

UNIDADE 3

CONTABILIDADE PÚBLICA E SUBSISTEMAS DE CONTAS

OBJETIVOS ESPECÍFICOS DE APRENDIZAGEM

Ao finalizar esta Unidade, você deverá ser capaz de:

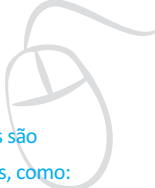
- ▶ Identificar o conceito e o objeto da Contabilidade Pública;
- ▶ Identificar o campo de aplicação da Contabilidade Pública;
- ▶ Identificar regime contábil e orçamentário; e
- ▶ Identificar variações patrimoniais e sistemas contábeis.

CONTABILIDADE PÚBLICA

Caro estudante,

Nesta Unidade, conheceremos os conceitos, os objetos, o campo de aplicação e outras particularidades da Contabilidade Pública, nosso principal foco de estudo. Conheceremos, também, os Subsistemas de Contas: o subsistema financeiro, o subsistema patrimonial, o subsistema de compensação, o subsistema orçamentário e o subsistema de custos. A intenção aqui é compreendermos como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial. Lembre-se de fazer contato com o seu tutor em caso de dúvidas. Bons estudos!

Assim como qualquer ente, os órgãos públicos são capazes de adquirir direitos e de assumir obrigações e ainda compram, vendem, produzem, constroem etc. Eles realizam, por meio da execução de suas tarefas, que são os programas de trabalho, as mais variadas operações contábeis típicas, envolvendo as áreas financeira, orçamentária e patrimonial, principalmente. Algumas dessas operações costumamos encontrar em nosso dia a dia: **recebimento de recursos financeiros próprios e de terceiros, pagamento de pessoal e fornecedores, compra de materiais de consumo e bens permanentes etc.**



Outras operações são menos conhecidas, como: inscrição de restos a pagar, cancelamento da dívida ativa, dotação da despesa orçamentária, emissão de empenho etc.

Além de todas essas atividades, os órgãos e entidades públicas praticam atos administrativos que têm a capacidade de provocar, no futuro, alterações em elementos que compõem o seu patrimônio, ou seja, seus bens, direitos e obrigações, como é o caso de contratos de serviços, convênios, concessão de avais e outros atos.

Dentre os atos administrativos os principais são aqueles provenientes da Lei Orçamentária, em função desta ser a responsável por quase todas as alterações patrimoniais.

Os recursos financeiros que têm ingresso na Lei Orçamentária são, na verdade, da coletividade, ou seja, da população, por isso necessitam de autorização expressa de seus proprietários (o povo) para que possam ser aplicados, utilizados. Essa autorização é dada quando da aprovação da lei orçamentária, realizada pelos representantes do povo (senadores, deputados e vereadores) nas casas legislativas (Câmara dos Deputados, Assembléia Legislativa e Câmara Municipal).

Com a Lei Orçamentária, a população delega autoridade aos governantes para arrecadarem receitas e realizarem despesas em seu nome. Os gastos autorizados por essa Lei é que irão gerar o bem-estar social.

São poucos os casos em que o patrimônio público é gerado por fatos cuja origem é independente do orçamento, como o recebimento de bens em doação, por exemplo.

A Contabilidade Pública, utilizando os princípios, os critérios, os métodos e as técnicas da Ciência Contábil, é responsável pela tarefa de acompanhamento da evolução do patrimônio público. Além disso, tendo em vista a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público, a Contabilidade também acompanha a sua execução, traduzida na arrecadação da receita e na realização da despesa.

Por conta desse elemento – orçamento – é que a Contabilidade Pública tem peculiaridades especiais não encontradas em qualquer outro ramo da Ciência Contábil.

O conhecimento das peculiaridades da Contabilidade Pública é ponto chave no entendimento dos procedimentos para registro, avaliação, demonstração e análise do patrimônio público.

É importante que você lembre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), disponíveis no site: <<http://200.211.196.47:81/ebook/libv000071.pdf>>. Acesso em: 8 nov. 2010.

A Contabilidade Pública deverá adotar os princípios de **contabilidade** (entidade, continuidade, competência, oportunidade etc.); as técnicas de registro dos fatos contábeis por meio de partidas dobradas; os critérios de levantamento de inventário; os métodos de elaboração de balanços e outros demonstrativos contábeis.

Muito do entendimento da escrituração dependerá do conhecimento do conteúdo do próprio orçamento e da execução dele.

CONCEITOS

Para se conceituar bem a Contabilidade Pública é necessário conhecer todos os dispositivos legais pertinentes a ela. O principal normativo legal é a Lei n. 4.320/64. Como vimos, essa lei estabelece muitos dos procedimentos e das funções que são exercidas pela Contabilidade Pública. Entretanto, não basta conhecermos os princípios e as técnicas contábeis profundamente, faz-se mister também termos a compreensão das determinações contidas na legislação relativa à Administração Pública.

Os conceitos que apresentamos aqui têm por base as normas legais existentes.

A **Contabilidade Pública** é o ramo da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos, levando em conta as normas de Direito Financeiro (Lei n. 4.320/64), os princípios gerais de finanças públicas e os princípios de contabilidade.

A Contabilidade Pública	{	ESTUDA, REGISTRA, CONTROLA E DEMONSTRA	{	o orçamento aprovado e acompanha a sua execução, os atos administrativos da fazenda pública e o patrimônio público e suas variações.
-------------------------	---	---	---	--

As funções da Contabilidade Pública relacionadas anteriormente podem ser confirmadas pelo artigo 78 do Decreto-Lei n. 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabelece que: “O acompanhamento da execução orçamentária será feito pelos órgãos de contabilização”.

É possível também encontrarmos base legal para os procedimentos aplicados pela Contabilidade Pública na Lei n. 4.320/64, determina:

A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada à conta dos mesmos créditos e as dotações disponíveis (BRASIL, 1964, art. 90).

Pela leitura dos artigos 29 e 89, da Lei n. 4.320/64, podemos entender que a contabilidade também é encarregada de acompanhar a execução da receita orçamentária e, deles, é possível extrairmos os seguintes trechos importantes: “Caberá aos órgãos de contabilidade [...] organizar demonstrações mensais da receita arrecadada [...] para servirem de base à estimativa da receita, na proposta orçamentária.” E “A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”.

Segundo Mota (2009), a Contabilidade Pública registra a previsão da receita e a fixação da despesa estabelecidas no orçamento público aprovado para o exercício, escritura a execução orçamentária, faz a comparação entre a previsão e a realização das receitas e das despesas, revela as variações patrimoniais, demonstra o valor do patrimônio e controla: as **operações de crédito**, a **dívida ativa**, os **créditos** e as **obrigações**.

De conformidade com a Lei n. 4.320/64, a contabilidade será organizada de modo a permitir

[...] 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 (BRASIL, 1964, art. 85).

E ainda o artigo 83 da referida lei adverte que:

A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados (BRASIL, 1964, art. 83).

Assim como “ a contabilidade deverá apurar os custos dos serviços de forma a evidenciar os resultados da gestão” (BRASIL, 1967, art. 79).

OBJETOS

O objeto da Ciência Contábil, em seu sentido amplo, é o patrimônio constituído por bens, direitos e obrigações vinculados a uma entidade (pessoa física ou jurídica). Dentro dessa ótica, podemos definir o objeto da contabilidade praticada por entidades privadas, como sendo o patrimônio privado, de propriedade de cada empresa. Já na contabilidade pública, o patrimônio público é um dos seus objetos, além dele, também podemos citar o **orçamento público**. Assim entendido como a peça autorizativa para arrecadação de recursos financeiros (receitas) e realização de gastos (despesas).

A preocupação da Lei orçamentária reside no montante de recursos financeiros que poderão ingressar nos órgãos, sendo representado pelo título de “receita”, identificando (prevendo) cada uma de suas origens, bem como no montante de recursos que deverão ser despendidos pelos órgãos, representado pelo título de “despesas”, na realização de seus programas de trabalho (tarefas), identificando (fixando) o montante de cada uma dessas aplicações.

Quase tudo na área pública tem origem no orçamento. Segundo Mota (2009), dada a importância que o orçamento tem, a contabilidade pública concentra muito de sua atenção no registro do orçamento aprovado e, principalmente, no acompanhamento da execução orçamentária, o que nos permite afirmar que o orçamento é também um objeto da contabilidade pública. Em razão do disposto no artigo 87 da Lei n. 4.320/64, que diz: “Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte”. E também por causa do disposto no artigo 105, parágrafo 5º, dessa mesma Lei: “Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações [...] que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

A contabilidade tem também como um dos seus objetos os **atos administrativos**, tais como: contratos, convênios, avais, fianças, cauções em títulos etc.

Devemos observar que não são quaisquer atos administrativos que serão controlados pela contabilidade, mas apenas aqueles que têm a característica de poder vir a alterar os elementos patrimoniais, em nível de bens, direitos e obrigações, no futuro.

Costuma-se dizer que os atos administrativos contabilizados estão, na realidade, representando: BENS, DIREITOS E OBRIGAÇÕES POTENCIAIS.

REGIMES ORÇAMENTÁRIO E CONTÁBIL

É comum encontrarmos na doutrina contábil a interpretação, do artigo 35 da Lei n. 4.320/64, de que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

(grifo nosso).

Na realidade, o artigo refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual determina-se que as variações patrimoniais devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária.

Receita, pelo enfoque orçamentário, são todos os ingressos de recursos para cobertura das despesas orçamentárias, tendo como objetivo evitar que a execução das despesas orçamentárias ultrapasse a arrecadação efetiva.

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da Ciência Contábil, tem regras próprias. Na questão orçamentária aplica-se a **regra da competência** em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

A aplicação da competência impõe reconhecer as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, que devem ser aplicados integralmente ao setor público, cujos efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício correspondente.

Atualmente, também por força das regras estabelecidas nos Manuais de Receita e de Despesa Nacional da STN, o regime contábil é o de competência para receitas e despesas.

EXERCÍCIO FINANCEIRO

O exercício financeiro é o período de tempo em que ocorrem, entre outras e principalmente, todas as atividades relativas à execução da lei orçamentária anual. Durante esse período também ocorrem transações independentes da execução orçamentária, tais como: consumo de materiais, atualização de créditos e débitos, inscrição de restos a pagar e de dívida ativa etc. Nesse período, a contabilidade pública registra o montante da previsão da receita e da fixação da despesa, bem como faz a escrituração da arrecadação da receita, da emissão de empenhos, da liquidação e pagamento da despesa e de uma série de outros atos e fatos administrativos, tais como assinatura de contratos, movimentação de almoxarifado etc.

No artigo 34 da Lei n. 4.320/64 foi estabelecido que o exercício financeiro inicia em 1º de janeiro e encerra-se em 31 de dezembro: **“O exercício financeiro coincidirá com o ano civil”** (grifo nosso).

Essa decisão da Lei faz com que haja compatibilidade com o princípio da anualidade orçamentária, de forma que possam ser elaborados demonstrativos simultâneos sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial em uma mesma data, que é o final de cada ano.

CAMPO DE APLICAÇÃO

Visando a convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade editou 10 normas sobre o assunto: da NBC T 16.1 à NBC T 16.10. A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – a NBC T 16.1 – determina que o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público abrange todas as entidades do setor público.

As entidades abrangidas pelo campo de aplicação devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, considerando-se o seguinte escopo:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; e
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social. (BRASIL, 2008).



Saiba mais sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público no site: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 8 nov. 2010.

Dessa forma, as entidades governamentais (União, estados e municípios), os serviços sociais (SESC, SESI etc) e os conselhos profissionais (CRM, CFC, CREA etc) devem também escriturar os livros diário e razão e elaborar balanços e balancetes. Ainda não foi definido quais relatórios contábeis devem ser preparados pelas demais entidades, dentro do escopo parcial.

AVALIAÇÃO DE ITENS PATRIMONIAIS

A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá às seguintes regras, definidas pelo artigo 106 da Lei n. 4.320/64:

- I – os créditos e débitos, bem como os títulos de renda pelo seu valor nominal, feita a conversão quando em moeda estrangeira à taxa de câmbio em vigor na data do balanço.
- II – os bens móveis e imóveis serão avaliados pelo valor de aquisição ou pelo custo de construção ou produção.
- III – os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras (BRASIL, 1964, art. 106).

O parágrafo 1º do referido artigo da lei adverte que: “Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos, quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional”.

O parágrafo 2º desse mesmo artigo da lei defende que: “As variações resultantes da conversão em espécie dos débitos, créditos e valores serão levados à conta patrimonial”, ou seja, deverão ser revelados, demonstrados em contas de variação patrimonial ativa e passiva as alterações decorrentes da oscilação cambial de dívidas (obrigações a pagar) e de direitos a receber.

Destacamos que, recentemente, foi criada uma norma específica para mensuração e avaliação dos ativos e passivos públicos, a NBC T 16.10.

CLASSIFICAÇÃO DOS FATOS CONTÁBEIS PÚBLICOS

Os fatos contábeis são resultantes da escrituração de atos e fatos administrativos. Quando os atos e fatos administrativos são contabilizados tornam-se fatos contábeis.

A contabilidade tem por missão coletar dados para cumprir uma de suas principais funções: controlar o patrimônio. Em razão disso, tudo aquilo que possa provocar de imediato ou no futuro qualquer alteração qualitativa ou quantitativa no patrimônio deve ser revelado, isto é, contabilizado, tornando-se um fato contábil.

Como consequência desse esforço, a contabilidade cataloga atos administrativos como sendo aqueles em que não estão envolvidos de imediato nenhum elemento patrimonial (bens, direitos a receber e obrigações a pagar), mas cuja característica desses atos seja a de ter a possibilidade de alterá-los no futuro, como é o caso da assinatura de um contrato para aquisição de serviços.

No momento em que se pratica esse ato administrativo não surgem, de imediato, obrigações a pagar. Porém, essas obrigações poderão surgir no futuro quando o contrato for executado. Essa possibilidade deve ser revelada em registros contábeis. Então, os atos administrativos são registrados em contas de controle fora do universo das contas comuns representativas de bens, direitos e obrigações, no momento em que forem praticados pelos administradores. Esse registro deverá ser baixado somente após ser detectado que o contrato foi extinto por **distrato*** ou por execução parcial ou total.

***Distrato** – ato ou efeito de distratar; anulação, distração, rescisão. Fonte: Houaiss (2009).

Os fatos administrativos, por sua vez, sempre envolverão de imediato um bem, direito a receber ou obrigação a pagar, como é o caso de compra de mercadorias, pagamento de contas de água, energia, recebimento de receitas de serviços etc.

Para esses fatos administrativos há uma classificação que enfoca o patrimônio líquido. Quando um fato administrativo não alterar o valor do patrimônio líquido ele será denominado de **fato permutativo**, pois haverá apenas mudança de qualidades patrimoniais, como no caso de compra de mercadorias à vista (na qual há troca de dinheiro por bens).

Por outro lado, quando um fato administrativo alterar o valor do patrimônio líquido ele será denominado de **fato modificativo** (aumentativo ou diminutivo). Será aumentativo, caso provoque aumento no patrimônio líquido. Caso contrário, será classificado como fato modificativo diminutivo. Vejamos alguns exemplos:

- ▶ Exemplo de fato modificativo aumentativo: recebimento de receita de serviços (em que há entrada de dinheiro por obtenção de uma receita).
- ▶ Exemplo de fato modificativo diminutivo: pagamento de despesa de serviços (em que há saída de dinheiro pela execução de uma despesa).

Aliás, a receita sempre caracterizará um fato modificativo aumentativo e a despesa sempre caracterizará um fato modificativo diminutivo. Há ainda os fatos mistos, que na verdade representam apenas a combinação de fatos permutativos com modificativos simultaneamente, como é o caso de pagamento de uma dívida com juros, no qual além da troca de dinheiro por dívida – parte permutativa do fato misto – ocorre também uma saída adicional de dinheiro para pagamento dos juros – que é a parte modificativa do fato.

Em função disso, e da necessidade de se controlar o orçamento público, que é outro objeto da Contabilidade Pública, os fatos contábeis podem ser classificados, como indica Mota (2009, p. 253):

Fatos Contábeis Oriundos de Atos Administrativos
Orçamentários (dependem do orçamento): previsão da receita, dotação da despesa etc.


Não Orçamentários (independem do orçamento); assinatura de contrato, concessão de fianças ou avais etc.

Fatos Contábeis Oriundos de Fatos Administrativos
Orçamentários (dependem do orçamento): arrecadação da receita, liquidação da despesa etc.

Não Orçamentários (independem do orçamento): recebimento de bens em doação, baixa do almoxarifado por consumo, etc.

Dessa forma, a que se considerar que os fatos contábeis orçamentários podem se originar de um **ato administrativo** ou de um fato administrativo. Fato contábil orçamentário é aquele que envolve os passos relativos à receita orçamentária (registro da previsão, da arrecadação/recolhimento etc.) e à despesa orçamentária (registro da dotação, descentralização, empenho, liquidação e pagamento etc.).

De outro lado, estão os fatos contábeis não orçamentários que podem se originar também de um ato administrativo ou de um fato administrativo, ambos independentes da lei orçamentária.



Lembre-se de que no ato administrativo não estão envolvidos itens patrimoniais. Já o fato administrativo envolve um bem, um direito ou uma obrigação.

Fato contábil extraorçamentário é, então, todo aquele em que não estão envolvidas a receita e a despesa aprovadas na Lei orçamentária (recebimento de recursos de terceiros, inscrição da dívida ativa, pagamento/cancelamento de restos a pagar, baixa de material de consumo do almoxarifado etc.).

Alguns fatos administrativos orçamentários têm estreita relação com o movimento de recursos financeiros próprios (valores numerários, direitos sobre saldos bancários etc.), em razão da receita ser registrada pelo regime de caixa e da despesa orçamentária que, mesmo sendo registrada pelo regime de competência, poderá ser executada com pagamento à vista, quando então envolverá recursos financeiros.

É claro que recursos financeiros pertencentes a terceiros, depositados no órgão temporariamente, dão origem a fatos extraorçamentários, como: recebimentos de cauções em dinheiro, devolução de cauções em dinheiro, pagamento de restos a pagar etc.

Para considerarmos um fato administrativo como orçamentário, ele necessariamente deve envolver recursos financeiros públicos, isto é, de propriedade dos órgãos e entidades públicas. É o caso do recebimento de recursos financeiros referentes à receita orçamentária, bem como do pagamento da despesa pública.

Os atos administrativos orçamentários não envolvem recursos financeiros, como é o caso do registro da previsão da receita orçamentária, da dotação da despesa orçamentária, da descentralização da dotação, da emissão do empenho e dos seus respectivos cancelamentos etc.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS

Na contabilidade pública existem contas específicas para revelar as alterações patrimoniais de bens, direitos e obrigações ocorridas durante o exercício financeiro, de acordo com o artigo 100 da Lei n. 4.320/64, que estabelece:

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 (BRASIL, 1964, art. 100).

Em um balancete, normalmente, devemos encontrar contas representativas de bens, direitos e obrigações como, por exemplo: bens móveis, empréstimos a receber, financiamentos a pagar etc.

Por meio do conhecimento dos saldos anterior e atual dessas contas, podemos saber se houve redução ou aumento no volume monetário desses elementos patrimoniais. Entretanto, não é possível conhecer os fatos que levaram determinado item patrimonial (bens móveis, por exemplo) a sofrer uma redução em seu saldo atual, ou mesmo o motivo de um aumento em seu saldo.

Um eventual aumento do saldo inicial da conta bens móveis de \$ 1.000 para \$ 3.500 poderá ser decorrente de uma aquisição de novos bens móveis ou de bens recebidos em doação efetuada por terceiros, ou ainda poderá ter sido mera reavaliação do seu valor contábil. Essas informações não constam dos demonstrativos contábeis na área empresarial. Somente com um exame analítico do livro razão é que podemos conhecer o movimento de débito e de crédito do elemento patrimonial a ponto de identificar as causas que provocaram o aumento no saldo.

Em nome da transparência dos gastos públicos e da necessidade de apuração de resultados, a Lei n. 4.320/64 definiu, em seu artigo 100, a obrigatoriedade da contabilidade revelar as alterações patrimoniais ocorridas no exercício financeiro, de modo a dar conhecimento dos atos e fatos praticados pelos administradores públicos, tais como: aquisição de bens de consumo e permanentes, amortização da dívida externa, doação de bens, consumo de bens, concessão de empréstimos etc.

Para fornecer informações detalhadas nos demonstrativos, na Contabilidade Pública existem as contas de variações patrimoniais que irão exatamente informar os diversos fatos que ocorrem com cada um dos elementos patrimoniais.

Então, para fazer referência aos fatos contábeis ocorridos com a maior fidedignidade, a Contabilidade fará uso de contas que adotam os seguintes títulos: Aquisição de Bens Móveis, Doação de Bens Móveis, Reavaliação de Bens Móveis, Concessão de Empréstimos, Obtenção de Empréstimos, Amortização da Dívida etc.

Dessa forma, além de encontrarmos no balancete as contas representativas de itens patrimoniais tradicionais, como é peculiar a qualquer ramo da contabilidade, encontraremos também contas cujos títulos devem explicar o que ocorreu com esses itens patrimoniais. Essas contas são as variações patrimoniais.

Variações Ativas e Passivas

Atribuimos às contas de variação patrimonial o título de variações ativas (aumentativas), quando originadas de aumento de valores ativos (bens e direitos) ou de diminuição de valores passivos (obrigações). Quando originadas de diminuição de valores ativos (bens e direitos) ou de aumento de valores passivos (obrigações) elas recebem o título de variações passivas (diminutivas). Essa é a primeira forma de se classificar as contas de variações patrimoniais, ou seja, a partir dos efeitos provocados sobre a situação líquida (PL).

Para entendermos melhor essas repercussões, devemos utilizar a equação fundamental do patrimônio líquido:

$$\text{Patrimônio Líquido} = \text{Ativo} - \text{Passivo, isto é, PL} = \text{A} - \text{P}$$

Variações Orçamentárias e Extraorçamentárias

Depois de classificadas de acordo com a repercussão no patrimônio líquido, as variações patrimoniais ativas e passivas são segregadas em função do orçamento: as que têm origem na lei orçamentária são chamadas de variações orçamentárias e as que ocorrem independentes da execução orçamentária podem ser denominadas de extraorçamentárias.

Neste momento, percebe-se mais uma vez a importância que o orçamento tem na vida de um órgão público.

Variações Orçamentárias

As alterações patrimoniais decorrentes da execução do orçamento tanto podem aumentar o valor do patrimônio, como reduzir o seu valor. As variações oriundas do orçamento que provocam o aumento do patrimônio líquido são chamadas de variações ativas orçamentárias e as que têm como consequência reduzir o patrimônio líquido recebem a denominação de variações passivas orçamentárias.

A receita orçamentária é a principal variação ativa orçamentária, enquanto que a despesa orçamentária é a mais importante variação passiva orçamentária.

Variações Extraorçamentárias

Dentre as variações ativas extraorçamentárias, devemos encontrar as alterações patrimoniais aumentativas do patrimônio líquido que ocorrem independentes da execução orçamentária, denominadas de superveniências do ativo e de insubsistências do passivo, tais como: doação recebida de bens e inscrição da dívida ativa (superveniências do ativo); cancelamento de restos a pagar (insubsistência do passivo) etc.

Nas variações passivas extraorçamentárias encontramos as alterações patrimoniais diminutivas do patrimônio líquido que ocorrem independentes da execução do orçamento, denominadas de insubsistências do ativo e de superveniências do passivo, tais como: extravio de bens, consumo de bens e cancelamento da dívida ativa (insubsistências do ativo); atualização monetária da dívida fundada (superveniência do passivo) etc.

De acordo com Mota (2009), essas contas, que são oriundas de fatos modificativos, representam as alterações ocorridas nos bens, direitos e obrigações que modificaram o patrimônio líquido independentes do orçamento.

Veja agora, com muita atenção, o texto a seguir:

A grande maioria dos renomados autores da área pública, como Kohama (1999), Angélico (1995), Andrade (2002) adotam o entendimento de que as insubsistências do ativo devem ser denominadas de insubsistências ativas e as insubsistências do passivo devem ser intituladas de insubsistências passivas.

Além desses autores, muitos órgãos públicos oficiais (Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, Secretarias de Estado de Fazenda, Secretarias Municipais de Finanças etc.) seguem esse raciocínio.

Entretanto, esse entendimento não é único e está repleto de controvérsias, tanto no campo da Contabilidade Pública quanto na área da Contabilidade Empresarial. O posicionamento de Silva (2004) a esse respeito é o seguinte:

- ▶ as insubsistências do ativo são chamadas de INSUBSISTÊNCIAS PASSIVAS; e
- ▶ as insubsistências do passivo são denominadas de INSUBSISTÊNCIAS ATIVAS.

Esse posicionamento é também aceito no âmbito da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Ministério da Fazenda, o qual foi referendado e aprovado pela Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade no ano de 2004, por meio do Parecer da Câmara Técnica CFC 11/2004.

A STN se manifestou em resposta a uma indagação do Conselho Federal de Contabilidade com o entendimento de que as baixas de ativos são insubsistências passivas.

Particularmente, concordamos com a ideia de Silva (2004), que também é a da STN, em função do raciocínio ser mais lógico. Então, em razão de ter sido derivado do Órgão Central de Contabilidade Federal, que é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), decidimos adotar o seguinte entendimento:

- ▶ as insubsistências do ativo são denominadas de insubsistências passivas, porque representam variações passivas; e
- ▶ as insubsistências do passivo são denominadas de insubsistências ativas, porque representam variações ativas.

Mutações Ativas e Passivas

Todas as variações são consideradas “contas de resultado”. Sendo contas de resultado, as variações deveriam ser originadas tão somente de fatos modificativos aumentativos (variações ativas) ou de fatos modificativos diminutivos (variações passivas).

Entretanto, existem algumas variações que são originadas de fatos permutativos que ocorrem quando da execução do orçamento. Em razão de serem decorrentes de permutações ocorridas no patrimônio, essas variações recebem a denominação de mutações patrimoniais.

Outro aspecto relativo às contas de mutações patrimoniais é que elas são provenientes da execução da lei de orçamento. Portanto, somente existem mutações patrimoniais se existir orçamento.

Assim como as variações, as mutações serão ativas se decorrentes de aumentos de ativo ou de diminuições de passivos, ou serão passivas se oriundas de diminuições de ativos e aumentos de passivos.

Normalmente, durante a execução do orçamento ocorrem trocas. Essas permutas sempre envolvem dois elementos patrimoniais. Um elemento, na grande maioria dos casos, é o dinheiro. O outro pode ser um bem, um direito a receber ou uma obrigação a pagar.

Observe o caso da despesa de aquisição de material permanente à vista. Essa compra envolve dois elementos patrimoniais: o dinheiro que sai e o material permanente que entra, ou seja, é uma troca, uma permuta. Estamos trocando dinheiro por bens. Atente, ainda, que essa aquisição somente pode ocorrer na área pública se autorizada na Lei Orçamentária. Os gastos autorizados na lei de orçamento chamam-se despesa. Portanto, a saída de dinheiro somente é possível se o orçamento autorizar a execução de um gasto (despesa). Porém, nesse caso e em muitos outros, ocorre simultaneamente a entrada de bens (materiais permanentes), o que caracteriza uma permuta decorrente da execução do orçamento da despesa.

A despesa deve ser registrada por força do dispositivo legal, artigo 91 da Lei n. 4.320/64, que afirma: “O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da lei de orçamento e dos créditos adicionais”.

Porém, para a Ciência Contábil não se trata de uma despesa.

Então, com o intuito de corrigirmos o efeito indevido da despesa na redução do resultado do exercício, devemos registrar uma mutação ativa, aumentando ao mesmo tempo o resultado, para que este não sofra alteração.

Denominamos mutações ativas (positivas) as permutas que têm origem no orçamento da despesa.

Se, por outro lado, examinarmos o caso da arrecadação da receita de operações de crédito, vamos observar que essa transação, na realidade, trata-se de obtenção de empréstimos junto a bancos, por exemplo. Esse empréstimo também é oriundo de fatos permutativos, pois envolve dois elementos patrimoniais: o dinheiro e os empréstimos a pagar. Ocorre, então, a entrada de dinheiro e o surgimento de obrigações a pagar, significando que estamos trocando dívidas por dinheiro. Observe também que essa operação somente é possível se autorizada na lei de orçamento, que dá o título de receita a esses ingressos, ou seja, consiste em mais uma fonte para financiamento dos gastos. É uma permuta decorrente da execução do orçamento da receita.

A receita deve ser registrada em razão de imposição do dispositivo legal mencionado anteriormente (art. 91 da Lei n. 4.320/64). Entretanto, para a Ciência Contábil não se trata de uma receita. Então, para corrigir o efeito, que é indevido, da receita no aumento do resultado do exercício, deve-se registrar uma mutação passiva diminuindo concomitantemente esse mesmo resultado, a fim de torná-lo nulo.

Em síntese, conforme Mota (2009, p. 297), podemos diferenciar as espécies de variações ativas e passivas a partir de sua origem – modificativa ou permutativa – como a seguir indicado:

Variações originadas de fatos modificativos:

orçamentários: receita orçamentária efetiva e despesa orçamentária efetiva;

extraorçamentários: insubsistências ativas e passivas e superveniências ativas e passivas.

Variações originadas de fatos permutativos:

orçamentários: receita orçamentária não-efetiva, despesa orçamentária não-efetiva, mutações da despesa (ativas) e mutações da receita (passivas);

extraorçamentários: (não há variações patrimoniais ativas ou passivas).

Vamos conhecer agora o estudo do Subsistema de Contas, a partir da classificação de Mota (2009). Esteja atento!

SUBSISTEMAS DE CONTAS

Na Contabilidade Empresarial, as contas são empregadas no registro dos atos e fatos sem qualquer preocupação com a sua natureza financeira, sendo levantado um balancete que agrupa todas as contas representativas dos elementos patrimoniais e das contas de resultado.

No registro do fato contábil referente à aquisição de material de consumo à vista, são utilizadas as seguintes contas, indistintamente:

D – (Ativo Circulante) Almojarifado de Material de Consumo
 C – (Ativo Circulante) Bancos conta Movimento
 Histórico.....\$

Segundo Mota (2009), no lançamento de aquisição de material de consumo, temos uma conta eminentemente financeira, denominada Bancos conta Movimento (sistema financeiro) e outra que tem característica não financeira denominada Almojarifado de Material de Consumo (sistema patrimonial). Essa conta financeira deve ser destacada das demais em razão do seu poder de compra, pagamento; principalmente, na área pública, onde os recursos financeiros são tratados com tamanha importância que chegam a ser dimensionados a cada ano em uma lei específica (LOA).

Outro fator preponderante, que pode justificar a segregação das contas na área pública, é a necessidade de se levantar as demonstrações contábeis: balanço financeiro, balanço orçamentário, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais etc.

Podemos afirmar que a obrigatoriedade do acompanhamento da execução do orçamento, na área pública, também motiva a separação das contas de acordo com suas características comuns,

posto que todas as aquisições públicas somente podem ser realizadas se autorizadas na Lei Orçamentária, inclusive as aquisições de material de consumo ou permanente, que são consideradas como despesa.

Lembre-se ainda que o orçamento público é um dos objetos da Contabilidade Pública. Tendo em vista a obrigatoriedade de se acompanhar a sua execução, conforme determina a Lei n. 4.320/64, há a necessidade de se utilizar contas específicas com esse objetivo, surgindo daí as contas de controle do orçamento, ou seja, contas orçamentárias (MOTA, 2009).

Há, ainda, como objeto da Contabilidade Pública os atos administrativos. A Lei n. 4.320/64 ocasionou o surgimento de outro grupo de contas cuja função é realizar o controle desses atos administrativos. O grupo de contas que faz o controle dos atos administrativos é denominado de **sistema de compensação**.

Diante desse quadro, Mota (2009) destaca que é possível segregar as contas utilizadas na Administração Pública em quatro grupos distintos, que dão origem aos seguintes subsistemas de contas independentes, autônomos e estanques, quais sejam: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação.

Em virtude da segregação das contas nesses quatro grupos, os lançamentos contábeis devem ser realizados de modo que a cada débito deve corresponder um crédito em conta pertencente ao mesmo subsistema da conta debitada. Devemos tomar esse cuidado em razão do levantamento de balanços com cada um dos sistemas de contas, praticamente, quando então devem estar equilibrados os saldos devedores e credores. Cabe ressaltarmos que a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis – passou a denominar subsistemas os antigos sistemas de contas e introduziu o Subsistema de Custos.

SUBSISTEMA FINANCEIRO

O subsistema financeiro registra e demonstra os recebimentos e os pagamentos de receitas e despesas orçamentárias, respectivamente, os ingressos e os dispêndios extraorçamentários, que envolvem o ativo e o passivo financeiros.

Para o registro desses fatos, o subsistema financeiro se utiliza de contas chamadas de financeiras, em função de que registram a movimentação de entrada e saída de numerário. Para facilitar a identificação de uma conta pertencente ao subsistema financeiro, é necessário entender que todas as contas que se relacionam em contrapartida (lançamento a débito ou a crédito numa mesma partida dobrada) com as contas que representam disponibilidades (caixa, bancos etc.) têm que ser também financeiras para manter o equilíbrio em nível de débitos e créditos no subsistema financeiro.

Da mesma forma, todos os créditos (direitos a receber) cuja conversão em dinheiro não dependam de autorização na lei de orçamento e, ainda, os débitos (obrigações a pagar) cujo pagamento também não dependa de autorização na lei de orçamento, devem ser contas do subsistema financeiro, conforme a Lei n. 4.320/64, artigo 105:

1º – O Ativo **Financeiro** compreenderá os créditos e valores realizáveis **independentemente de autorização orçamentária** e os valores numerários. [...]

3º – O Passivo **Financeiro** compreenderá as dívidas fundadas e outras, cujo pagamento **independa de autorização orçamentária**.(grifo nosso) (BRASIL, 1964, art. 105).

No subsistema financeiro, encontramos contas representativas de bens (somente o dinheiro), direitos a receber e obrigações a pagar, a receita orçamentária e a despesa orçamentária.

Exemplo de lançamento no subsistema financeiro:

Recebimento de uma caução em dinheiro

D – Bancos conta vinculada

C – Depósitos de Terceiros

SUBSISTEMA PATRIMONIAL (OU NÃO FINANCEIRO)

O **subsistema patrimonial** registra os bens móveis e imóveis, créditos, obrigações, valores, movimento de almoxarifado, inscrição e baixa de ativos e passivos não financeiros, incorporações e desincorporações de bens independente da execução orçamentária, representada pela superveniência e insubsistência ativa e passiva.

Para o subsistema patrimonial, temos as chamadas contas patrimoniais ou não financeiras. Elas registram todos os bens (exceto o dinheiro), créditos (direitos a receber) que necessitem de autorização em lei para conversão em dinheiro e débitos (obrigações a pagar) que necessitem de autorização legal para quitação.

As contas do subsistema patrimonial registram ainda os valores (ações, títulos, joias etc.), a dívida ativa, a dívida pública fundada, as variações patrimoniais ativas e passivas e o saldo patrimonial (patrimônio líquido).

No subsistema patrimonial, para ser mais preciso, encontramos contas representativas de bens, direitos a receber, obrigações a pagar, mutações ativas e passivas e as superveniências e insubsistências ativas e passivas.

Segundo Mota (2009), a lei orçamentária autoriza expressamente a aquisição de material de consumo, de material permanente, de serviços de terceiros e outros gastos, não se preocupando em definir se a aquisição será à vista ou a prazo. Se essa aquisição for à vista, não provocará o surgimento de obrigações a pagar. Porém, se for a prazo o órgão assume obrigações com fornecedores, por exemplo. Então, a assunção de obrigações com fornecedores não está expressamente autorizada no orçamento, isto é, não é preocupação do orçamento definir se as compras serão à vista ou a prazo. Daí as contas que representam valores a pagar fornecedores de bens e serviços etc. pertencerem ao subsistema financeiro. Entretanto, a assunção de obrigações decorrentes da obtenção de um empréstimo ou financiamento, devendo estar

autorizada expressamente na lei orçamentária (dentro da receita de operações de crédito), faz surgir um passivo que não é financeiro, a ser registrado em contas do subsistema patrimonial.

Em resumo, podemos garantir que as obrigações a pagar oriundas da execução do orçamento da receita são representadas por contas pertencentes ao subsistema patrimonial, enquanto que as obrigações a pagar decorrentes da execução do orçamento da despesa são do subsistema financeiro. Já as contas representativas de direitos a receber oriundos do orçamento da despesa são do subsistema patrimonial.

Exemplo de lançamento no subsistema patrimonial:

Incorporação de bens por doação

D – Bens permanentes

C – Superveniência do Ativo

SUBSISTEMAS DE COMPENSAÇÃO E ORÇAMENTÁRIO

No **subsistema de compensação**, encontramos as contas que não produzem alteração patrimonial de imediato, tanto quantitativa quanto qualitativamente, e fazem contrapartida somente consigo mesmas. Essas contas são os bens, direitos e obrigações **potenciais**. As contas do sistema de compensação têm a função de **controle** e representam os bens ou valores do poder público em poder de terceiros ou vice-versa, tais como: fiança, aval, hipoteca, contratos, convênios, suprimento de fundos, cauções em títulos, diversos responsáveis - em apuração, bens móveis em trânsito etc.

As contas de compensação funcionam da seguinte forma: no registro dos atos administrativos, deve ser debitada uma conta de ativo compensado a crédito de uma conta de passivo compensado; na baixa desse registro, ocorre o lançamento inverso, de modo que

seja mantida a igualdade entre ativo e passivo compensados no balanço patrimonial.

Exemplificando:

a) Registro de contratos de serviços (**sistema de compensação**):

D – Ativo Compensado (Contratos de serviços)

C – Passivo Compensado (Obrigações contratadas)

Histórico\$

b) Baixa de contrato de serviços por rescisão (**sistema de compensação**):

D – Passivo Compensado (Obrigações contratadas)

C – Ativo Compensado (Contratos de serviços)

Histórico\$

No **subsistema orçamentário**, encontramos as contas que fazem o **controle** do orçamento aprovado (fixação da despesa e previsão da receita) e da sua execução (descentralização, empenho, liquidação e pagamento da despesa, arrecadação e recolhimento da receita etc.), tendo as mesmas características das contas do subsistema de compensação, simplesmente por também efetuarem controle. Essas contas não registram variação patrimonial e fazem contrapartida consigo mesmas.

O subsistema orçamentário registra a previsão orçamentária, suas alterações (créditos adicionais) e sua execução orçamentária; possibilita a comparação entre a previsão e a execução orçamentárias; e faz o acompanhamento do empenho da despesa e de outros atos e fatos administrativos ligados ao orçamento.

As contas do subsistema orçamentário funcionam quase que da mesma forma que as do subsistema de compensação: quando do registro dos atos administrativos ligados ao orçamento, deve ser acionada, a débito, uma conta do ativo (específica de controle do orçamento) e, a crédito, uma conta do passivo (própria de controle do orçamento).

Estudaremos sobre o Plano de Contas da Administração Federal mais adiante.



A partir da estrutura das contas de controle do **Plano de Contas da Administração Federal**, podemos estabelecer uma regra para se realizar o acompanhamento dos fatos administrativos de origem orçamentária. No caso da realização da receita, o acompanhamento é feito utilizando-se somente contas do ativo. Já no caso do empenho, da liquidação e do pagamento da despesa orçamentária, o acompanhamento é feito utilizando-se contas do passivo.

Podemos afirmar que o subsistema orçamentário existe com a intenção de atender aos dispositivos dos artigos 29, 90 e 102 da Lei n. 4.320/64, que atribuiu à contabilidade a tarefa de registrar o orçamento aprovado e de acompanhar a sua execução.

Exemplo de lançamento no subsistema orçamentário:

Aprovação do orçamento da despesa

D – Fixação Inicial da Despesa

C – Crédito Disponível

SUBSISTEMA DE CUSTOS

De acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o subsistema de custos tem por finalidade registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública, esse assunto não será tratado com detalhes, tendo em vista a inexistência de regulamentação sobre ele por parte dos órgãos oficiais.

Resumindo



Nesta Unidade, estudamos a Contabilidade Pública e suas particularidades. Você pôde perceber as diferenças entre a Contabilidade Geral e a Contabilidade Pública, dada a necessidade de se registrar também os atos administrativos e não apenas fatos administrativos, ou seja, fatos que envolvem bens, direitos e obrigações efetivas.

Você teve noção do orçamento, sua aprovação e execução e o comportamento da receita e despesa prevista/realizada. Abordamos os conceitos, o campo de aplicação e o regime orçamentário e contábil para que você pudesse perceber como são realizadas as operações que envolvem os atos de gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Demonstramos como é feito o acompanhamento da execução do orçamento com a utilização das técnicas contábeis, e, ainda, o enfoque orçamentário e patrimonial dos atos e fatos praticados na Administração Pública.

Apresentamos os seguintes conceitos referentes à Contabilidade Pública:

- ▶ Contabilidade Pública: ramo da ciência contábil que, utilizando os princípios de contabilidade e levando em conta as normas de direito financeiro, efetua as funções de registro, controle, avaliação e demonstração do patrimônio e do orçamento público.

- ▶ Objeto: o patrimônio público de uso restrito, não generalizado, o orçamento público e os atos administrativos.
- ▶ Regime orçamentário: regime misto, sendo caixa para as receitas e competência para as despesas. Desse confronto surge o resultado orçamentário, no balanço orçamentário.
- ▶ Regime contábil: regime competência para as receitas e competência para as despesas. Esse regime é usado para apurar o resultado patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais.
- ▶ Variações: quaisquer alterações no patrimônio público que modifiquem a situação líquida.
- ▶ Variações ativas: alterações aumentativas de patrimônio líquido (aumento do ativo ou redução do passivo).
- ▶ Variações passivas: alterações diminutivas de patrimônio líquido (aumento do passivo ou redução do ativo).
- ▶ Mutações: alterações ocorridas no patrimônio público oriundas da execução do orçamento que envolvam fatos permutativos.

Em relação aos Subsistemas de Contas, apresentamos os seguintes conceitos:

- ▶ Subsistema Financeiro: registra a movimentação de recebimento e de pagamento de recursos financeiros orçamentários e extraorçamentários e o ativo e o passivo financeiro, possibilitando o levantamento do

balanço financeiro e do balanço patrimonial e o cálculo do superávit financeiro usado para abertura de crédito adicional.

- ▶ Subsistema Patrimonial: registra os bens móveis e imóveis, a dívida ativa, os empréstimos concedidos, as operações de crédito (dívida fundada), a movimentação de almoxarifado, possibilitando o levantamento do balanço patrimonial.
- ▶ Subsistema Orçamentário: registra o orçamento aprovado, as suas alterações, acompanha a sua execução, comparando a receita prevista com a arrecadada e a despesa fixada com a realizada, possibilitando a elaboração do balanço orçamentário.
- ▶ Subsistema de Compensação: registra os atos administrativos de natureza não orçamentária que podem vir a afetar o patrimônio público no futuro, tais como: contratos, convênios, avais, suprimento de fundos etc.

Vimos que os lançamentos contábeis devem ser feitos em partidas dobradas dentro de cada subsistema de contas, para não desequilibrar nenhum dos subsistemas envolvidos. As contas de receita e de despesa orçamentária são encontradas apenas no subsistema financeiro. As contas de variações patrimoniais podem ser encontradas no subsistema patrimonial. Os direitos a receber oriundos do orçamento da despesa são controlados no subsistema patrimonial. As obrigações a pagar oriundas do orçamento da receita são controladas no subsistema patrimonial. Já as obrigações a pagar oriundas do orçamento da despesa são controladas no subsistema financeiro.



Atividades de aprendizagem

Agora chegou a hora de analisarmos se você está entendendo o que estudamos até aqui! Para saber, resolva as atividades propostas a seguir. Lembre-se: você pode contar com o auxílio de seu tutor.

1. Assinale a assertiva que completa corretamente a frase: Contabilidade Pública é o ramo da Ciência Contábil:
 - a) () Que aplica na Administração Pública as técnicas de registro dos atos e fatos administrativos, apurando resultados e elaborando relatórios periódicos.
 - b) () Que tem como único objeto o patrimônio vinculado a um órgão público.
 - c) () Que tem como finalidade acompanhar a elaboração e aprovação do orçamento público.
 - d) () Aplicado apenas na Administração Pública Direta.
2. Quanto às variações patrimoniais, assinale as opções verdadeiras com “V” e as falsas com “F”:
 - a) () As superveniências passivas são variações ativas.
 - b) () As insubsistências passivas representam variações passivas.
 - c) () As variações passivas extraorçamentárias representam incorporação de itens do passivo e desincorporação de itens do ativo.

- d) () A aquisição de bens pela execução de restos a pagar (relativos a empenhos do exercício anterior) é registrada nas contas de variações ativas orçamentárias.
3. Quanto às regras de utilização dos sistemas de Contas, examine os itens a seguir e assinale as opções verdadeiras com “V” e as falsas com “F”:
- a) () Os lançamentos são feitos de modo a manter cada sistema de contas equilibrado.
- b) () É possível levantar balancetes específicos para cada sistema de contas.
- c) () Os sistemas de contas são independentes não se comunicando entre si.
- d) () A ocorrência de algum desequilíbrio nos sistemas de contas somente poderá ser percebido na época de levantamento das demonstrações contábeis.
4. Quanto ao sistema patrimonial, pode-se afirmar que:
- a) () Registra bens, direitos, obrigações e o patrimônio líquido.
- b) () Registra apenas os bens móveis e imóveis do órgão.
- c) () Registra a dívida ativa, bens, o patrimônio líquido e variações patrimoniais do órgão.
- d) () Suas contas são utilizada para elaborar apenas o balanço patrimonial.