



Interativa

**Contabilidade Pública e
Governamental**

Professor conteudista: Rubens Pardini

Sumário

Contabilidade Pública e Governamental

Unidade I

1 OBJETIVO E AMBIENTE DA CONTABILIDADE PÚBLICA E GOVERNAMENTAL.....	1
1.1 Administração direta.....	1
1.2 A administração indireta.....	1
1.2.1 Autarquias	2
1.2.2 Fundações	2
1.3 Empresas dependentes	3
1.3.1 Empresas públicas	3
1.3.2 Sociedades de economia mista.....	5
2 BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO DO BRASIL.....	7
3 A CONTABILIDADE PÚBLICA	11
3.1 Sistema orçamentário	11
3.1.1 Lançamentos no sistema orçamentário	12
4 O SISTEMA FINANCEIRO.....	20
4.1 A estrutura do sistema financeiro.....	22
4.1.1 Lançamentos no sistema financeiro	22
4.1.2 Registro no sistema financeiro.....	23
5 O SISTEMA PATRIMONIAL.....	33
5.1 A estrutura do sistema patrimonial.....	35
5.2 Os lançamentos no sistema patrimonial	35
5.2.1 O plano de contas do sistema patrimonial	35
5.2.2 Exemplo de contabilização do sistema patrimonial e financeiro	37

Unidade II

6 O AMBIENTE LEGAL DA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL.....	50
6.1 Princípios do orçamento público.....	53
6.1.1 Princípios orçamentários.....	53
7 RECEITA NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA.....	56
7.1 As receitas correntes.....	57
7.2 As receitas de capital.....	60
7.3 Receitas extra-orçamentárias.....	61
8 IMPACTO DA RECEITA PÚBLICA NO PATRIMÔNIO DA ENTIDADE.....	62
9 ESTÁGIOS DA RECEITA	64
9.1 Previsão	64
9.2 Arrecadação.....	65
9.3 Recolhimento.....	65

10 DESPESAS PÚBLICAS OU ORÇAMENTÁRIAS.....	65
10.1 Despesa na administração pública	65
10.2 Despesa orçamentária	66
10.3 Classificação da despesa orçamentária	66
10.3.1 Institucional.....	67
10.3.2 Funcional	67
10.3.3 Programática.....	68
11 PROGRAMAS.....	68
11.1 Programas finalísticos	68
11.2 Programas de gestão de políticas públicas.....	69
11.3 Programa de serviços ao estado	70
11.4 Programa de apoio administrativo	70
11.5 Atividade.....	71
11.6 Projeto.....	71
11.7 Operação especial	72
12 CATEGORIAS ECONÔMICAS DAS DESPESAS	72
12.1 Despesas correntes.....	72
12.2 Despesas de capital.....	73
12.3 Grupos de natureza de despesa.....	74
13 FASES DA DESPESA ORÇAMENTÁRIA.....	78
13.1 Estágios da despesa	78
14 DESPESA EXTRA-ORÇAMENTÁRIA.....	83
15 CRÉDITOS ADICIONAIS	84
15.1 Superávit financeiro líquido.....	86
15.2 Excesso de arrecadação.....	86
15.3 Anulação parcial ou total de dotações.....	87
15.4 Operações de crédito.....	87
16 SERVIÇOS PÚBLICOS	88
16.1 Serviços privativos do estado	88
16.2 Serviços de utilidade pública	89
16.2.1 Prestação de serviço de utilidade pública por concessão	89
16.2.2 Prestação de serviço de utilidade pública por permissão.....	90
16.3 Prestação de serviço mista	90
16.4 Parcerias público-privadas.....	91

Unidade I

1 OBJETIVO E AMBIENTE DA CONTABILIDADE PÚBLICA E GOVERNAMENTAL

1.1 Administração direta

A contabilidade pública e governamental é aplicada à administração direta ou centralizada e à administração indireta ou descentralizada. A administração direta corresponde aos poderes executivo, legislativo e judiciário.

5 O poder executivo é representado pela união, estado e municípios. No âmbito federal é representado pelo presidente da república e seus ministérios e secretarias especiais. No estado, representado pelo governador e suas secretarias e no município pelo prefeito e suas secretarias.

10 O poder legislativo na esfera federal, corresponde ao congresso nacional formado pela câmara federal dos deputados e pelo senado federal. Nos estados e municípios, constituídos pelas assembleias legislativas estaduais e municipais.

15 O poder judiciário, somente na união e estados, constituído por todos os seus tribunais, incluindo o Ministério Público. No Brasil não existe poder judiciário na esfera municipal.

As definições de administração pública estão no decreto-lei 200 de 25 de fevereiro 1967, no artigo 5º, incisos de I a IV.

1.2 A administração indireta

20 A administração indireta é representada pelas autarquias, fundações públicas, empresas dependentes dos recursos do

orçamento público que se organizam como empresas de economia mista e empresas públicas, que podem existir nas três esferas governamentais, ou seja, federal, estadual e municipal.

1.2.1 Autarquias

Conforme o artigo 5º, I, do decreto-lei 200 de 25/02/1967, 5 autarquia é:

10 (...) o serviço autônomo, criado por lei, com personalidade jurídica, patrimônio e receita próprios, para executar atividades típicas da administração pública, que requeiram, para seu melhor funcionamento, gestão administrativa e financeira descentralizada.

São exemplos de autarquias as universidades federais, estaduais, o Banco Central, a CVM (Comissão de Valores Mobiliários), a ANATEL, a ANVISA e os conselhos profissionais, como o CRC (Conselho Regional de Contabilidade).

1.2.2 Fundações

15 Ainda no artigo 5º do decreto-lei 200, conforme redação alterada pela lei nº 7.596, de 1987, verificamos que fundação pública:

20 (...) a entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, sem fins lucrativos, criada em virtude de autorização legislativa, para o desenvolvimento de atividades que não exijam execução por órgãos ou entidades de direito público, com autonomia administrativa, patrimônio próprio gerido pelos respectivos órgãos de direção, e funcionamento
25 custeado por recursos da União e de outras fontes.

A fundação, segundo o art. 62 da lei 10.406/2002, somente poderá ser constituída para fins religiosos, morais,

culturais ou de assistência. Ainda conforme o mesmo artigo:

- 5 Para criar uma fundação, o seu instituidor fará, por escritura pública ou testamento, dotação especial de bens livres, especificando o fim a que se destina, declarando, se quiser, a maneira de administrá-la.

1.3 Empresas dependentes

O conceito de empresas dependentes está na portaria 589, de 27 de dezembro de 2001, da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, no art. 2º, item II:

- 10 Empresa estatal dependente: empresa controlada pela união, pelo estado, pelo distrito federal ou pelo município, que tenha, no exercício anterior, recebido recursos financeiros de seu controlador, destinados ao pagamento de despesas com
- 15 pessoal, de custeio em geral ou de capital, excluídos, neste último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária, e tenha, no exercício corrente, autorização orçamentária para recebimento de recursos financeiros com idêntica
- 20 finalidade.

Entre as empresas dependentes destacam-se as empresas públicas e as empresas de economia mista.

1.3.1 Empresas públicas

Conforme Kohama (2006, p. 19 – 20), empresa pública é:

- 25 Entidade dotada de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio e capital exclusivamente governamental, criação autorizada por lei, para exploração de atividade econômica ou industrial, que o governo seja levado a exercer por força de contingência ou conveniência administrativa.

É uma empresa estatal por excelência e suas atividades regem-se pelos preceitos comerciais, constituída, organizada e controlada pelo poder público, por meio da entidade a qual estiver vinculada e supervisionada por ela com fins à adaptação ao plano geral de governo.

5

No Brasil as empresas públicas, que se subdividem em duas categorias: empresa pública unipessoal, com patrimônio próprio e capital exclusivo da união e empresa pública de vários sócios governamentais minoritários, que unem seus capitais à união, tendo, esta, a maioria do capital votante. A empresa pública tanto pode ser criada, originariamente, pelo estado, como ser objeto de transformação de autarquia ou de empresa privada.

10

Quanto ao capital, difere-se das sociedades de economia mista, porquanto nestas, ainda que a titularidade também seja do poder público, o capital social é dividido também entre particulares, que adquire suas quotas por meios da compra de ações.

15

(...)

20

A administração das empresas públicas no Brasil é feita por dirigentes nomeados pelo presidente da república, sendo, via de regra, pessoas do próprio quadro funcional.

A partir da emenda constitucional nº 19 de 1998, contemplou-se como princípio basilar à atuação da empresa pública o princípio da eficiência, cujo objetivo é uma maior credibilidade e celeridade dos atos praticados por elas.

25

O ingresso na carreira do emprego público se dá somente por meio de concurso público, assegurado o

30

acesso por todo brasileiro ou estrangeiro naturalizado. Além dos empregados de carreira, há outros trabalhadores que cumprem funções nestas empresas. É o caso dos terceirizados, estagiários e voluntários.

- 5 São exemplos de empresas públicas no Brasil, a Caixa Econômica Federal e a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos.

1.3.2 Sociedades de economia mista

Ainda conforme Kohama, as sociedades de economia mista:

- 10 São entidades dotadas de personalidade jurídica de direito privado, com patrimônio próprio, criação autorizada por lei para exploração de atividade econômica ou serviço com participação do poder público e de particulares no seu capital e na sua administração.

- 15 Empresa de economia mista ou, mais precisamente, "sociedade de economia mista" é uma sociedade na qual há colaboração do estado e de particulares, ambos reunindo recursos para a realização de uma finalidade, sempre com objetivo econômico.

- 20 A sociedade de economia mista é uma pessoa jurídica de direito privado e não se beneficia de isenções fiscais ou de foro privilegiado.

- 25 O estado poderá ter uma participação majoritária ou minoritária; entretanto, **mais da metade das ações com direito a voto devem pertencer ao estado.**

A sociedade de economia mista é uma sociedade anônima, e seus funcionários são regidos pela CLT e não são servidores públicos. Frequentemente têm

suas ações negociadas em bolsa de valores como, por exemplo, o Banco do Brasil, Petrobrás, e Eletrobrás.

Difere-se das empresas públicas, já que nestas o capital é 100% público. diferem

- 5 Difere-se também das sociedades anônimas em que o governo tem posição acionária minoritária, pois nestas o controle da atividade é privado.¹

- 10 De acordo com Heilio Kohama (2006, p. 17), "os órgãos que compõem a administração indireta são chamados de paraestatais, ou seja, caminham ao lado do estado auxiliando em sua administração".

- 15 Existem ainda os denominados serviços sociais autônomos: são aqueles autorizados por lei, com personalidade de direito privado, patrimônio próprio e administração particular, com finalidade específica de assistência ou ensino a certas categorias sociais ou determinadas categorias profissionais, sem fins lucrativos.

- 20 São entes paraestatais, de cooperação com o poder público, e sua forma de instituição particular pode ser fundação, sociedade civil ou associação. Embora entidades paraestatais, oficializadas pelo estado, os serviços sociais autônomos não integram a administração indireta ou descentralizada, mas
- 25 trabalham ao lado do estado, e em virtude do interesse coletivo dos serviços que prestam, o poder público as autoriza e as ampara, por dotações orçamentárias ou contribuições parafiscais, como forma de auxílio a sua manutenção.

- 30 Como entidades paraestatais que recebem dinheiro público, também sujeitam-se a prestação de

¹Texto retirado de <http://pt.wikipedia.org/wiki/Sociedade_de_economia_mista>.

5 contas ao órgão estatal a que estejam vinculadas e por ele são supervisionados. Os serviços sociais autônomos organizam-se nos moldes das empresas privadas; compõem suas diretorias sem ingerência estatal; administram o seu patrimônio e aplicam suas rendas livremente, não possuindo fins lucrativos.

10 Alguns exemplos de entidades de cooperação, compreendidos entre os serviços sociais autônomos são:

- Sesi – Serviço Social da Indústria
 - Sesc – Serviço Social do Comércio
 - Senai – Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
 - Senac – Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
- 15 • Sebrae – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas²

2 BREVE HISTÓRICO DO CONTROLE ORÇAMENTÁRIO DO BRASIL

20 De acordo com CRC-GO (1996), no Brasil o interesse popular pela gestão dos recursos públicos teve a sua origem na época da prosperidade colonial, quando surgiram lideranças nos diversos segmentos sociais, como militares, o clero e os intelectuais recém-chegados da Europa, que traziam em sua bagagem cultural, os ideais democráticos assimilados em seus estudos na Europa.³

25 Nos períodos colonial e imperial, não houve realização de trabalhos técnicos sobre finanças públicas, apenas aconteceram alguns fatos:

²Kohama (2006, p. 21).

³Texto retirado de <www.prh.ufma.br/apostilas/2008orcamento_publico.doc>.

1789 – Inconfidência Mineira – na época, o que mais inquietava as pessoas era a espoliação tributária praticada pela coroa portuguesa. No Brasil, foi o movimento nacionalista de maior importância em finanças públicas, pois reivindicava 5 benefícios públicos para a colônia, como forma de distribuir entre os brasileiros, pelo menos, parte da renda nacional auferida pela metrópole na cobrança de tributos.

1808 – Transferência da família real de Portugal para o Brasil – foi criado o Erário Régio, para administrar as finanças e 10 o patrimônio público do Brasil e dos demais domínios coloniais portugueses.

1822/1824 – Independência do Brasil/ promulgação da 1ª constituição do Brasil – início do processo democrático, com a criação do parlamento, que hoje desempenha o controle das 15 Finanças públicas nos níveis federal, estadual e municipal.

1889/1891 – Proclamação da república / criação do Tribunal de contas da União – com competências relacionadas ao exame, revisão e julgamento de todas as operações que envolviam a receita e a despesa orçamentária da união.

20 1905 – Reforma do sistema de contabilidade pública no estado de São Paulo – início da contabilidade pública racional no Brasil.

1914 – Levantamento da situação financeira do tesouro nacional – por exigência do governo inglês, para conceder um 25 empréstimo ao Brasil, foram realizados exaustivos trabalhos a fim de levantar a real situação econômico-financeira do tesouro nacional, compreendendo todas as receitas e despesas da união. segundo os historiadores da época, como os técnicos não dispunham das informações necessárias para a elaboração 30 daquele trabalho, a solução foi empregar o jeitinho brasileiro, ou seja, se não temos as informações, vamos preparar alguns valores para os "ingleses verem".

1919 – Aprovação da proposta de adoção do método das partidas dobradas – para todas as repartições públicas federais.

1922 – Aprovação do código de contabilidade da união – tal norma e seu regulamento, logo baixados constituíram importante conquista técnica, pois possibilitaram ordenar toda a gama imensa de procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais etc., que já caracterizavam a gestão em âmbito federal.

1931 – Instituição de um grupo de trabalho – com a missão de fazer um levantamento da situação econômico-financeira dos estados e municípios.

1939 – Padronização dos orçamentos e balanços estaduais e municipais – quando se verificou a redução das classificações de receita, adotadas nos diversos estados e municípios, de 2.185 para apenas 57.

1940 – Aprovação do decreto-lei nº 2.416/40 – que estabeleceu a consolidação de normas orçamentárias, com abrangência circunscrita aos estados e municípios. com as modificações que se fizeram necessárias, esta norma também foi abrangida para a união em 1952.

1959 – Destaque a outros trabalhos –desenvolvidos nos estados de São Paulo e Rio Grande do sul e, em 1963, no antigo estado da Guanabara, os quais já adotavam as técnicas de orçamento-programa.

1964 – Sanção da lei nº 4320 de 17 de março de 1964, que instituiu as normas do direito financeiro e contabilidade pública para união, estados, municípios e Distrito Federal – administração direta e suas entidades autárquicas e fundacionais, inclusive a concepção de orçamento-programa, que foi o grande avanço para os sistemas de orçamento e contabilidade pública no Brasil, fruto do trabalho dos técnicos desenvolvidos a partir dos anos 1930.

1967 – Expedição do decreto-lei nº 200, de 25/02/1967 – houve a regulamentação do orçamento-programa, delineando os princípios que norteiam a elaboração dos planos e programas governamentais.

- 5 1972 – Expedição do decreto-lei nº 71.533 de 09/11/1972 – instituiu o sistema de planejamento federal, consolidando, assim, a adoção do orçamento-programa no Brasil.

- 10 1988 – Constituição Federal de 1988 – instituiu o plano plurianual, abrangendo os programas de natureza continuada, a lei de diretrizes orçamentárias e determinou em seu artigo 163, I, que, em lei complementar, se dispusesse sobre as normas de finanças públicas, e no artigo 165, parágrafo 9º, que, também em lei complementar, se dispusesse sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização
- 15 do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei do orçamento anual, normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como as condições para a instituição e o funcionamento de fundos.

- 20 1998 – Emenda constitucional nº 19, de 04/06/1998 – inseriu o princípio da eficiência dentre aqueles que norteiam a administração pública direta e indireta de qualquer dos poderes da união, dos estados, do Distrito federal e dos municípios, previstos no *caput* do artigo 37 da constituição Federal.

- 25 1999 – Portaria nº 42 do MPOG (Ministério do planejamento Orçamento e Gestão), de 14/04/99 – instituiu dispositivos que fizeram substituir a tradicional funcional-programática pelas classificações funcionais e por programa, facultando que cada ente da federação instituísse seus programas de acordo com
- 30 as suas demandas socioeconômicas. Também estabeleceu os conceitos de função, subfunção, programa, projeto, atividade e operações especiais.

2000 – Lei complementar 101, de 04/05/2000 – lei de responsabilidade fiscal, estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, em conformidade com artigo 163, I, da constituição Federal.

- 5 2000 – Lei nº 10.028, de 19/10/2000 – lei de crimes, definiu crimes vinculados ao desrespeito à responsabilidade fiscal.

- 2001 – Portaria interministerial nº 163 da STN/SOF, de 04/05/2001 – estabeleceu normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da união, estados e municípios, bem como tratou da classificação, por natureza, da despesa pública.
- 10

3 A CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública, diferente da contabilidade empresarial, é constituída de quatro subsistemas ou sistemas, a saber:

3.1 Sistema orçamentário

- Tem por finalidade o controle do orçamento público que deriva da lei orçamentária e de créditos adicionais, possibilitando o entendimento do planejamento estatal e suas variações durante a execução orçamentária.
- 15

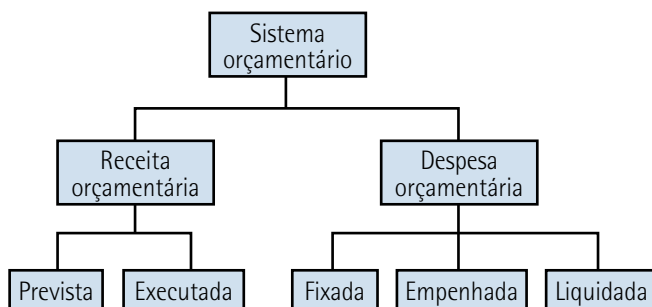
- O sistema orçamentário é representado pelos atos e fatos orçamentários que são as previsões de receitas e a fixação das despesas, cancelamento de créditos, descentralização de créditos, empenho da despesa, arrecadação da receita e liquidação da despesa.
- 20

As principais características de ordem legal e técnica do sistema orçamentário são:

- 25 • registro das estimativas de receita, ao início de cada exercício, com base na lei do orçamento;

- registro da despesa autorizada, ao início de cada exercício, com base no orçamento ou créditos adicionais;
- baixa da receita arrecadada, controlando a posição da receita prevista;
- 5 • controle da despesa empenhada, mediante dedução do valor dos créditos disponíveis e apurados;
- apuração, ao término do exercício, da parte lançada da receita orçamentária, cuja não arrecadação ensejará o ajuizamento da dívida ativa e cujo valor será inscrito no sistema patrimonial;
- 10 • sistema idêntico às contas de compensação, que são encerradas, entre si, ao fim, de cada ano, pela reversão dos saldos apurados, demonstrando, quanto à receita, se houve excedente ou não sobre a previsão efetuada e, quanto à despesa, se esta foi totalmente absorvida ou se houve economias.
- 15

A estrutura do sistema orçamentário



3.1.1 Lançamentos no sistema orçamentário

Veja um exemplo adaptado do livro de Bezerra Filho (2006, p. 177 – 187):

- 20 **Exemplo do plano de contas simplificado do sistema orçamentário:**

Código	Contas devedoras	Código	Contas credoras
1.0.0.0	Execução orçamentária da receita	2.0.0.0	Execução orçamentária da receita
1.1.0.0	Receitas a realizar		Previsão inicial da receita
1.1.1.0	Receita corrente	2.1.0.0	Receita corrente
1.1.2.0	Receita de capital	2.1.1.0	Receita de capital
1.2.0.0	Receita realizada		
1.2.1.0	Receita corrente	4.0.0.0	Execução orç. da despesa
1.2.2.0	Receita de capital	4.1.0.0	Crédito disponível
3.0.0.0	Execução orçamentária	4.1.1.0	Despesa corrente
3.1.0.0	Dotação orçamentária inicial	4.1.2.0	Despesa de capital
3.1.1.0	Crédito inicial da despesa	4.2.0.0	Crédito utilizado
3.1.1.1	Despesa corrente	4.2.1.0	Crédito emp. a liquidar
3.1.1.2	Despesa capital	4.2.1.1	Despesa corrente
3.3.0.0	Dotação especial	4.2.1.2	Despesa de capital
3.3.1.0	Créditos especiais abertos	4.2.2.0	Créd. emp. liquidado
3.3.1.1	Despesa corrente	4.2.2.1	Despesa corrente
3.3.1.2	Despesa de capital	4.2.2.2	Despesa de capital

Modelo de balanço orçamentário:

Títulos	Previsão	Execução	Diferença	Títulos	Fixação	Execução	Diferença
Receita corrente				Créditos orçamentários e suplementares			
Receita de capital				Créditos especiais			
				Créditos extraordinários			
Soma				Soma			
Déficits				Superávit			
Total				Total			

Registro no sistema orçamentário

Exemplo:

A prefeitura de Carmo do Rio Claro, referente ao exercício de 19X1, apresentou os seguintes dados do sistema orçamentário:

1- Orçamento

Receita prevista:

receita corrente \$ 90

receita de capital.....\$ 10

Total..... \$ 100

Despesa fixada:

despesa corrente\$ 70

despesa de capital.....\$ 30

Total.....\$ 100

Lançamentos contábeis da previsão das receitas e fixação das despesas orçamentárias

Lançamento das receitas previstas ou orçadas:

D- 1.1.0.0	Receitas a realizar	R\$
D- 1.1.1.0	Receita corrente	90
D- 1.1.2.0	Receita de capital	10
	Previsão inicial da receita	
C- 2.1.0.0	Receita corrente	90
C- 2.1.1.0	Receita de capital	10

Lançamento das despesas fixadas:

D-3.1.1.0	Crédito inicial da despesa	R\$
D-3.1.1.1	Despesa corrente	70
D-3.1.1.2	Despesa capital	30
C-4.1.0.0	Crédito disponível	
C-4.1.1.0	Despesa corrente	70
C-4.1.2.0	Despesa de capital	30

Crédito especial aberto com fonte de excesso de arrecadação:

Despesa corrente \$ 30.

D-3.3.0.0	Dotação especial	R\$
D-3.3.1.0	Créditos especiais abertos	
D-3.3.1.1	Despesa corrente	30
C-4.1.0.0	Crédito disponível	
C-4.1.1.0	Despesa corrente	30

Receita orçamentária arrecadada:

5 Corrente \$ 115
Capital..... \$ 10
Total.....\$ 125

D-1.2.0.0	Receita realizada	R\$
D-1.2.1.0	Receita corrente	115
D-1.2.2.0	Receita de capital	10
C-1.1.0.0	Receitas a realizar	
C-1.1.1.0	Receita corrente	115
C- 1.1.2.0	Receita de capital	10

Despesa empenhada por conta da dotação inicial:

10 Corrente..... \$ 70
Capital \$ 30
Total..... \$ 100

Despesa empenhada por conta da dotação de crédito especial:

Corrente\$ 20

D-4.1.0.0	Crédito disponível	R\$
D-4.1.1.0	Despesa corrente	70
D-4.1.2.0	Despesa de capital	30
C-4.2.1.0	Crédito empenhado a liquidar	
C-4.2.1.1	Despesa corrente	70
C-4.2.1.2	Despesa de capital	30

D-4.1.0.0	Crédito disponível	R\$
D-4.1.1.0	Despesa corrente	20
C-4.2.1.0	Crédito empenhado a liquidar	
C-4.2.1.1	Despesa corrente	20

Despesa liquidada:

Corrente \$ 60

Capital.....\$ 20

D-4.2.1.0	Crédito empenhado a liquidar	R\$
D-4.2.1.1	Despesa corrente	60
D-4.2.1.2	Despesa de capital	20
C-4.2.2.0	Crédito empenhado liquidado	
C-4.2.2.1	Despesa corrente	60
C-4.2.2.2	Despesa de capital	20

Elaboração do balanço orçamentário

Títulos	Previsão	Execução	Diferença	Títulos	Fixação	Execução	Diferença
Receita corrente	90,00	115,00	25,00	Créditos orçamentários e suplementares	100,00	100,00	-
Receita de capital	10,00	10,00	-	Créditos especiais	30,00	20,00	(10,00)
Soma	100,00	125,00	25,00	Soma	130,00	120,00	(10,00)
Déficits	30,00		(30,00)	Superávit		5,00	5,00
Total	130,00	125,00	(5,00)	Total	130,00		(5,00)

5 Cálculo das diferenças nas linhas de déficits e superávits

Resultado da previsão orçamentária: a diferença é calculada entre a receita prevista e despesa fixada, sendo a sua fórmula:

$RPo = RP - DF = 100,00 - 130,00 = 30,00 = \text{Déficit da previsão orçamentária.}$

10 Podem ocorrer as seguintes situações:

a) $RP = DF$, significa que o Rpo foi nulo. Não houve acréscimo da DF (despesa fixada) pela abertura de créditos adicionais.

Importante: créditos adicionais são autorizações de despesas que não foram suficientemente dotadas ou fixadas no orçamento público. São abertos durante a execução do orçamento público para efetivação de ajustes ou adição de novas dotações orçamentárias não constantes do orçamento original ou não consignados na LOA – Lei Orçamentária Anual.

São três os tipos de créditos adicionais ou autorização de despesas adicionais:

- 10 a) Suplementares: os destinados a reforço de dotação orçamentária já existente. Os créditos suplementares são adicionados aos respectivos itens que se destinam a reforçar.
- 15 b) Especiais: os destinados a despesas com programas ou categoria de programas, projeto, atividade ou operações especiais.
- c) Extraordinário: os destinados a atender despesas imprevisíveis e urgentes e casos de guerra, comoção interna ou calamidade pública.

20 Os créditos adicionais da categoria de suplementares e especiais serão autorizados por lei e abertos por decreto do poder executivo.

25 Os créditos adicionais da categoria extraordinária, independem de autorização legislativa, mas a sua abertura será feita por decreto do poder executivo (na união, a sua abertura será por meio de medida provisória, conforme artigo 167, parágrafo 3º, combinado com o artigo 62, parágrafo 1º, d, da constituição federal), depois de decretado o estado de calamidade pública ou de outra natureza idêntica, que deles dará imediato conhecimento ao poder legislativo.

30 Voltados ao resultado da previsão orçamentária, ainda temos outras duas situações:

a) RP menor que DF, a receita prevista menor que a despesa fixada, neste caso houve acréscimo de despesas fixadas pela abertura de créditos adicionais. Foi o que ocorreu no exemplo dado da "Prefeitura de Carmo do Rio Claro".

5 b) A outra situação é RP maior que a DF, a receita prevista maior que a despesa fixada, significa que RPO foi superavitário. para ocorrer tal situação que existem recursos (receitas) maiores do que a despesa, pode ter havido vetos, emendas ou rejeição no projeto de lei orçamentária, existindo
10 recursos sem as despesas correspondentes. Ressalte-se ainda que a receita prevista no orçamento público é imutável, não pode ser alterada por ato legal, enquanto que a despesa fixada, pode ser alterada pela abertura dos créditos adicionais.

15 1- Resultado da execução orçamentária: a diferença é calculada entre a receita executada e despesa executada. sua fórmula é:

REO = RE (-) DE = 125,00 - 120,00 = 5 - superávit orçamentário. Significa que a receita arrecadada foi maior que
20 a despesa empenhada.

Podem ocorrer também outras duas situações:

a) RE = DE, significa que REO - Resultado da execução orçamentária foi nulo.

25 b) RE menor que DE, significa que o REO - Resultado da execução orçamentária foi deficitário, a receita arrecada foi menor que a despesa empenhada.

2- Resultado da receita orçamentária: a diferença é calculada entre a receita prevista e receita executada. sua fórmula é:

RR = RE (-) RP = 125,00 - 100,00 = 25,00. Neste caso houve
30 um excesso de arrecadação.

Podem ocorrer também outras duas situações:

c) $RE = RP$, significa que RR – Resultado da receita orçamentária foi nulo.

5 d) RE menor que RP , significa que o RR – Resultado da receita orçamentária foi deficitário, a receita arrecada foi menor que a despesa empenhada.

10 É possível elaborar o balanço orçamentário sem a elaboração dos lançamentos, basta ter os dados conforme apresentado, ou seja, das receitas previstas, receitas arrecadas, despesas fixadas, despesas executadas. Observe ainda que o termo utilizado no orçamento público para receitas é o mesmo que utilizamos em contabilidade empresarial, ou seja, a "previsão da receita". Agora, tecnicamente para a despesa e que na contabilidade empresarial, também usamos o termo previsão de despesas, em
15 contabilidade pública, não é, pois a mesma dever autorizada, ou seja, o governo não pode gastar sem tenha a devida autorização que se dá pela LOA- Lei Orçamentária Anual, que é o próprio orçamento, e nome correto é fixação das despesas.

20 3- Resultado da despesa orçamentária: a diferença é calculada entre a despesa executada e despesa prevista. Sua fórmula é:

$DD = DE (-) DF = 120,00 - 130,00 = (10,00)$. Neste caso houve uma economia orçamentária.

Podem ocorrer também outras duas situações:

25 a) $DD = DF$, significa que RD – Resultado da despesa orçamentária foi nulo.

b) DD menor que DF , significa que o DD – Resultado da despesa orçamentária foi deficitário, a despesa executada foi maior que a despesa empenhada. Houve maior despesa que foram autorizadas e empenhadas por autorização de
30 créditos especiais.

4 O SISTEMA FINANCEIRO

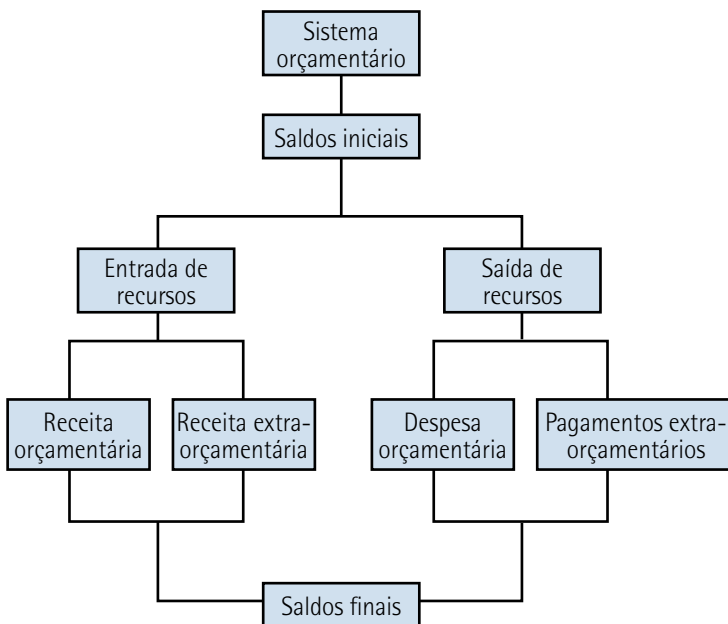
O sistema financeiro está relacionado aos ingressos (entradas) e dispêndios (saídas) de recursos, ou seja, registro dos recebimentos e pagamentos de natureza orçamentária e extra-orçamentária.

- 5 As principais contas do sistema financeiro estão relacionadas com as contrapartidas do grupo "disponível". As contas que compõem o disponível são as mesmas observadas na contabilidade empresarial, tais como, caixa, Bancos, Movimento e Aplicações Financeiras. As contrapartidas das contas disponíveis que completam o sistema financeiro são: receita orçamentária, despesa orçamentária, despesa e receita extra-orçamentária, registro e baixa
- 10 de restos a pagar, encargos sociais a recolher, consignações, depósitos de terceiros, operações de créditos por antecipação da receita etc.⁴
- 15

- As receitas e despesas orçamentárias são aquelas contidas no próprio orçamento anual, porém existem também as
- 20 receitas e despesas extra-orçamentárias que se referem a entradas e saídas dos cofres públicos, porém não são receitas e despesas públicas, não propriedades do estado. São recursos que pertencem a terceiros e estão de posse do governo, a sua arrecadação ou pagamento não depende
- 25 de autorização legislativa. Nessa categoria encontramos por exemplo, cauções, depósitos para garantia em estâncias (depósitos judiciais) que as empresas fazem quando estão judicialmente discutindo qualquer tipo de processo ou situação. As cauções e fianças são aquelas geralmente
- 30 exigidas quando a empresa participa de processos de

⁴Texto extraído de < http://www.lrf.com.br/mp_cp_sistemas_contas.html >.

- licitação, venda de bens e serviços ao governo. consignações são descontos que poder público faz nas folhas de pagamento e que tem o dever de recolher aos diversos institutos, tais como a previdência social, Imposto de Renda Retido na
- 5 Fonte, empréstimos, que são descontados dos funcionários, tal como ocorrem nas folhas de pagamento das empresas privadas. A rigor a única receita extra-orçamentária que depende de autorização legislativa, são operações de crédito por antecipação da receita orçamentária, ou seja,
- 10 empréstimos de curto prazo que o governo faz no início do ano por falta disponibilidades ou dinheiro caixa. contudo, quando a arrecadação orçamentária inicia-se o governo tem que liquidar imediatamente o empréstimo por antecipação da receita. Esses empréstimos são também chamados de
- 15 dívida flutuante ou de curto prazo. pertencem ao passivo financeiro que corresponde ao passivo circulante nas contabilidades das empresas privadas.



4.1 A estrutura do sistema financeiro

4.1.1 Lançamentos no sistema financeiro

Exemplo do plano de contas simplificado do sistema financeiro adaptado de Bezerra Filho (2006, p. 195 – 209).

2.0.1.00.00	Ativo financeiro
2.0.1.01.00	Disponível
2.0.1.01.01	Tesouraria (caixa)
2.0.1.01.02	Bancos – movimento
2.0.1.01.03	Aplicações financeiras
2.0.1.02.03	
2.01.02.03	Realizável
2.01.02.03.01	Responsabilidade financeira
2.01.02.03.02	Recursos em poder de agentes arrecadados
2.01.02.03.03	Entidades vinculadas devedoras
2.0.2.00.00	Passivo financeiro
2.0.2.01.00	Restos a pagar
2.0.2.01.01	Restos a pagar processados
2.0.2.01.02	Restos a pagar não processados
2.02.02.02	Despesas a liquidar
2.02.02.02	Despesas a liquidar a pagar
2.02.02.00	Serviços da dívida a pagar
2.02.02.01	Dívida interna
2.02.02.03	Dívida externa
2.02.03.00	Depósitos de diversas origens
2.02.03.01	Cauções e garantias
2.02.03.02	Consignações
2.02.03.02.01	Institutos de previdência
2.02.03.02.02	Imposto de renda retido na fonte
2.02.03.02.03	Sindicato dos servidores
2.02.03.02.04	Planos de saúde
2.02.03.02.05	Pensão alimentícia
2.02.04.00	Débitos de tesouraria
2.02.04.01	Operações de crédito por antecipação da receita

2.0.3.00.00	Execução orçamentária
2.0.3.01.00	Receita orçamentária
2.0.3.01.01	Receitas correntes
2.0.3.01.02	Receitas de capital
2.0.3.02.00	Despesa orçamentária
2.0.3.02.01	Despesas correntes
2.0.3.02.02	Despesas de capital
2.0.4.00.00	Contas interferencial
2.0.4.01.00	Receita a classificar
2.0.4.02.00	Repasse concedido
2.0.4.03.00	Repasse recebido
2.0.4.04.00	Despesas correntes e capital a liquidar
2.0.4.05.00	Despesas correntes e capital liquidadas a pagar
2.0.4.07.00	Transferências financeiras

4.1.2 Registro no sistema financeiro

Balanco patrimonial inicial - em 20X1

Ativo financeiro	R\$	Passivo financeiro	R\$
Disponível		Restos a pagar	700
Caixa	400	Sv. dívida a pagar	130
Bancos	900	Depósitos diversos	270
Realizável	400	Débito de tesouraria	600
Total	1.700		1.500

Eventos no exercício de 20X2

- 1) Receita corrente arrecadada, via banco \$ 10.000, sendo \$ 8.000 correntes e \$ 2.000 de capital;
- 5 2) Despesas orçamentárias empenhadas de \$ 8.900, sendo 6.900 correntes e \$ 2.000 de capital;
- 3) Despesas orçamentárias liquidadas de \$ 8.500, sendo \$ 6.900 correntes e \$ 1600 de capital;

4) Despesas orçamentárias pagas de \$ 7.000, via banco com retenção de \$ 500, para serem recolhidos à previdência social;

5) Pagamento do empréstimo por antecipação da receita, \$ 600;

6) Pagamento do serviço da dívida a pagar no valor de \$ 130;

7) Pagamento de restos a pagar, \$ 580;

8) Cancelamento de restos a pagar, 20;

9) Recebimento de caução, \$ 400;

10) Recebimento de empréstimo por antecipação da receita orçamentária, \$ 300;

11) Depósito em banco, \$ 300, oriundo do caixa;

12) Pagamento, pelo caixa, de despesa sem o devido empenhamento, \$ 100;

13) Recolhimento à previdência social o valor retido de \$ 500.

Lançamento no diário

1) Receita corrente arrecadada, via banco \$ 10.000, sendo \$ 8.000 correntes e \$ 2.000 de capital;

D- 2.0.1.01.02	Bancos – movimento	10.000
D- 2.0.3.01.01	Receitas correntes	8.000
C- 2.03.01.02	Receitas de capital	2.000

2) Despesas orçamentárias empenhadas de \$ 8.900, sendo 6.000 correntes e \$ 2.900 de capital;

D-2.03.02.01	Despesas correntes	6.900
D-2.03.02.02	Despesas de capital	2.000
C-2.04.04.00	Despesas correntes a liquidar	6.900
C-2.04.05.00	Despesas de capital a liquidar	2.000

3) Despesas orçamentárias liquidadas de \$ 8.500, sendo \$ 6.900 correntes e \$ 1.600 de capital;

D-2.04.04.00	Despesas correntes / capital a liquidar	8.500
C-2.04.05.00	Despesas correntes / capital liquidadas a pagar	8.500

4) Despesas orçamentárias pagas de \$ 7.000, via banco com retenção de \$ 500, para serem recolhidos à previdência social;

D-2.04.05.00	Despesas de corrente e capital a liquidar	7.000
C-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	6.500
C-2.02.03.02.01	Institutos de previdência	500

5) 5) Pagamento do empréstimo por antecipação da receita, \$ 600;

D-2.02.04.01	Operações de crédito por antecipação da receita	600
C-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	600

6) Pagamento do serviço da dívida a pagar no valor de \$ 130;

D- 2.02.02.01	Dívida interna	130
C-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	130

7) Pagamento de restos a pagar, \$ 580

D-2.0.2.01.01	Restos a pagar processados	580
C-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	580

10) 8) Cancelamento de restos a pagar, 20;

D-2.0.2.01.01	Restos a pagar processados	20
2.0.3.01.01	Receitas correntes	20

9) Recebimento de caução, \$ 400;

D-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	400
C -2.02.03.01	Cauções e garantias	400

10) Recebimento de empréstimo por antecipação da receita orçamentária, \$ 300;

D-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	300
2.02.04.01	Operações de crédito por antecipação da receita	300

11) Depósito em banco, \$ 300, oriundo do caixa;

D-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	300
C-2.0.1.01.01	Tesouraria (caixa)	300

5 12) Pagamento, por meio do caixa, de despesa sem o devido empenhamento, \$ 100;

2.01.02.03	Realizável	
2.01.02.03.01	Responsabilidade financeira	100
C-2.0.1.01.01	Tesouraria (caixa)	100

13) Recolhimento à previdência social o valor retido de \$ 500;

2.02.03.02.01	Institutos de previdência	500
C-2.0.1.01.02	Bancos – movimento	500

Após os lançamentos (de 1 a 13) nas contas do sistema financeiro, podem surgir situações como despesas orçamentárias

10 correntes ou de capital não serem todas pagas no final do exercício, o que indica que as contas **despesas orçamentárias correntes e de capital a pagar** e **despesas orçamentárias correntes e de capital a liquidar** ficaram com saldos e é necessário fazer a transferência dos saldos das referidas contas para a

15 conta de *restos a pagar* que pertence ao *sistema patrimonial*.

- Essa situação pode ser constatada nas razões das respectivas contas que receberam débitos para o seus encerramentos e a transferência para a conta de restos a pagar, da mesma forma todas as contas de receitas e despesas correntes e de capital
- 5 são encerradas, transferindo os seus saldos para as contas de *variação patrimonial ativa* e *variação patrimonial passiva*, que também pertencem ao *sistema patrimonial*. veja a seguir os lançamentos de "A" a "F" que se referem ao encerramento das contas do sistema financeiro e a transferência dos saldos para as
- 10 contas do sistema patrimonial.

Lançamento A – pela transferência do saldo da conta despesa corrente/capital a liquidar para a conta de restos a pagar:

D-2.04.05.00	Despesas de corrente e capital a liquidar	400
D-2.0.2.01.01	Restos a pagar processados	400

- Lançamento B – pela transferência do saldo da conta despesa corrente/capital liquidada a pagar para a conta de
- 15 restos a pagar:

D-2.04.05.00	Despesas corrente e de capital liquidadas a pagar	1.500
D-2.0.2.01.01	Restos a pagar	1.500

Lançamento C – refere-se ao encerramento da conta receita orçamentária corrente do sistema financeiro, transferindo o seu saldo para a conta de variações patrimoniais ativa, do sistema patrimonial.

D- 2.0.3.01.01	Receitas correntes	8.020
C- 3.05.01	Variações patrimoniais ativas	8.020

- 20 Lançamento D – refere-se ao encerramento da conta receita orçamentária capital do sistema financeiro, transferindo o seu saldo para a conta de variações patrimoniais ativa, do sistema patrimonial.

D- 2.03.01.02	Receitas de capital	2.000
C- 3.05.01	Variações patrimoniais ativas	2.000

Lançamento E – refere-se ao encerramento da conta despesa orçamentária corrente do sistema financeiro, transferindo o seu saldo para a conta de variações patrimoniais passiva, do sistema patrimonial.

D-3.05.02	Variações patrimoniais passivas	6.900
D-2.03.02.01	Despesas correntes	6.900

- 5 Lançamento F – refere-se ao encerramento da conta despesa orçamentária capital do sistema financeiro, transferindo o seu saldo para a conta de variações patrimoniais passiva, do sistema patrimonial

D- 3.05.02	Variações patrimoniais passivas	2.000
D-2.03.02.02	Despesas de capital	2.000

Razões das contas do sistema financeiro

- 10 Caixa:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			400
11		300	200
12		100	100

Bancos:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			900
1	10.000		10.900
4		6.500	4.400
5		600	3.800
6		130	3.670
7		580	3.090
9	400		3.490
10	300		3.790
11	300		4.090
13		500	3.590

Realizável:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			400
12	100		500

Restos a pagar:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			,700
7	580		120
8	20		100
A		400	500
B		1.500	2.000

Serviço da dívida a pagar:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			130
6	130		-0-

Depósitos diversos:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			270
4		500	670
9		400	1.070
13	500		670

5 Débito de tesouraria:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			600
5		600	
10	300		300

Contas de resultado do sistema financeiro

Receita orçamentária corrente:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
1		8.000	8.000
8		20	8.020
C	8.020		-0-

Receita orçamentária capital:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
1		2.000	2.000
D	2.000		-0-

Despesa orçamentária corrente:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
2	6.900		6.900
E		6.900	-0-

5 Despesa orçamentária capital:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
2	2.000		2.000
F		2.000	-0-

Despesa orçamentária corrente/capital a liquidar:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
2		8.900	
3	8.500		
A	400		-0-

Despesa orçamentária corrente/capital liquidada a pagar:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
3		8.500	
4	7.000		
B	1.500		-0-

Contas do sistema patrimonial

Variação patrimonial ativa:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
C		8.020	
D		2.000	10.020

Variação patrimonial passiva:

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
E	6.900		
F	2.000		8.900

5 Elaboração do balanço financeiro:

Receitas	R\$	Despesas	R\$
Receitas orçamentárias		Despesas orçamentárias	
Receita corrente	8.020,00	Despesa corrente	6.900
Receita de capital	2.000,00	Despesa de capital	2.000
Soma	10.020,00	Soma	8.900
Receita extra-orçamentária		Despesa extra-orçamentária	
Restos a pagar	1.900,00	Restos a pagar	600,00
Depósitos	900,00	Serviços da dívida a pagar	130,00
Débitos de tesouraria	300,00	Depósitos	500,00
		Débitos de tesouraria	600,00
		Outras operações - realizável	100,00
Soma	3.100,00	Soma	1.930,00
Saldo anterior		Saldo atual	
Caixa	400,00	Caixa	-
Bancos	900,00	Bancos	3.590,00
	1.300,00		3.590,00
Total	14.420,00	Total	14.420,00

Observação: quanto às razões das contas de receita extra-orçamentária e despesa extra-orçamentária, somente o movimento do ano a débito e a crédito é lançado no balanço financeiro. O saldo inicial não deve ser incluído, assim como o saldo final. O saldo final de dessas contas posteriormente vai para o balanço patrimonial, compor o grupo no passivo financeiro.

As receitas e despesas correntes e de capital, diferentemente das contas extra-orçamentárias, todo o seus saldos são lançados no balanço financeiro.

10 Quanto ao saldo anterior e atual de caixa e bancos, basta obtê-los das respectivos razões contábeis.

Veja abaixo as contas do balanço financeiro que também vão formar o balanço patrimonial. Estão demonstradas somente as contas do sistema financeiro cujas contas também pertencem sistema patrimonial.

O sistema patrimonial, também possui operações próprias que necessariamente não passam pelo sistema financeiro, ou seja, são as operações de caráter não financeiro.

Balanço patrimonial final - Em 20X2

Ativo financeiro	R\$	Passivo financeiro	R\$
Disponível		Restos a pagar	2.000
Caixa	-	Depósitos diversos	670
Bancos	3.590	Débito de tesouraria	300
Realizável	500		
Total	4.090		2.970

20 Fazendo uma analogia entre a contabilidade empresarial e pública, a contabilidade empresarial levou anos para introduzir a demonstração de fluxos de caixa, enquanto a contabilidade pública, desde seu início, se preocupava com a movimentação financeira, que é demonstrada no balanço financeiro.

5 O SISTEMA PATRIMONIAL

O sistema patrimonial registra os fatos não financeiros, controlando a movimentação das contas do ativo permanente e do passivo permanente, que são as obrigações a longo prazo.

O sistema patrimonial também evidencia o resultado patrimonial que é obtido pela diferença entre as variações ativas diminuídas das variações passivas e o saldo patrimonial é a diferença entre o ativo real e o passivo real. O ativo real é composto pelas somas do ativo financeiro mais o ativo permanente. O passivo real é constituído pelas somas do passivo financeiro que são as dívidas de curto prazo, ou a dívida flutuante, mais o passivo permanente que correspondem as dívidas de longo prazo, também denominada dívida fundada.

A partir do estudo e conhecimento do sistema patrimonial, precisamos fazer algumas distinções diferentemente dos conceitos adquiridos em contabilidade empresarial.

Na contabilidade empresarial todas as operações que envolvem os aspectos financeiros, isto é, entradas e saídas de dinheiro, assim como os aspectos patrimoniais, tais como compra de imobilizado, de estoques, dívidas contraídas com instituições financeiras e outras são diretamente lançadas no sistema contábil de uma só vez. Por exemplo, na compra de um veículo à vista, o lançamento na contabilidade empresarial é um débito na conta veículos no ativo e um crédito na conta caixa do ativo. Outro exemplo, compra de estoques a prazo, o lançamento contábil é um débito na conta estoques do ativo e um crédito na conta fornecedores do passivo circulante. Ainda outro exemplo, um empréstimo de longo prazo, lançamos um débito na conta bancos do ativo e um crédito na conta de empréstimos bancários no passivo não circulante. Conclui-se que na contabilidade as operações envolvem simultaneamente contas de natureza financeiras e contas de naturezas patrimoniais.

Na contabilidade pública não é assim, pois em um primeiro momento tudo para o governo divide-se em receitas e despesas. Para, depois, as operações que se referirem a efetivamente como investimentos ou ativos e as que se referirem a obrigações ou passivos são assim tratadas no sistema patrimonial. Isto quer dizer que, enquanto estamos operando ou contabilizando nos sistemas orçamentário e financeiro, as operações são despesas e receitas. Quando as operações que tramitaram pelo sistema financeiro e posteriormente devem compor o sistema patrimonial (algumas delas, não todas) são incorporadas ou contabilizadas como ativos ou passivo.

Exemplos:

- a) o governo compra materiais de estoques, cujo pagamento será efetuado após percorridas todas as etapas da despesas públicas, que são o: a fixação, programação, licitação, empenho, liquidação e finalmente o pagamento. O lançamento contábil é efetuado nos dois sistemas financeiro e patrimonial. No sistema financeiro: débito de despesa orçamentária corrente e crédito de despesa orçamentária corrente a liquidar. No sistema patrimonial o lançamento a ser efetuado é: débito de estoques ou almoxarifados e crédito de variações patrimoniais ativas.
- b) o governo contrai um empréstimo com instituição financeira no país de longo prazo. Os lançamentos contábeis são: No sistema financeiro: débito da conta bancos ou caixa e a crédito de receitas de capital. No sistema patrimonial: débito da conta variações patrimoniais passivas e a crédito da conta do passivo permanente – dívida consolidada.

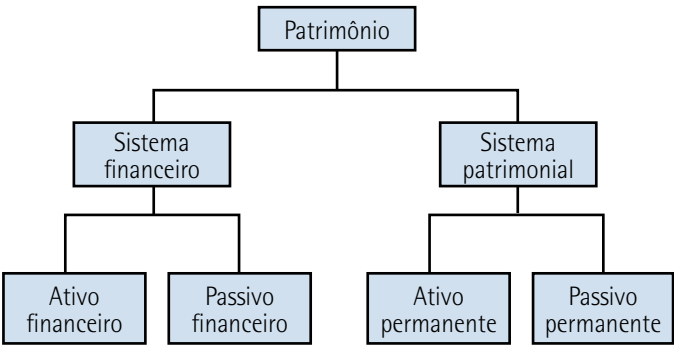
Estas receitas e despesas são conhecidas como receita orçamentária por mutação e despesa orçamentária por mutação.

Observe que a linha divisória ou a interseção, para o seu domínio da contabilidade pública é exatamente a passagem

do sistema financeiro para o sistema patrimonial. Muitas operações são tratadas como despesas e receitas no sistema financeiro e continua a ser no sistema patrimonial, uma despesa com o pessoal ou folha de pagamento será despesas em ambos os sistemas, assim como na contabilidade empresarial.

Esta é a fase mais critica para o entendimento da contabilidade pública, no sistema patrimonial ainda existirá a Demonstração das variações patrimoniais ativas e passivas, que se assemelha à demonstração de resultados da contabilidade empresarial, enquanto uma mostra o lucro ou prejuízo líquido do exercício a outra mostra o resultado patrimonial superavitário ou deficitário.

5.1 A estrutura do sistema patrimonial



5.2 Os lançamentos no sistema patrimonial

5.2.1 O plano de contas do sistema patrimonial

Códigos	Contas
3.01	Ativo permanente
3.01.01	Bens no estado
3.01.01. 01	Bens imóveis
3.01.01.02.01	Edifícios
3.01.01.02.02	Instalações
3.01.01.02.03	Terrenos
3.01.01.02.04	Outros bens imóveis
3.01.01.02.	Bens móveis
3.01.01.02.01	Móveis e utensílios

3.01.01.02.02	Veículos
3.01.01.02.03	Máquinas, motores e aparelhos
3.01.01.02.04	Equipamentos
3.01.01.02.05	Biblioteca
3.01.01.02.06	Semoventes
3.01.01.02.07	Outros bens móveis
3.01.02	Créditos
3.01.02.01	Dívida ativa
3.01.02.01.01	Créditos fiscais inscritos
3.01.02.01.02	Créditos diversos inscritos
3.01.02.02	Créditos por responsabilidade impostas
3.01.02.03	Outros créditos
3.01.03	Valores
3.01.03.01	Participação societária
3.01.03.02	Almoxarifado

3.01.03.03	Bens a incorporar
3.01.03.03.01	Bens imóveis
3.01.03.03.02	Bens imóveis
3.02	Passivos
3.02.01	Dívida fundada interna
3.02.01.01	Em títulos
3.02.01.02	Em contratos
3.02.02	Dívida fundada externa
3.02.02.01	Em títulos
3.02.02.02	Em contratos
3.03	Passivos diversos
3.04	Saldo patrimonial
3.04.01	Ativo real líquido
3.04.02	Passivo a descoberto
3.05	Resultado
3.05.01	Variações patrimoniais ativas
3.05.01.01	Resultantes da execução orçamentária
3.05.01.01.01	Receitas correntes
3.05.01.01.02	Receitas de capital
3.05.01.01.03	Mutações patrimoniais da despesa
3.05.01.02.01	Independente da execução orçamentária
3.05.02	Variações patrimoniais passivas
3.05.02.01	Resultantes da execução orçamentária
3.05.02.01.01	Despesas correntes
3.05.02.01.02	Despesas de capital
3.05.02.01.03	Mutações patrimoniais da receita
3.05.02.02.01	Independente da execução orçamentária
3.05.03	Resultado patrimonial do exercício

3.06	Interferencial
3.06.01	Transferências patrimoniais
4	Sistema compensado
4.01	Ativo compensado
4.01.01	Valores com terceiros
4.01.02	Valores de terceiros
4.01.03	Valores e obrigações
4.02	Passivo compensado
4.02.01	Valores com terceiros
4.02.02	Valores de terceiros
4.02.03	Valores e obrigações

5.2.2 Exemplo de contabilização do sistema patrimonial e financeiro

1) Dados do orçamento para 20x2:

Contas	R\$
Receita corrente	330
Receita de capital	70
Total	400
Despesas fixadas	400

2) Balanço patrimonial inicial em 20X1:

Ativo financeiro	R\$	Passivo financeiro	R\$
Disponível		Restos a pagar	100
Caixa	100	Depósitos diversos	10
Bancos	100	Passivo permanente	
Realizável	10	Dívida fundada	60
Ativo permanente		Saldo patrimonial	
Bens móveis	60	Ativo real líquido	150
Dívida ativa	20		
Almoxarifado	30		
Total	320		320

Eventos no exercício de 20X2

1) Recebimento de receitas correntes relativas a tributos via banco \$ 250 e cobrança da dívida ativa, \$ 10.

Lançamentos no sistema financeiro:

D-2.01.01.02	Bancos	250
D-2.03.01.01	Receita orçamentária corrente	250

D-2.01.01.01	Caixa	10
D-2.03.01.01	Receita orçamentária corrente	10

5 Lançamentos no sistema patrimonial:

D-2.01.01.01	Variação patrimonial passiva	10
D-2.03.01.01	Dívida ativa	10

2) Recebimento de receitas de capital relativas à alienação de bens móveis via banco, \$ 30 e operações de crédito (via banco), \$ 60.

Lançamentos no sistema financeiro:

D-2.01.01.02	Bancos	30
C-2.03.01.01	Receita orçamentária corrente	30

10 Lançamento no sistema patrimonial:

D-3.05.02.01.02	Variação patrimonial passiva	
	Alienação de bens móveis	30
C- 3.01.01.02	Bens móveis	30

Lançamentos no sistema financeiro:

D-2.01.01.02	Bancos	60
D-2.03.01.01	Receita orçamentária de capital	60

Lançamento no sistema patrimonial:

D-3.05.02.01.02	Varição patrimonial passiva	60
D-3.02.01.02	Dívida fundada	60

3) Empenhamento de diversas despesas, corrente, \$ 300 e de capital, \$ 60.

Sistema financeiro:

D-2.03.02.01	Despesa orçamentária corrente	300
D-2.03.02.02	Despesa orçamentária capital	60
C- 2.04.04.00	Despesa orçamentária e corrente/capital a liquidar	360

4) Liquidação das despesas correntes, sendo bruto da folha de pagamento \$ 160, descontado para a previdência social, \$ 16, e aquisição de material de consumo para estoque, \$ 40.

Sistema financeiro:

D-2.04.04.00	Despesa orçamentária e corrente/capital a liquidar	200
C-2.04.05.00	Despesas orçamentária corrente/capital liquidadas a pagar	184
C- 2.02.03.02.01	Depósitos diversos- previdência social	16

5) Pagamento da despesa orçamentária liquidada (via banco) \$ 170 (refere-se à operação 4).

D- 2.04.05.00	Despesa orçamentária corrente/capital liquidada a pagar	170
C- 2.01.01.02	Bancos	170

6) Liquidação de despesas de capital relativas à amortização de dívida permanente, \$ 45 e aquisição de bens móveis, \$ 10.

Sistema financeiro:

D-2.04.04.00	Despesa orçamentária corrente/capital a liquidar	45
C-2.04.05.00	Despesa orçamentária corrente/capital liquidada a pagar	45

Sistema patrimonial:

D-3.02.01.02	Dívida fundada	45
C- 3.05.01.01.02	Variação patrimonial ativa	45

Sistema financeiro:

D-2.04.04.00	Despesa orçamentária corrente/capital a liquidar	10
C-2.04.05.00	Despesa orçamentária corrente/capital liquidada a pagar	10

Sistema patrimonial:

3.01.01.02.	Bens móveis	10
C- 3.05.01	Variação patrimonial ativa	10

7) Pagamento de despesa liquidada no item 6, via banco, \$ 45.

5 Sistema financeiro:

D-2.04.05.00	Despesa orçamentária corrente/capital liquidada a pagar	45
C- 2.01.01.02	Banco	45

8) Pagamento de restos a pagar via caixa, \$ 20.

Sistema financeiro:

D- 2.02.01.00	Restos a pagar	20
C-2.01.01.01	Caixa	20

Sistema patrimonial:

9) Inscrição da dívida ativa, \$ 20.

D- 3.01.02.01.01	Dívida ativa	20
C- 3.05.01.01.01	Variação patrimonial ativa	20

10 Sistema patrimonial:

10) Baixa de material de consumo estocado, \$ 30.

D- 3.05.02.01	Variação patrimonial passiva	30
C- 3.01.03.02	Almoxarifado	30

11) Cancelamento de dívida fundada, \$ 25.

Sistema patrimonial:

D- 3.02.01.02	Dívida fundada	25
C- 3.05.01.02.01	Variação patrimonial ativa	25

Sistema patrimonial:

12) Cancelamento de dívida ativa, \$ 10.

D- 3.05.02.02.01	Variação patrimonial passiva	10
C-3.01.02.01.01	Dívida ativa	10

5 13) Incorporação de dívida fundada, \$ 15.

D- 3.05.02.02.01	Variação patrimonial passiva	15
D-3.02.01.02	Dívida fundada	15

Observação: após os lançamentos de números 1 a 13, restarão saldos nas contas de despesas corrente/capital a pagar e despesas corrente/capital liquidada a pagar, do sistema financeiro, que deverão ser transferidos para a conta de restos a pagar do sistema patrimonial. Os lançamentos são:

Lançamento "A":

D-2.04.04.00	Despesa orçamentária e corrente a liquidar	5
D- 2.02.01.91	Restos a pagar	5

Lançamento "B":

D-2.04.04.00	Despesa orçamentária e corrente a liquidar	24
D- 2.02.01.91	Restos a pagar	24

Lançamento "C":

Encerramento da conta receita orçamentária corrente, transferindo o seu saldo para a conta variação patrimonial ativa do sistema patrimonial.

D-2.03.01.01	Receita orçamentária corrente	260
C- 3.05.01	Variação patrimonial ativa	260

5 Lançamento "D"

Encerramento da conta receita orçamentária corrente, transferindo o seu saldo para a conta variação patrimonial ativa do sistema patrimonial.

D-2.03.01.02	Receita orçamentária capital	90
C- 3.05.01	Variação patrimonial ativa	90

Lançamento "E"

10 Encerramento da conta despesa orçamentária corrente, transferindo o seu saldo para a conta variação patrimonial passiva do sistema patrimonial.

D-3.01.02.02.01	Variação patrimonial passiva	300
C- 2.03.02.01	Despesas orçamentária corrente	300

Lançamento "F"

15 Encerramento da conta despesa orçamentária capital, transferindo o seu saldo para a conta variação patrimonial passiva do sistema patrimonial.

D-3.01.02.02.01	Variação patrimonial passiva	60
C- 2.03.02.02	Despesas orçamentária capital	60

Lançamento "G"

Encerramento da conta variação patrimonial ativa, transferindo o seu saldo para a conta resultado patrimonial do exercício.

D-3.05.01	Variação patrimonial ativa	490
C- 3.05.03	Resultado patrimonial	490

Lançamento "H"

- 5 Encerramento da conta variação patrimonial passiva, transferindo o seu saldo para a conta resultado patrimonial do exercício.

D-3.05.03	Resultado patrimonial	415
C- 3.05.02	Variação patrimonial passiva	415

Lançamento "I"

- 10 Encerramento da conta variação patrimonial passiva, transferindo o seu saldo para a conta resultado patrimonial do exercício.

D-3.05.03	Resultado patrimonial	75
C- 3.04.01	Saldo patrimonial	75

Solução caixa

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			100
1	10		110
		20	90

Bancos

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			100
1	250		350
2	30		380
2	60		440
5		170	270
7		45	225

Realizável

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			10

Bens móveis

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			60
2	10		70
6		30	40

Dívida ativa

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			20
1		10	
9	20		
10		10	20

Almoxarifado

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			30
4	40		
10		30	40

5 Depósitos diversos

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			10
4		16	26

Restos a pagar

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			100
8	20		
A		105	
B		24	209

Dívida fundada

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			60
2		60	-0-
6	45		45
11	25		80
13		15	65

Saldo patrimonial – ativo real líquido

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			150
I	25		125

Receita orçamentária corrente

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
1		250	250
1		10	260
A	260		-0-

Receita orçamentária capital

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
2		30	
2		60	
D	90		-0-

5 Despesa orçamentária corrente

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
3	300		300
E		300	-0-

Despesa orçamentária capital

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
3	60		60
F		60	-0-

Despesa orçamentária corr/ capital a liquidar

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
3		360	
4	160		
4	40		
6	45		
6	10		
A	105		-0-

Despesa orçamentária corr/ capital a liquidada a pagar

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
4		184	184
4		40	184
5	170		14
6		45	59
6		10	69
7	45		24
B	24		-0-

Variação patrimonial ativa

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
4		40	40
6		45	85
6		10	95
9		20	115
11		25	140
C		260	400
D		90	90
G	490		-0-

Variação patrimonial passiva

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
1	10		10
2	30		40
2	60		100
10	30		130
12	10		140
13	15		155
E	300		355
F	60		515
H		515	

Resultado patrimonial

Hist	Débito	Crédito	Saldo
S. Inicial			
G		490	490
H	515		25
I		25	-0-

Elaboração do balanço orçamentário

Títulos	Previsão	Execução	Diferença	Títulos	Fixação	Execução	Diferença
Receita corrente	330,00	260,00	(70,00)	Créditos orçamentários e suplementares	400,00	360,00	(40,00)
Receita de capital	70,00	90,00	20,00	Créditos especiais			
Soma	400,00	350,00	(50,00)	Soma	400,00	360,00	(40,00)
Déficits		10,00	10,00	Superávit	-		
Total	400,000	360,00	(40,00)	Total	400,00	360,00	(40,00)

Elaboração do balanço financeiro

Receitas	R\$	Despesas	R\$
Receitas orçamentárias		Despesas orçamentárias	
Receita corrente	260,00	Despesa corrente	300,00
Receita de capital	90,00	Despesa de capital	60,00
Soma	350,00	Soma	360,00
Receita extra-orçamentária		Despesa extra-orçamentária	
Restos a pagar	129,00	Restos a pagar	20,00
Depósitos	16,00		
Soma	145,00	Soma	20,00
Saldo anterior		Saldo atual	
Caixa	100,00	Caixa	90,00
Bancos	100,00	Bancos	225,00
Soma	200,00	Soma	155,00
Total	695,00	Total	695,00

Balanço patrimonial Final, em 20X2.

Ativo Financeiro	R\$	Passivo Financeiro	R\$
Disponível		Restos a pagar	209,00
Caixa	90,00	Depósitos diversos	26,00
Bancos	225,00		
Realizável	10,00		
Soma	325,00	Soma	235,00
Ativo permanente		Passivo permanente	
Bens móveis	40,00	Dívida fundada Interna	65,00
Dívida ativa	20,00		
Almoxarifado	40,00		
Soma do ativo	100,00	Soma do passivo	300,00
		Saldo patrimonial	
		Ativo real líquido	125,00
Total	425,00	Total	425,00

Demonstração das variações patrimoniais

VPA	R\$	VPP	R\$
Resultante da execução orçamentária		Resultante da execução orçamentária	
Receita corrente	260,00	Despesas correntes	300,00
Receita de capital	90,00	Despesas capital	60,00
Soma	350,00	Soma	360,00
Mutações patrimoniais das despesas		Mutações patrimoniais da receitas	
Aquisição de bens móveis	10,00	Cobrança dívida ativa	10,00
Valores	40,00	Alienação de bens	30,00
Amortização da dívida	45,00	Empréstimos	60,00
Soma	95,00		100,00
Independente da execução orçamentária		Independente da execução orçamentária	
Créditos fiscais	20,00	Cancelamento dívida ativa	10,00
Cancelamento de dívidas	25,00	Baixa material consumo	30,00
		Aumento de dívidas passivas	15,00
Soma	45,00	Soma	55,00
	25,00	Superávit	
Total	515,00	Total	515,00