

Eixo Temático – Contabilidade Pública

Sub-eixo – Créditos adicionais, programação e transferência financeira, registros contábeis de operações típicas e introdução as demonstrações contábeis

Aula 4

DOCENTE - PROF. SÉRGIO AUGUSTO BARBOSA

Projeto:

Escola do Parlamento

Realização:

Câmara Municipal de Cotia



INSTITUTO DE GESTÃO MUNICIPAL

Cotia/SP – Julho/2022

Contabilidade Geral

2

Esperamos que, ao final desta aula, você seja capaz de:

- definir programação financeira e as formas de realizar as transferências financeiras (créditos adicionais).
- identificar os fatos contábeis em relação aos respectivos sistemas envolvidos.
- demonstrar os procedimentos e a estrutura do balanço orçamentário



Contabilidade Geral

Introdução

O orçamento anual é produto de um processo de planejamento, que abrange as prioridades da coletividade.

Contudo é possível que, durante a execução orçamentaria, ocorram situações, fatos novos ou mesmo problemas não previstos na fase de elaboração orçamentaria que provocam o surgimento de novas situações e a necessidade de se redimensionar o planejamento anterior, para a definição de novas autorizações, que vão alterar a lei existente.

Além disso, para se iniciar a execução orçamentaria é preciso realizar a programação financeira dos recursos a serem utilizados em determinado período, estabelecendo de que maneira esses recursos serão remetidos as unidades gestoras.

3



Contabilidade Geral

Créditos adicionais

Os créditos adicionais são utilizados como mecanismo para ajustar o orçamento, com a finalidade de corrigir distorções identificadas durante a execução do orçamento.

Kohama (2003, p. 210) atesta que os créditos adicionais: “São valores que se adicionam ou crescem ao orçamento, quer como reforço de dotações existentes, quer como dotações destinadas a cobertura de encargos provenientes da criação de novos serviços, ou, ainda, para atender a despesas imprevisíveis e urgentes”.

O art. 40 da Lei 4.320/64 complementa que “são créditos adicionais as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento”.

4



1. Quanto à espécie

Segundo o art. 41 da Lei n. 4.320/64, os créditos adicionais classificam-se em:

- ✓ suplementares, os destinados a reforço de dotação orçamentaria;
- ✓ especiais, os destinados a despesas para as quais não haja dotação orçamentaria específica;
- ✓ extraordinários, os destinados a despesas urgentes e imprevistas, em caso de guerra, comoção interna ou calamidade pública.



SUPLEMENTARES	ESPECIAIS	EXTRAORDINÁRIOS
Reforçar o orçamento	Atender programas não contemplados no orçamento	Atender despesas imprevistas e urgentes

Características dos créditos adicionais

2 Quanto à autorização legislativa



SUPLEMENTARES

Devem ter prévia autorização em lei especial, podendo ser incorporados a LOA

ESPECIAIS

Devem ter prévia autorização em lei especial

EXTRAORDINÁRIOS

Independem de prévia autorização em lei especial

Características dos créditos adicionais

3. Quanto à forma de abertura



SUPLEMENTARES	ESPECIAIS	EXTRAORDINÁRIOS
Decreto do poder executivo	Decreto do poder executivo	Decreto do poder executivo ou medida provisória com remessa imediata ao legislativo

Características dos créditos adicionais

4 Quanto aos recursos financeiros

Para abertura de créditos especiais e suplementares, e condição indispensável a indicação de recursos financeiros. De acordo com o art. 43, § 1., da Lei n. 4.320/1964, consideram-se recursos disponíveis para a abertura de créditos especiais e suplementares:

O superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior: entendido como a diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro, combinado com os saldos de créditos adicionais transferidos (somente especiais e extraordinários) e as operações de crédito a eles vinculadas;

Os recursos provenientes do excesso de arrecadação: entendido como o saldo positivo das diferenças, acumuladas mês a mês, entre a arrecadação prevista e a realizada, devendo ser deduzidos os créditos extraordinários abertos no exercício;

Os recursos resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais: autorizados em lei;

Os recursos resultantes da anulação parcial ou total de dotações orçamentárias ou de créditos adicionais: autorizados em lei;

Características dos créditos adicionais

5. Quanto à prorrogação e vigência



SUPLEMENTARES

No exercício. Não permitida a prorrogação

ESPECIAIS

No exercício. É permitida a prorrogação para o exercício seguinte, se aberto nos últimos 4 meses.

EXTRAORDINÁRIOS

No exercício. É permitida a prorrogação para o exercício seguinte, se aberto nos últimos 4 meses.

Contabilidade Geral

Programação financeira

10

A programação financeira objetiva assegurar as unidades orçamentárias recursos financeiros em tempo hábil e de maneira suficiente para a execução dos diversos programas de trabalho. Dessa forma, mantém-se o equilíbrio entre a receita e a despesa realizadas, evitando eventuais insuficiências financeiras.

No âmbito da União, o sistema de programação financeira e administrado pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, tendo ainda em sua composição os órgãos setoriais de programação financeira que são as secretarias de administração geral dos Ministérios e órgãos equivalentes da Presidência da República, Ministérios Militares e finalmente as unidades executoras.





Mota (2004, p. 52) **afirma** que “a programação financeira compreende todos os procedimentos de solicitação, aprovação, e liberação/recebimento de recursos financeiros de natureza orçamentaria ou extra orçamentaria”.

De acordo com art. 8 da LRF, o Poder Executivo **deve** estabelecer a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso, **ate 30 dias** apos a publicação do orçamento.

Transferência financeira

A descentralização financeira consiste na movimentação de recursos financeiros e é realizada por meio de procedimentos denominados de cotas, repasses e de sub-repasses.

Cota

Define-se como sendo o ato em que o Tesouro coloca a disposição das autoridades da administração direta os limites de autorização de saques aprovados previamente.

Repassse

Define-se como sendo a transferência financeira de recursos financeiros entre órgãos de estruturas administrativas diferentes. Pode ocorrer entre órgãos da administração direta, ou desta para uma entidade da administração indireta, ou entre entidades da administração indireta (transferência externa).

Sub-repassse

Define-se como sendo a transferência financeira de recursos próprios dos órgãos da administração indireta em poder do Tesouro (transferência interna).

Contabilidade Geral

13

Lançamento contábil

Cota/Repasse/Sub-Repasse - Recebido

D	Banco conta movimento
C	Interferências ativas (6.1.2)



Cota/Repasse/Sub-Repasse - Concedido

D	Interferências passivas (5.1.2)
C	Banco conta movimento





Contabilidade Geral

15

Para entendimento deste conteúdo, é necessário que você tenha conhecimento dos conceitos básicos estudados nas disciplinas de Contabilidade Geral, bem como das aulas da matéria de Contabilidade Pública já estudada anteriormente.

Também é oportuno compreender o plano de contas de um ente público, conhecer os sistemas de contas (orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação), estudados na aula nove, saber elaborar os balancetes de verificação e, ainda, saber diferenciar contas de resultado e patrimoniais, habilidade esta que facilitará o estudo dos registros contábeis das operações típicas em conformidade com a Lei n. 4.320/64.



Contabilidade Geral

16

O registro contábil dos fatos típicos de uma administração pública deve observar os preceitos da Lei n. 4.320/64 e utilizar o elenco de contas instituído pela Portaria Interministerial n. 163/2001, de 4 de maio de 2001, bem como os demais instrumentos legais inerentes a área pública.

A administração pública utiliza o SIAFI - Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal ou SIAFEM - Sistema Integrado de Administração Financeira de Estados e Municípios.

Os fatos contábeis são escriturados automaticamente a partir da indicação de um código numérico, que representa um evento contábil.

Associado a cada código numérico (evento), existe um roteiro de contabilização dos fatos, em que estão pré-definidas todas as contas a serem debitadas e todas as contas a serem creditadas, relacionadas ao fato específico que se pretende escriturar.





A escrituração é realizada com base no **método das partidas dobradas**: a cada débito corresponde um crédito de igual valor, e vice-versa, em cada sistema de contas.

Qualquer lançamento contábil só pode **ser** consumado com a indicação de valores equivalentes para as contas a serem debitadas e creditadas.

Ressalta-se que a LRF, em seu art. 50, menciona que a correta escrituração das contas consiste em mecanismo de **transparência da gestão**.

Registro operações típicas

Para iniciarmos os registros típicos das operações, é prudente relembrar alguns pontos fundamentais para o desenvolvimento dos registros contábeis:

- método das partidas dobradas;
- fatos contábeis – permutativos e modificativos;
- os sistemas de contas independentes: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação;
- ativo e passivo compensado – registro de qualquer ato administrativo; são controladas a previsão e realização das receitas orçamentárias, bem como a dotação e realização das despesas orçamentárias;
- regime de caixa para as receitas e regime de competências para as despesas.





Os itens mencionados anteriormente servem apenas como parâmetro.

Para efetivação dos registros contábeis com segurança, faz-se necessário o **conhecimento** de todas as definições e conceitos já explanados com base nos instrumentos legais pertinentes a administração pública.

Para contabilização de fatos típicos da Administração Pública, exemplificaremos, hipoteticamente, dados para efetuar os lançamentos decorrentes dos fatos relacionados a seguir, identificando os sistemas envolvidos.

Dados hipotéticos

1. Orçamento aprovado para o exercício de 202X: 800.000, sendo 400.000 corrente e 400.000 de capital.
2. Aquisição de imóveis em uso no valor de 50.000.
3. Pagamento de suprimento de fundos no valor de 10.000.
4. Prestação de serviços de terceiros pessoa jurídica no valor de 30.000.
5. Recebimento de 200.000 referentes a operações de créditos externas.
6. Arrecadação: ICMS 220.000 e IPVA 80.000.
7. Venda de imóvel de uso pelo valor de 30.000, sabendo-se que o custo de aquisição foi de 10.000.
8. Provisionar a folha salarial, cujo valor bruto corresponde a 100.000 IRRF 15.000, INSS – Servidor 10.000, INSS – Empregador 20.000.
9. Inscrição da dívida ativa no valor de 35.000, recebimento de 10.000 e cancelamento de 5.000.
10. Aquisição de material de expediente no valor de 10.000.

Pede-se: efetuar os lançamentos contábeis a seguir e simultaneamente identificar os sistemas de contas envolvidos.

Resolução

1. Orçamento aprovado para o exercício de 2006: 800.000, sendo 400.000 corrente e 400.000 de capital.

Sistema orçamentário

D	Receita prevista corrente	400.000	
D	Receita prevista capital	400.000	
C	Orçamento da receita		800.000

D	Orçamento de Despesa	800.000	
C	Despesa fixada corrente		400.000
C	Despesa fixada capital		400.000

2. Aquisição de imóveis em uso no valor de 50.000.

Sistema orçamentário

D	Despesa Fixada Capital	50.000
C	Despesa Executada Capital (inversão financeira)	50.000

Sistema financeiro

D	Despesa Capital (inversão financeira)	50.000
C	Banco conta movimento	50.000

Sistema patrimonial

D	Bens imóveis (AP)	50.000
C	Incorporação de bens imóveis (mutação ativa)	50.000

Contabilidade Geral

23

3. Pagamento de suprimento de fundos no valor de 10.000.

Sistema orçamentário

D	Despesa Fixada Capital	10.000
C	Despesa Executada Capital (inversão financeira)	10.000

Sistema financeiro

D	Despesa Capital (inversão financeira)	10.000
C	Banco conta movimento	10.000

Sistema compensação

D	Adiantamento concedido (suprimento de fundos) AC	50.000
C	Adiantamento concedido (suprimento de fundos) PC	50.000

Contabilidade Geral

24

4. Prestação de serviços de terceiros pessoa jurídica no valor de 30.000.

Sistema orçamentário

D	Despesa Fixada Corrente	30.000
C	Despesa Executada Corrente	30.000

Sistema financeiro

D	Despesa Corrente (outras desp. correntes)	30.000
C	Banco conta movimento	30.000

5. Recebimento de 200.000 referentes a operações de créditos internas

Sistema orçamentário

D	Receita realizada	200.000
C	Receita prevista (capital)	200.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	200.000
C	Receita operações de crédito (capital)	200.000

Sistema patrimonial

D	Incorporação de passivos (mutação passiva)	200.000
C	Divida fundada externa (passivo)	200.000

Contabilidade Geral

26

6. Arrecadação do mês, sendo ICMS 220.000 e IPVA 80.000.

Sistema orçamentário

D	Receita realizada (corrente)	220.000
C	Receita prevista (corrente)	220.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	220.000
C	Receita tributária – ICMS (corrente)	220.000

Sistema orçamentário

D	Receita realizada (corrente)	80.000
C	Receita prevista (corrente)	80.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	80.000
C	Receita tributária – IPVA (corrente)	80.000

Contabilidade Geral

27

7. Venda de imóvel pelo valor de 30.000, sabendo-se que o custo de aquisição foi de 10.000.

Sistema orçamentário

D	Receita realizada (capital)	30.000
C	Receita prevista (capital)	30.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	30.000
C	Receita de alienação de bens (capital)	30.000

Sistema patrimonial

D	Desincorporação de bens (mutação passiva)	10.000
C	Bens imóveis (AP)	10.000

Contabilidade Geral

28

8. Provisionar a folha salarial líquida e o INSS empregador. Valor Bruto 100.000; IRRF 15.000; INSS – Servidor 10.000; INSS – Empregador 20.000

Sistema orçamentário

D	Despesa fixada (corrente)	100.000
C	Despesa executada (corrente)	100.000
D	Receita realizada (capital)	20.000
C	Receita prevista (capital)	20.000

Sistema financeiro

D	Despesa Pessoal e encargos (corrente)	100.000
C	Consignações – IRRF (PC)	15.000
C	Consignações – INSS (PC)	10.000
C	Pessoal a Pagar (PC)	75.000

D	Pessoal a pagar (PC)	75.000
C	Banco conta movimento	75.000
D	Consignações – INSS – Empregador	20.000
C	Banco conta movimento	20.000

D	Receita realizada (capital)	20.000
C	Receita prevista (capital)	20.000

9. Inscrição da dívida ativa no valor de 35.000, recebimento de 10.000 e cancelamento de 5.000.

Inscrição de Crédito – 35.000

Sistema patrimonial

D	Divida Ativa Tributária – Realizável a LP	35.000
C	Incorporação de ativos – Superv. ativa	35.000

Cancelamento – 5.000

Sistema patrimonial

D	Baixa de direito – Insubsistência ativa	5.000
C	Divida ativa – Realizável a longo prazo	5.000

Recebimento – 10.000

Sistema orçamentário

D	Receita arrecada (corrente)	10.000
C	Receita prevista (corrente)	10.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	10.000
C	Receita da divida ativa (outras receitas Correntes)	10.000

Sistema patrimonial

D	Recebimentos de créditos (mutação passiva)	10.000
C	Dívida ativa – Realizável a longo prazo	10.000

10. Aquisição de material de expediente no valor de 10.000.

Sistema orçamentário

D	Despesa executada (corrente)	10.000
C	Despesa fixada (corrente)	10.000

Sistema financeiro

D	Banco conta movimento	10.000
C	Despesa corrente (outras despesas correntes)	10.000

Sistema patrimonial

D	Material de expediente (almoxarifado)	10.000
C	Incorporação de bens (mutação ativa)	10.000

Para concluir, devemos observar que os registros dos fatos contábeis envolvem no mínimo dois sistemas, com exceção dos lançamentos de aprovação do orçamento que representam o registro do fato contábil oriundo de ato administrativo orçamentário, ou seja, a previsão das receitas e a dotação das despesas.

Vale ressaltar que existem literaturas contábeis que trata os sistemas como subsistemas!! Ok!



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!!! Ok!





Contabilidade Geral

34

Não podemos falar em demonstrações contábeis na contabilidade pública sem inicialmente mencionar a Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964, lei esta que estatuíu normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

A citada lei determina que, no final de cada exercício, os resultados gerais do exercício da administração pública sejam demonstrados no balanço orçamentário, no balanço financeiro, no balanço patrimonial, na demonstração das variações patrimoniais, no resultado econômico e nos exigidos pela LRF.

Entretanto, nesta aula, estudaremos sobre os procedimentos de elaboração do balanço orçamentário, conforme previsto no art. 102 a citada lei.



Nesse balanço fica evidenciada a comparação das receitas previstas com sua realização (arrecadação) e da despesa fixada com sua execução (realização).

O art. 102, da Lei n. 4.320/64, afirma que “o Balanço Orçamentário demonstrara as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas”.

Dessa forma, demonstra:

- a economia orçamentária, quando a despesa executada é menor que a despesa fixada;
- o superávit orçamentário, quando a despesa realizada é menor que a receita arrecadada;
- o déficit orçamentário quando a despesa realizada é maior que a receita arrecadada;
- o excesso de arrecadação, quando a receita arrecadada é maior que a receita prevista;
- a frustração de arrecadação, quando a receita arrecadada é menor que a receita prevista.

Contabilidade Geral

Estruturas do balanço orçamentário

36

O balanço orçamentário e um demonstrativo contábil composto de duas colunas.

Na primeira, são demonstradas as “receitas previstas” e as “receitas realizadas” por categoria econômica, como também a diferença existente entre a receita prevista e a receita realizada, que resulta na frustração ou excesso de arrecadação.

Na segunda coluna, são demonstradas as “despesas fixadas” e as “executadas” por tipo de crédito (crédito inicial, crédito suplementar, crédito especial e crédito extraordinário) e, dentro de cada crédito, por categoria econômica, como também a diferença entre a despesa fixada e a despesa executada.

Posteriormente, confrontam-se as somas opostas para apurar os resultados, o previsto e o realizado, que gerarão déficit, quando as despesas executadas forem superiores as receitas realizadas, e superávit, quando as receitas realizadas forem superiores as despesas executadas.



Contabilidade Geral

37

Para concluir a elaboração do balanço orçamentário, é necessário calcular o resultado orçamentário do período, que corresponde a diferença entre a receita realizada e a despesa executada, podendo gerar três resultados distintos quais sejam: superávit orçamentário, déficit orçamentário, resultado nulo ou equilíbrio orçamentário.

Esse resultado deverá ser apostado na coluna da despesa executada, quando resultar em superávit, com a finalidade de igualar a coluna de execução.

Quando resultar em déficit, o resultado orçamentário deverá ser apostado na coluna da receita realizada, com a mesma finalidade de igualar a coluna de execução.

Esse resultado orçamentário também pode ser calculado por categoria econômica da receita e da despesa.

O balanço orçamentário deve ser elaborado obedecendo-se a estrutura prevista na Lei n. 4.320/64, correspondendo ao Anexo n. 12.



Contabilidade Geral

Balço Orçamentário – Anexo 12 da Lei N. 4320/64

38

RECEITA				DESPESA			
Contas	Previsão	Execução	Diferença	Contas	Previsão	Execução	Diferença
RECEITAS CORRENTES				CRÉDITOS INICIAIS E SUPLEMENTARES			
Receita Tributária							
Receita de Contribuintes							
Receita Patrimonial				DESPESA CORRENTE			
Receita Agropecuária				Pessoal e encargos			
Receita Industrial				Juros e encargos da dívida			
Receita de Serviços				Outras despesas correntes			
Transferências Correntes							
Outras receitas correntes				DESPESA CAPITAL			
				Investimentos			
RECEITA DE CAPITAL				Inversões financeiras			
Operações de crédito				Amortização da dívida			
Alienação de bens				CRÉDITOS ESPECIAIS			
Amortização de empréstimos				Despesas correntes			
Transferências de capital				Despesas de Capital			
				CRÉDITOS EXTRAORDINÁRIOS			
SUBTOTAIS				Despesas correntes			
DÉFICIT				Despesas de capital			
TOTAIS				SUBTOTAIS			
				SUPERÁVIT			
				TOTAIS			

Finalizando, cabe ressaltar que as receitas podem ser arrecadas a maior ou a menor.

Contudo, quando a receita arrecadada for maior, gerara superávit ou excesso na arrecadação (receita prevista < receita arrecadada).

Quando a receita arrecadada for menor, gerara déficit ou insuficiência na arrecadação (receita prevista > receita arrecadada).

Entretanto a despesa executada jamais poderá ser maior que o valor da despesa fixada (autorizada).



Síntese da aula

Caracterizamos os créditos adicionais para corrigir as distorções orçamentárias, conhecer os sistemas de contas (orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação), e a estrutura e os procedimentos de elaboração do balanço orçamentário, definindo os diversos resultados orçamentários do exercício de um ente público.

O superávit orçamentário é representado pela diferença entre receitas e despesas executadas, quando a receita é maior que a despesa (receita > despesa).

O déficit orçamentário é representado pela diferença entre receitas e despesas executadas, quando este resultado for negativo (receitas < despesas).

O equilíbrio orçamentário é oriundo da diferença entre receitas e despesas executadas resultando em uma igualdade, por isso denomina-se de resultado orçamentário nulo (receita = despesa).





Referências

KOHAMA, H. Contabilidade pública: teoria e pratica. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MACHADO JR., J. T. e R.; COSTA, H. da. Lei 4.320, de 17/3/1964. 31. ed. Rio de Janeiro: IBRAM, 2012/2013.

MOTA, L. F. G. L. Contabilidade Aplicada à Administração Pública. 7. ed. Brasília: Vestcon, 2014.

Portaria Interministerial n. 163/2001, de 4 de maio de 2011. Disponível em:
<<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 14 jun. 2022.

CREPALDI, Silvio Aparecido. Curso básico de Contabilidade. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MATARAZZO, Dante Carmino. Análise financeira de balanço. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

NEVES, Silvério; VICECONTI, Paulo Eduardo V. Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras. 6. ed. São Paulo: Frase, 2016

PEREZ JUNIOR, Jose Hernandez; BEGALLI, Glaucos Antonio. Elaboração das demonstrações contábeis. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, Jose Pereira da. Análise financeira das empresas. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.