

Eixo Temático – Contabilidade Pública

Sub-eixo – Dívida Pública, Variações patrimoniais, Balancete de verificação e sistema de contas

Aula 3

DOCENTE - PROF. SÉRGIO AUGUSTO BARBOSA

Projeto:

Escola do Parlamento



Realização:

Câmara Municipal de Cotia



INSTITUTO DE GESTÃO MUNICIPAL

Cotia/SP – Julho/2022

Contabilidade Pública

Objetivos

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

- . conceituar dívida pública fundada e flutuante, restos a pagar, depósitos e serviços da dívida a pagar.
- diferenciar as situações em que ocorrem as variações patrimoniais.
- . compreender o balancete de verificação e os procedimentos de encerramento das contas de resultado.
- caracterizar as contas envolvidas em cada sistema de contas de acordo com a Lei n. 4.320/64.



Contabilidade Pública

Dívidas flutuante e fundada

Conceituar dívida pública fundada e flutuante, restos a pagar, depósitos e serviços da dívida a pagar.

Estamos avançando no conhecimento das particularidades da contabilidade pública.

Você já identificou seus conceitos e seu campo de aplicação.

Estudamos os atos e os fatos administrativos e contábeis, aprendemos sobre o plano de contas, sua importância, as receitas e as despesas.

Todo esse conhecimento agora é importante para que você saiba entender os conceitos e detalhes que envolvem a dívida flutuante e fundada.

A dívida pública, em síntese, ocorre da insuficiência de receita frente as despesas.



A nossa Constituição Federal prescreve os preceitos a que se sujeitam as finanças públicas (art. 163), quanto a legalidade orçamentaria da despesa.

Desse modo, finanças e dividas publicas, exercício e gestão financeira são expressamente disciplinados na Lei n. 4.320/64 e na Lei Complementar n. 101/2001 (LRF). Contudo a despesa, para se revestir de legalidade, ha de estar prevista no Plano Plurianual (PPA), na lei de diretrizes orçamentarias (LDO) e consignada na Lei de Orçamento Anual (LOA) do ente publico.

A LRF, ao disciplinar divida, refere-se a divida publica consolidada ou fundada, divida publica imobiliária e operação de credito (art. 29). No art. 42 do referido diploma, e vedado aos Poderes e Órgãos Públicos, nos dois últimos quadrimestres de seus mandatos, contrair obrigações de despesas que não possam ser cumpridas integralmente dentro dele ou que tenha parcelas a serem pagas no exercício seguinte sem que haja suficiente disponibilidade de caixa para esses feitos.

Assim sendo, ressalvando o disposto no art. 42 da LRF (contrair obrigações de despesas nos meses de maio a dezembro que precedem o encerramento do mandato), as demais hipóteses de restos a pagar ou débitos de exercícios encerrados continuam sendo regulados pela Lei n. 4.320/64, que disciplina a matéria.

Contabilidade Pública

5

Dívida pública

Pode-se conceituar dívida pública ou dívida passiva como sendo todos os compromissos assumidos pelo poder público e os respectivos encargos financeiros.

Em outras palavras dívida pública são os compromissos assumidos pelo governo visando a atender as necessidades dos serviços públicos.

A dívida pública consiste, na verdade, no reconhecimento da obrigação, o passivo, ou conjunto de compromissos assumidos envolvendo juros e amortização do capital, seja de curto ou longo prazos, devidos pelo Estado.



Dívida flutuante

A dívida flutuante é aquela que o governo contrai por um breve período de tempo, para atender as eventuais insuficiências de caixa.

Dessa forma podemos dizer que a dívida flutuante caracteriza-se por indicar débitos de curto prazo, que podem variar de valor, e cujo pagamento normalmente é realizado por resgate e independentemente de autorização legislativa, por corresponder e advir de compromissos de curto prazo (até doze meses).

Ainda podemos mencionar que essa dívida decorre de operações de caráter financeiro, que refletem no fluxo de caixa e no patrimônio financeiro.

A dívida flutuante compreende: os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida; os serviços da dívida a pagar; os depósitos; os débitos de tesouraria.

Contabilidade Pública

Restos a pagar – De acordo com o artigo 36 da Lei n. 4.320/64, consideram-se restos a pagar as despesas empenhadas e não pagas, até 31 de dezembro, distinguindo-se os restos a pagar da despesa processada e aqueles oriundos das despesas simplesmente empenhadas, mas cujo processo de pagamento não se tenha realizado. Os restos a pagar classificam-se em: processados e não processados.

Processado – Corresponde a despesa empenhada, liquidada e não paga até 31/12 de cada exercício.



Não Processado – Corresponde a despesa empenhada, não liquidada e não paga até 31/12 de cada exercício. Com esse procedimento, a Contabilidade pública respeita a Lei n. 4.320/64, mas fere o Princípio de Competência, o qual define que a despesa só deve afetar o resultado do exercício no momento em que ocorrer o seu fato gerador. Entende-se como fato gerador da despesa o recebimento do serviço e/ou o consumo dos materiais e o uso dos bens.

Contabilidade Pública

Lançamento contábil

Da inscrição



D	Despesa Orçamentária
---	----------------------

C	Passivo (Restos a Pagar)
---	--------------------------

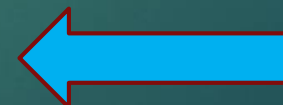
Do pagamento



D	Passivo (Restos a Pagar)
---	--------------------------

C	Banco Conta Movimento
---	-----------------------

Do cancelamento



D	Passivo (Restos a Pagar)
---	--------------------------

C	Variação ativa (conta de resultado positivo)
---	--



Contabilidade Pública

9

Prescrição - Embora a validade do registro contábil seja apenas de um ano, os restos a pagar só prescrevem após 5 (cinco) anos a partir da sua inscrição.

Dada a baixa contábil dos restos a pagar e até a sua prescrição, as despesas reconhecidas serão pagas na rubrica “Despesas de Exercícios Anteriores” que foi definida na aula de despesas públicas.

O lançamento contábil da prescrição e idêntico ao do cancelamento.



Contabilidade Pública

Serviço da dívida a pagar - Os serviços da dívida a pagar estão representados pelos valores referentes a parcela da amortização do principal, atualização monetária e cambial, juros e outros encargos incidentes sobre a dívida fundada ou consolidada a ser paga no exercício financeiro seguinte ao da emissão do respectivo empenho, caracterizando uma transferência de parte dos valores da dívida consolidada, que está pronta para pagamento, para a dívida flutuante.

Depósitos - Os depósitos identificados na parte da receita extra orçamentaria referem-se a cauções ou garantias de terceiros, em virtude da execução de contratos de obras ou fornecimento de produtos e serviços, recebidos em dinheiro, bem como as arrecadações recebidas por conta de terceiros, nas quais o Estado atua como simples depositário de recursos, denominados de consignações.

Débito em tesouraria - Corresponde as dividas de natureza extra orçamentaria, realizadas para atender a insuficiência de caixa ou de tesouraria proveniente das operações de credito por antecipação da receita orçamentaria (ARO). O art. 7. da Lei n. 4.320/64 preceitua que a lei de orçamento poderá conter autorização ao Executivo para, em qualquer mês do exercício financeiro, efetivar operações de credito por antecipação da receita, para atender a insuficiência de caixa.

Dívida fundada ou consolidada

E aquela que representa um compromisso a longo prazo (superior a doze meses), de valor previamente determinado, contraída mediante emissão de títulos o celebração de contratos, para atender o desequilíbrio orçamentário ou para contratação de obras e serviços públicos que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

O art. 98 da Lei n. 4.320/64 considera dívida fundada os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender o desequilíbrio orçamentário ou para financiamento de obras e serviços públicos.

O art. 29 da LRF define dívida pública fundada como o montante total, apurado sem duplicidade, das obrigações financeiras do ente da Federação, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e da realização de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

A escrituração da dívida fundada deve ser individualizada e com especificações que permitam verificar a posição dos empréstimos e seus respectivos serviços de amortização e juros.



As variações patrimoniais correspondem as alterações ocorridas no patrimônio da administração pública, resultantes ou independentes da execução orçamentaria.

O art. 100 da Lei n. 4.320/64 cita que as alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentaria, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas constituirão elementos da conta patrimonial.

As contas patrimoniais demonstram os diversos fatos que ocorreram com cada um dos elementos patrimoniais. Dessa forma, além de encontrarmos no balancete as contas representativas de elementos patrimoniais, encontraremos também as contas que vão explicar o que ocorreu com esses elementos patrimoniais que denominamos de variações patrimoniais.

As variações patrimoniais podem ser denominadas de variações ativas, quando ocorre o acréscimo patrimonial, seja por aumento do ativo ou diminuição do passivo; ou de variações passivas, quando caracterizadas pelo acréscimo do passivo ou diminuição do ativo.

As variações ativas e passivas podem ser orçamentárias ou intra-orçamentárias. Podemos concluir facilmente que as variações ativas e passivas orçamentárias decorrem da execução do orçamento, enquanto que as variações ativas e passivas intra-orçamentárias são independentes da execução orçamentaria.

Classificação das variações

1. Variações ativas orçamentárias

As variações ativas orçamentárias podem ser decorrentes de receitas quando há um aumento do ativo, em virtude de um fato modificativo ou por mutação ativa, ou quando ha uma redução do passivo decorrente de um fato permutativo.

A receita orçamentaria é considerada uma variação patrimonial porque e uma conta de resultado. Portanto a receita correspondente a uma variação ativa e classificada como efetiva, ou seja, aumenta o ativo por meio de um ingresso no patrimônio de recursos financeiros ou de direitos a receber, sem a correspondência de um aumento no passivo ou diminuição do próprio ativo. Dessa forma, altera-se positivamente a situação liquida patrimonial.

A mutação ativa, diferentemente da receita, decorre de um fato permutativo e também altera a situação liquida patrimonial apesar de ter a função de compensar o montante incorrido na despesa orçamentaria não-efetiva. A mutação ativa é decorrente da execução de uma despesa orçamentaria não efetiva que provocara o aumento de bens e direitos ou a diminuição de obrigações.

Na estrutura do plano de contas da administração pública, o grupo resultado orçamentário (variações ativas orçamentárias) possui três subgrupos: receitas orçamentárias, interferências ativas e mutações ativas.



Receitas orçamentária – São valores recebidos relativos a execução orçamentária. Classificam-se em correntes ou de capital. Exemplos: tributaria, serviços, alienação de bens, etc.



Interferências ativas (orçamentárias) – Referem-se as transferências financeiras (recebidas) decorrentes da execução orçamentária. Exemplos: cotas, repasses e sub-repasses recebidos.



Mutações ativas – representam acréscimo do ativo (incorporação de bens e direitos) ou decréscimo do passivo (baixa de obrigações) Exemplo: aquisição de bens, que representa o aumento do ativo decorrente da compra de bens e origina-se de um fato permutativo (troca de dinheiro por bens), vinculado a execução da despesa orçamentária não efetiva.

Variações passivas orçamentárias

As variações passivas orçamentárias podem ser decorrentes de despesa, quando ha diminuição do ativo ou aumento do passivo decorrente de um fato modificativo, ou de mutação passiva, quando ha aumento do passivo ou redução do ativo decorrente de um fato permutativo.

A despesa correspondente a uma variação passiva e classificada como efetiva, ou seja, representa uma redução do ativo em decorrência de um desembolso financeiro a vista pela execução da despesa ou aumento do passivo, em decorrência do surgimento de obrigações a prazo pela execução da despesa. Isso deve-se a adoção do regime de competência para as despesas, diferentemente do que ocorre com as receitas que somente são contabilizadas quando do efetivo embolso financeiro.


A despesa altera negativamente a situação líquida patrimonial. Por outro lado, a mutação passiva e proveniente de um fato permutativo. Portanto não altera a situação líquida patrimonial.

A mutação passiva e decorrente da execução de uma receita orçamentária não-efetiva que provocara a diminuição de bens e direitos ou o aumento de obrigações.


Contabilidade Pública

17


Podemos observar que o grupo resultado orçamentário (variações passivas orçamentárias) possui três subgrupos: despesas orçamentárias, interferências passivas e mutações passivas.






Despesa orçamentária –
Corresponde aos dispêndios que afetam o orçamento do exercício.



Interferências passivas (orçamentárias) – Refere-se as transferências financeiras (concedidas) decorrentes da execução orçamentária. Exemplos: cotas, repasses e sub-repasses concedidos.



Mutações passivas –
Representam decréscimo do ativo (desincorporação de bens e direitos) ou acréscimo do passivo (incorporações de passivos).



Exemplo: a Amortização de empréstimos, que representa a redução do ativo decorrente do recebimento da receita de capital de mesmo nome; origina-se de fato permutativo (troca de direitos a receber por dinheiro) vinculado a execução da receita não-efetiva.

3 Variações ativas extra orçamentárias

São alterações patrimoniais umentativas que ocorrem independentemente da execução orçamentaria e que são denominadas de superveniências ativas e de insubsistências passivas.

As variações ativas extra orçamentárias podem ser superveniências ativas (aumento do ativo), representadas pelas receitas extra orçamentárias, pelas interferências ativas ou pelos acréscimos patrimoniais, e podem ser insubsistências ativas (diminuição do passivo), independente da execução orçamentaria. Exemplos: doação recebida de bens, produção de bens, inscrição da dívida ativa, cancelamento de restos a pagar, dentre outros.



Receitas extra orçamentária – São as receitas que não afetam o orçamento do exercício.



Interferências ativas (extra orçamentárias) – São os valores recebidos por conta da movimentação financeira e patrimonial extra orçamentaria.



Acréscimos patrimoniais – São incorporações de bens e direitos no patrimônio ou desincorporação de obrigações. Exemplo: recebimento de doações de bens.

4. Variações passivas extra orçamentárias

As variações passivas extra orçamentárias podem ser: superveniência do passivo ou superveniência passiva (aumento do passivo), representada pelas despesas extra-orçamentárias, pelas interferências passivas ou pelos decréscimos patrimoniais ou, ainda, insubsistência do ativo ou insubsistência ativa (diminuição do ativo), independente da execução orçamentária.

São alterações patrimoniais diminutivas que ocorrem independentemente da execução orçamentária, denominadas de insubsistências ativas e de superveniências passivas. Exemplos: consumo de bens, cancelamento da dívida ativa, extravio de bens, etc.



Pode-se observar que o grupo resultado variações passivas extra-orçamentárias possui três subgrupos: despesa extra orçamentaria, interferências passivas (extra orçamentaria) e decréscimos patrimoniais.



Despesa extra orçamentaria

– São as despesas que não estão previstas na Lei Orçamentaria Anual, pertencentes a entidades que não fazem parte do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social da União.



Interferências passivas (extra orçamentárias)

– São os valores concedidos por conta da movimentação financeira e patrimonial extra orçamentaria. Exemplo: transferências de bens entre unidades do mesmo órgão.



Decréscimos patrimoniais

– São desincorporações de bens e direitos no patrimônio ou incorporação de obrigações. Exemplos: doações concedidas de bens, consumo de materiais, anulação do cancelamento de restos a pagar.

Para concluir é prudente citar algumas contas que representam variações patrimoniais quais sejam:

- alienação de bens (mutação passiva),
- aquisição de bens (mutação ativa),
- cancelamento da dívida ativa (insubsistência passiva),
- doação de bens de terceiros (superveniência ativa),
- arrecadação de tributos (receita orçamentaria),
- pagamento de pessoal (despesa orçamentaria).





Introdução

O balancete de verificação tem por finalidade listar todas as contas de saldo devedor e todas as contas de saldo credor para certificar o cumprimento do método das partidas dobradas.

Em seguida, devera apurar o resultado do exercício que corresponde ao encerramento das contas de resultado.

Na contabilidade pública, não somente os fatos modificativos, mas também os permutativos passam pelas contas de resultado, ou seja, as classes 3, 4, 5 e 6, as despesas, as receitas, o resultado diminutivo e o resultado positivo, respectivamente, caracterizando a contabilização dos fatos permutativos deste ramo da ciência contábil.

Assim, para apurar o resultado, é necessário encerrar todas as contas dessa natureza e transferir o saldo das contas para o patrimônio líquido da entidade.

A esse resultado, quando positivo, denominamos de superávit e, quando negativo, denominamos de déficit.

Balancete de verificação

É um demonstrativo contábil que relaciona os saldos de todas as contas devedoras e de todas as contas credoras dispostas em forma de equação.

O total dos saldos devedores é igual ao total dos saldos credores.

Pires (2006, p. 337) atesta que “o levantamento do balancete mensal permite ao ente da federação verificar o movimento e os saldos de cada conta contábil, com a finalidade de conferir e analisar os registros realizados diariamente”.

A finalidade de se elaborar os balancetes de verificação é a de certificar se débitos e créditos estão devidamente registrados e a possibilidade de realizar posteriores ajustes, se for o caso.

Neves (2000, p. 49) nos fornece uma indicação importante atestando que “o principal objetivo do balancete de verificação é o de testar (verificar) os métodos das partidas dobradas”.

Contabilidade Pública

25

No balancete de verificação, são apresentados os saldos anteriores das contas, o movimento do período e os saldos atuais.

Estrutura de balancete de verificação

CÓDIGO/CONTAS	Saldo Anteriores		Movimentação		Saldos Atuais	
	Devedores	Credores	Débitos	Créditos	Devedores	Credores
TOTAIS						

Você pode constatar que o balancete de verificação corresponde a uma relação de contas ordenadas, em que, conforme a estrutura anterior contemplam-se quatro grandes colunas:

- ✓ a primeira para constar o código/contas;
- ✓ a segunda, em que serão lançados os saldos anteriores (devedores e credores);
- ✓ a terceira para constar a movimentação de débitos e créditos;
- ✓ a quarta coluna onde serão evidenciados os saldos atuais (devedores e credores).

Apuração de resultado

O resultado do exercício compreende as receitas arrecadadas no exercício financeiro mais as variações ativas menos as despesas do exercício com as variações passivas.

Esse resultado pode ser positivo, negativo ou nulo.

Para que o resultado seja positivo (superávit), as receitas devem ser superiores as despesas. Quando as despesas são superiores as receitas, esse resultado é negativo (déficit). Por fim, quando as receitas são iguais as despesas, o resultado é nulo.

Quadro simplificado das contas de resultado

CONTAS DE RESULTADO	Variações Passivas	3 – Despesas 5 – Resultado Exercício Diminutivo (-)
	Variações Ativas	4 – Receitas 6 – Resultado Exercício Aumentativo (+)



Sistema de contas

Caracterizar as contas envolvidas em cada sistema de contas de acordo com a Lei n. 4.320/64.

Faz-se necessário, para compreensão deste conteúdo, que você conheça o plano de contas da administração pública, estudado anteriormente, e que saiba diferenciar ativo e passivo, receitas e despesas, considerando os estágios e suas classificações.

Também é preciso conhecer a natureza das contas (devedoras e credoras) e ainda o resultado aumentativo e diminutivo do exercício.

Para compreensão dos sistemas de contas (orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação), terá como base nos conteúdos já comentados nesses pré-requisitos, considerando que iremos trabalhar em cada sistema, com contas distintas, em função da peculiaridade existente na área pública, que tem como objeto não somente o patrimônio, mas também o orçamento.



Contabilidade Pública

29

A Contabilidade pública trabalha com quatro sistemas de contas distintos:

- o orçamentário,
- o financeiro,
- o patrimonial, e;
- o de compensação.

Para cada sistema de contas, pode ser elaborado um balancete de verificação.

Dessa forma, temos:

- ✓ contas financeiras,
- ✓ contas patrimoniais,
- ✓ contas de compensação, e;
- ✓ contas orçamentarias.

Tendo cada grupo finalidades distintas.



Contabilidade Pública

30

Sistemas de contas

Na contabilidade pública, as contas são separadas em sistemas de contas independentes, buscando facilitar a elaboração dos balanços e demonstrativos.

Os quatro sistemas de contas são denominados de:

- ✓ sistema orçamentário,
- ✓ sistema financeiro,
- ✓ sistema patrimonial, e;
- ✓ sistema de compensação.



Contabilidade Pública

1 Sistema orçamentário

31

No sistema orçamentário e feita a comparação da receita prevista com a realizada e da despesa fixada com a realizada.

Para isso, é necessário que os fatos de arrecadação da receita e liquidação da despesa passem por esse sistema.

Portanto e demonstrado no balanço orçamentário o resultado dos atos e fatos ocorridos no sistema orçamentário.

O sistema orçamentário e representado pelos atos de natureza orçamentaria, tais como:

- previsão da receita,
- fixação da despesa,
- descentralização de créditos,
- empenho da despesa, e;
- pelos fatos de natureza orçamentaria como a arrecadação da receita e a liquidação da despesa.



É graças ao sistema orçamentário que se efetua o controle da execução do orçamento público.

É salutar ressaltarmos que o sistema orçamentário é representado somente pelos atos de natureza orçamentaria.

Dessa forma, nenhum ato ou fato extra orçamentário estará inserido nesse sistema.

As contas pertencentes ao sistema orçamentário estão alocadas dentro do ativo e passivo compensado e são representadas pelos grupos:

- 1.9.1./2.9.1. – Execução Orçamentaria da Receita, e;
- 1.9.2./2.9.2. – Execução Orçamentaria da Despesa.



Contabilidade Pública

33

E nesse sistema que se obtém o resultado orçamentário, que é demonstrado no Anexo 12 – balanço orçamentário e respectivos adendos que são as suas demonstrações complementares.

As operações desse sistema são os insumos para os registros nos sistemas financeiro e patrimonial.

São as chamadas operações resultantes da execução orçamentaria.



Contabilidade Pública

Resumindo, o sistema 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 sistema orçamentário funcionam quase que da mesma forma que as do sistema 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).

Podemos afirmar que o sistema 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

Contabilidade Pública

35

2 Sistema Financeiro

O sistema financeiro está relacionado com os ingressos (entradas) e os dispêndios (saídas) de recursos, ou seja, com o registro dos recebimentos e pagamentos de natureza orçamentaria e extra orçamentaria.

Cabe ressaltar que os lançamentos contábeis são feitos fechados em cada sistema.

Quando se debita uma conta de um determinado sistema a conta creditada, devem pertencer ao mesmo sistema.

Exemplos: Banco com movimento, aplicações financeiras, receitas e despesas orçamentarias.



Contabilidade Pública

Os eventos ocorridos no sistema financeiro serão levados para o balanço financeiro, em que se apura o resultado financeiro do exercício, ou seja, a **diferença** entre as **receitas** (tanto orçamentárias como extra orçamentárias) **arrecadadas** e as **despesas** (tanto orçamentárias como extra orçamentárias) **realizadas**.

Contas do Sistema Financeiro

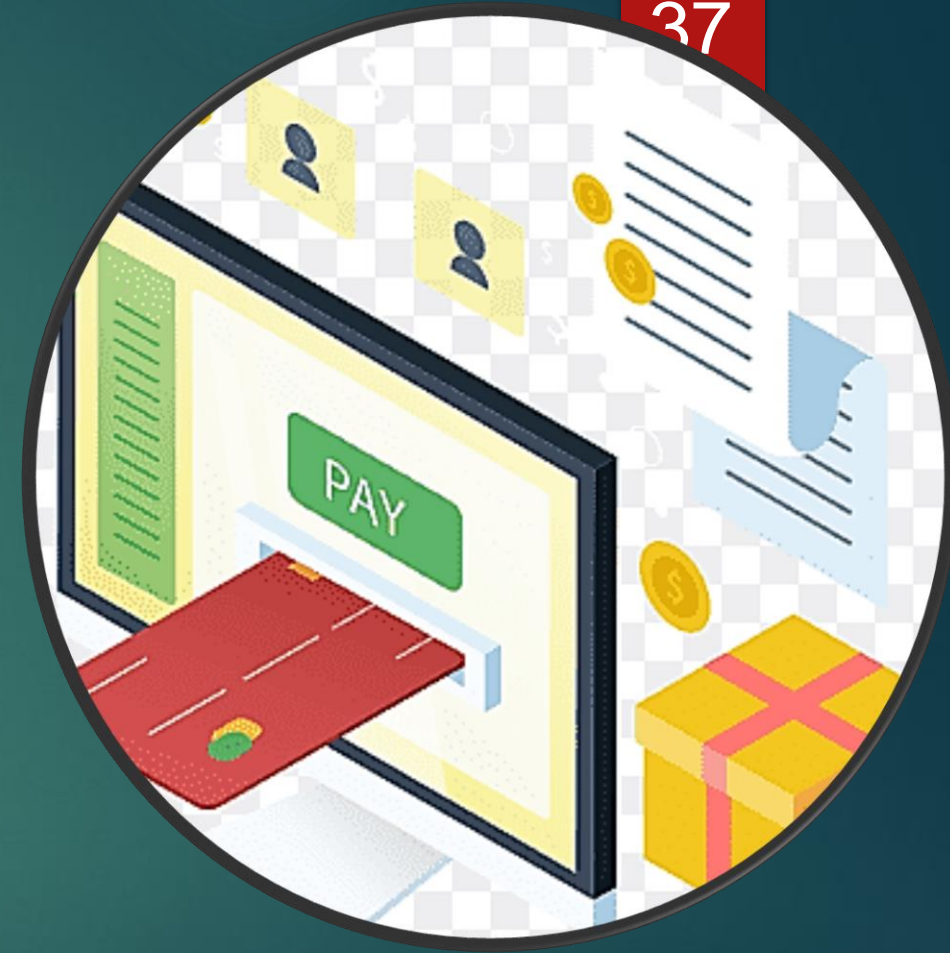
ATIVO	PASSIVO
ATIVO FINANCEIRO Disponível Aplicações financeiras Créditos em circulação	PASSIVO FINANCEIRO Restos a Pagar Serviços da Dívida a pagar Consignações Depósitos de terceiros Débitos de tesouraria (ARO)
CONTAS DE RESULTADO DEVEDOR DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS Despesas Correntes Despesas de Capital	CONTAS DE RESULTADO CREDOR RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS Receitas correntes Receitas de Capital
TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS Repasse financeiro concedido	TRANSFERÊNCIAS FINANCEIRAS Repasse financeiro recebido

Contabilidade Pública

37

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:



Contabilidade Pública

38

No sistema 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 sistema financeiro:

Recebimento de uma caução em dinheiro.

D – Bancos conta vinculada

C – Depósitos de Terceiros



3 Sistema patrimonial

No sistema patrimonial, são registrados os eventos de natureza patrimonial, como bens moveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de créditos, superveniências e insubsistências ativas e passivas, entre outros. Ainda no sistema patrimonial, são registrados bens, direitos e obrigações que não estejam relacionados com a movimentação financeira.

Contas do Sistema Patrimonial



ATIVO	PASSIVO
ATIVO PERMANENTE Créditos diversos Estoques Dívida ativa Empréstimos concedidos Investimentos Bens móveis Bens imóveis	PASSIVO PERMANENTE Dívida fundada interna Dívida fundada externa Parcelamentos Pecatórios Provisões
CONTAS DE RESULTADO DEVEDOR Transferências de bens e valores Mutações passivas Superveniências passivas Insubsistências passivas	CONTAS DE RESULTADO CREDOR Transferências de bens e valores Mutações ativas Superveniências ativas Insubsistências ativas

Contabilidade Pública

40

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 sistema patrimonial.

Contabilidade Pública

41

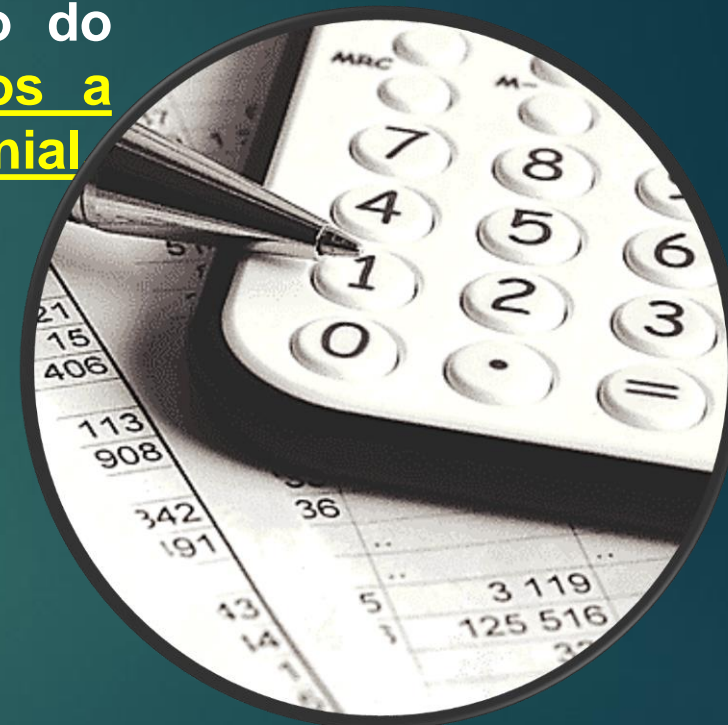
Em resumo, podemos garantir que as obrigações a pagar oriundas da execução do orçamento da receita são representadas por contas pertencentes ao subsistema patrimonial, enquanto que as obrigações a pagar decorrentes da execução do orçamento da despesa são do subsistema financeiro. Já as contas representativas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

Exemplo de lançamento no subsistema patrimonial:

Incorporação de bens por doação:

D – Bens permanentes

C – Superveniência do Ativo



4 Sistema de Compensação

Tem como função principal o controle dos atos administrativos.

Dessa forma, o sistema de compensação é representado pelos atos praticados pelo administrador, que não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão vir a afetá-lo.

Esses atos podem ser provenientes de avais, acordos, convênios, contratos, etc.

O sistema de compensação compreende apenas as contas com função específica de controle, relacionadas com as situações não compreendidas no patrimônio, mas que possam vir a afetá-lo.

As contas pertencentes ao sistema de compensação estão alocadas dentro dos grupos 1.9.9 – Ativo Compensado e 2.9.9 – Passivo Compensado demonstrados no balanço patrimonial.

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\$



Síntese deste conteúdo

Fizemos uma abordagem conceitual sobre os sistemas de contas, ressaltando as particularidades e especificações de cada um deles.

O sistema orçamentário é representado pelos atos de natureza orçamentaria, tais como: previsão da receita, fixação da despesa, descentralização de créditos, empenho da despesa e pelos fatos de natureza orçamentaria, tais como a arrecadação da receita e a liquidação da despesa.

O sistema financeiro registra os recebimentos e pagamentos de receitas e despesas orçamentarias e extra orçamentarias, bem como ativos e passivos financeiros.

No sistema patrimonial, são registrados os eventos de natureza patrimonial, como os bens moveis, imóveis, estoques, créditos, obrigações, valores, inscrição e baixa da dívida ativa, operações de créditos, superveniências e insubsistências ativas e passivas, entre outros.

E por fim, o sistema de compensação tem como função principal o controle dos atos administrativos. Desta forma, o sistema de compensação é representado pelos atos praticados pelo administrador, que não afetam o patrimônio de imediato, mas que poderão vir a afeta-lo.



Referências Bibliográficas

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

MACHADO JR., J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. Lei 4.320, de 17/3/1964. 31. ed. Rio de Janeiro: IBRAM, 2012/2013.

MOTA, Lima Francisco Glauber Lima. Contabilidade aplicada à administração pública. 7. ed. Brasília: Vestcon, 2014.

PIRES, Joao Batista Fortes. Contabilidade pública. 9. ed. Brasília: Franco & Fortes, 2016.

SANTOS ARAUJO, Inaldo da Paixão; ARRUDA, Daniel Gomes. Introdução à contabilidade governamental. Salvador: ZNT, 2019.

ANGELICO, Joao. Contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

CRUZ, Flavio da et al. Comentários à lei n. 4.320. São Paulo: Atlas, 2019.

_____. Lei de Responsabilidade Fiscal comentada. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JUND, Sergio. Administração orçamento e contabilidade pública. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.