

Receitas e Despesas Públicas: Enfoque Patrimonial X Enfoque Orçamentário.

Tatiane Sousa Ferreira

RESUMO

Neste momento, o Brasil vive uma intensa onda de mudanças em diversos setores, dentre eles Economia e Sociedade, que alavancados pela economia global, impulsiona essas mudanças no país. E para a Contabilidade este quadro de mudanças não poderia está inerte. Neste contexto, é de extrema importância que o segmento contábil acompanhe toda esta transformação e, para o setor público, não poderia ser diferente. Este estudo tem como objetivo tratar a necessidade de diferenciação dos conceitos de Receita e Despesa adotados na Lei 4.320/64, e na Lei 101/2000 (Responsabilidade Fiscal) em relação às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). A problemática envolvida sugere o seguinte questionamento: Diante da convergência que vem sofrendo as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público para se alinhar às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) é necessária a diferenciação de conceitos de Receitas e Despesas sobre o enfoque patrimonial e sobre o enfoque orçamentário? Para tanto, o estudo foi desenvolvido com base no método dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica e se baseia principalmente na doutrina e na legislação específica. Nota-se que é necessário aprofundar um pouco mais esta diferenciação de Receitas e Despesas Públicas sob os enfoques Orçamentário e Patrimonial, visto que estas mudanças visam a implantação de um novo modelo, que tem como objetivo convergir para as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público.

Palavras-chave: Convergência. Padrões Internacionais. Receita. Despesa.

ABSTRACT

Right now, Brazil is experiencing an intense wave of change in several sectors, among them economics and society, which leveraged the global economy, driving these changes in the country. And for this picture of Accounting changes could not stand still. In this context, it is extremely important that the accounting segment accompanies this whole transformation, and for the public sector, there could be different. This study aims to address the need for differentiation of the concepts of revenue and expenditure adopted by Law 4.320/64 and Law 101/2000 (Fiscal Responsibility) in relation to International Accounting Standards Applied Accounting Standards (IPSAS). The issues involved suggests the following question:

Given the convergence that has been suffering Accounting Standards Applied to the Public Sector to align with International Accounting Standards Applied Accounting Standards (IPSAS) is required for the differentiation of concepts of Income and Expenses on the focus equity and focus on the budget? Thus, the study was developed based on the deductive method, using the literature search and is primarily based on doctrine and specific legislation. Note that it is necessary to elaborate on this differentiation of Revenue and Public Expenditure in the Budget and Asset approaches, since these changes aim to establish a new model that aims to converge to the International Standards Applied to Public Sector.

Keywords: *Convergence. International Standards. Revenue. Expense.*

1. INTRODUÇÃO

Analisando os novos caminhos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no país, percebe-se a necessidade de aprofundar o estudo dos conceitos de Receitas e Despesas Públicas para a Contabilidade, visto que, com o processo de convergência para as normas internacionais, não é apenas a necessidade do registro que interessa, mas como este registro impacta o Patrimônio.

Para dar direção ao estudo que se estabeleceu sobre estes novos caminhos que a Contabilidade aplicada ao setor público vem seguindo, retoma-se inicialmente a Portaria 37/2004 do Conselho Federal de Contabilidade que instituiu um Grupo de Estudos voltado para a Área Pública com o objetivo de estudar e propor as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Este Grupo de Estudos tem como objetivo dotar a área pública de normas que possam fornecer a orientação contábil dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, ao passo que avança na consolidação e na integração com as normas internacionais (No Brasil quem edita as normas de Contabilidade é, em maioria, o CFC, mas é de responsabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional – STN, editar as normas para fins de consolidação das contas públicas).

Posteriormente, a partir desta necessidade de integração de normas, surgiu então à portaria do Ministério da Fazenda MF 184/2008, que estabelece diretrizes para a convergência do setor público brasileiro às normas internacionais. Ela emerge após a publicação de atos do Banco Central (BACEN) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), que alavancou a convergência no âmbito do sistema financeiro nacional e das companhias abertas. Outro órgão que também está em evidência neste contexto de mudanças é a Secretaria do Tesouro Nacional, que trabalhou o “Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, onde trata a diferenciação de Receitas e Despesas sobre o enfoque patrimonial (Contabilidade) e sobre o enfoque orçamentário. Esta classificação é de fundamental importância, pois as normas internacionais querem a utilização do Regime de Competência para o registro de receitas e despesas e, por consequência, de ativos e passivos. A STN propõe alterações nas demonstrações contábeis presentes no anexo da Lei 4.320/64. O objetivo dessas mudanças é a harmonização da estrutura do Balanço Orçamentário da Lei 4.320/64 com a estrutura da LRF. Enfim, entram em consenso que a terminologia utilizada de Receita e Despesa se reserva para aqueles fluxos que se relacionam com o aumento ou diminuição do patrimônio líquido da entidade, não se pode confundir com a Receita e Despesa Orçamentária.

Assim sendo, o presente artigo visa tratar a necessidade de diferenciação dos conceitos de Receita e Despesa adotados na Lei 4.320/64, e na Lei 101/2000 (Responsabilidade Fiscal) em relação às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas

ao Setor Público (IPSAS), assunto este de relevância social visto que os profissionais da área contábil necessitam de atualizações constantes para exercerem suas atividades com segurança e seguindo as normas legais. Posto essas mudanças, definiu-se como problema de pesquisa o seguinte questionamento: Diante da convergência que vem sofrendo as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público para se alinhar às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) é necessária a diferenciação de conceitos de Receitas e Despesas sobre o enfoque patrimonial e sobre o enfoque orçamentário?

Para o desenvolvimento do presente artigo, o estudo foi direcionado com base no método dedutivo (que é caracterizado pela pesquisa de uma situação geral e genérica para uma situação particular), utilizando-se da pesquisa bibliográfica (esta pesquisa tem como finalidade colocar o pesquisador em contato com o que já se produziu e registrou a respeito do tema de pesquisa em estudo), baseada principalmente na doutrina e na legislação específica.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Estudando conceitos

Quando se estuda Receitas e Despesas Públicas, se faz necessário retomar alguns conceitos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e a base doutrinária utilizada aqui será KOHAMA, que descreve a Receita Pública (2009 p.60):

Entende-se, genericamente, por Receita Pública todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerários ou outros bens representativos de valores

– que o governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem diretos a favor do Estado –, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencerem.

Amparado pela legislação, podemos citar os artigos 9º e 11º da Lei 4.320/64:

Art. 9º Tributo e a **receita**¹ derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinado-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

Art. 11 - A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital.

§ 1º - São Receitas Correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes.

§ 2º - São Receitas de Capital as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente.

Já para se estudar o conceito de Despesa Pública, KOHAMA (2009 p.87) define:

Constituem Despesa Pública os gastos fixados na lei orçamentária ou em leis especiais e destinados à execução dos serviços públicos e dos aumentos patrimoniais; à satisfação dos compromissos da dívida pública; ou ainda à restituição ou pagamento de importâncias recebidas a título de cauções, depósitos, consignações, etc.

E novamente com o embasamento legal, temos o artigo 12 da Lei 4.320/64:

ReAC – Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 8, n. 1, p. 27-39, janeiro/ abril, 2016

Art. 12. A **despesa**² será classificada nas seguintes categorias econômicas:

DESPESAS CORRENTES

Despesas de Custeio

Transferências Correntes

DESPESAS DE CAPITAL

Investimentos

Inversões Financeiras

Transferências de Capital

§ 1º Classificam-se como Despesas de Custeio as dotações para manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis.

§ 2º Classificam-se como Transferências Correntes as dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado.

§ 3º Consideram-se subvenções, para os efeitos desta lei, as transferências destinadas a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, distinguindo-se como:

I - subvenções sociais, as que se destinem a instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa;

II - subvenções econômicas, as que se destinem a empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril.

§ 4º Classificam-se como investimentos as dotações para o planejamento e a execução de obras, inclusive as destinadas à aquisição de imóveis considerados necessários à realização destas últimas, bem como para os programas especiais de trabalho, aquisição de instalações, equipamentos e material permanente e constituição ou aumento do capital de empresas que não sejam de caráter comercial ou financeiro.

§ 5º Classificam-se como Inversões Financeiras as dotações destinadas a:

AI - aquisição de títulos representativos do capital de empresas ou entidades de qualquer espécie, já constituídas, quando a operação não importe aumento do capital;

III - constituição ou aumento do capital de entidades ou empresas que visem a objetivos comerciais ou financeiros, inclusive operações bancárias ou de seguros.

§ 6º São Transferências de Capital as dotações para investimentos ou inversões financeiras que outras pessoas de direito público ou privado devam realizar, independentemente de contraprestação direta em bens ou serviços, constituindo essas transferências auxílios ou contribuições, segundo derivem diretamente da Lei de Orçamento ou de lei especialmente anterior, bem como as dotações para amortização da dívida pública.

Porém, com a convergência das Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), se faz necessário rever alguns conceitos. É fundamental que os estudos que estão surgindo com o processo de convergência atentem para efetuar esta diferenciação de receitas e despesas nos campos de Orçamento e Patrimônio.

2.2 - ENFOQUE ORÇAMENTÁRIO (RECEITA & DESPESA)

O Orçamento Público tem um extenso sentido, é um documento legal aprovado por Lei, é um instrumento de planejamento que estabelece a origem e a aplicação de seus recursos obedecendo aos princípios da universalidade, anualidade, unidade orçamentária e equilíbrio. Ele materializa o orçamento da administração pública bem como a previsão da

receita e a fixação da despesa de igual valor, objetiva a manutenção de suas atividades e execução de seus projetos para o período de um ano, que é chamado de exercício financeiro.

Para se estudar o enfoque orçamentário da receita e despesa, é necessário separar suas classificações quanto às entidades destinatárias e quanto ao impacto causado na situação líquida patrimonial, ambas detalhadas nos Manuais da Receita e Despesa Pública.

2.2.1- A receita orçamentária pode ser classificada:

Em relação às entidades destinatárias do orçamento:

- **Receita Orçamentária Pública** – é aquela executada por entidades públicas.
- **Receita Orçamentária Privada** – é a receita executada por entidades privadas e que consta na previsão orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua realização.

Em relação ao impacto na situação líquida patrimonial:

- **Receita Orçamentária Efetiva** – aquela que, no momento do seu reconhecimento, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo aumentativo.
- **Receita Orçamentária Não-Efetiva** – aquela que não altera a situação líquida patrimonial. No momento do seu reconhecimento, constituindo fato contábil permutativo. Neste caso, além da receita orçamentária, registra-se simultaneamente conta de variação passiva para anular o efeito dessa receita sobre o patrimônio líquido da entidade.

2.2.2 - A despesa orçamentária pode ser classificada:

Em relação às entidades destinatárias do orçamento:

- **Despesa Orçamentária Pública** – aquela executada por entidade pública e que depende de autorização legislativa para sua realização, por meio da Lei Orçamentária Anual ou de Créditos Adicionais, pertencendo ao exercício financeiro da emissão do respectivo empenho.
- **Despesa Orçamentária Privada** – aquela executada por entidade privada e que depende de autorização orçamentária aprovada por ato de conselho superior ou outros procedimentos internos para sua consecução.

Em relação ao impacto na situação líquida patrimonial:

- **Despesa Orçamentária Efetiva** – aquela que, no momento da sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Constitui fato contábil modificativo diminutivo.

Na maioria dos casos, a Despesa Orçamentária Efetiva coincide com a Despesa Corrente. No entanto, existe despesa corrente não-efetiva como, por exemplo, a despesa com a aquisição de materiais para estoque e a despesa com adiantamento, que representam fatos permutativos.

- **Despesa Orçamentária Não-Efetiva** – aquela que, no momento da sua realização, não reduz a situação líquida patrimonial da entidade e constitui fato contábil permutativo. Neste caso, além da despesa orçamentária, registra-se ao mesmo tempo conta de variação ativa para anular o efeito dessa despesa sobre o patrimônio líquido da entidade.

Em geral, a Despesa Não-Efetiva coincide com a despesa de capital. Entretanto, há despesa de capital que é efetiva como, por exemplo, as transferências de capital que causam decréscimo patrimonial e, por isso, classificam-se como despesa efetiva.

2.3 – ENFOQUE PATRIMONIAL

Outro subsistema que integra a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Patrimonial, abrange o patrimônio administrativo da Fazenda Pública e engloba o patrimônio financeiro (Ativo Financeiro e Passivo Financeiro) e o patrimônio permanente (Ativo Permanente e Passivo Permanente). Hoje, com as alterações do anexo da Lei 4.320/64, já se utiliza outras terminologias, sendo que o novo Balanço Patrimonial evidencia os grupos Circulante e Não-Circulante (os demonstrativos financeiros serão estudados detalhadamente em um capítulo específico). Neste sistema registram-se os bens patrimoniais do Estado, os direitos e as obrigações capazes de serem classificados como de longo prazo ou permanentes, as variações patrimoniais promovidas pela execução do orçamento (receitas e despesas) ou que tenham outras origens, e o resultado econômico do exercício.

Também aqui, no estudo voltado para o enfoque patrimonial, se faz necessário a diferenciação das categorias de classificação da receita conforme descrito a seguir:

2.3.1 - A receita pode ser classificada:

Em relação à entidade que apropria a receita:

- **Receita Pública** – aquela auferida por entidade pública.
- **Receita Privada** – aquela auferida por entidade privada.

Em relação à dependência da execução orçamentária:

- **Receita resultante da execução orçamentária** – são receitas arrecadadas de propriedade do ente, que resultam em aumento do patrimônio líquido. Exemplos: receita de tributos.
- **Receita independente da execução orçamentária** – são fatos que resultam em aumento do patrimônio líquido, que ocorrem independentemente da execução orçamentária. Exemplos: inscrição em Dívida Ativa³, incorporação de bens (doação), etc.

2.4 – RECONHECIMENTO DA RECEITA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público sustenta um procedimento de registro capaz de cumprir com o dispositivo legal do regime orçamentário da receita, de maneira que atenda a todas as demandas de informações da execução orçamentária sob a ótica de caixa. Entretanto, deve observar os Princípios de Contabilidade da Competência, Prudência e Oportunidade, além dos demais princípios. O equilíbrio entre os princípios contábeis e orçamentários é a garantia da eficiência contábil da administração pública.

Conforme o Manual da Receita Nacional, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público realiza o registro orçamentário da receita, cumprindo à disposição da Lei nº 4.320/1964, que determina o reconhecimento da receita sob a ótica de caixa e deve observar os Princípios de Contabilidade.

Entretanto, o Manual da Receita também aborda que o reconhecimento da receita, sob o enfoque do sistema patrimonial, consiste no emprego dos Princípios de Contabilidade para a identificação da variação ativa ocorrida no patrimônio, em contrapartida ao registro

do direito no exato momento da ocorrência do fato gerador, antes da efetivação do correspondente ingresso de disponibilidades.

Quando o registro do crédito a receber for baseado em estimativas de arrecadação, pode ocorrer excesso de arrecadação, podendo não estar contabilizado o direito, sucedendo a um impacto na situação patrimonial no momento da arrecadação, ou poderá acontecer também a frustração na arrecadação, devendo-se proceder à baixa do direito por ocasião do encerramento do exercício.

2.5 - RECONHECIMENTO DA DESPESA SOB ENFOQUE PATRIMONIAL

Para se obedecer aos Princípios da Oportunidade e da Competência, as despesas devem ser reconhecidas no momento da ocorrência do fato gerador, independentemente de pagamento.

Na área pública, esse tratamento dado à despesa está legalmente embasado pelos seguintes dispositivos:

Lei de Responsabilidade Fiscal – Lei Complementar 101/00:

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

[...]

AI – 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;

Lei 4.320/1964:

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.
(...)

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 insubsistência ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.

O momento do fato gerador, na maioria dos casos, coincide com a liquidação da despesa orçamentária, como, por exemplo, na entrega de bens de consumo imediato ou de serviços contratados, que constituem despesas efetivas. Neste caso, o reconhecimento da despesa orçamentária coincidirá com a adequação da despesa pelo enfoque patrimonial, haja vista que ocorrerá uma redução na situação líquida patrimonial.

Em outros momentos, no entanto, o instante da liquidação da despesa orçamentária não coincide com o fato gerador. Exemplo: assinatura anual de revista. Neste caso, o empenho e a liquidação (reconhecimento da despesa orçamentária) ocorrerão em momento anterior ao fato gerador. Deve ser apropriado um ativo relativo ao direito à assinatura anual e o reconhecimento da despesa por competência deverá ser feita mensalmente, nas contas do Sistema Patrimonial.

Deste modo, o reconhecimento da despesa por competência deve ocorrer mesmo que ainda estejam pendentes as fases de execução da despesa orçamentária, ou seja, já ocorrido o fato gerador, deve haver o lançamento da obrigação no sistema patrimonial até

que seja empenhada e liquidada a despesa orçamentária, quando então deverá ser reclassificado o passivo para o sistema financeiro.

Por exemplo: reconhecimento de dívida. Mesmo que não haja dotação orçamentária na LOA, enquanto não for empenhada e liquidada a despesa orçamentária, esta deverá estar registrada no Passivo Patrimonial.

Após o estudo dos conceitos de Receita e Despesas e seus respectivos enfoques sobre o Orçamento e o Patrimônio, percebe-se a necessidade de diferenciação, haja vista que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público identificou à necessidade de se reconhecer o

Patrimônio. Por esta razão, a Receita / Despesa deixa de ter caráter eminentemente Orçamentário, e passa, através da Resolução 1.121/08 do CFC, a ser reconhecida também na sobre o enfoque do Patrimônio. Ressaltam-se assim, através de um quadro resumo, as principais diferenças conceituais para que seja feita a relação do Regime Orçamentário com o Regime de Competência, resguardando as particularidades de cada subsistema.

QUADRO 1. MUDANÇAS CONCEITUAIS (ORÇAMENTO x PATRIMÔNIO)

	Enfoque Orçamentário	Enfoque Patrimonial
Receita	<p>“Receitas são ingressos para cobertura de despesas públicas, em qualquer esfera governamental, no decorrer de um exercício determinado.” (Res. CFC 1.121/2008)</p> <p>ARRECADAÇÃO (Regime Financeiro)</p>	<p>“Receitas são aumentos nos benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos, o de ativos ou diminuição de passivos que resultem em uma variação positiva da Situação Patrimonial Líquida de uma Entidade no decorrer de um período contábil e que não decorram de aporte dos proprietários.” (Res. CFC 1.121/2008)</p> <p>FATO GERADOR (Regime de Competência)</p>
Despesa	<p>“Despesa/Dispêndio orçamentário é o fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial.” (Res. CFC 1.121/2008)</p>	<p>“As despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.” (Res. CFC 1.121/2008)</p>

FONTE: Autor

2.6 – RELACIONAMENTO DO REGIME ORÇAMENTÁRIO COM O REGIME DE COMPETÊNCIA

Para a doutrina contábil é normal a interpretação do artigo 35 da Lei nº 4.320/1964, afirmando que na área pública o regime contábil é um regime misto, ou seja, regime de competência para a despesa e de caixa para a receita:

Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

I – as receitas nele arrecadadas;

II – as despesas nele legalmente empenhadas.

Contudo, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, assim como qualquer outro ramo da ciência contábil, obedece aos Princípios de Contabilidade. Dessa forma, o grupo de estudo instituído pela Portaria 37/2004 do CFC analisou uma nova interpretação a respeito da Lei 4320/64: de aplicar-se O Princípio da Competência⁴ em sua integralidade, ou seja, tanto na receita quanto na despesa.

O que ocorre é que o artigo 35 faz referência ao regime orçamentário, pois a contabilidade é tratada em título específico, no qual se estabelece que as variações patrimoniais devam ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária. A própria Lei 4.320/64 possui uma parte que trata especialmente da parte contábil, conforme citado abaixo:

Título IX – Da Contabilidade

(...)

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem 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. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

(...)

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.

(...)

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.

Além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, é necessário observar que é solicitada também a evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, exigindo que os fatos modificativos sejam levados à conta de resultado e que as informações contábeis permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros de determinado exercício.

A contabilidade deve demonstrar os fatos que são dependentes à administração orçamentária, financeira e patrimonial, para desta maneira gerar informações que permitam o conhecimento da composição patrimonial e dos resultados econômicos e financeiros.

Desta maneira, objetivando evidenciar o impacto no patrimônio, deve existir o registro da receita em função do fato gerador, sendo observados os Princípios da Competência e da Oportunidade.

O reconhecimento da receita para o enfoque patrimonial apresenta certas dificuldades, como por exemplo, a determinação do momento de ocorrência do fato gerador.

Para o exemplo da receita tributária geralmente se utilizar o momento do lançamento como referência para o reconhecimento, pois nesse estágio da execução da receita orçamentária é que:

- É verificada a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- É determinada a matéria tributável;
- É calculado o montante do tributo devido;
- É identificado o sujeito passivo.

Ocorrido o fato gerador, pode-se proceder ao registro contábil do direito em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

Já a despesa pode ser classificada:

Em relação à entidade que apropria a despesa:

- **Despesa Pública** – aquela efetuada por entidade pública.
- **Despesa Privada** – aquela efetuada pela entidade privada.

Em relação à dependência da execução orçamentária:

- **Despesa resultante da execução orçamentária** – aquela que depende de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: despesa com salário, despesa com serviço, etc.
- **Despesa independente da execução orçamentária** – aquela que independe de autorização orçamentária para acontecer. Exemplo: constituição de provisão, despesa com depreciação, etc.

Para concluir o estudo comparativo dos enfoques Orçamentário e Patrimonial abordado neste tópico, segue a citação do artigo 6º da portaria conjunta STN/SOF nº 3, de 2008, que dispõe sobre o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, onde trata claramente do aspecto patrimonial das entidades:

Art. 6º A despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas.

Parágrafo único. São mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial:

I - não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;

AI - não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para elaboração das estatísticas fiscais e apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar no 101, de 2000; e

III - não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havido a devida fixação orçamentária.

2.7 – PRINCIPAIS MODIFICAÇÕES NOS ANEXOS DA LEI 4.320/64

Com todas as transformações conceituais ocorridas, fez-se necessário adaptar o anexo da Lei 4.320/64 que trata das demonstrações financeiras, a Portaria STN 749/2009 alterou os anexos 12 – Balanço Orçamentário –, 13 – Balanço Financeiro –, 14 – Balanço Patrimonial – e 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais –, fazendo ajustes em sua estrutura e adaptando as contas neles evidenciadas ao novo modelo de plano de contas aplicado ao setor público.

No Balanço Orçamentário anterior eram consideradas para a Receita: Previsão, Execução e Diferenças; Para a Despesa: Fixação, Execução e Diferenças. Apurando assim o déficit ou superávit do Exercício. O novo modelo aborda para a Receita Orçamentária: Previsão Inicial, Previsão Atualizada (a), Receitas realizadas (b) e Saldo (c = a-b); Para a Despesa Orçamentária é ainda mais detalhado, o que possibilita um esclarecimento melhor para o usuário: Dotação Inicial (d), Dotação Atualizada (e), Despesas Empenhadas (f), Despesas Liquidadas (g), Despesas Pagas (h) e Saldo da Dotação (i = e – f), apurando assim o déficit ou superávit do Exercício.

No Balanço Financeiro, a “remodelagem” para as adaptações às Normas Internacionais são as seguintes: na versão anterior eram evidenciadas as Receitas e Despesas

com suas subdivisões de Orçamentárias e Extra-orçamentárias, além dos saldos do disponível do exercício anterior e saldo para exercício seguinte. O novo modelo adota os conceitos de “Ingressos” e “Dispêndios”, e trata a parte Extra-orçamentária como Transferências Financeiras Recebidas / Concedidas, e no saldo, apenas o que ficou em Espécie para o Exercício seguinte.

Destaque também para o Balanço Patrimonial que se adéqua aos padrões estabelecidos pela Lei 6.404/76 para as empresas S.A. tratando agora o Ativo e Passivo como Circulante e Não-Circulante e evidenciando também o Patrimônio Líquido da entidade (objeto este que foi bem discutido ao longo deste artigo e que no Balanço Patrimonial anterior não existia).

A Demonstração das Variações também sofre mudanças significativas: anteriormente tinham-se as variações ativas e passivas. Atualmente a demonstração evidencia as variações patrimoniais como quantitativas (aumentativas / diminutivas) e as variações qualitativas (decorrentes da execução orçamentária).

A Portaria ainda inclui mais três demonstrações contábeis, a saber: 18 – Demonstração do Fluxo de Caixa –, 19 – Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido – e 20 – Demonstração do Resultado Econômico –, previstas nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, originadas do Conselho Federal de Contabilidade, para atender a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade.

Após efetuar uma breve análise das modificações ocorridas nos demonstrativos financeiros do anexo da Lei 4.320/64, segue abaixo um quadro resumo que sintetiza as principais modificações que ocorreram, comparando o modelo anterior para o modelo atual, demonstrando as mudanças necessárias à convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

QUADRO 2. ALTERAÇÕES DOS DEMONSTRATIVOS FINANCEIROS (4.320/64)

DEMONSTRATIVOS	ANTIGO	NOVO MODELO
Balanço Orçamentário (Anexo 12)	Receita: Previsão, Execução e Diferenças; Despesa: Fixação, Execução e Diferenças.	Receita Orçamentária: Previsão Inicial, Previsão Atualizada (a), Receitas Realizadas (b) e Saldo (c = a-b); Despesa Orçamentária: Dotação Inicial (d), Dotação Atualizada (e), Despesas Empenhadas (f), Despesas Liquidadas (g), Despesas Pagas (h) e Saldo da Dotação (i = e – f),
Balanço Financeiro (Anexo 13)	Receitas e Despesas com suas subdivisões de Orçamentárias e Extra-orçamentárias, além dos saldos do Disponível do Exercício Anterior e saldo para Exercício Seguinte.	Adoção dos conceitos de “Ingressos” e “Dispêndios” no lugar de Receitas e Despesas; Parte Extra-orçamentária tratada como Transferências Financeiras Recebidas / Concedidas, e no saldo, apenas o que ficou em Espécie para o Exercício seguinte.
Balanço Patrimonial (Anexo 14)	Trata como Ativo Financeiro + Ativo Permanente/ Passivo Financeiro + Passivo Permanente	Trata como Ativo Circulante + Ativo não Circulante / Passivo Circulante + Passivo Não Circulante. Além da evidenciação do Patrimônio Líquido que não existia anteriormente.
Demonstração das Variações (Anexo 15)	Variações Ativas e Variações Passivas	DEMOSNTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS: Variações quantitativas (aumentativas / diminutivas); Variações qualitativas (decorrentes da execução orçamentária).

FONTE: Autor

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da análise dos resultados, percebe-se que toda mudança requer trabalho, estudo e muita dedicação, e para a Contabilidade isto não seria diferente. Diversas têm sido as ações para que o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público aconteça. O estudo comparativo de receitas e despesas sobre os enfoques Orçamentário e Patrimonial e as mudanças ocorridas nos demonstrativos financeiro da Lei 4.320/64 é pequeno comparado ao dimensionamento das ações que devem ser tomadas e os muitos estudos que ainda deverão acontecer, mas são de pequenas ações que se consegue atingir o objetivo, trilhando passo – a – passo.

Diversos órgãos estão envolvidos nessas mudanças, dentre eles pode-se citar a importância do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, que junto com diversos estudiosos da área, vêm se debruçando para que o Brasil se adéque aos padrões internacionais. Sem contar, é claro, da enorme colaboração dos docentes da área de Contabilidade que também necessitam de tempo e dedicação para reaprender, e, posteriormente, disseminar os conhecimentos adquiridos e atualizar os profissionais atuantes no setor público. O processo é contínuo.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Introdução à Contabilidade Governamental**. Salvador: ZNT Editoria, 1999.

BRASIL. **Lei, 4.320**, 17 de Março de 1964. Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos, e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

BRASIL. **Lei Complementar, 101**, 4 de Maio de 2000. Normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal.

BRASIL. **Manual da Despesa Nacional**. Brasília: STN, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualDespesaNacional.pdf> Acessado em: 19 de maio de 2010.

BRASIL. **Manual da Receita Nacional**. Brasília: STN, 2004. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ManualReceita.pdf> Acessado em: 19 de maio de 2010.

BRASIL. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público**. Brasília: STN, 2008. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Manual_Despesa_Nacional_30102008_MTCASP.pdf Acessado em: 24 de maio de 2010.

BRASIL. **Portaria STN Nº 749/2009**. Brasília: STN, 2009. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_Atualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf Acessado em: 24 de maio de 2010.

CFC. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é realizado em Uberlândia**

ReAC – Revista de Administração e Contabilidade. Faculdade Anísio Teixeira (FAT), Feira de Santana-Ba, v. 8, n. 1, p. 27-39, janeiro/ abril, 2016

(MG). Brasília: CFC 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4297> Acessado em: 19 de abril de 2010.

CFC. **Resolução CFC Nº. 1.121/08** Brasília: CFC 2008. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121 Acessado em: 24 de maio de 2010.

FEA/USP Equipe de Professores. **Contabilidade Introdutória**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1996.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcanti. **Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. In: _ Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília: CFC, 2008. n. 173, p.79-89, Set/Out.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 14ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Hélio. **Contabilidade Pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da Pesquisa Aplicada à Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.