



Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público

Paulo Henrique Feijó

Jorge Pinto de Carvalho Júnior

Carlos Eduardo Ribeiro

Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público

Brasília - 2015

Editora Gestão Pública

Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público

© Editora Gestão Pública 2015 – Todos os direitos reservados

Capa: Thiago Feijó Ponte

Editoração eletrônica: Edimilson Alves Pereira

Revisão: Tetê Oliveira

Impressão e acabamento: Cidade Gráfica e Editora

Feijó, Paulo Henrique.

Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público / Paulo Henrique Feijó, Jorge Pinto de Carvalho Júnior, Carlos Eduardo Ribeiro. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2015.

624 p.: il.

Bibliografia

ISBN 978-85-62880-11-7

1. Contabilidade Pública - Brasil 2. Contabilidade - Brasil. 3. Orçamento Público - Brasil. 4. Plano de Contas - Brasil I. Carvalho Jr., Jorge Pinto de. II. Ribeiro, Carlos Eduardo. III. Título.

CDD 657.61

CDU 336.126

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS - É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio, incluindo fotocópia, gravação ou informação computadorizada, sem permissão por escrito dos autores. A violação dos direitos de autor (Lei nº 9.610/1998) é crime estabelecido pelo artigo 184 do Código Penal.

As opiniões expressas neste livro são de exclusiva responsabilidade dos autores, não expressando necessariamente a opinião dos órgãos e entidades onde os mesmos exercem ou exerceram atividade profissional.

Muito zelo e técnica foram empregados na edição desta obra. No entanto, erros de digitação ou impressão poderão ter ocorrido. Caso o leitor identifique quaisquer destas falhas, favor informar mediante mensagem para: editora@gestaopublica.com.br.

Os autores estão disponíveis para prestar esclarecimentos adicionais quanto a qualquer dúvida ou questionamento a respeito dos temas tratados neste livro: contato@financaspublicas.com.br.

O editor e os autores não assumem qualquer responsabilidade por eventuais danos ou perdas decorrentes da aplicação dos conhecimentos e informações constantes desta publicação.

Editora:

Gestão Pública Editora e Treinamentos Sociedade Ltda. - EPP
Condomínio Mansões Entre Lagos, Etapa 1, Conjunto U, Lote 28
Região dos Lagos, Sobradinho – Brasília – DF - CEP: 73255-900
Tel.: 61 - 9124-6315 – E-mail: editora@gestaopublica.com.br

DEDICATÓRIAS

Aos meus filhos biológicos, Davi e Gabriela; aos meus pais, Itacy e Antonino; aos meus irmãos, Rejane, Ana Patrícia, Ana Cristina e Anthony; à minha prima, amiga e companheira de jornada, Débhora, e aos meus filhos espirituais, Yorana e Kayam.

Paulo Henrique Feijó

Aos meus pais, Eliete e Jorge, que me proporcionaram uma base educacional sólida, a qual foi essencial para a construção do meu caráter. À minha esposa, Marcela, companheira de todas as horas, que tanto me incentivou e compreendeu com extrema amabilidade os momentos de ausência do convívio familiar necessários à elaboração desta obra.

Jorge Pinto de Carvalho Júnior

À minha base de vida, meu porto seguro, minha família. À minha amada esposa, Patrícia; ao meu enteado, Gustavo, e ao meu coração que bate fora do peito, minha filha Maria Eduarda. Ao meu querido pai, Paulo, que continua a olhar por mim lá da esfera espiritual, e à minha mãe, Maria Lucia, que tanto se dedicaram à minha educação, e à minha irmã e amiga Christianne.

Carlos Eduardo Ribeiro

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus a oportunidade de contribuir para o conhecimento e de encontrar nos caminhos do saber os professores e amigos Jorge de Carvalho e Carlos Eduardo, com os quais compartilho a autoria desta obra, que sem eles não seria viável.

Paulo Henrique Feijó

É com sincera gratidão que expresso a alegria em ter recebido do amigo e mestre, Paulo Feijó, o convite para escrever este livro, conjuntamente, e contando com a valiosa colaboração do amigo, professor e coautor Carlos Eduardo. Ter a oportunidade de caminhar ao lado de profissionais deste calibre é um grande privilégio e um enorme aprendizado.

Agradeço por isso e por todas as outras coisas a Deus que, na sua plenitude, tem me proporcionado grandes realizações na minha breve passagem terrena, como esta que ora tenho a felicidade de vivenciar.

Jorge Pinto de Carvalho Júnior

Na vida não existe acaso nas obras do Criador. Seguimos um curso que não sabemos o dia de amanhã, mas tenho que agradecer a Ele a oportunidade de desenvolver uma atividade tão especial, que é a de ensinar, de transmitir conhecimentos. Agradeço por colocar nesta trajetória amigos como Paulo Henrique Feijó e Jorge de Carvalho para juntos desenvolvermos projetos como esta obra tão especial. Não podia me furtar em dizer que para ensinar tivemos um dia que aprender e agradeço aos Mestres que tive na minha caminhada, em especial meu incentivador, conselheiro e orientador Professor Lino Martins da Silva.

Carlos Eduardo Ribeiro

*“A base de tudo, a essência, é o saber.
O saber pode te levar ao ter.
O saber pode te levar ao poder.
Não é desejável que o ter leve ao poder.
Mas é inadmissível que o poder te leve ao ter.”*

San Tiago Dantas
(1911-1964)

SUMÁRIO

Prefácio.....	13
Apresentação.....	15
Visão Geral do Livro.....	19

1 Aspectos Gerais sobre Orçamento Público..... 23

1.1 ▶ Plano Plurianual (PPA).....	25
1.2 ▶ Diretrizes Orçamentárias (LDO).....	26
1.3 ▶ Orçamento Anual (LOA).....	28
1.4 ▶ Funções do Orçamento Público.....	29
1.5 ▶ Princípios Orçamentários.....	30
1.6 ▶ Organização dos Orçamentos.....	38
1.7 ▶ Conceitos básicos sobre orçamento.....	40
1.8 ▶ Ciclo orçamentário.....	41
Exercícios de Fixação.....	44

2 Contabilidade Orçamentária x Contabilidade Patrimonial..... 47

2.1 ▶ A Contabilidade na Lei nº 4.320/1964.....	49
2.2 ▶ Entendendo a Teoria de Fluxos x Estoque.....	51
2.3 ▶ Abrangência dos Estoques.....	53
2.4 ▶ Momento de reconhecimento das variações de estoques.....	54
2.5 ▶ Teoria de Fluxos x Estoque na Contabilidade.....	57
2.6 ▶ A Convivência das três ramificações da Contabilidade: Patrimonial x Financeira x Orçamentária.....	60
2.7 ▶ A Contabilidade Patrimonial no Setor Público.....	64
2.8 ▶ A Contabilidade Financeira no Setor Público.....	67
2.9 ▶ A Contabilidade Orçamentária no Setor Público.....	67
Exercícios de Fixação.....	76

3 A Contabilidade Orçamentária no PCASP..... 79

3.1 ▶ Estrutura Básica do PCASP.....	84
3.2 ▶ A Convivência dos “Mundos”: Contabilidade x Orçamento.....	86
3.3 ▶ Funcionamento do PCASP.....	88
3.4 ▶ O Controle por Conta Corrente.....	93
3.5 ▶ Acompanhando os Fluxos Financeiros na Contabilidade Orçamentária.....	96
Exercícios de Fixação.....	101

4	Premissas para Registros Contábeis.....	103
4.1	▶ Metodologia Adotada para Realização dos Registros Contábeis na Entidade de Referência.....	106
4.2	▶ Estrutura Administrativa da Entidade Governamental na qual Ocorrerão os Atos e Fatos Administrativos a Serem Contabilizados.....	107
4.3	▶ Plano de Contas de Referência Adotado para os Registros Contábeis.....	110
4.4	▶ Naturezas Orçamentárias de Receita e Despesa.....	118
4.5	▶ Fontes/Destações de Recursos.....	120
4.6	▶ Classificação por Indicador de Resultado Primário.....	120
4.7	▶ Metodologia de Lançamentos nos Razonetes.....	121
4.8	▶ Saldos de Abertura dos Órgãos/Entidades do Ente de Orçamentolândia.....	123
5	Previsão da Receita Orçamentária.....	125
5.1	▶ Conceito de Receita Orçamentária.....	127
5.2	▶ Depósitos de Diversas Origens - DDO.....	128
5.3	▶ Classificações Orçamentárias da Receita.....	128
5.4	▶ Estágios da Receita.....	142
5.5	▶ Deduções da Receita Orçamentária.....	143
5.6	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Previsão da Receita.....	147
	Exercícios de Fixação.....	156
6	Execução da Receita Orçamentária.....	159
6.1	▶ Estágios da Execução da Receita.....	161
6.2	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Execução da Receita.....	166
	Exercícios de Fixação.....	197
7	Fixação da Despesa.....	199
7.1	▶ Caracterização da Despesa.....	201
7.2	▶ Classificações da Despesa Orçamentária.....	203
7.3	▶ Fixação da Despesa.....	229
7.4	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Fixação da Despesa.....	230
	Exercícios de Fixação.....	243
8	Alterações da Programação Orçamentária.....	245
8.1	▶ Créditos Adicionais.....	247
8.2	▶ Créditos Remanejados.....	256
8.3	▶ Créditos Cancelados.....	258
8.4	▶ Créditos Transferidos.....	258
8.5	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com Alterações da Programação Orçamentária.....	258
	Exercícios de Fixação.....	273

9	Pré-Empenho e Empenho	275
	9.1 ▶ Etapas de Execução da Despesa	277
	9.2 ▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com o Pré-Empenho e Empenho da Despesa	286
	Exercícios de Fixação	310
10	Em Liquidação e Liquidação	313
	10.1 ▶ Contratação	315
	10.2 ▶ Entrega do Material ou Prestação do Serviço (Realização da Despesa)	320
	10.3 ▶ Liquidação	322
	10.4 ▶ A Despesa “Em Liquidação”	324
	10.5 ▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Liquidação e o Estágio Em Liquidação da Despesa	326
	Exercícios de Fixação	348
11	Retenção de Tributos e Consignações	351
	11.1 ▶ Retenções e Recolhimento de Tributos	353
	11.2 ▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Retenção	358
	Exercícios de Fixação	376
12	Pagamento e Recolhimento de Retenções e Consignações	379
	12.1 ▶ Pagamento	381
	12.2 ▶ Recolhimento das Retenções	383
	12.3 ▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Retenção e Pagamento da Despesa	385
	Exercícios de Fixação	419
13	Regime de Adiantamento ou Suprimento de Fundos	421
	13.1 ▶ O que é regime de adiantamento?	424
	13.2 ▶ Forma de movimentação do adiantamento	425
	13.3 ▶ O Papel do Ordenador de Despesas	426
	13.4 ▶ As despesas realizáveis por adiantamento	427
	13.5 ▶ Restrições à concessão de adiantamentos	428
	13.6 ▶ Regras gerais para a concessão	430
	13.7 ▶ Concessão de adiantamento x fracionamento de despesas	431
	13.8 ▶ Aspectos contábeis e orçamentários do regime de adiantamento	432
	13.9 ▶ Retenções tributárias	432
	13.10 ▶ Prestação de contas	433
	13.11 ▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com Adiantamentos	436
	Exercícios de Fixação	461

14	Encerramento do Exercício e Inscrição em Restos a Pagar	463
14.1	▶ Fundamentos.....	465
14.2	▶ O que são Restos a Pagar.....	465
14.3	▶ Restos a Pagar e seu Caráter Extraorçamentário.....	466
14.4	▶ Restos a Pagar e Ajustes de Encerramento do Exercício.....	468
14.5	▶ Superávits Financeiros de Exercícios Anteriores.....	478
14.6	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Inscrição em Restos a Pagar e o Encerramento de Contas Contábeis no PCASP.....	482
	Exercícios de Fixação.....	514
15	Balanço Orçamentário	517
15.1	▶ Normas Internacionais de Contabilidade: Apresentação de Informações Orçamentárias.....	519
15.2	▶ O Balanço Orçamentário como Instrumento de Apresentação de Informações Orçamentárias.....	523
15.3	▶ Exercício Financeiro: Conceito x Equilíbrio Orçamentário.....	524
15.4	▶ Receitas.....	525
15.5	▶ Despesas.....	531
15.6	▶ Restos a Pagar Não Processados.....	535
15.7	▶ Restos a Pagar Processados.....	538
15.8	▶ Análise do Balanço Orçamentário.....	541
15.9	▶ Notas Explicativas.....	553
15.10	▶ Balanço Orçamentário de Orçamentolândia.....	554
15.11	▶ Análise do Balanço Orçamentário de Orçamentolândia.....	557
	Exercícios de Fixação.....	563
16	Execução de Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores	565
16.1	▶ Execução de Restos a Pagar.....	567
16.2	▶ Despesas de Exercícios Anteriores.....	579
16.3	▶ Exemplo Prático de Escrituração de Atos Relacionados com a Execução de Restos a Pagar e Despesas de Exercícios Anteriores.....	584
	Exercícios de Fixação.....	598
	Avaliação de Aprendizado.....	601
	Referências.....	615
	Gabarito.....	623

PREFÁCIO

Preciso confessar que me senti envaidecido com o convite feito para prefaciар este livro e também contar que sou amigo e admirador dos professores Carlos Eduardo, Paulo Feijó e Jorge Carvalho, o que torna uma tarefa árdua fazer isto de forma isenta. São todos profissionais que atuam como professores ou gestores (ou os dois) no universo da contabilidade pública e finanças, o que os torna autoridades no assunto.

Sou um profissional da contabilidade, no entanto, apenas um operário deste ramo, muito embora já tenha mais de vinte anos na área pública. Por isto me sinto um privilegiado em poder conviver e trabalhar com profissionais da qualidade dos autores desta obra, que aliam todo um conhecimento teórico com a prática do dia a dia do ambiente de trabalho, lidando com problemas do “mundo real”.

Uma semana antes de começar a escrever o prefácio deste livro, participei do Congresso Brasileiro de Controle Interno e Externo. Dos nove temas abordados, somente um tratava da questão contábil no controle (não por acaso o palestrante também autor de obras da área, o professor Diogo Duarte). Tal fato me trouxe uma inquietação, pois é na contabilidade que encontramos toda a “vida” de uma instituição, seja ela pública ou privada. Então, por que esta falta de representatividade? Talvez isto esteja refletido proporcionalmente na quantidade de literatura sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público comparando com outras ciências.

Com esta preocupação em mente, a leitura deste livro, aliada à qualidade dos escritores, me trouxe grata satisfação por entender que, em futuro não muito distante, este cenário mudará. A consolidação dos conceitos e a padronização dos procedimentos contábeis e fiscais, junto com um plano de contas único para todos os entes federados, trazem uma inevitável e duradoura contribuição para este processo de controle e melhoria da gestão pública, igualando-nos, nas áreas contábeis e fiscais, aos países mais desenvolvidos.

A finalidade deste livro é apresentar um conjunto ordenado e exemplificado das etapas da execução orçamentária e seus registros contábeis, mas sem perder uma das grandes características dos autores, que é a prática. Os autores repassam aos leitores, de forma generosa, toda uma gama de conhecimentos absorvida ao longo de suas vidas profissionais, tornando o aprendizado e o entendimento algo mais palatável de um assunto às vezes áspero, austero e inflexível, que é a execução do orçamento público.

Nós, profissionais da contabilidade aplicada ao setor público, para atuarmos de forma efetiva precisamos ter profundos conhecimentos em Finanças Públicas, Administração Financeira Orçamentária, Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Responsabilidade Fiscal. Percorrendo, de forma atenta, e absorvendo o conhecimento desta obra, o leitor, seja ele um estudante ou um profissional atuante na área, terá uma visão ampla e diversificada dos registros necessários, assim como seus consequentes relatórios, de toda a execução orçamentária, passando pela abertura do orçamento, eventuais alterações, vivenciando as fases do empenhamento, liquidação e pagamento da despesa pública, de forma didática e com estudo de casos práticos.

O momento em que os autores escrevem este livro não poderia ser mais conveniente. A mudança radical que vem se desenrolando nos últimos anos na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, capitaneada pela Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda, tornou obsoletos vários procedimentos contábeis, alterando tanto conceitos quanto o próprio modo de escrituração, com impactos diretos nos relatórios e a forma de analisar e propor decisões a partir destes. As obras dos autores clássicos do passado recente, do tempo que estudei, apesar de primorosas à época, não teriam mais o uso adequado para os dias atuais.

Desta forma o esforço que este “novo grupo” de professores faz se torna essencial e suas obras, fonte de pesquisa e leitura obrigatória para contadores gestores financeiros e de orçamento.

Por fim, convido o leitor para atentamente entrar, sem pedir licença, na mente dos autores e tornar prazerosa a execução orçamentária pública, o que, como já dito, parece ser um assunto áspero, austero e inflexível. Para finalizar, a exemplo do professor Paulo Feijó, que gosta de relembrar citações famosas, e como o que nos dá fama não é o que somos e sim o que fazemos e o que deixamos, então, relembro o poeta Ledo Ivo, “*O que sobra é a obra. O resto soçobra*”.

Francisco Pereira Iglesias
Contador Geral do Estado do Rio de Janeiro

APRESENTAÇÃO

Lembro-me que a primeira vez que tive contato com o termo Contabilidade Orçamentária o refutei e achei muito estranho, pois meus paradigmas e “pré-conceitos” me levavam a acreditar que tal forma de contabilidade não existia. Isso aconteceu em 2005 quando fui convidado a ministrar a disciplina Contabilidade Orçamentária no curso de Gestão Fiscal Responsável em uma faculdade particular de Brasília. Bem, passados dez anos aqui estou juntamente com os professores Jorge de Carvalho e Carlos Eduardo Ribeiro assinando mais uma obra da Série “Entendendo CASP”: Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. Logo se observa, pelo título do livro, que de lá pra cá muita coisa mudou... Mas mudou a contabilidade ou mudaram meus conceitos? As duas coisas aconteceram ao mesmo tempo.

O livro “Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, de minha autoria e que iniciou a série em 2013, demonstra que a contabilidade do setor público no Brasil tem passado por grandes transformações desde 2008, impulsionada pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e pela deflagração do processo de convergência da contabilidade aos padrões internacionais, a partir da publicação da Portaria MF nº 184/2008.

No segundo livro da série, “Entendendo o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público”, assinado por mim e pelo Carlos Eduardo, detalhou-se o processo histórico da construção desse marco institucional, que foi a criação de um plano de contas nacional para o setor público. Não tenho dúvidas de que a forma de ensinar, tratar e disseminar os conhecimentos contábeis no setor público será reconhecida como: antes e depois do PCASP.

No entanto, as normas, o processo de convergência e o PCASP não alteraram a Lei nº 4.320/1964 que ainda é o diploma legal que fixa as regras gerais de contabilidade para o setor público. A Lei reservou espaço específico para tratar de assuntos contábeis: “Título IX – Da Contabilidade”. Interessante observar que ao exigir que a contabilidade evidencie os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial, a Lei consagra a existência de duas ramificações da contabilidade: a) Contabilidade Orçamentária e Financeira; b) Contabilidade Patrimonial e Industrial.

É bem verdade que alguém pode perguntar: Se a revolução contábil no setor público passa pelo resgate da Contabilidade como ciência e o patrimônio como seu objeto, então por que escrever um livro que trata da Contabilidade Orçamentária no setor público? Primeira-

mente, é preciso dizer que depois desta obra nos dedicaremos a mais um livro da série, que abordará a Contabilidade Patrimonial. Mas isso é futuro e precisamos viver o presente. A priorização da Contabilidade Orçamentária nasce da percepção de que, mesmo sendo esta ramificação a que mais se desenvolveu e se consolidou no setor público, com a implantação do PCASP e a conseqüente padronização de procedimentos muitos profissionais se depararam com uma nova forma de fazer registros contábeis, em geral, bem diferente da anterior.

Também se deve ter em mente que as boas práticas de Contabilidade Patrimonial ensinam muitas vezes a mudança ou até mesmo a criação de outras formas de fazer a gestão da coisa pública, isso no sentido mais amplo. Este novo olhar da contabilidade passa por avaliar resultados econômicos, e não somente orçamentários e financeiros, apurar custos de políticas públicas e assim deixar de ter uma “contabilidade retrovisor”, ou seja, que registra apenas o que passou, para caminhar em direção à consolidação de práticas contábeis que antecipem situações, permitindo e exigindo medidas de responsabilidade fiscal no presente para evitar desajustes no futuro. Com certeza este comportamento demandará uma remodelagem dos processos geradores de informação para a contabilidade e, conseqüentemente, ensinará decisões políticas de melhorias dos mecanismos de gestão, que exigem na maioria das vezes a implantação de sistemas informatizados e outras ferramentas que permitam a avaliação dos resultados e correção dos rumos.

Não resta dúvida de que o cenário para a Contabilidade Patrimonial é promissor e deve ser incentivado, mas para muitos entes públicos ainda soa como utopia, considerando-se que mesmo aspectos de controles do orçamento, que tem uma visão limitada a um exercício financeiro, ainda não são devidamente tratados. Muitos entes fazem precariamente os controles de todos os ativos e passivos financeiros, quiçá aspectos patrimoniais exigidos pelo regime de competência ou mesmo apuração de custos. Há deficiências crônicas em processos de conciliação bancária. Nesse sentido, como falar em custos, se nem o caixa é controlado de forma adequada?

Deve-se então presumir que os sonhos e avanços da Contabilidade Patrimonial devem ser esquecidos? De jeito nenhum, porque sem boas práticas de Contabilidade Patrimonial o Brasil não aperfeiçoará seus mecanismos de gestão de finanças. O que acontece é que o nível de maturidade de gestão contábil pode ser comparado a uma espiral em cujo centro se encontram os controles do caixa, ou seja, a Contabilidade Financeira. A Contabilidade Orçamentária está no círculo seguinte da espiral, pois consegue registrar compromissos assumidos (empenho) mesmo antes de se efetivarem. A Contabilidade Patrimonial engloba as duas ramificações no círculo consecutivo, garantindo que a maturidade da gestão contábil avance para o controle de todos os ativos e passivos patrimoniais. Na ponta dessa espiral está a Contabilidade de Custos que necessita de uma boa Contabilidade Patrimonial para gerar informações confiáveis e fidedignas que suportem as tomadas de decisões.

Aliando conceitos às melhores práticas de cada uma das ramificações da Contabilidade, os livros da “Série Entendendo CASP” pretendem contribuir para o aperfeiçoamento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. E o que nos move, autores deste livro, é a certeza

de que ele é único, pelo menos até o momento, no mercado editorial, porque alia a teoria de administração orçamentária e financeira às melhores práticas contábeis, demonstrando como fazer os registros dos principais atos e fatos da Administração Pública com base no PCASP. Esta obra não se resume à escrituração, pois comenta cada um dos atos e fatos típicos da Administração Pública de acordo com a teoria, a legislação e as rotinas contábeis previstas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Dentro do seu propósito, cumpre a missão de esmiuçar o processo de planejamento e execução orçamentária da receita e da despesa em todas as suas fases, sem esquecer os procedimentos de encerramento do exercício. Para não deixar nada de fora, dedicamos capítulo específico à rotina de suprimento de fundos ou regime de adiantamento, que é um mecanismo a ser utilizado de forma excepcional para os casos em que a despesa pública não possa se enquadrar no processo normal de execução.

É assim, leitor e profissional da contabilidade, que nós, os autores, esperamos que você entenda as mudanças e as regras do PCASP e desfrute do conteúdo desta obra, que foi preparada com carinho, dedicação e compromisso e tem a singela expectativa de conseguir agregar conhecimento e ajudar a Contabilidade Orçamentária no Brasil.

Paulo Henrique Feijó

VISÃO GERAL DO LIVRO

Esta obra se encontra estruturada em 16 capítulos. Nos três primeiros são abordadas as premissas conceituais relacionadas ao orçamento público, as diferenças e semelhanças entre o tratamento contábil dos atos e fatos orçamentários e patrimoniais e a escrituração contábil dos fenômenos orçamentários, de acordo com a nova estrutura do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). No capítulo 4 é detalhada a estrutura administrativa do ente fictício adotado como modelo para demonstração dos atos e fatos que serão objeto de contabilização nos demais capítulos, bem como as informações essenciais ao entendimento de tais registros.

Nos capítulos seguintes são tratados os procedimentos específicos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária da receita e da despesa e suas diversas variáveis, evidenciando os registros contábeis apropriados nas naturezas de informação patrimonial, orçamentária e típica de controle, ou em apenas alguns deles, quando for o caso. Após cada contabilização, são comentados os principais aspectos da escrituração realizada. Ao término de cada capítulo, é apresentado o balancete de verificação para evidenciar a situação das contas contábeis com os lançamentos acumulados até o capítulo de referência. Para fixação do entendimento, quase todos os capítulos contam ainda com uma bateria de exercícios (a única exceção é o capítulo 4), cujos gabaritos encontram-se no final do livro.

Vejamos agora um resumo do conteúdo por capítulo. No primeiro, são mostrados os aspectos basilares correlacionados ao orçamento público, mediante a explanação dos princípios orçamentários e dos conceitos básicos intrínsecos ao assunto, inclusive o ciclo orçamentário, que servirá de base para o entendimento da sequência lógica dos demais capítulos.

O orçamento e o patrimônio públicos são abordados de formas diferentes pela contabilidade, com seu regime próprio e características específicas, dadas as informações que se pretende obter e interpretar para cada situação. As diferenças e semelhanças entre os tratamentos orçamentário e patrimonial praticados pela contabilidade são expostas no capítulo 2.

No capítulo 3, busca-se demonstrar a estrutura e o funcionamento do PCASP, enfatizando a natureza de informação orçamentária, mas sem olvidar as demais naturezas de informação: patrimonial e típica de controle. A lógica dos registros contábeis dentro de cada natureza de informação é demonstrada nessa parte do livro.

Para melhor compreensão da escrituração contábil, são simulados diversos atos e fatos comuns às entidades governamentais, tendo por referência um ente fictício, denominado

“Orçamentolândia”, com estrutura administrativa própria, e adoção de plano de contas, naturezas orçamentárias de receita e despesa, tabela de fontes de recursos e programas de trabalho específicos. Tudo isso será objeto do capítulo 4. O ente público fictício não foi enquadrado como pertencente a qualquer das esferas de governo (municipal, distrital, estadual ou federal), para que não haja restrição nas possibilidades de lançamento. Todavia, em alguns comentários são exemplificadas situações específicas relacionadas a cada um dos entes federados, de forma a ilustrar as aplicações práticas pertinentes às realidades distintas e particulares.

A previsão da receita orçamentária e suas alterações são o tema do quinto capítulo, que discorre sobre conceito e estágios da receita orçamentária, depósitos de diversas origens, classificações orçamentárias da receita pública, fontes de recursos, codificação e indicador de resultado primário, além dos exemplos práticos de escrituração de atos relacionados com a previsão da receita, com comentários ao final de cada registro.

O sexto capítulo tem o propósito de esclarecer ao leitor o momento do reconhecimento da receita no mundo orçamentário, que pode e, de fato, será diferente do momento patrimonial muitas vezes. Aborda ainda as definições de deduções de receitas orçamentárias e demonstra como efetuar os lançamentos contábeis da execução da receita, não só na natureza de informação orçamentária, mas também nas naturezas patrimonial e típica de controle.

Para que a despesa possa ser executada em âmbito governamental, é necessária a autorização parlamentar, materializada com a aprovação da lei orçamentária anual. Com esta, diz-se que a despesa foi fixada e que os créditos orçamentários já foram consignados na peça legal, estando disponíveis para gestão administrativa. O capítulo 7 traz os conceitos relacionados à despesa pública e à exemplificação da escrituração dos registros de fixação da mesma nos diversos órgãos de Orçamentolândia.

Apesar de a despesa ser fixada, é comum a necessidade de alterações ao longo da execução do orçamento, alterações estas que são concretizadas através dos créditos adicionais e que podem ser suplementares, especiais ou extraordinários. As características, a vigência e a forma de contabilização dos créditos adicionais de acordo com a estrutura do PCASP são explicadas no oitavo capítulo.

Nos capítulos 9 a 12, são abordadas as fases da execução da despesa e situações específicas atreladas ao processamento dos gastos públicos: pré-empenho, empenho, o estágio intermediário “Em Liquidação”, a liquidação propriamente dita, as retenções e o pagamento. Esses quatro capítulos esmiúçam cada aspecto conceitual relacionado a essas etapas e proporcionam ao leitor a visão prática do registro contábil, ao demonstrarem situações passíveis de escrituração comuns no cotidiano das entidades do setor público.

O capítulo 13 trata da sistemática especial de realização de despesas que, por sua natureza ou urgência, não possam aguardar o processamento normal da execução orçamentária. É o conhecido “adiantamento” ou “suprimento de fundos”, que possui rito próprio e exige

do profissional de contabilidade conhecimento adequado para que se registre a despesa do ponto de vista orçamentário e patrimonial em consonância com os regimes que disciplinam as respectivas áreas da vertente pública da ciência contábil.

Posteriormente à execução do orçamento, que é limitada a um exercício financeiro (ano civil), iniciam-se os procedimentos de encerramento do ano contábil, compreendendo a inscrição dos restos a pagar. As corretas técnicas de fechamento contábil estão dispostas no capítulo 14, que ilustra inclusive a nova sistemática de inscrição dos restos a pagar, com destaque para aqueles não processados, os quais podem possuir passivos do ponto de vista patrimonial (RPNP exigíveis) ou não (RPNP não exigíveis).

Como os diversos usuários da informação contábil poderão avaliar se a peça orçamentária foi consistentemente elaborada? Qual foi o resultado da execução do orçamento em determinado exercício financeiro? O que se busca medir quando da conclusão da execução de um orçamento no setor público? As respostas são encontradas no capítulo 15, que aborda o balanço orçamentário, de forma teórica e prática.

O capítulo 16 é voltado à execução dos restos a pagar e das despesas de exercícios anteriores, cuja execução orçamentária é do conhecimento da maioria dos estudiosos e profissionais da contabilidade aplicada ao setor público, mas que envolve particularidades quanto ao tratamento patrimonial. Então, com a leitura deste capítulo, almeja-se que o leitor compreenda as diferenças entre restos a pagar e despesas de exercícios anteriores e como proceder adequadamente quando se deparar com situações que demandem conhecimentos específicos relacionados a tais assuntos.

Na parte final do livro, propõe-se ainda uma avaliação de aprendizado, com o intuito de oferecer ao leitor uma forma de exercitar os conhecimentos absorvidos ao longo de todos os capítulos.

Com a leitura completa da presente obra, espera-se que o leitor tenha uma visão geral da importância do processo orçamentário na área governamental e dos impactos da convergência aos padrões internacionais na contabilidade orçamentária, evidenciando os reflexos nos demais focos de atuação da ciência contábil, notadamente no patrimônio público.