

SISTEMA CONTÁBIL ORÇAMENTÁRIO: UMA REFLEXÃO SOBRE O REGIME DE CAIXA E O REGIME DE COMPETÊNCIA PRATICADO NA CONTABILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO PÚBLICO NO BRASIL

Rolando Vanzela¹

RESUMO:

O estudo objetivou refletir sobre o regime contábil orçamentário, por meio da análise dos contidos no artigo 35 da Lei n.º 4320/64 e compará-lo na prática, fazendo uma interpretação com o propósito de dar sentido ao regime se realmente é misto, de competência ou de competência modificado. A proposta metodológica foi de exteriorizar o tema por meio da pesquisa bibliográfica, com base na opinião de diversos especialistas e da legislação vigente específica da área. Para a reflexão do que foi proposto, foram desencadeados os fundamentos sobre a contabilidade aplicada ao setor público e sua evolução, e o regime contábil orçamentário praticado no Brasil. Do exposto, concluiu-se que o regime adotado no Brasil é bastante semelhante ao das práticas do governo norte americano, e que a possibilidade de adotar o regime de competência para o orçamento no Brasil é possível, tendo em vista os avanços da tecnologia e das técnicas orçamentárias. Contudo, é uma decisão que precede ao ente público um serviço eficaz de controle interno.

Palavras-Chave: Regime Contábil; Planejamento e Orçamento; Contabilidade Pública; Instrumento de Gestão.

ABSTRACT:

The study aimed to reflect on the budget accounting regime, through the analysis of those contained in Article 35 of Law No. 4320/64 and compare it in practice, making an interpretation with the purpose of giving meaning to the regime if it really is mixed, competence or modified competence. The methodological proposal was to externalize the theme through bibliographical research, based on the opinion of several specialists and the specific current legislation of the area. For the reflection of what was proposed, the fundamentals on accounting applied to the public sector and its evolution and the budget accounting system practiced in Brazil were triggered. From the exposed, it was concluded that the regime adopted in Brazil is very similar to the practices of the North American government, and that the possibility of adopting the competence regime for the budget in Brazil is possible, in view of the advances in technology and budgeting techniques. However, it is a decision that precedes the public entity an effective internal control service.

Key-words: Accounting System; Planning and Budgeting; Public Accounting; Management Instrument.

¹ Fatec - Faculdade Tecnológica do Vale do Ivaí. Professor da Disciplina de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

1. INTRODUÇÃO

O orçamento nos setores público e privado é um instrumento de gestão que contribui para o controle e execução das despesas, além de proporcionar a verificação dos ajustes e adequações de metas e se os objetivos foram atingidos em determinado período. E, por isso, as abordagens que dizem respeito ao planejamento e orçamento sempre estarão em pauta na discussão do quanto considerar o orçamento como uma forma de controle do resultado futuro. “[...] Planejar sem controle é uma falácia e desperdício de tempo e energia” (FREZATTI, 2000).

Neste contexto, as discussões que envolvem esses instrumentos nas organizações, sejam elas públicas ou privadas, sempre mereceram dos especialistas uma atenção especial em relação a sua compreensão de modo que pudesse aprofundar a discussão. Sabendo que na contemporaneidade não existem mais fronteiras, é muito difícil imaginar às organizações prescindir do planejamento e orçamento como um instrumento de gestão para controlar suas atividades e mensurar o seu desempenho, como medida para serem competitivas e assegurar a sua manutenção e perenidade.

O grande desafio quando se discute o planejamento e orçamento, vez que os dois precisam ser executados de forma integrada, é qual a importância dada a esses instrumentos de forma dinâmica. Apesar dessa discussão (*Ibidem*, p. 37), “coloca para a reflexão uma matriz com ênfase em atividades de planejamento e controle, que mostra um quadrante dispendo dinâmicas denominadas de ‘maior predominância de foco’, como uma forma de avaliar a importância que deve ser dada a esses instrumentos”, conforme observa-se na figura que apresenta na sequência.

Figura 1. Matriz da ênfase em atividades de planejamento e controle orçamentário.

Quadrantes	Foco muito enfatizado no planejamento	Foco pouco enfatizado no planejamento
Foco pouco enfatizado no controle orçamentário	1	4
Foco muito enfatizado no controle orçamentário	3	2

Fonte: FREZATTI, Fábio. Orçamento Empresarial: planejamento e controle gerencial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Percebe quando verifica-se o exemplo da matriz, a complexidade e o quão difícil é para manter o equilíbrio quando se está executando o planejamento e orçamento na prática. Razão que leva a deduzir que existe espaço para a discussão, significando que esses instrumentos carecem ser melhor compreendido em sua dimensão, vez que são instrumentos

que possibilitam a verificação se os objetivos foram atingidos e/ou o quão próximo o resultado almejado se situou em relação ao planejado.

Analisando o planejamento e orçamento sob o ponto de vista das organizações, esses instrumentos destacam-se na administração pública, haja vista o seu caráter autorizativo para a execução de políticas públicas que visam o atendimento das necessidades coletivas e à promoção do bem-estar da sociedade. “[...] Diferente da área privada, na mais abrangente acepção da palavra, não existe margem legal para os governantes da administração pública a realizar obras ou serviços de que necessita a população, sem o PLOA – Planejamento e a Lei Orçamentária Anual” (FEIJÓ et. al., 2015).

Feijó et. al. (2015) coloca que,

Com a evolução dos conhecimentos e técnicas de planejamento e gestão das ações de políticas públicas, o orçamento deixou de ser exclusivo sistema de controle do poder político e passou a adquirir caráter de instrumento inerente ao planejamento (p. 28).

Convém afirmar sob o ponto de vista do planejamento e orçamento tanto a área privada como da área pública, para o gerenciamento e controle das atividades que pretendem desenvolver, carece que a contabilidade esteja estruturada para, além de apurar os resultados, gerar informações (*feedback*) que possibilitem a correção e adequação das metas que foram estabelecidas nesses instrumentos.

Decorrente da necessidade do controle do orçamento na administração pública, por se tratar de um ato administrativo revestido de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, a contabilidade pública foi instituída com foco na contabilização do orçamento, conforme estabelecido na Lei n.º 4320/64, ainda em vigor.

O orçamento público além da sua importância como instrumento de gestão tem importantes funções fiscais: alocativa, distributiva e estabilizadora, que permitem com essas funções interferir na economia, principalmente no Brasil por ser um país intervencionista, razão que, segundo Giacomoni (2010), “o orçamento público é caracterizado por possuir uma multiplicidade de aspectos: políticos, jurídico, contábil, econômico, financeiro e administrativo”.

Com essas características, enquanto a contabilidade do setor privado tinha como objeto o patrimônio, à contabilidade pública tinha como escopo e/ou objeto o controle e a execução do sistema contábil orçamentário, prescindindo de um controle mais acurado do resultado patrimonial.

Com as convergências da contabilidade pública aos padrões internacionais, conferiu ao CFC – Conselho Federal de Contabilidade e à STN – Secretaria do Tesouro Nacional, iniciar o processo de convergências e fazer as adaptações respeitando a legislação brasileira. As primeiras alterações que trouxeram impacto importante na contabilidade pública foi o objeto da contabilidade, que deixou de ser o orçamento e passou a ser o patrimônio, sem deixar de lado a importância e/ou relevância do orçamento, por ser um instrumento de gestão já consagrado na área pública.

Segundo as NBCCASP 1374/11, o regime contábil para o sistema patrimonial da contabilidade pública segue o regime contábil praticado na área privada, isto é, o regime de competência. Verificando as NBC TSP 11 e NBC TSP 13, a primeira deve ser aplicada a todas as demonstrações contábeis elaboradas sob o regime de competência, enquanto a segunda, define que as demonstrações podem ser apresentadas sob o regime de competência e de caixa ou outro.

Verifica-se que de acordo com a NBC TSP 13, o sistema orçamentário continua obedecendo ao artigo 35 da Lei n.º 4320/64, com os seguintes dizeres: Pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadada; e II – as despesas nele legalmente empenhadas, definindo o que está previsto no artigo 35, como regime contábil misto para o sistema orçamentário.

Com esses argumentos o objetivo deste estudo é o de refletir e analisar os contidos no artigo 35 e compará-lo com o que ocorre na prática, e fazer uma interpretação dando sentido ao regime contábil do orçamento se realmente é misto, de competência ou de competência modificada.

Para a reflexão do que se propõe, será utilizada como proposta metodológica para a exteriorização do tema, o levantamento teórico balizado na opinião dos especialistas e legislação vigente específica, por meio de pesquisa bibliográfica para facilitar a reflexão do tema. Segundo Gil (2010), a pesquisa bibliográfica é baseada em consultas de fontes que estão relacionadas com o tema que podem abranger inúmeras bibliográficas encontradas em domínio público, quais sejam: livros, monografias, revistas, artigos científicos, teses, etc., e mais especificamente por se tratar de tema da administração pública, resoluções, leis, normas emitidas pelos órgãos de controles e conselho de classe, trazendo grandes contribuições para o tema e estudo proposto.

A proposta metodológica alinha-se ao debate sobre o regime contábil orçamentário na administração pública e suas interpretações a qual se pretende analisar, se de competência

e caixa (misto) ou de competência, e/ou ainda, de competência ou caixa modificado. O contexto o qual será estudado permite que seja utilizado o embasamento prático-teórico acerca do regime contábil orçamentário, além do ponto de vista de vários especialistas.

Com a utilização desse método busca-se oportunizar, abranger e melhor compreender acerca do regime contábil orçamentário, com esforços e empenho reunindo informações e dados que possam fundamentar e construir análises para o que se propõe. Marconi; Lakatos (2003) sobre o aporte bibliográfico considera que “oferece meios para definir e resolver não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente”. (p. 183).

Neste sentido, dar-se-á continuidade ao tema trazendo alguns aspectos que podem tornar-se relevantes para análise e melhor interpretação do que está se propondo em relação ao regime contábil orçamentário, inclusive em referência aos estudos iniciados em outros países.

Recorrendo aos estudos internacionais percebe que na maioria dos países, já existe experiência com a implantação do orçamento com o regime de competência, no entanto, a discussão acadêmica sobre o tema ainda é incipiente. Quando se estende a pesquisa a trabalhos profissionais, encontram-se diversos órgãos públicos, que têm estudado o assunto para avaliar a utilidade do orçamento por regime de competência no âmbito de seus sistemas orçamentários. (*Government Accountability Office – GAO, 2000, 2007; Athukodrala & Reid, 2003; Algemene Rekenkamer, 2003*).

No Brasil o regime de competência já vem sendo aplicado para o sistema patrimonial, o tema do orçamento por competência ainda não mereceu atenção. Pesquisa realizada, ainda que indelével, identificou somente o trabalho de Rezende, Cunha e Bevilacqua (2010) tratando de temas que dizem respeito à utilização do regime de competência no orçamento, o que faz-se necessário aprofundar essa discussão.

Desta feita, pretende como proposta do estudo fazer uma reflexão sobre o regime contábil orçamentário, adotado de acordo com a legislação vigente (Lei n.º 4320/64), e prover um esforço para demonstrar mesmo que teoricamente, se na prática o regime é misto, isto é, de competência e caixa e/ou está mais próximo de outros regimes como o de competência modificado. É importante ressaltar que os métodos contábeis modificados, que serão também objetos de estudo, não são adotados pelas normas internacionais.

2. CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL E O SISTEMA CONTÁBIL ORÇAMENTÁRIO

A contabilidade pública no Brasil surgiu com o propósito de atender as necessidades do Erário, para o levantamento e registros de impostos com a criação do Erário Régio em 1808, pelo Imperador D. João VI. Segundo Slomski (2003), embora sem sucesso, mas foi o período em que houve as primeiras tratativas que visavam à implantação de um sistema de contabilidade que pudesse atender as necessidades e serviços do Erário. Contudo, o sistema fracassou e o governo foi obrigado a criar uma comissão para organizar os serviços de contabilidade com a aprovação do Código de Contabilidade em 1922, que instituiu o Regulamento Geral de Contabilidade Pública.

Percebe que o Regulamento Geral de Contabilidade Pública, também denominado Regulamento Próprio, enseja a contabilidade ser orientada por normas próprias em que o interesse era o de registrar e controlar os impostos.

Para implementar normas que pudesse consolidar a contabilidade pública, a empreitada para reunir os esforços foram grande e por vários anos, até que em 1940 a comissão convocada pelo governo conseguiu aprovar o Decreto-Lei n.º 2416/40, instituindo para que fosse estudado e experimentado uma nova padronização da contabilidade. Em decorrência da segunda guerra mundial estes estudos foram interrompidos e não avançou como era de se esperar, sendo, portanto, retomados a partir de 1949.

Em 1964, surgiu a oportunidade de ser elaborada uma lei que pudesse tratar das diretrizes orçamentárias, financeiras e dos balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, quando foi submetida para a apreciação e aprovação do Congresso Nacional, a Lei n.º 4320/64 de 17 de março de 1964, com o objetivo que estabelece em seu artigo 1.º que “além das normas financeiras, estabelece também a elaboração e a execução dos orçamentos e dos balanços para a União e todos os entes da federação”, com reforço do que estava previsto no artigo 5.º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Verifica-se mesmo a Lei n.º 4320/64, trazendo orientações para o acompanhamento e composição do patrimônio, destaca em suas diretrizes no artigo 1.º as normas financeiras e orientações para a elaboração e a execução dos orçamentos. Observa-se que a Lei aponta para que a contabilidade, mesmo não deixando de lado a composição do patrimônio, demonstrasse evidências de que o objeto da contabilidade era o sistema orçamentário.

A partir da Constituição de 1988, foi iniciada uma grande transformação na administração dos orçamentos públicos e na contabilidade com a introdução de novos

conceitos, o que implicou algumas alterações considerando o que foi concebido pela Constituição Federal sobre o planejamento. Na seção II – Dos orçamentos da Constituição Federal, em seu artigo 165, nos incisos I, II e III, estabelece ser de iniciativa do Poder Executivo as Leis do Plano Plurianual, de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual. Impondo além dos contidos no artigo 165, leis infraconstitucionais exigindo o planejamento de forma integrada, vez que, poder-se-ia entender a contabilidade, a época, com foco ou como objeto a execução e o controle do orçamento.

Foram alterações relevantes a considerar a intencionalidade de reforçar ainda mais o planejamento e o orçamento, com a implementação da Lei Complementar n.º 101/00, LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, apoiando-se em quatro eixos: o planejamento, a transparência, o controle e a responsabilização (*accountability*), alterando não a forma da contabilidade, porém reforçando aquilo que é ensejado em toda a trajetória da evolução da contabilidade pública: a execução e controle do orçamento.

Entretanto, considerando todas as regras impostas pelas alterações havidas e o reforço de novas regras por meio da LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal facilitou o início do processo de convergência da contabilidade pública, aos padrões internacionais de contabilidade. Obviamente com observância a um formato compatível com a legislação brasileira vigente (Lei n.º 4320/64 e Lei Complementar n.º 101/00).

As convergências e adaptações desejadas com os novos pronunciamentos que dizem respeito à CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público foram com o objetivo de atender às necessidades de informações das organizações do setor público, considerada pouco acessível para os profissionais e usuários que não limitavam na área.

Neste sentido, o ponto que sempre foi conflitante e ficou esclarecido pelo processo de convergências, foi em relação ao regime de competência para o sistema contábil, patrimonial e de competência e de caixa interpretado na área pública como regime misto, para o sistema contábil e orçamentário.

A Lei Complementar n.º 101/00 – Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 50, inciso II reforça esta assertiva estabelecendo que “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”.

O Manual da Receita Nacional disponível do Tesouro Nacional (www.tesouro.fazenda.gov.br) esclarece que “É comum encontrar na doutrina contábil a interpretação do artigo 35 da Lei n.º 4320/64, em que o regime contábil na área pública, aí inclui-se o sistema contábil patrimonial, é o regime misto”. Isto é, regime de competência

para a despesa e de caixa para a receita, senão, observa-se o que diz o artigo 35: “Pertence ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadadas; II – as despesas nele legalmente empenhadas”. Ocorre que o artigo 35, refere-se ao regime orçamentário e não ao regime contábil.

Esses vieses ou inadequações na interpretação do regime contábil é resultante de um processo que já vinha dos tempos do império. Os profissionais da área se ativeram ao foco da contabilidade que era a execução e controle do orçamento por meio de documento legal, deixando de lado as outras faces da contabilidade. Segundo Slomski (2001), afirma que “os contadores de posse desse documento, procuraram, nas últimas décadas, fazer a contabilidade guiados pelo que ele preconizava, e que a ênfase maior foi dada para a execução orçamentária em detrimento das demais faces dessa contabilidade” (p. 27). Somente com a adequação aos padrões internacionais esclareceu que o sistema contábil orçamentário é compreendido como regime misto e o sistema contábil patrimonial o regime de competência.

Mesmo com a cristalização dos regimes imposta pelas convergências aos padrões internacionais, recorrendo ao artigo 85 da Lei n.º 4320/64 verifica-se que o regime adotado segundo a interpretação do artigo está atualizado quando coloca que

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 (Lei n.º 4320/64).

Não há dúvida que os contidos no artigo permitem afirmar que a contabilidade pública, antes dos procedimentos de convergências tinha instrumentos capazes de demonstrar a situação patrimonial, financeira, orçamentária e econômica com informações adicionais que possibilita verificar se as metas programadas estavam sendo alcançadas como planejadas e providenciar as medidas necessárias caso desvios fossem detectados.

Ficou claro nos argumentos até aqui colocados, que o desenho da contabilidade pública no Brasil desde os tempos do império, foi o de orientar para que os registros contábeis priorizassem o sistema contábil orçamentário. Situação que ficou cristalizada com as convergências aos padrões internacionais, definindo, até para facilitar o acesso aos usuários da contabilidade aplicada ao setor público, ou ainda, àqueles que não limitavam na área, o desenho do balanço patrimonial nos padrões do balanço da iniciativa privada. No entanto, isso não significa que a contabilização do orçamento perdeu relevância, ao contrário, uma vez que

todas as ações e/ou programas do governo estão representadas na estrutura do orçamento e, sua execução, é indispensável para atender o que foi estabelecido como políticas públicas para o bem-estar da sociedade.

No balanço patrimonial são realizados todos os registros resultantes da execução do orçamento; ‘variações aumentativas e diminutivas’ que apuram o resultado do patrimônio, além das variações independente da execução orçamentária. Tanto as variações resultantes da execução orçamentária, quanto as independentes da execução orçamentária, obedecem ao princípio básico do “fato gerador”, e, portanto, para o sistema patrimonial adota-se o regime de competência na sua integralidade e, para o sistema contábil orçamentário o regime misto, objeto de reflexão deste trabalho.

3. REGIME CONTÁBIL

Recorrendo à Lei n.º 4320/64 em relação ao regime contábil, estabelece que o exercício financeiro coincide com o ano civil e que pertencem ao exercício financeiro às receitas nele arrecadadas e as despesas nele legalmente empenhadas. Essa premissa é reforçada pela Lei Complementar n.º 101/00, em seu artigo 50, § 2.º, que textualmente afirma que “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 caixa”.

O regime de caixa e o regime de competência, segundo Feijó et. al. (2015), “são os dois principais métodos de rastreamento de receitas e despesas na contabilidade. Ambos podem ser usados em diversas situações, desde as contas de um país, ou uma grande corporação, uma pequena empresa ou um indivíduo” (p. 54).

O regime de competência, popularmente, reconhece as receitas no momento em que se entrega um bem ou serviço, e se obtém o direito de receber valores, mesmo não tendo havido o ingresso dos recursos. Em relação às despesas, são reconhecidas no momento em que acontecem. Essas situações podem ocorrer independente de terem as despesas sido pagas. De acordo com a NBCCASP 1374/11, esse é o regime adotado pelas normas internacionais de contabilidade primordialmente e pela CASP – Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Já o regime de caixa está relacionado com o fluxo financeiro, de modo que reflete toda a movimentação financeira durante certo período de tempo. Este regime “[...] embora seja aceito pelas normas internacionais não é incentivado considerando as suas limitações” (FEIJÓ, et. al. 2015).

Conforme já citado pelo autor, trata-se dos principais métodos utilizados no rastreamento das receitas e despesas, no entanto, mesmo fazendo um esforço para tal, elas as (receitas e despesas), não ocorrem de forma simétrica. Por isso, o esforço de explorar teoricamente o regime contábil orçamentário e analisá-lo sob a ótica de outras possibilidades.

Para tanto, serão descritos na sequência no quadro 1, o conceito de cada regime para posteriormente, verificar se no regime misto praticado de conformidade com a legislação vigente, existem outras possibilidades que podem ser observadas.

Quadro 2. Conceito do regime contábil de competência e de caixa.

<p>Regime de Caixa <i>cash basis</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - Este regime está totalmente relacionado ao fluxo de caixa da entidade, de modo que o resultado do exercício reflete os aumentos ou diminuições das disponibilidades durante certo período de tempo. Nesse regime, as receitas são reconhecidas, única e exclusivamente, quando da entrada dos recursos recebido. As despesas, por sua vez, são reconhecidas somente quando há um desembolso em contrapartida a um elemento de caixa ou equivalente de caixa. - Uma das limitações do regime de caixa é a de não controlar as contas a pagar e receber, pois não consegue antever uma receita futura, que ainda ingressará no caixa, mas que já foi auferida, ou uma despesa incorrida, mas que ainda não foi paga. Isso acontece porque a entidade só registrará o fato contábil no momento em que ocorrer efetivamente o recebimento ou o desembolso, o que diminui o nível de previsibilidade do gerenciamento dos recursos e dificulta a elaboração de projeções.
<p>Regime de Competência</p>	<ul style="list-style-type: none"> - O princípio da competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. - É o regime adotado primordialmente pelas normas internacionais de contabilidade e pela contabilidade aplicada ao setor público. No entanto, a utilização do regime de competência completo, como acontece nas grandes corporações do setor privado, ainda é rara no setor público.
<p>Regime de Caixa Modificado</p>	<ul style="list-style-type: none"> - A contabilidade em base modificada é uma estratégia que combina elementos específicos dos regimes de caixa e de competência. A base modificada tenta reunir os benefícios de ambos os métodos, minimizando as desvantagens. Com uma base modificada de caixa, as duas abordagens podem ser utilizadas para manter o controle de tipos específicos de receitas e despesas. - O regime de caixa modificado consiste no reconhecimento de transações e outros eventos sob o regime de caixa durante o ano e apenas ao final do exercício reconhecem as contas a pagar e a receber.
<p>Regime de Competência Modificada</p>	<ul style="list-style-type: none"> - o regime de competência modificado reconhece apenas certos elementos de ativos ou passivos e determinadas transações sob o regime de competência, sendo outros eventos não reconhecidos, ou registra as despesas quando os recursos adquiridos são recebidos e as receitas quando são mensuráveis dentro do exercício. - Esse regime de competência modificado, também é utilizado no governo norte-americano, que reconhece algumas transações pelo regime de competência e outras pelo regime de caixa, abarcando certas especificidades inerentes.

Fonte: ADAPTADO, FEIJÓ, et. al. Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. 1. ed. Brasília: Gestão Pública: 2015.

Para melhor compreensão e comparação dos conceitos relativos aos regimes que foram apresentados, será apresentado os estágios da receita para auxiliar na análise e no estabelecimento de limites entre um estágio e outro, para dar suporte à análise considerando os interstícios que correspondam a esses limites para uma melhor interpretação.

Conforme Manual de Procedimentos das Receitas Públicas (2006, p. 24-25), o Estágio da receita orçamentária é cada passo identificado que evidencia o comportamento da receita e facilita o conhecimento e a gestão dos ingressos de recursos.

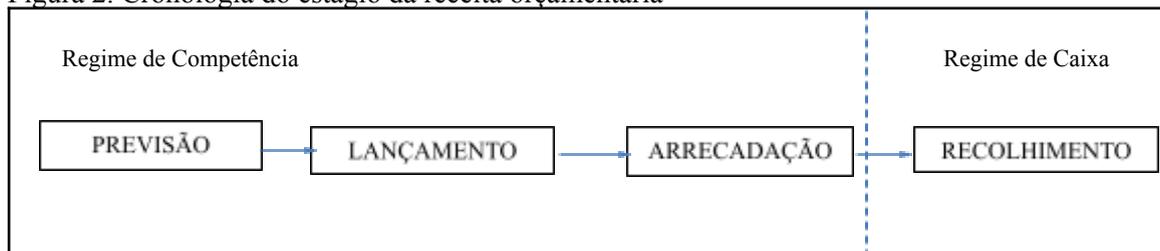
Quadro 2. Estágios da receita orçamentária

Previsão e Lançamento	Estimativa de arrecadação da receita, constante da Lei Orçamentária Anual – LOA, compreendida em duas fases distintas: - A primeira fase consiste na organização e no estabelecimento da metodologia de elaboração da estimativa; - A segunda consiste no lançamento, que é tratado na Lei n.º 4320/64, nos seus artigos 51 e 53. É o assentamento dos débitos futuros dos contribuintes de impostos diretos, cotas ou contribuições prefixadas ou decorrentes de outras fontes de recursos, efetuados pelos órgãos competentes que verificam a procedência do crédito, a natureza da pessoa do contribuinte, quer seja pessoa física ou jurídica, e o valor correspondente à respectiva estimativa. O lançamento é a legalização da receita pela sua instituição e a respectiva inclusão no orçamento.
Arrecadação	- É a entrega, realizada pelos contribuintes ou devedores aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro. A arrecadação ocorre somente uma vez, vindo em seguida o recolhimento. Quando um ente arrecada para outro ente, cumpre-lhe apenas entregar-lhe os recursos pela transferência daqueles recursos, não sendo considerada a arrecadação quando do recebimento pelo ente beneficiário.
Recolhimento	- Quando ocorre à transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando o Princípio da Unidade Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente.

Fonte: ADAPTADO. Receitas Públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 3.º ed. Brasília: 2006.

Além dos conceitos do estágio de receitas, apresenta-se a sua cronologia para auxiliar na análise e compreensão do regime contábil.

Figura 2. Cronologia do estágio da receita orçamentária



Fonte: O autor.

Ao analisar a figura sob o ponto de vista do regime de competência, não resta dúvida em relação à propositura da legislação e a configuração do fato gerador nestes estágios. A discussão se mantém quando diz respeito ao estágio de arrecadação, mesmo utilizando-se da expressão arrecadação efetiva. Se existe um estágio à posteriori que traduz no recolhimento dos numerários (recursos) ao caixa do tesouro, neste caso, como considerar a arrecadação como sendo um regime de caixa?

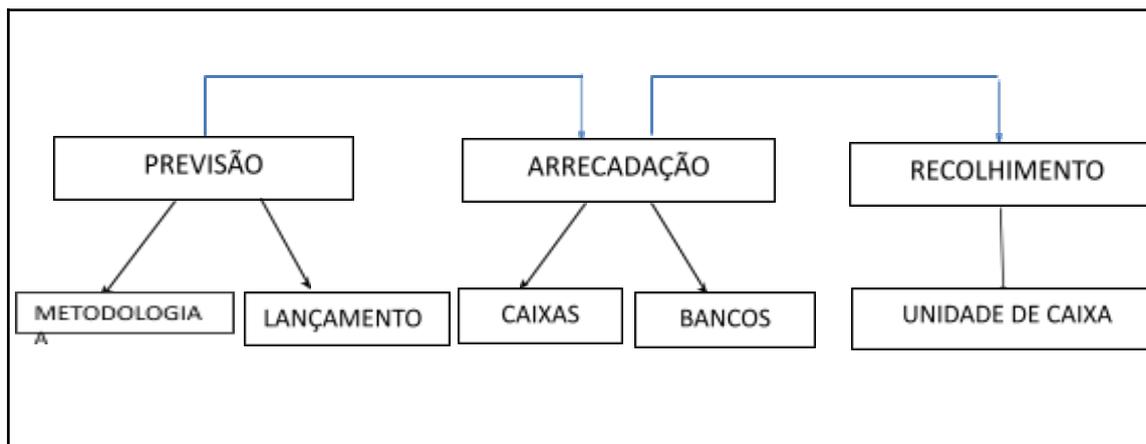
Observando os contidos na Lei n.º 4320/64, poder-se-ia considerar que os dois estágios podem ocorrer simultaneamente, situação que não pode ser descartada, mas, por outro lado, a possibilidade de uma ocorrência com maior frequência de os recursos serem entregues ao tesouro com um lapso de tempo em detrimento à arrecadação, é muito maior, haja vista, as várias agências de fomento e/ou agências bancárias, que fazem a arrecadação e depositam à posteriori os recursos pertencentes ao Estado, ocorrendo uma situação complementar.

Esta situação não é um privilégio da legislação brasileira, Segundo Feijó et. al. (2015, p. 56), “o governo norte americano utiliza a base de competência modificada, reconhece algumas transações pelo regime de competência e outras pelo regime de caixa, abarcando certas especificidades inerentes à atividade governamental. Isto é, os ingressos são reconhecidos segundo o critério de caixa, quando não são suscetíveis de reconhecimento por competência”. A realidade do que se pratica no governo norte americano, nos leva a considerar uma situação arranjada, por não identificar quando termina um estágio e inicia o outro, demonstra não existir uma simetria nestes casos.

O exemplo do governo norte americano, nos leva a considerar como exemplo de base modificada o regime adotado pela contabilidade orçamentária no Brasil, que, de acordo com o artigo 35 da Lei n.º 4320/64, reconhece as receitas quando arrecadadas no exercício e as despesas quando são legalmente empenhadas, isto é, no momento que se assume o compromisso (FEIJÓ, et. al. 2015, p. 57).

A figura que será apresentada na sequência mostra como é considerado o regime contábil orçamentário para as receitas no Brasil, de acordo com o inciso I, do artigo 35 da Lei n.º 4320/64, conforme o Manual de Procedimentos MF/STN.

Figura 3. Estágios da receita – Manual de procedimentos M/STN.



Fonte: ADAPTADO. *Receitas Públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 3.º ed. Brasília: 2006.*

Esse é um esquema apresentado pelo Ministério da Fazenda e Tesouro Nacional, para retratar a forma como é concebido o regime contábil orçamentário para as receitas. Observando a figura percebe-se que o critério adotado é os ingressos serem reconhecidos, segundo o critério de caixa, ainda no estágio arrecadação, quando na realidade neste estágio não significa recolhimento imediato aos cofres públicos, deixando margem para, quando os recursos não forem suscetíveis de reconhecimento adotar-se-á o regime de competência. Situação muito próxima a do governo norte americano, segundo *O Division of Accountants and Reports Policy and Procedure Manual de 1998*, (apud MOURA, 2003), define *modified accrual basis* como sendo a base que reconhece as transações ou eventos econômicos das receitas derivadas das operações nas demonstrações, quando essas receitas são mensuráveis e disponíveis para liquidar os passivos do período corrente. Os recursos disponíveis representam os cobráveis no período corrente, ou após o encerramento deste, caso venham a ocorrer dentro de período relativamente curto, suficiente para ser usado na liquidação de passivos do período corrente. As despesas são reconhecidas de forma similar ao regime de competência, considerando que são registradas quando a obrigação correspondente incorrer.

Desse modo, e com vista para um melhor entendimento dos incisos I e II do artigo 35 da Lei n.º 4320/64, foi analisado o inciso I que diz respeito à receita orçamentária, observando-se que o estágio arrecadação para o estágio recolhimento, precede um interstício mesmo que de curtíssimo prazo. Analisando sob este ponto de vista o regime para as receitas no Brasil, estaria muito próximo ao regime adotado no governo norte americano.

Em sequência ao estudo proposto, será analisado o inciso II do artigo 35 da Lei n.º 4320/64, que se refere às despesas, conforme a ênfase que fora dada a sua propositura, de que

são de regime de competência em razão das despesas serem legalmente empenhadas no exercício do orçamento corrente.

E, por isso, da mesma maneira que foram destacados os estágios da receita, serão também destacados e/ou descritos os estágios da despesa, em conformidade com a Lei n.º 4320/64, para auxiliar na análise do regime contábil orçamentário que se aplica à movimentação da despesa.

Quadro 3. Estágios da despesa pública – Lei n.º 4320/64

Empenho da Despesa Artigo 58	O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.
Liquidação da Despesa Artigo 63	A liquidação da despesa consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito.
Pagamento do empenho ou ordem de pagamento Artigo 64	A ordem de pagamento é o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga. Parágrafo único. A ordem de pagamento só poderá ser exarada em documentos processados pelos serviços de contabilidade.

Fonte: ADAPTADO, Lei n.º 4320/64.

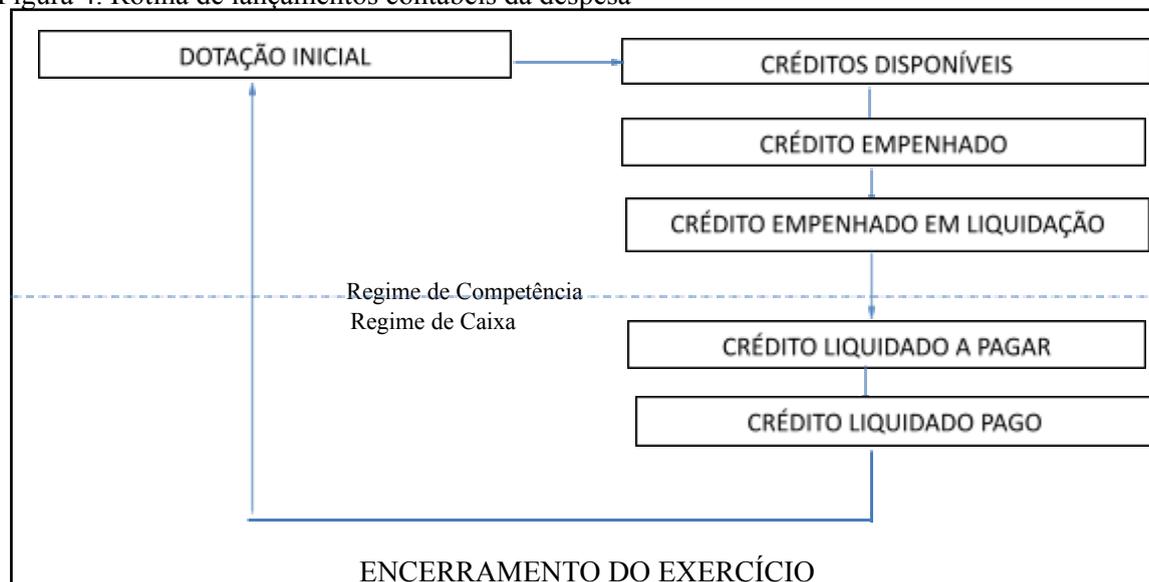
Para fins de esclarecimento, com os procedimentos de convergências aos padrões internacionais de contabilidade e até para resolver questões técnicas que dizem respeito à contabilidade orçamentária e preservação do patrimônio público, foi criado mais um estágio entre o empenho da despesa e a liquidação, denominado de ‘Crédito empenhado em liquidação’. De acordo com MCASP (2012), “o uso do controle crédito empenhado em liquidação deve ocorrer em duas situações: A primeira refere-se aos casos em que ocorre o registro de passivo, marcado com o atributo “P” (Permanente), antes da execução orçamentária. Dessa forma, em relação aos aspectos de natureza patrimonial, quando ocorrer à emissão do empenho relativo ao referido passivo, automaticamente, tal passivo deverá ser marcado com o atributo “F”. Já em relação à natureza orçamentária deverá ocorrer na emissão do empenho o lançamento em contrapartida Crédito Empenhado em Liquidação” (p. 65).

Este estágio não está contemplado na Lei n.º 4320/64 e, portanto, será considerado se necessário para fins da análise a qual está sendo proposta, uma vez que está estabelecido no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e faz parte da rotina dos lançamentos contábeis.

Considerando a rotina de lançamentos contábeis vigente para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, será na sequência demonstrado conforme Figura 4., a rotina de

lançamentos com destaque dos limites entre o regime de competência e o regime de caixa, para auxiliar na análise pretendida.

Figura 4. Rotina de lançamentos contábeis da despesa



Fonte: O Autor.

Em decorrência dos conflitos e/ou complexidade trazidos pelo tema, o Conselho Federal de Contabilidade já em 2008, considerou que as transações econômico-financeiras são originadas de fato gerador que afetam o patrimônio público, em decorrência ou não da execução do orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas efetivas ou potenciais.

Entretanto, até 2008 o modelo adotado no Brasil era o regime misto para a contabilidade, por utilizar o regime de competência para as despesas e o regime de caixa para as receitas. Contudo, ficou claro com as alterações na contabilidade pública nacional, com o objetivo de padronizá-la aos padrões internacionais, que o regime contábil patrimonial passou a adotar o regime de competência.

Quando se diz que o regime contábil da despesa no Brasil é o de competência, significa que a despesa pertence ao orçamento de determinado período. Considerando neste caso, conforme pode se verificar no quadro 3, ou mesmo na Figura 4, na rotina de lançamento contábil, estágio do empenho ou (Crédito Empenhado a Liquidar): essa é a competência orçamentária.

Verifica-se na figura dois momentos que descrevem bem a rotina contábil da despesa. Quando realiza-se a despesa e/ou emite a nota de empenho, está criando para o Estado, segundo o artigo 58 da Lei n.º 4320/64, uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Esta condição é estabelecida porque quando é emitida a nota de

empenho, outros eventos já ocorreram: processo licitatório e o contrato administrativo (fato gerador), garantindo ao credor a reserva de dotação. No entanto, isso pode significar que a reserva financeira pode não estar acompanhando o mesmo evento, por isso, é imprescindível um controle interno eficaz. O que está se tentando esclarecer, é que não existe uma simetria entre a receita e despesa, quando considera a receita no estágio arrecadação, com a hipótese de que nem todos os recursos foram recolhidos aos cofres públicos em tempo hábil para a sua destinação.

Outra situação também conflitante pode ser encontrada no encerramento do exercício, conforme prevê a Lei n.º 4320/64, quando são apurados os restos a pagar. Na apuração dos restos a pagar existem àqueles que foram liquidados, quando os bens e serviços já foram entregues e aceitos, restando somente o pagamento e, portanto, processados. E, aqueles que não foram liquidados considerados como não processados. Como garantir para aqueles não processados que existe provisão financeira e/ou mesmo se os bens e serviços serão entregues.

Verificando todos os pontos analisados até aqui, pode-se concluir que o princípio do equilíbrio em algum momento estará em risco. E é nesse momento que surge a necessidade em que o ente precisa ter em sua organização um controle interno eficaz, para evitar os desequilíbrios em função dos limites impostos pelo regime contábil orçamentário. Haja vista a dificuldade em controlar os gastos públicos do governo federal, que precisou de Medida Provisória para impor limites e/ou teto de gastos para conter e/ou evitar o aumento do déficit fiscal.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando todos os argumentos que foram propostos com fundamentos no planejamento e orçamento, pode-se considerar que todas as organizações sem exceção de tamanho e gênero, precisam estar apoiadas nesses instrumentos se pretendem ser competitivas. Situação diferente para a administração pública que desde sua origem sempre foi orientada por ato legal quanto à elaboração, execução e controle do orçamento.

Na realidade, como já comentado, na acepção da palavra, “[...] não existe margem legal para os governantes da administração pública a realizar obras ou serviços, sem o Planejamento e Orçamento – PLOA” (FEIJÓ, et. al. 2015). Trata-se de instrumentos que foram ganhando musculatura com a evolução dos conhecimentos e técnicas de planejamento e gestão das ações de políticas públicas. O orçamento deixou de ser apenas uma peça consubstanciada em ato legal de controle de poder político, para adquirir caráter de

instrumento integrado ao planejamento. E, por isso, trata-se de um ato que se reveste de força legal que estabelece um conjunto de ações a serem realizadas, razão que se instituiu na contabilidade pública com foco na contabilização do sistema contábil orçamentário.

Nesta direção, consubstanciado nas orientações da legislação brasileira considerando o sistema contábil orçamentário, o objetivo desse estudo foi o de analisar o regime contábil adotado para a contabilização do orçamento, com vistas nas definições contidas no artigo 35 da Lei n.º 4320/64, em referência às receitas e despesas no momento em que são analisadas sob os limites dos regimes de competência e de caixa.

Do exposto conclui-se que de acordo com os argumentos apresentados, o regime adotado no Brasil tem bastante proximidade com o modelo do governo norte americano, uma vez que reconhece a receita quando da sua efetiva arrecadação no exercício e as despesas quando são legalmente empenhadas, no momento em que assume o compromisso. O ponto que chama a atenção é considerar o regime de caixa no estágio arrecadação da receita, conforme demonstrado na figura 3 do Manual de Procedimentos do MF/STN. Existe um estágio posterior à arrecadação que é o recolhimento ao caixa do tesouro. Não descartando nenhuma possibilidade, dificilmente ocorrerão de forma simultânea “arrecadação” ato contínuo “transferência de numerários”. O que se discute, entretanto, é que entre um estágio e outro, existe um interstício mesmo que de curto prazo para a efetivação do recolhimento, ou ainda, a ocorrência de um registro da arrecadação onde é exigido um encontro de contas, sem o recolhimento de recursos aos cofres públicos. Neste caso, exigindo da administração pública um controle interno eficaz, para prover a destinação de recursos financeiros, quando exigido em vinculação a alguma despesa. Dada essa complexidade e, às vezes, até conflitantes, alguns especialistas entendem que atualmente no Brasil, verifica-se um regime de caixa modificado em relação às receitas.

Em relação às despesas, o regime contábil no Brasil é o de competência, isto é, a despesa pertence ao orçamento de determinado período. Reconhece-se como pode ser verificado no quadro 3, ou na figura 4, respectivamente estágios da despesa e rotina de lançamento contábil, ‘Crédito empenhado a liquidar’, como competência orçamentária.

Verifica-se na figura 4 rotinas de lançamentos contábeis, quando realiza a despesa e/ou emite a ‘nota de empenho’, está se criando para o Estado, segundo o artigo 58 da Lei n.º 4320/64, uma obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. Essa ocorrência se observa como condição estabelecida porque já houve eventos anteriores: processo licitatório e o contrato administrativo (fato gerador).

A princípio nesta condição, à obrigação do ente público, além da reserva orçamentária, é necessário efetuar a reserva financeira, situação que nem sempre ocorre por ser a despesa sempre a primeira a ser demandada, isto é, não há simetria. Implica neste caso, a reserva financeira não estar acompanhando o evento, em razão de a receita estar sendo processada no estágio de arrecadação, hipótese de os recursos não estarem ainda disponíveis para a destinação.

Outra situação que pode ocorrer conflito quando o controle interno não é eficaz, diz respeito ao encerramento do exercício, conforme prevê a Lei n.º 4320/64, quando são apurados os restos a pagar. Na apuração dos restos a pagar existem àqueles que são liquidados, quando os bens e serviços já foram entregues e aceitos restando somente o pagamento, que são denominados de restos a pagar processados. E, aqueles que não foram liquidados considerados como não processados, em razão dos bens e serviços ainda não foram entregues para garantir o direito líquido e certo do credor. Como garantir que existe provisão financeira para essas despesas, vez que, o direito líquido certo do credor ainda não foi reconhecido?

Estas situações podem na prática (no cotidiano), eventualmente assumir uma base de competência modificada para atender situações pontuais que possam ocorrer, considerando a lógica que o primeiro comando é da despesa. Haja vista, conforme já contextualizado nesse estudo, a dificuldade de o governo federal controlar os gastos públicos, o que precisou de medida provisória para estabelecer limites dos gastos, para evitar o aumento do déficit público.

Por último, entende-se que o sistema contábil orçamentário no Brasil, considerando os grandes avanços técnicos em relação ao orçamento e a contabilidade, poderá adotar o regime de competência para o orçamento, desde que tenha um controle interno eficaz para acompanhar a execução e o controle do orçamento. Conquanto, da forma como vem sendo praticado, como demonstrado, é passível de várias interpretações quanto aos regimes e, inclusive, debelar para o não cumprimento do princípio de equilíbrio com o aumento dos gastos públicos.

REFERÊNCIAS

ALGEMENE REKENKAMER. 2003. *Accrual budgeting and accounting in central government – budgets and accounts in balance*. Haia. *And its relevance for developing member countries*. Manila: Asian Development Bank.

BRASIL, Constituição Federativa de 1988. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda Secretaria do Tesouro Nacional. Receitas públicas: manual de procedimentos: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 3. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2006. 231 p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios/Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013. 795p.: il.; 28cm.

FEIJÓ, P. Henrique; JORGE. P. Carvalho; RIBEIRO, C. Eduardo. Entendendo a Contabilidade Orçamentária Aplicada ao Setor Público. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2015. 624 p.: il.

FREZATTI, Fábio. Orçamento empresarial: planejamento e controle gerencial. 2 ed., São Paulo: Atlas, 2000.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 15. ed. ampliada, revista e atualizada – São Paulo: Atlas, 2010.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e técnicas de pesquisa social. 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

GOVERNAMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. GAO. U.S. (2000). *Accrual budgeting – experiences of other nations and implications for the United States*. Washington.

GOVERNMENT ACCOUNTABILITY OFFICE. GAO, U.S. (2007). *Budget issues – accrual budgeting useful in certain areas but does not provide sufficient information for reportin on our nation's longer-term fiscal challenge*. Whashington.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: guia de orientação para as prefeituras**. Brasília: Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão; BNDES, 2000.

MACHADO Jr., REIS, Heraldo Costa da. A lei 4320/64 comentada. 31 ed. rev. Atual. Rio de Janeiro, IBAM, 2002/2003.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª. ed. Atlas, São Paulo, 2003.

MOURA, Renilda de Almeida. **Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental**: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos. 2003. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília 2003.

REZENDE, F., Cunha, A., & Bevilacqua, R. (2010). Informações de custos e qualidade do gasto público: lições da experiência internacional. *Revista de Administração Pública*, Rio de Janeiro, 44 (4), 959-992.

SLOMSKI, Valmor. Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: Atlas, 2001.

