

**CONTABILIDADE PÚBLICA
JOSE CARLOS GARCIA DE MELLO**

Existe conceito de Contabilidade como um todo. “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos da administração econômica”. Existem ramos da Contabilidade, sendo um deles o da Contabilidade Pública.

Conceito

Contabilidade Pública é uma especialização da ciência contábil, que se aplica às aziendas públicas, de acordo com as regras estabelecidas pelas Normas Gerais do Direito Financeiro. Contabilidade Pública é um ramo da Contabilidade que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos da administração econômica das aziendas públicas.

A Contabilidade Pública exerce a função de prever, escriturar, controlar, analisar e interpretar os atos e fatos da gestão pública.

O controle sobre a ação do governo é exercido através do orçamento, da escrituração, do inventário, das demonstrações contábeis e da auditoria financeira e orçamentária. O objeto da Contabilidade Pública é, pois, “ estudar os fenômenos aziendais do setor público, enquanto tenham expressão quantitativa”. Só os fenômenos que envolvem expressão monetária interessam à Contabilidade.

Todo o conjunto patrimonial heterogêneo (qualitativo) pode ser expresso como um fundo de valores homogêneos (quantitativo) através de um denominador comum monetário.

Para o controle e análise dos fatos da administração pública, a Contabilidade Pública se utiliza de contas estruturadas nos sistemas orçamentário, patrimonial, de resultados e de compensação.

O sistema orçamentário não se comunica com os demais sistemas e contempla operações que envolvem somente, contas orçamentárias da receita (Receita Orçada, Previsão da Receita, Receita Lançada e Execução da Receita) e da despesa (Despesa Fixada, Dotações Disponíveis, Despesa Empenhada e Execução da Despesa). As operações típicas do sistema se anulam entre si.

O sistema patrimonial envolve o patrimônio administrativo da azienda pública e compreende o patrimônio financeiro

(Ativo Financeiro e Passivo Financeiro) e o patrimônio permanente (Ativo Permanente e Passivo Permanente), e as suas contas, geralmente, relacionam-se com as contas do sistema de resultado.

O sistema de resultado abrange as contas de resultado financeiro (Receita Realizada e Despesa Realizada) e, também, as de resultado permanente (mutações patrimoniais da receita e da despesa e as variações patrimoniais ativas e passivas), que se relacionam, somente, com as contas do sistema patrimonial.

O sistema de compensação registra os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos sistemas anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir afetar o patrimônio. Alterações em suas contas tem reflexos compensatórios no próprio sistema.

Um sistema contábil eficaz, nas aziendas públicas, tem a finalidade de, no mínimo:

a) possibilitar a escrituração do patrimônio e de suas variações;

b) ensejar o controle sobre os agentes administrativos, com vistas à apuração de suas responsabilidades patrimoniais;

c) mostrar os resultados da gestão das demonstrações contábeis e das prestações de contas e/ou tomadas de contas;

d) facilitar a organização dos orçamentos, quer na previsão da receita quanto na fixação da despesa;

e) controlar os limites orçamentários fixados em lei;

f) tornar possível o registro sistemático da receita e despesa nas suas diferentes fases, possibilitando o confronto entre as operações previstas e realizadas; e

g) possibilitar a avaliação e interpretação dos resultados e da situação econômico-financeira.

Os preceitos legais estão dispostos na Lei Federal nº4320/64 (artigos 1º a 21, 34 a 46, 52 a 70, 75 a 110), na Constituição Federal (artigos 8º, alínea “C” do ítem XVII, 43, ítem II, 57, I, II e IV, 60 a 62 e 65 a 72).

No 1º Congresso Brasileiro de Contabilidade, foi adotado, por maioria, o seguinte conceito:

“ Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação e controle relativas aos atos e fatos da administração econômica”.

Campo de Aplicação

Tem aplicação nos três níveis de governo: Federal, Estadual e Municipal, bem como no Distrito Federal, Autarquias e Fundações.

Objeto

O da Contabilidade é o estudo da gestão, segundo determinada corrente. Conseqüentemente, este ramo da ciência contábil - a Contabilidade Pública - objetiva, basicamente, o estudo da gestão que se desenvolve no âmbito das aziendas públicas.

A Contabilidade Pública deve fornecer informações aos gestores públicos, para serem eficientes e eficazes.

Classificação

Cada fato administrativo ocorrido na entidade, mediante documentos contábeis hábeis e legais que comprovem operações realizadas em determinado período preestabelecido, deve ser agrupado em uma mesma natureza e característica sob determinada denominação condizente com a sua realidade, para facilitar a leitura da informação e a característica do fato.

Finalidades

Um sistema contábil eficaz, nas aziendas públicas, no mínimo deve:

a) possibilitar a escrituração do patrimônio e de suas variações;

b) ensejar o controle sobre os agentes administrativos, com vistas à apuração de suas responsabilidades patrimoniais;

c) mostrar os resultados da gestão através dos balanços e das prestações de contas;

d) facilitar as tarefas relacionadas com as previsões da receita e despesa e, pois, a organização dos orçamentos;

e) facilitar o controle dos limites autorizados no orçamento;

f) tornar possível o registro sistemático da receita e despesa nas suas diferentes fases, possibilitando o confronto entre as operações previstas e realizadas;

g) possibilitar a avaliação e interpretação dos resultados e da situação econômico-financeira;

h) fornecer dados para a organização do orçamentos;

i) evidenciar as obrigações, os direitos e os bens da entidade;

j) exercer o controle interno.

Registro Contábeis

Tendo por base a classificação contábil estabelecida em um plano de contas, o registro tem por objetivo apontar os fatos ocorridos e torná-los, tempestivamente ou em data futura, uma prova em favor da entidade e de outros interessados pelas informações, tais como: credores, devedores, financiadores, fiscalizadores, acionistas, etc. São documentos de registro o livro diário e o razão, entre outros.

Informação

É a interpretação das demonstrações contábeis e dos registros com base nas classificações dos fatos, transparecendo o resultado das ações administrativas sobre o patrimônio da entidade.

Controle

É a aplicação dos métodos de acompanhamento e fiscalização dos atos, fatos e das demonstrações oriundas destes, buscando o aperfeiçoamento e integridade da entidade

Análise

É o exame de cada parte e do todo contábil, mediante a aplicação de procedimentos próprios ou externos, buscando o conhecimento da natureza dos fatos, das proporções, da evolução e involução dos resultados, propiciando a tomada de decisão pelos gestores públicos.

Período Administrativo

É a unidade de tempo em que se divide a vida da entidade para apuração parcelada da gestão.

No Brasil, o período administrativo corresponde a 12 meses, coincidindo com o ano civil.

Exercício Financeiro

O exercício financeiro corresponde ao conjunto de operações que ocorrem em cada período administrativo.

Regimes Contábeis

Regime de Caixa – destaca como receitas e despesas todas as entradas e saídas de recursos financeiros ou não, recebidos e pagos, arrecadas ou recolhidos, efetivamente durante o exercício financeiro, independente de referir-se a créditos ou a débitos de outros exercícios.

Regime de Competência – destaca-se com as movimentações orçamentárias pertencentes a fatos geradores efetivamente realizados dentro de um exercício, com o reconhecimento e a apropriação nesse exercício, repercutindo financeiramente no exercício seguintes

Regime Misto - O regime contábil no Brasil é o misto, isto é adota-se ao mesmo tempo o regime de caixa e o regime de competência. O regime misto é consagrado em nossa legislação financeira, pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64 que dispõe:

“Pertencem ao exercício financeiro:

I - as receitas nele arrecadadas;

II-as despesas nele legalmente empenhadas. Portanto, vigora para a receita o regime de caixa e para a despesa o de competência, na fase do empenho.

Art. 50 da LRF

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

Da Escrituração e Consolidação das Contas

LRF Lei 101/2000

Art. 50. Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes:

I - a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada;

II - a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa;

III - as demonstrações contábeis compreenderão, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente;

IV - as receitas e despesas previdenciárias serão apresentadas em demonstrativos financeiros e orçamentários específicos;

V - as operações de crédito, as inscrições em Restos a Pagar e as demais formas de financiamento ou assunção de compromissos junto a terceiros, deverão ser escrituradas de modo a evidenciar o montante e a variação da dívida pública no período, detalhando, pelo menos, a natureza e o tipo de credor;

VI - a demonstração das variações patrimoniais dará destaque à origem e ao destino dos recursos provenientes da alienação de ativos.

§ 1º No caso das demonstrações conjuntas, excluir-se-ão as operações intragovernamentais.

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67¹.

§ 3º A Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Preceitos Legais

A legislação atual estabelece normas gerais sobre organização da contabilidade, visando efetuar o controle da execução orçamentária, assim como dos fatos da gestão econômico-financeira.

A Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, que estatui normas de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, estabelece:

Lei Federal 4320/64

Da Contabilidade

Art.83 - A contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quanto de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados.

Art.84 - Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art.85 - Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art.86 - A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art.87 - Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundas de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art.88 - Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89 - A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimoniais ou industrial.

Da Contabilidade Financeira e Orçamentária

Art.90 - A contabilidade deverá evidenciar, em seus registros, o montante dos créditos orçamentários vigentes, a despesa empenhada e a despesa realizada, à conta dos mesmos créditos, e as dotações disponíveis.

Art.91 - O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Art.92 - A dívida flutuante compreende:

I - os restos a pagar, excluídos os serviços da dívida;

II - os serviços da dívida a pagar;

III - os depósitos;

IV - os débitos de tesouraria.

Parágrafo Único - O registro dos restos a pagar far-se-á por exercício e por credor, distinguindo-se as despesas processadas das não processadas.

Art. 93 - Todas as operações de que resultem débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidas na execução orçamentária, serão objeto de registro, individualização e controle contábil.

Da Contabilidade Patrimonial e Industrial

Art.94 - Haverá registros analíticos de todos os bens de caráter permanente, com indicação dos elementos necessários para a perfeita caracterização de cada um deles e dos agentes responsáveis pela sua guarda e administração.

Art.95 - A contabilidade manterá registros sintéticos dos bens móveis e imóveis.

Art.96 - O levantamento geral dos bens móveis e imóveis terá por base o **inventário analítico** de cada unidade administrativa e os elementos da escrituração sintética da contabilidade.

Art. 97 - Para fins orçamentários e determinação dos devedores far-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.

Art.98 - A dívida fundada compreende os compromissos de exigibilidade superior a doze meses, contraídos para atender a desequilíbrio orçamentário ou a financiamento de obras e serviços públicos.

Parágrafo Único - A dívida fundada será escriturada com individualização e especificação que permitem verificar, a qualquer momento, a posição dos empréstimos, bem como os respectivos serviços de amortização e juros.

Art.99 - Os serviços públicos industriais ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.

Art.100 - As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

DOS BALANÇOS

Art.101 - Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no **Balanco Orçamentário**, no **Balanco Financeiro**, no **Balanco Patrimonial**, na **Demonstração das Variações Patrimoniais**, segundo os anexos nºs 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos anexos nºs 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Art.102 - O **Balanco Orçamentário** demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103 - O **Balanco Financeiro** demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo Único - Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104 - A **Demonstração das Variações Patrimoniais** evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Art. 105 - O Balanco Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.

§ 1º - O **Ativo Financeiro** compreenderá os créditos e valores realizáveis independentes de autorizações orçamentárias e os valores numerários.

§ 2º - O **Ativo Permanente** compreenderá os bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa da autorização legislativa.

§ 3º - O **Passivo Financeiro** compreenderá os compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

§ 4º - O **Passivo Permanente** compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

§ 5 - Nas **contas de compensação** serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.

Art.106 - A avaliação dos elementos patrimoniais obedecerá as normas seguintes:

I - os débitos e créditos, bem como os títulos de renda, pelo seu valor nominal, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do balanço;

II - os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III - os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

§ 1º - Os valores em espécie, assim como os débitos e créditos quando em moeda estrangeira, deverão figurar ao lado das correspondentes importâncias em moeda nacional.

§ 2º - As variações resultantes da conversão dos débitos, créditos e valores em espécie serão levadas à conta patrimonial.

§ 3º - Poderão ser feitas reavaliações dos bens móveis e imóveis.