura de créditos suplementares e contratação de operação de crédito.

O Orçamento Anual evidencia as ações a serem executadas e elaboradas com a finalidade de realizar as situações planejadas no Plano Plurianual, obedecendo às metas e prioridades estabelecidas pela LDO.

## 2.2 Despesas Públicas

As despesas públicas são os dispêndios efetuados pelos cofres públicos a fim de atender às necessidades da coletividade, podendo ser classificadas em despesas orçamentárias e extraorçamentárias.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários define que a despesa orçamentária advém de crédito

presente no orçamento da entidade e a extraorçamentária não está presente na Lei Orçamentária Anual.

Mota (2006, p. 98) resalta que os gastos que o agente público realiza para desincumbir suas funções (saúde, trabalho, educação, etc.) “necessariamente exigem dispêndios financeiros e autorização na lei de orçamento” e são definidos como orçamentários. Por outro lado, outros tipos de dispêndios financeiros, como devolução de caução em dinheiro, não são utilizados para financiar a prestação de serviços públicos, portanto, não se enquadram como despesa, podendo ser intitulados de dispêndios extraorçamentários.

As despesas públicas passam por três estágios: Empenho, Liquidação e Pagamento, preconizados na Lei n.º 4.320/64. O primeiro estágio, denominado Empenho, é o momento em que se reserva parte do orçamento para uma despesa específica. A Lei n.º 4.320/64, em seu Art. 35 conceitua Empenho como o “ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento

pendente ou não de implementação de condição.”

O documento que formaliza esse estágio é denominado Nota de Empenho, que conterá o nome do credor, a discriminação do objeto, o montante a ser dispendido, bem como outros dados referentes à execução.

Os empenhos podem ser classificados em (i) “ordinário, aqueles que possuem o valor fixo e o pagamento é realizado em uma única parcela; em (ii) “estimativo”, para as despesas que não se tem o valor exato a ser desembolsado; e (iii) “global”, para as despesas contratuais ou outras que serão pagas de forma parcelada.

A Liquidação, definida como o segundo estágio, é o momento da entrega do objeto ou prestação de serviço adquirido, em que o credor verifica as condições para posterior pagamento, por meio de documentos. O Art. 63 da Lei n.º 4.320/64 preconiza:

Art. 63. A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor tendo por base os títulos e documentos com-



probatórios do respectivo crédito.

§1º Essa verificação tem por fim apurar:

I – a origem e o objeto do que se deve pagar;

II – a importância exata a pagar;

III – a quem se deve pagar a importância, para extinguir a obrigação.

As despesas com fornecimento ou com serviços prestados terão por base:

§2º A liquidação da despesa por fornecimentos feitos ou serviços prestados terá por base:

I – o contrato, ajuste ou acordo respectivo;

II – a nota de empenho;

III – os comprovantes da entrega de material ou da prestação efetiva do serviço.

Após a liquidação, realiza-se o Pagamento, último estágio, que consiste na entrega do numerário ao credor. O Art. 64 da Lei n.º 4.320/64 estabelece a ordem de pagamento como sendo o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa liquidada seja paga.

No encerramento do exercício financeiro, que coincide com o ano civil, as despesas empenhadas e não pagas serão inscritas na conta contábil denominada Restos a Pagar, classificados em Processados e Não Processados.

Os Restos a Pagar Processados se referem às despesas já liquidadas, faltando apenas o estágio do pagamento, enquanto os Não Processados não passaram pelo estágio da liquidação.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários estabelece que “os Restos a Pagar Processados não podem ser cancelados, tendo em vista que o fornecedor de bens/serviços cumpriu com a obrigação de fazer e a Administração não poderá deixar de cumprir com a obrigação de pagar.”

Para efetuar a inscrição de restos a pagar, é necessário que as entidades verifiquem sempre as disponibilidades financeiras para evitar o desequilíbrio das contas públicas, preconizado no Art. 1º da Lei de Responsabilidade Fiscal.

### 2.3 Balanço orçamentário

O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, conforme estabelece o Art. 102 da Lei n.º 4.320/64.

Segundo a Resolução CFC n.º 1.268/09, que altera, inclui e exclui itens das Normas Brasileiras de Contabilidade T 16.1, 16.2 e 16.6, dispõe acerca dos Demonstrativos Contábeis:

O Balanço Orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário (BRASIL, CFC, 2009, p. 2)

A Lei de Responsabilidade Fiscal (Brasil, 2000), também contempla o Balanço Orçamentário, mediante o Relatório Resumido de Execução Orçamentário que será composto de:

Art.52. (...)

I - balanço orçamentário, que especificará, por categoria econômica, as:

a) receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada;

b) despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo;

II - demonstrativos da execução das:

a) receitas, por categoria econômica e fonte, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada no bimestre, a realizada no exercício e a previsão a realizar;

b) despesas, por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando dotação inicial, dotação para o exercício, despesas empenhada e liquidada, no bimestre e no exercício;

c) despesas, por função e subfunção.

O Manual Aplicado ao Setor Público, parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público define que o Balanço Orçamentário será complementado por nota explicativa, detalhando as despesas executadas por tipos de créditos (inicial, suplementar, especial e extraordinário). Será informado,



“Nas entidades públicas em especial, a essência sobre a forma pode ser visualizada como um paradoxo. Ao mesmo tempo em que se busca a evidenciação e aplicação da contabilidade de forma a torná-la mais concreta e de acordo com a realidade, existe o Princípio da Legalidade, que preconiza a realização dos registros contábeis de acordo com as exigências explícitas na legislação.”

ainda, o montante da movimentação financeira (transferências financeiras recebidas e concedidas) relacionado à execução do orçamento do exercício, bem como os valores referentes à abertura de créditos adicionais e cancelamentos de crédito de forma a evidenciar a diferença entre a dotação inicial e a atualizada.

#### 2.4 A primazia da essência sobre a forma

O advento da convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade deu força à discussão acerca da prevalência da essência sobre a forma, ou seja, a característica de a contabilidade realizar a aplicação da essência em detrimento da forma jurídica no processo contábil, o que implica certo grau de subjetividade por parte dos gestores, questão ainda conflitante.

De acordo com a Declaração n.º 4 do *American Institute of Certified Public Accountants* (1973), a contabilidade enfatiza a essência econômica dos acontecimentos, embora a forma jurídica possa ser diferente, e em consequência sugira um tratamento diferente. Geralmente a essência econômica dos eventos a serem contabilizados coincide com sua forma jurídica, no entanto quando estas não resultam condizentes, os contadores

ênfaticamente a essência dos eventos ao invés da forma, para que as informações fornecidas reflitam melhor as atividades econômicas representadas (MEYER, 1976).

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais evidencia que as variações do patrimônio devem ser reconhecidas na sua totalidade, alicerçadas de acordo com a integridade e fidedignidade, “independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma”, observando as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (BRASIL, 2011, p. 8).

Nas entidades públicas em especial, a essência sobre a forma pode ser visualizada como um paradoxo. Ao mesmo tempo em que se busca a evidenciação e aplicação da contabilidade de forma a torná-la mais concreta e de acordo com a realidade, existe o Princípio da Legalidade, que preconiza a realização dos registros contábeis de acordo com as exigências explícitas na legislação.

Baker e Hayes (2004) defendem esse princípio ao alegarem que a essência sobre a forma não é um conceito redundante em relação à

confiabilidade e à fidelidade representativa. A evidenciação de uma determinada operação pode ser totalmente confiável (verificável), e ainda assim não fornecer uma visão transparente da subjacente essência econômica da transação.

No trabalho realizado por Fuji e Slomski (2003), é retratada a necessidade de adaptações de alguns conceitos contábeis, como objetividade, contabilização pelo custo histórico e conservadorismo para que a contabilidade possa evoluir e acompanhar as mudanças tecnológicas, políticas e econômicas. Os autores ressaltam que o “subjetivismo responsável” defendido por diversos estudiosos vai além de inovação, é uma necessidade diante da realidade.

A essência sobre a forma é questão defendida por Ludicibus (2004, p. 86), quando expõe tratar-se “de algo tão importante para a qualidade da informação contábil, que mereceria até ser considerado Postulado ou pré-requisito ao conjunto de Postulados, Princípios e Convenções”, sendo aplicado até mesmo em questões mais complexas.

Bennett, Bradbury e Prangnell (2006) defendem que nos Estados Unidos é percebida a existência de normas de contabilidade que se tornaram excessivamente base-

ada em regras e ainda expõem as argumentações de Story e Story (1998) e SEC (2003) quando defendem que a distinção entre normas baseadas em regras ou princípios ainda não é bem definida e ainda está sujeita a uma variedade de interpretações.

Cohen, Krishnamoorthy e Wright (2008) realizaram um estudo das implicações da forma sobre a essência para a pesquisa de perspectivas de alternativas sobre governança corporativa e as práticas de auditoria, e expõem que a teoria institucional, hegemonia gerencial e dependência de recursos podem ajudar a examinar a eficácia do trabalho dos auditores e verificar se a utilização de comitês de auditoria e o atendimento às normas na realidade não possuem um significado apenas ritualístico, preservando a forma sobre a essência.

Considerando a perspectiva do Princípio da Oportunidade para o setor público, a integridade e a fidedignidade, como já expostas, são qualidades indispensáveis para os registros contábeis dos atos e fatos que podem afetar o patrimônio dos entes públicos. Nesse contexto, os registros não podem se limitar aos fatos decorrentes da previsão no orçamento, mas devem ensejar os fatos que não decorram da previsão e execução orçamentária, como incêndios e catástrofes (BRASIL, 2011, p. 8).

Diante do exposto, para apresentar a informação contábil com mais qualidade e de forma a retratar a realidade tornando-a útil aos gestores públicos, talvez se deva repensar algumas questões na contabilidade pública, aplicar

a essência sobre a forma e permitir que a contabilidade seja mais acessível e talvez vislumbrada de forma mais pragmática.

### 2.5 Pesquisas anteriores

Silva (2007) estudou os reflexos contábeis resultantes do cancelamento dos restos a pagar da União, relativo ao período de 1999 a 2003. Os resultados revelaram que o cancelamento das despesas públicas refletiu em diminuição das despesas, incorporação de ativos a maior, estorno de exigibilidade, e aumento do resultado do sistema financeiro.

O estudo realizado por Correia Silva; Lima (2009, p. 1) teve por objetivo fazer uma análise dos restos a pagar à luz da Teoria da Contabilidade e verificar os prováveis fatores que resultaram no aumento dos RP ao longo dos períodos analisados. Os resultados concluíram que a inscrição de Restos a Pagar Processados deve observar a Teoria da Contabilidade, e, portanto, a contabilização do Passivo deve existir apenas para os compromissos efetivamente realizados, dependendo somente do pagamento. Quanto aos Restos Não Processados, definiu-se que o melhor para seu registro é que sejam controlados pelas contas de compensação.

Em outro estudo realizado por Costa et al. (2011), o objetivo da pesquisa consistiu em 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. Concluiu-se da

análise que os municípios menores são menos regulares no envio dos seus dados contábeis à Secretaria do Tesouro Nacional (STN); em 57,51% da amostra analisada houve uma variação igual ou superior a 5% no saldo do resultado financeiro após a realização dos ajustes; foi constatada a ocorrência 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 aplicação parcial do regime de competência.

Bennett, Bradbury e Prangnell (2006) desenvolveram um estudo para analisar empiricamente por meio de análise de conteúdo algumas normas em relação à utilização de regras ou princípios e concluíram que existe a necessidade de as normas moverem-se no sentido de se adequarem segundo princípios, reduzindo a relevância atribuída à comparabilidade e consistência em favor de maior ênfase para qualidade de características conceituais. Percebe-se, portanto, que existe a necessidade de se prevalecer a essência ou substância sobre a forma.

Santos (2011) realizou uma pesquisa com o objetivo de analisar as consequências, para o orçamento público e a contabilidade pública, da prática da inscrição e do cancelamento de Restos a Pagar não processados realizados em capitais estaduais da região Nordeste do Brasil nos anos de 2008 e 2009. Para análise foi desenvolvido cinco indicadores retirados dos demonstrativos contábeis dos municípios. Os resultados demonstraram a exis-



tência de significativas variações na inscrição e no cancelamento de Restos a Pagar não processados nos municípios. Esta pesquisa concluiu que é evidente a necessidade de debates e estudos que apresentem soluções para as inconsistências geradas pela inscrição e pelo cancelamento dos Restos a Pagar não processados, visando a uma informação contábil de maior qualidade, que permita que a Contabilidade cumpra com eficácia seu papel frente à sociedade.

### 3. Metodologia

Para abordar a metodologia da presente pesquisa, esta seção está dividida em dois tópicos: enquadramento metodológico e procedimentos metodológicos.

#### 3.1 Enquadramento Metodológico

Os dados para a realização desta pesquisa foram coletados por meio do sítio eletrônico da Secretaria de Tesouro Nacional (STN), no período de janeiro a fevereiro de 2012. Nesse sentido, quanto aos procedimentos esta pesquisa se classi-

fica em documental ou ainda, de fontes primárias, que, segundo Marconi e Lakatos (2010, p. 43), "são aqueles provenientes dos próprios órgãos que realizaram a observação."

Para organizar o embasamento teórico da pesquisa, foram utilizados livros e artigos científicos selecionados a partir de periódicos e eventos, ou seja, materiais já elaborados e, dessa forma, ainda quanto aos procedimentos, esta pesquisa pode ser classificada também como bibliográfica, conforme conceituação de Gil (2010).

Quanto aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como descritiva, uma vez que, por meio de análises estatísticas, se buscou identificar a existência de relação entre as variáveis estudadas relativas aos dados da União entre os anos de 2006 a 2011. Portanto, cabe essa classificação, conforme abordagem realizada por Gil (2010).

Quanto à abordagem, esta pesquisa é classificada predominantemente como quantitativa devido às análises desenvolvidas com métodos estatísticos. A respeito disso, os autores Raupp e Beuren (2006, p. 93) defendem que "é frequentemente aplicada nos estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos".

#### 3.2 Procedimentos Metodológicos

Para o procedimento de coleta dos dados, foi realizada a verificação dos Anexos II e IX, ambos constantes no Relatório Resumido da Execução Orçamentária do Governo Federal, disponibilizados no sítio eletrônico da Secretaria do Tesouro Na-

cional (STN). O anexo II é um instrumento de gestão preconizado pela LRF, conforme Art. 52, inciso II, alínea "c"; e o Anexo IX está em conformidade com o estabelecido no Art. 53, inciso V da mesma Lei.

Os dados relativos ao valor das despesas empenhadas e das despesas liquidadas foram extraídos do Anexo II; e quanto aos valores relativos aos Restos a Pagar, foram extraídos do Anexo IX. Cabe destacar que os valores de Restos a Pagar de um período se referem à despesa empenhada, mas não pagas do exercício anterior. Por exemplo, os Restos a Pagar apresentados no Relatório Resumido de Execução Orçamentária de 2007 se referem às despesas empenhadas, mas não pagas do exercício de 2006.

Por outro lado, cabe esclarecer que os dados coletados não demonstram os Restos a Pagar discriminado por ano, ou seja, Restos a Pagar de 2006 podem contemplar valores correspondentes aos anos anteriores, o que resulta em uma limitação desta pesquisa.

Assim, após a devida tabulação dos dados relativos aos anos de 2006 a 2011, foram elaboradas as hipóteses apresentadas no estudo com intuito de verificar a representatividade da relação das variáveis. Cabe destacar que a análise realizada abrange o período de 2006 a 2010, sendo que o exercício de 2011 serviu apenas para coleta dos dados relativos a Restos a Pagar de 2010. Ainda ressalta-se que o período para análise foi escolhido em função de se obter informação considerada suficiente (período de cinco anos), além de serem os últimos exercícios disponíveis para estudo.

Para obter a uniformidade dos dados, realizou-se também

um ajuste relativo aos restos a pagar, considerando as despesas orçamentárias às intraorçamentárias, somando-as. Esse ajuste foi necessário devido ao fato de esta segregação ser realizada apenas a partir do exercício de 2007, sendo o estudo realizado desde 2006. Além dessas questões, cabe ressaltar que as intraorçamentárias foram irrelevantes em relação ao total. Para realização da pesquisa, foram elaboradas as seguintes hipóteses:

**Primeira Hipótese Nula:** A evidenciação do valor das Despesas Empenhadas no Balanço Orçamentário da União não fica comprometida pelos Restos a Pagar Cancelados Não Processados, considerando a primazia da essência sobre a forma.

**Primeira Hipótese Alternativa:** A evidenciação do valor das Despesas Empenhadas no Balanço Orçamentário da União fica comprometida pelos Restos a Pagar Cancelados Não Processados, considerando a primazia da essência sobre a forma.

**Segunda Hipótese Nula:** A evidenciação do valor das Despesas Liquidadas no Balanço Financeiro e Patrimonial da União não fica comprometida pelos Restos a Pagar Cancelados Processados, considerando a primazia da essência sobre a forma.

**Segunda Hipótese Alternativa:** A evidenciação do valor das Despesas Liquidadas no Balanço Financeiro e Patrimonial da União fica comprometida pelos Restos a Pagar Cancelados Processados, considerando a primazia da essência sobre a forma.

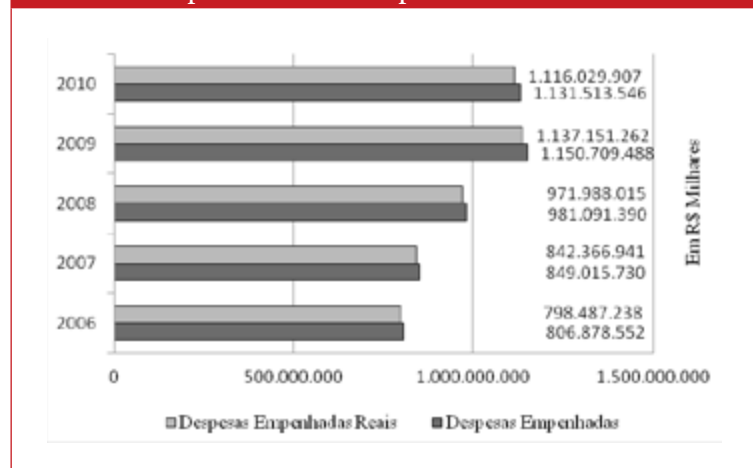
Com a delimitação das hipóteses, foi utilizado o software estatístico InStat para cálculo do teste "t" de Student, da Correlação de Pearson e do R quadrado; ambos com o intuito de verificar e ratificar a presença ou ausência de relação entre

**Quadro 1 - Despesas empenhadas e Restos a Pagar Cancelados Não Processados do período 2006-2010**

Ano	Variável independente: Despesas empenhadas	Variável dependente: Restos a Pagar Cancelados Não Processados
2006	806.878.552	8.391.314
2007	849.015.730	6.648.789
2008	981.091.390	9.103.375
2009	1.150.709.488	13.558.226
2010	1.131.513.546	15.483.639

Fonte: Anexo II e IX RREO da União (2006-2011).

**Gráfico 1 - Despesas Empenhadas vs. Despesas Empenhadas "Reais" período 2006-2010**



Fonte: Dados pesquisados.

os dados analisados e expostos por meio das hipóteses apresentadas.

#### 4. Apresentação e Análise dos Dados

No Quadro 1, são apresentados os valores referentes às despesas que foram empenhadas nos cinco anos analisados e os valores decorrentes dos Restos a Pagar Cancelados Não Processados.

É possível visualizar que as despesas empenhadas se incrementaram com o passar dos anos. Assim, no período de 2006 a 2010, registrou-se uma variação positiva de 40%. No entanto, os Restos a Pagar Cancelados Não Processados analisados também apresentaram

um incremento no período de cinco anos, sendo esse incremento de 85%, o que sugere a existência de uma relação positivamente correlacionada de forma não proporcional entre as duas variáveis.

O Gráfico 1 a seguir demonstra a comparação entre as despesas empenhadas (efetivamente apresentadas no Balanço Orçamentário) e as despesas empenhadas "reais" (descontadas dos Restos a Pagar Cancelados Não Processados).

Pode-se apreciar, por meio do Gráfico 1, que existe uma pequena diferença, em todos os anos, entre as despesas empenhadas e as consideradas como empenhadas "reais", sendo que essa diferença fica pouco mais acentuada nos dois últimos anos.

**Tabela 1 - Testes estatísticos das Despesas empenhadas vs. Canceladas Não processadas do período 2006-2010**

Testes Estatísticos	Valores
Coefficiente de Pearson R	0.918
Coefficiente de Determinação R <sup>2</sup>	0.8368
Teste T de Student	3.92 com gl=3 e p= 0, 0295

Fonte: Dados pesquisados.

**Quadro 2 - Despesas Liquidadas e Restos a Pagar Cancelados Processados do período 2006-2010**

Ano	Variável independente: Despesas Liquidadas	Variável dependente: Restos a Pagar Cancelados Processados
2006	806.878.267	367.262
2007	800.696.886	953.070
2008	928.923.351	7.726.281
2009	1.082.566.642	1.416.453
2010	1.059.157.183	1.549.329

Fonte: Anexo II e IX RREO da União (2006-2011).

Com o intuito de verificar se realmente a evidenciação no Balanço Orçamentário das Despesas Empenhadas poderia estar sendo comprometida pelo cancelamento dessas despesas, foram realizados vários testes estatísticos. Trata-se do Coeficiente de Pearson, o Coeficiente de Determinação e o teste "t" de *Student*, os resultados obtidos são apresentados na Tabela 1.

O Coeficiente de Pearson, segundo Barbetta (2011, p. 254), "[...] é apropriado para descrever a correlação linear dos dados de duas variáveis quantitativas". Um fator importante ressaltado ainda pelo autor consiste no fato de que o coeficiente não necessariamente evidencia uma relação de causa e efeito entre as variáveis, mas, sim, uma associação.

O coeficiente de correlação calculado para a primeira hipótese da pesquisa resultou em 0.918, o que demonstra forte correlação

positiva entre os dados analisados (Despesas Empenhadas e RP Cancelados Não Processados). Assim, a partir do resultado obtido nesse teste, opta-se por rejeitar H<sub>0</sub>, aceitando-se a primeira hipótese alternativa H<sub>1</sub>, ou seja, a evidenciação no Balanço Orçamentário da União do valor das despesas empenhadas fica comprometida pelos Restos a Pagar Cancelados Não Processados, considerando a primazia da essência sobre a forma.

O segundo teste aplicado refere-se ao Coeficiente de Determinação. Segundo Barbetta (2011, p. 273), "pode ser interpretado como uma medida descritiva da proporção da variação de Y, que pode ser explicada por X. O coeficiente de determinação é o quadrado do coeficiente de correlação R de Pearson".

Nesse sentido, na primeira hipótese formulada, consideraram-se

os RP Não Processados Cancelados como variável dependente (Y) e as Despesas Empenhadas como variável independente (X). O coeficiente de determinação R<sup>2</sup> resultou em 0.8368, isso significa que, 83% da variação do valor RP Não Processados Cancelados pode ser explicada por uma relação linear com as Despesas Empenhadas, sendo que 16,4% da variação pode ser explicada por outros fatores.

Por fim, o último método aplicado para contrastar a hipótese nula, a qual afirma que a evidenciação do valor das Despesas Empenhadas no Balanço Orçamentário não fica comprometida pelos RP Cancelados Não Processados, consistiu no cálculo do teste "t" de *Student*.

Considerando o nível de significância de 5% ( $\alpha = 0,05$ ), ou seja, com 95% de confiança, o teste demonstrou que os dados apresentam evidência suficiente para se afirmar que H<sub>0</sub> é falsa, pois  $p = 0.0295$  e, portanto, menor que o nível de significância adotado.

Os dados coletados para a segunda análise realizada referem-se às Despesas Liquidadas e aos Restos a Pagar Cancelados Processados do período 2006-2010, e são evidenciados no Quadro 2.

Observa-se, por meio do Quadro 2, que as Despesas Liquidadas sofreram um incremento de 31% entre os anos de 2006 e 2010. Por sua vez, os Restos a Pagar Cancelados Processados apresentaram também uma variação positiva de 322%. Ou seja, os RPs Cancelados cresceram nesses cinco anos de forma muito superior às Despesas Liquidadas.

Uma comparação entre as Despesas Liquidadas e as Despesas consideradas "Reais" (Despesas Liquidadas – RPs Cancelados Processados) é apresentada no Gráfico 2.

Pode-se apreciar no Gráfico 2 que a diferença entre as Despesas Liquidadas e as consideradas "Reais" não aparenta ser relevante em nenhum dos anos pesquisados. Entretanto, para verificar se existe uma relação significativa entre os RPs Cancelados Processados e as Despesas Liquidadas para fins de evidenciação tanto no Balanço Financeiro como no Balanço Patrimonial (Hipótese alternativa H1), foi preciso aplicar alguns testes estatísticos. Os resultados estatísticos obtidos podem ser visualizados na Tabela 2.

Quanto ao Coeficiente de Pearson, o valor estatístico que se

obteve foi de 0.1064. De acordo com Kazmier (2007), o valor do coeficiente de correlação se posiciona entre -1,00 e +1,00, quanto mais próximo a +1 ou -1, mais fortemente as variáveis estão relacionadas positiva ou negativamente, respectivamente; e, quanto mais próximo a zero, menor será a correlação. Portanto, pode-se afirmar que nesse caso existe entre as variáveis uma correlação positiva muito fraca.

Por sua vez, o Coeficiente de Determinação R<sup>2</sup> de 0.113 estaria significando que somente 11,3% da variação dos Restos a Pagar Cancelados estaria explicado por uma relação com as Despesas Liquidadas.

No caso do teste "t, os dados apresentaram valor de t = 0.19, resultando no p" de 0.8648, sendo este maior que o nível de

significância adotado. Dessa maneira, o teste acaba por aceitar H<sub>0</sub>, ou seja, os dados não mostram evidência suficiente de que exista um comprometimento da evidenciação nos balanços patrimonial e financeiro, se considerada a relação entre as Despesas Liquidadas e os Restos a Pagar Cancelados Processados.

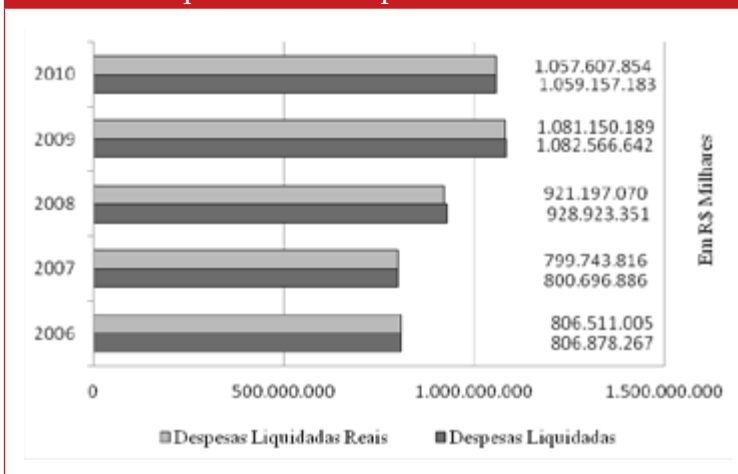
## 5. Conclusões e Sugestões para Futuros Trabalhos

Esta pesquisa teve por objetivo verificar o comprometimento da evidenciação contábil das despesas públicas da União entre os anos de 2006 e 2010, considerando a primazia da essência sobre a forma. Para tal, foram analisadas as despesas empenhadas e liquidadas da União e os Restos a Pagar Cancelados registrados nos Anexos II e IX do Relatório Resumido da Execução Orçamentária da União.

Os resultados apresentados confirmaram a rejeição da primeira hipótese nula, ou seja, existe relação significativa entre as despesas empenhadas e os restos a pagar cancelados. A diferença entre as despesas empenhadas evidenciadas no balanço orçamentário e as despesas consideradas reais nesta pesquisa (resultado da subtração da despesa empenhada e dos RPs Cancelados) é significativa, com destaque para os dois últimos anos analisados, resultado ratificado pelos testes estatísticos.

Em relação à segunda análise, no entanto, os resultados confirmam a aceitação da segunda hipótese nula, ou seja, não há relação estatisticamente significativa entre as despesas liquidadas e os restos a pagar cancelados. Esse resultado demonstra que a maior parte das despesas liquidadas evidenciada

Gráfico 2 - Despesas Liquidadas vs. Despesas Liquidadas "Reais" período 2006-2010



Fonte: Dados pesquisados.

Tabela 2 - Testes estatísticos das Despesas liquidadas vs. Canceladas Processados do período 2006-2010

Testes Estatísticos	Valores
Coeficiente de Pearson R	0.918
Coeficiente de Determinação R <sup>2</sup>	0.8368
Teste T de Student	3.92 com gl=3 e p= 0, 0295

Fonte: Dados pesquisados.

no balanço financeiro e patrimonial é efetivamente realizada, ou seja, os compromissos financeiros assumidos em decorrência dos restos a pagar não são substancialmente influenciados.

Ainda, cabe destacar que os resultados sugerem que há um viés na evidenciação das despesas apresentadas no balanço orçamentário, afetando a característica da essência sobre a forma. Esse comportamento decorre do volume de restos a pagar cancelados, embora esta situação não esteja em desacordo com o preconizado pela legislação pública brasileira. Assim, o atendimento à legalidade jurídica provoca uma distorção

na evidenciação das despesas, criando uma informação que não resulta o verdadeiro reflexo da realidade econômica (BAKER e HAYES, 2004).

Por último, observa-se que cabe ao usuário atentar para os valores apresentados na execução orçamentária e que, em decorrência dos restos a pagar cancelados, nem sempre se apresenta realmente eficiente, impactando na diminuição do resultado patrimonial do ente público.

Uma sugestão a partir dos resultados desta pesquisa, no sentido de reduzir o volume dos restos a pagar cancelados, consiste em adotar-se um controle

mais efetivo acerca da melhoria na execução orçamentária, de forma a exigir que as despesas empenhadas sejam efetivamente executadas, evitando “desperdício” da dotação orçamentária aprovada no respectivo exercício e, acima de tudo, contribuindo para a qualidade do gasto público.

Cabe ainda destacar que esses valores relativos a Restos a Pagar cancelados poderiam ter sido aplicados em áreas bastante carentes no nosso país, como educação, saúde e infraestrutura, enfim, benefícios aos cidadãos como retorno pelos impostos pagos por todos.

## Referências

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos. ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

BAKER, C. Richard; HAYES, Rick. Reflecting form over substance: the case of Enron Corp. *Critical Perspectives on Accounting*, v. 15, p. 767–785, 2004.

BARBETTA, Pedro A. *Estatística aplicada às ciências sociais*. 7. Ed. da UFSC. Florianópolis: UFSC, 2011. 320 p.

BENNETT, Bruce, BRADBURY, Michael; PRANGNELL; Helen. *Rules, Principles and Judgments in Accounting Standards*. Abacus, v. 42, n. 2, 2006.

BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 12 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Conselho Federal de Contabilidade. *Resolução CFC n.º 1.268*, de 10 de dezembro de 2009. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001268](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001268)>. Acesso em 15 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Lei Complementar n.º 101*, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dão Outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm)>. Acesso em 15 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Presidência da República. *Lei n.º 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em 13 fev. 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 4. ed. Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários. Portaria Conjunta STN/SOF n.º 1, de 20 de junho 2011. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 4. ed. Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais. Portaria STN n.º 406, de 20 de junho de 2011. Brasília, 2011.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretaria de Orçamento Federal. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 4. ed. Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Portaria STN n.º 406, de 20 de junho de 2011. Brasília, 2011.

COHEN, J. R; KRISHNAMOORTHY, G.; WRIGHT, A. M. Form versus Substance: The Implications for Auditing Practice and Research of Alternative Perspectives on Corporate Governance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, v. 27, n. 2, nov. 2008.

CORREIA SILVA, Tainan Carlos; LIMA, Diana Vaz de. A Adoção do princípio da competência no tratamento contábil dos restos a pagar. In: Congresso de Controladoria e Contabilidade, 9, 2009, São Paulo, *Anais...* São Paulo: USP, 2009.

COSTA, José Isidrio de Freitas; TRAVASSOS, Silvana Karina de Melo; LIBONATTI, Jeronymo José; SOARES, Valter Santos. Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores dos municípios brasileiros. In: Congresso da ANPCONT, 5, 2011. *Anais...* Vitória: ANPCONT, 2011.

FUJI, Alessandra Hirano; SLOMSKI, Valmor. Subjetivismo responsável: necessidade ou ousadia no estudo da contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças – USP*, São Paulo, v. 14, n. 33, p. 33-44, dez/2003.

GIACOMONI, James. *Orçamento Público*. 13º ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GIL, Antonio Carlos. *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010, 184 p.

KAZMIER, Leonard. *Estatística aplicada à administração e economia / Leonard Kazmier*; tradução Adriano Silva Vale Cardoso. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2007, 392 p.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Fundamentos de Metodologia Científica*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010, 297 p.

MARTINS, Eliseu; MARTINS, Vinícius A.; MARTINS, Eric A. Normatização Contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. *Revista de Informação Contábil (RIC)/UFPE*, Pernambuco, vol. 1, n.º 1, p. 7-30, set/2007.

MEYER, Philip. A Framework for Understanding “Substance over Form” In Accounting. *The Accounting Review*, 1976.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Curso Básico de Contabilidade Pública*. 2º ed. Brasília: Coleção Gestão Pública, 2006.

SANTOS, Vinícius Salles. As consequências, para o orçamento e contabilidade pública, da inscrição e do cancelamento de restos a pagar não processados realizados em capitais estaduais da região do nordeste do Brasil nos exercícios de 2008 e 2009. *Revista Ambiente Contábil*. UFRN, Natal, v. 3, n.º 1, p. 37-59, jan-jun/2011.

SILVA, Lino Martins da. *Contabilidade Governamental: Um enfoque administrativo*. 7º ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, Maurício Corrêa da. Uma abordagem dos reflexos contábeis decorrentes do cancelamento das despesas públicas dos restos a pagar da união (1999 – 2003). *Revista Contabilidade & Finanças*. USP, São Paulo, n.º 43, p. 73-83, jan-abr/2007.