

# AS DIFERENÇAS ENTRE OS MUNDOS ORÇAMENTÁRIO E PATRIMONIAL NA CONTABILIDADE MUNICIPAL





# AS DIFERENÇAS ENTRE OS MUNDOS ORÇAMENTÁRIO E PATRIMONIAL NA CONTABILIDADE MUNICIPAL





Esta obra é disponibilizada nos termos da Licença Creative Commons: Atribuição – Uso não comercial – Compartilhamento pela mesma licença 4.0 Internacional. É permitida a reprodução parcial ou total desta obra, desde que citada a fonte. A reprodução não autorizada para fins comerciais constitui violação dos direitos autorais, conforme Lei 9.610/1998.

As publicações da Confederação Nacional de Municípios – CNM podem ser acessadas, na íntegra, na biblioteca *online* do Portal CNM: [www.cnm.org.br](http://www.cnm.org.br).

**Textos:**

Diana Vaz de Lima

**Colaboradoras:**

Karla Marisa Fernandes Barbosa  
Ludimila Ferreira Santos

**Supervisão Editorial**

Luciane Guimarães Pacheco

**Diretoria-Executiva**

Gustavo de Lima Cezário

**Revisão de texto**

Allan Moraes

**Ilustrações**

João Lúcio Dreyer Lomanaco

**Diagramação**

Themaz Comunicação

Ficha catalográfica:

Confederação Nacional de Municípios – CNM  
As diferenças entre os mundos orçamentário e patrimonial na contabilidade municipal – Brasília-2016.

92 páginas.  
ISBN 978-85-8418-037-0

Confederação Nacional de Municípios. Núcleo de Desenvolvimento Econômico. Área Técnica de Contabilidade Pública. *Título: As diferenças entre os mundos orçamentário e patrimonial na contabilidade municipal.*



# Carta do Presidente



O processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais vem representando um grande desafio para os contabilistas e gestores municipais, tendo em vista que prazos têm sido estipulados para que os referidos procedimentos sejam implementados.

Uma pesquisa da Confederação Nacional de Municípios (CNM), no final do ano de 2015, mostrou que os Municípios brasileiros estão com dificuldades para absorver a aplicação dos conceitos orçamentários e patrimoniais que passam a ser observados na contabilidade municipal. O levantamento de dados ocorreu entre 19 de outubro e 4 de novembro de 2015 e contou com a participação de 646 Municípios de todas as regiões do país.

De acordo com as respostas recebidas, menos de 10% dos respondentes conseguiram identificar os critérios que devem coexistir para se registrar uma receita orçamentária. Com relação à despesa orçamentária, mais de 30% dos profissionais entenderam que o registro deve ser feito no momento do recebimento do bem ou do serviço – o que é um conceito patrimonial.

Em relação à divulgação das informações orçamentárias, a maior dificuldade apresentada pelos contabilistas municipais diz respeito ao preenchimento de dados no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops) e no Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope), que são de natureza fundamentalmente orçamentária.

Conforme entendimento da Área Técnica de Contabilidade municipal da CNM, todas essas dificuldades em absorver as diferenças

entre os conceitos orçamentários e patrimoniais podem comprometer, por exemplo, as políticas nas áreas de Educação e Saúde, uma vez que as informações municipais enviadas podem não estar adequadamente mensuradas.

A partir desse diagnóstico, visando contribuir para um processo de capacitação nacional, a CNM oferece a presente cartilha, abordando as diferenças entre o mundo orçamentário e o mundo patrimonial, que devem coexistir no âmbito da contabilidade municipal. Contamos com a sua colaboração para comentários e sugestões que contribuam para aperfeiçoar as edições posteriores por meio do *e-mail* contabilidade.municipal@cnm.org.br.

Boa leitura!

**Paulo Ziulkoski**

Presidente da CNM

# Sumário

<b>1. A Contabilidade Municipal até os dias de hoje .....</b>	<b>9</b>
<b>2. Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao setor Público no Brasil .....</b>	<b>11</b>
<b>3. Entendendo o novo ambiente da contabilidade municipal .....</b>	<b>17</b>
<b>4. Procedimentos contábeis orçamentários .....</b>	<b>19</b>
<b>5. Da receita orçamentária .....</b>	<b>22</b>
5.1 Características e classificação da receita orçamentária .....	22
5.2 Receitas Correntes e Receitas de Capital .....	25
5.3 Etapas da receita orçamentária .....	26
<b>6. Da despesa orçamentária .....</b>	<b>30</b>
6.1 Características e classificação da despesa orçamentária ....	30
6.2 Despesas correntes e despesas de capital .....	31
6.3 Etapas da despesa orçamentária .....	33
<b>7. Variações patrimoniais qualitativas e quantitativas.....</b>	<b>36</b>
<b>8. Mecanismo de fonte e destinação de recursos .....</b>	<b>40</b>
<b>9. Restos a pagar .....</b>	<b>45</b>

<b>10. Despesas de exercícios anteriores .....</b>	<b>49</b>
10.1 DEA versus Restos a pagar.....	49
10.2 Reconhecimento da DEA .....	50
<b>11. Procedimentos contábeis patrimoniais .....</b>	<b>52</b>
<b>12. Adoção do PCASP.....</b>	<b>54</b>
12.1 Características do PCASP .....	54
12.2 Naturezas de Informação Contábil .....	57
12.3 Atributos PCASP: Financeiro (F) e Permanente (P) .....	59
<b>13. Adoção do regime contábil de competência .....</b>	<b>63</b>
<b>14. Conciliação do mundo orçamentário com o mundo patrimonial ..</b>	<b>66</b>
<b>15. Siops e Siope .....</b>	<b>81</b>
<b>Considerações finais.....</b>	<b>83</b>
<b>Anexo .....</b>	<b>84</b>

# 1. A Contabilidade Municipal até os dias de hoje

Desde 1964, a contabilidade municipal vem atendendo às exigências da Lei 4.320, que estabeleceu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e elaboração dos balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

Ao longo dos anos, os conceitos orçamentários acabaram prevalecendo quando da aplicação das exigências da **Lei 4.320/1964, como o registro da receita pública apenas no momento da arrecadação, e o entendimento de que a despesa pública se verificava a partir do seu empenho**. Isso se deu em razão da interpretação do art. 35 dessa lei, segundo o qual pertencem ao exercício a receita nele arrecadada e a despesa nele legalmente empenhada.

Com isso, a preocupação dos gestores acabou se voltando basicamente para a execução financeira dos orçamentos municipais em seus respectivos exercícios; em que pese o art. 85 da mesma Lei 4.320/1964, estabelecer que os serviços de contabilidade devam ser organizados de forma a permitir também o conhecimento da composição patrimonial e a determinação dos custos dos serviços industriais.



Com a edição da Lei 101 no ano 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, os **gestores municipais começaram a se preocupar com a necessidade de**

**uma ação planejada e transparente, visando prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, se sujeitando às punições em caso de infrações aos dispositivos da referida lei.**

Na prática, a LRF dificultou a renúncia de receitas e trouxe limitações para gastos com pessoal e endividamento, definindo metas e exigindo que os gestores se deparassem com a necessidade de fazer ajustes fiscais, afetando até os dias de hoje as ações municipais.

Mesmo com tantas mudanças, a preocupação dos gestores municipais continuou concentrada nas informações de natureza orçamentária e financeira, e não contribuiu para que esses gestores se beneficiassem de **todas as possibilidades que a informação contábil pode proporcionar ao processo decisório.**

Foi nesse cenário que surgiu a discussão sobre o processo de mudança da contabilidade municipal, partindo do entendimento de que **as demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela contabilidade pública.**

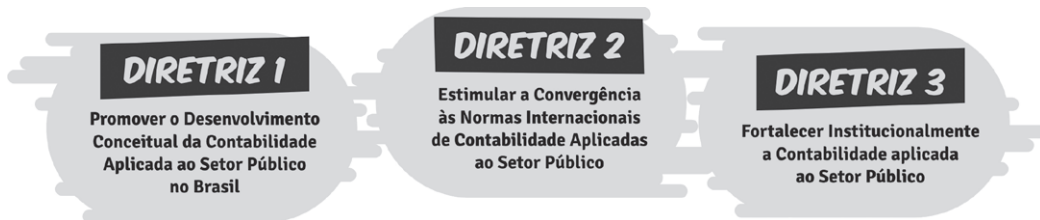


## 2. Orientações Estratégicas para a Contabilidade aplicada ao setor Público no Brasil

O ponto de partida desse processo de mudança foi dado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que, no ano de 2007, apresentou um conjunto de **orientações estratégicas para a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, consubstanciadas em diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da contabilidade.**

Para levar esse objetivo adiante, o CFC estabeleceu três grandes diretrizes estratégicas, cujas implantações vêm ocorrendo com a celebração de parcerias entre o próprio CFC e instituições que atuam de forma direta ou indireta com a contabilidade aplicada ao setor público, conforme figura 1.

## Figura – Diretrizes para o desenvolvimento da contabilidade pública do Brasil



Fonte: CFC

Com relação à primeira diretriz – promover o desenvolvimento conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, além de resgatar o papel da contabilidade pública, dando o enfoque adequado ao seu objeto: o patrimônio público, **o processo de convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social.**

Com relação à segunda diretriz – estimular a convergência às normas internacionais – o CFC promoveu a tradução de 31 normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público editadas pela Federação Internacional de Contadores (Ifac), e as colocou gratuitamente à disposição dos interessados no site oficial do Conselho.

A expectativa é que o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais também permita a consolidação das contas nacionais, com a elaboração do balanço do setor público nacional, baseado em procedimentos e registros padronizados utilizados pelos Entes da Federação, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000).

Com a terceira diretriz, que trata do fortalecimento institucional da contabilidade pública, o CFC buscou **ambientar ações para a qualificação integrada de órgãos e entidades, nas várias fases do ciclo**

**operacional do setor público**, bem como a promoção de intercâmbios de experiências nacionais e internacionais de controle social voltados à boa gestão dos recursos públicos e à redução da desigualdade social.



### **Mas por que mudar?**

- Possibilidade de a administração pública registrar todos os ativos e passivos em sua integralidade;
- Efetiva consolidação das contas públicas;
- Cumprimento na íntegra da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) 101/2000 e da Lei 4.320/1964;
- Padronização das contas contábeis de todas as esferas de governo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios);
- Geração de informações capazes de contemplar as necessidades de todos os usuários da contabilidade pública.

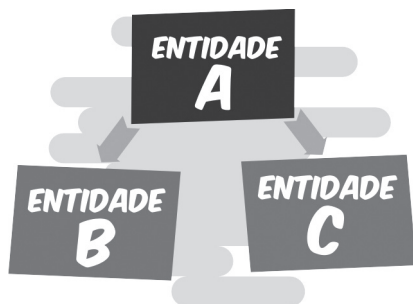
Com este propósito, é preciso resgatar o tratamento dos fenômenos do setor público em bases teóricas que reflitam a essência das transações municipais e seu impacto no patrimônio, e não meramente cumprir os aspectos legais e formais (essência sobre a forma). Ou seja, **para que a informação contábil seja fiel às transações que se propõe a representar, é preciso que sejam contabilizadas e apresentadas de acordo com a sua substância e realidade econômica**, e não atendendo apenas aos seus aspectos legais.

Assim, para que a contabilidade municipal possa representar adequadamente as transações governamentais, é necessário que seus registros sejam suportados por fundamentos (princípios) que possibilitem a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público.

**São seis os Princípios de Contabilidade que suportam esses registros: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência,** conforme Resolução CFC 1.111/2007.

### **Princípio da Entidade**

Os bens, direitos e obrigações dos Municípios constituem o patrimônio público, que é o objeto da Contabilidade. O Princípio da Entidade se afirma para o Município pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente, sendo obrigatória a prestação de contas pelos gestores municipais.



### **Princípio da Continuidade**

O Princípio da Continuidade pressupõe que as entidades do Município (Secretaria da Saúde, Secretaria da Educação etc.) continuarão existindo enquanto perdurar a sua finalidade. Esse pressuposto enseja que diversos procedimentos contábeis sejam adotados, como a depreciação dos bens, considerando que estes contribuirão para as atividades da entidade ao longo dos anos, mas que possuem vida útil limitada.



### **Princípio da Oportunidade**

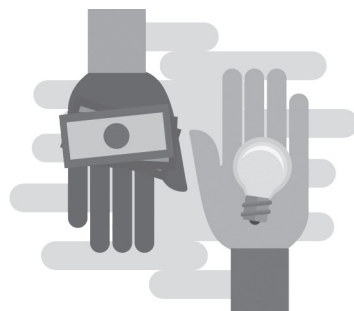
As variações do patrimônio das entidades do Município (como pagamento de folha, compra de bens móveis etc.) devem ser reconhecidas tempestivamente em sua



totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência. Naturalmente, caso as formalidades legais não sejam observadas, o ordenador de despesa será responsabilizado.

### **Registro pelo Valor Original**

As transações governamentais (como o pagamento de dívida, o recebimento de um bem em doação etc.) devem ser registradas pelo valor que melhor represente sua realidade econômica, seja esse valor de entrada (custo histórico) ou de saída (valor de mercado, valor justo etc.).



### **Princípio da Competência**

As transações governamentais devem ser registradas no momento de sua ocorrência, independentemente do seu recebimento ou pagamento. Por exemplo, mesmo que uma despesa não tenha sido empenhada, e se o serviço já foi prestado pelo fornecedor, essa obrigação deve ser registrada na contabilidade em razão da existência do fato gerador (entrega do serviço).



## Princípio da Prudência

As estimativas de valores que afetam o patrimônio do Município devem preferir montantes menores para os Ativos (bens e direitos) e maiores para os Passivos (obrigações) em alternativas igualmente válidas.



A elaboração das novas normas considera que a contabilidade aplicada ao setor público não deve se limitar a questões orçamentárias e legais, pois **o processo de controle do patrimônio público deve partir do estudo dos fenômenos e transações que o afetam** e, conseqüentemente, deve estar referenciado numa adequada base conceitual capaz de **proporcionar a necessária harmonização na interpretação dos atos e fatos administrativos originários da administração pública.**



### 3. Entendendo o novo ambiente da contabilidade municipal

No âmbito dos Municípios brasileiros, **o processo de convergência da contabilidade pública pode ser entendido como um movimento de adoção de procedimentos contábeis harmonizados** (plano de contas e registros de bens, direitos e obrigações) **envolvendo todos os órgãos da gestão municipal** (gabinetes, departamentos, secretarias, entre outros).

Na prática, além de se preocupar com os aspectos orçamentários, financeiros e fiscais que afetam a gestão municipal (empenho, liquidação e pagamento das despesas públicas, estimativa e arrecadação das receitas públicas, preenchimento dos relatórios da LRF, entre outros), **os gestores municipais devem observar uma nova estrutura de contas padronizada, conhecida como Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).**

Adicionalmente, **novos procedimentos contábeis que acompanham a evolução do patrimônio público também passam a ser exigidos, como o registro da depreciação e a constituição de provisões.**

Com as mudanças, a expectativa é que, desde o Município de Uramutã, no Estado de Roraima, até o Município de Chuí, no Estado do Rio Grande do

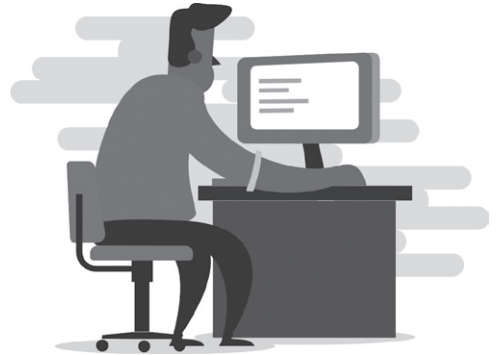


Sul, e do Nascente do Rio Moa, no Estado do Acre, até a Ponta do Seixas, no Estado da Paraíba, seja utilizada uma mesma linguagem nos registros contábeis, e que todas as transações municipais sejam registradas em sua integralidade, independentemente do cumprimento das etapas orçamentárias.

Portanto, além de resgatar a essência dos registros tendo como foco o acompanhamento da evolução do patrimônio público municipal, o processo de convergência busca modernizar como esses valores devem ser registrados para gerar informações úteis em apoio à tomada de decisão, ao processo de prestação de contas e ao controle social.

Ao mesmo tempo, os gestores e contabilistas municipais devem continuar aprovando e executando os orçamentos municipais como sempre fizeram, mantendo seus instrumentos (LOA, LDO e PPA) e a execução orçamentária e financeira de seus valores.

Para facilitar a operacionalização desse processo – em que se mantêm os procedimentos contábeis já usuais e os que devem ser implantados a partir das mudanças estabelecidas –, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) vem publicando orientações e normativos que aqui serão explorados tanto da perspectiva orçamentária quanto patrimonial.



## 4. Procedimentos contábeis orçamentários

O gestor municipal deve ter em mente que não foram alteradas as regras orçamentárias fixadas pela Lei 4.320/1964, pela Portaria MOG 42/1999 ou pela Portaria STN/SOF 163/2001 e suas alterações. Estas continuam sendo a base normativa para a elaboração e execução dos orçamentos nos três níveis de governo (federal, estadual e municipal).

Portanto, o planejamento da ação governamental municipal continua sendo feito a partir de três instrumentos básicos: Plano Plurianual (PPA), Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA), sendo mantidas, portanto, as regras atuais, conforme Quadro 1.

**Quadro 1 – Instrumentos do planejamento municipal**

Plano Plurianual (PPA)	Lei das Diretrizes Orçamentárias (LDO)	Lei Orçamentária Anual (LOA)
Instrumento que define os objetivos estratégicos do Município (Plano de Governo) para um período de 4 anos.	Define as prioridades e metas do Município para o exercício financeiro do ano seguinte e estabelece as metas que devem ser observadas para o equilíbrio das receitas e despesas Municipais.	Estimativa do que se espera arrecadar e das despesas que se pretende realizar durante o ano a partir da autorização da Câmara municipal.

Fonte: informações do Manual Técnico de Orçamento da Secretaria de Orçamento Federal (2016).

Da mesma forma que antes, **o exercício financeiro é o período compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro de cada ano.**

Os Princípios Orçamentários, como os da Unidade, Universalidade e Anualidade, previstos na Lei 4.320/1964, e já observados pelos Municípios brasileiros, continuam sendo os pilares para a boa gestão dos recursos, conforme quadro 2.

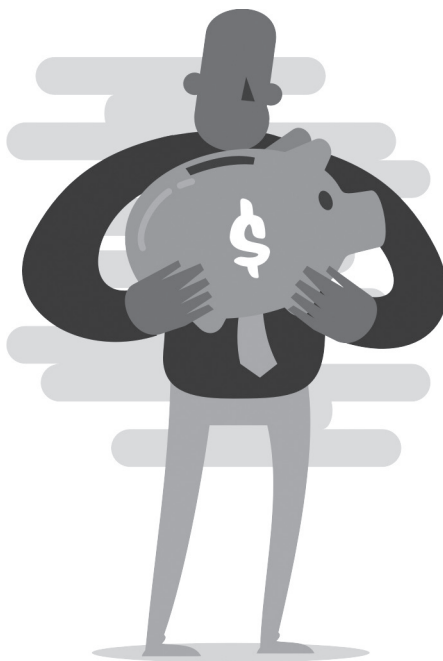
### **Quadro 2 – Princípios orçamentários**

Princípio Orçamentário da Unidade	Deve existir apenas um orçamento no âmbito do Ente municipal.
Princípio Orçamentário da Universalidade	A Lei Orçamentária do Município deve conter todas as receitas e despesas de seus poderes, órgãos, entidades e fundos municipais.
Princípio Orçamentário da Anualidade	A previsão da receita e a fixação da despesa deve compreender o exercício financeiro.

Fonte: informações do Manual Técnico de Orçamento da Secretaria de Orçamento Federal (2016).

Contudo, em razão da necessidade de se conciliar os registros envolvendo a contabilidade orçamentária com o novo ambiente da contabilidade municipal, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), no papel de órgão central de contabilidade, editou, em seu Manual de Contabilidade Aplicada ao setor público (MCASP), uma parte para tratar especificamente dos **Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), que devem ser observados e adotados pelos contabilistas municipais, reunindo conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos orçamentários e seu relacionamento com a contabilidade.**

Os procedimentos constantes do PCO também têm como objetivo a harmonização por meio do estabelecimento de padrões a serem observados pela administração pública no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas nacionais.



# 5. Da receita orçamentária

## 5.1 Características e classificação da receita orçamentária

A **receita orçamentária** representa as disponibilidades de recursos (dinheiro) que ingressam no caixa da prefeitura durante o **exercício financeiro** para viabilizar a execução das políticas públicas municipais.

RECEITA ORÇAMENTÁRIA – Exemplos:

- \$ arrecadação de impostos;
- \$ recebimento de transferências;
- \$ taxas sobre a prestação de serviços;
- \$ outros recursos.

Por outro lado, **os ingressos extraorçamentários** representam **os recursos financeiros de caráter temporário**, do qual o Ente municipal é mero agente depositário.

INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS – Exemplos:

- \$ depósitos em caução;
- \$ fianças;
- \$ operações de crédito por Antecipação de Receita Orçamentária (ARO);
- \$ emissão de moeda;
- \$ outras entradas compensatórias no ativo e passivo financeiros.

O quadro 3 apresenta as características que identificam quando o recurso é uma receita orçamentária ou apenas representa um ingresso extraorçamentário.

### **Quadro 3 – Receita orçamentária versus ingressos extraorçamentários**

Receita Orçamentária	Ingressos extraorçamentários
<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Os recursos devem estar previstos na Lei Orçamentária municipal;</li> <li>■ Há o efetivo ingresso de recurso (dinheiro!) em caixa;</li> <li>■ Os recursos (dinheiro!) não são passíveis de devolução;</li> <li>■ Os recursos estão disponíveis para atender as demandas da sociedade (despesas públicas).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>■ Os recursos não estão previstos na LOA;</li> <li>■ Apesar de haver o efetivo ingresso de recurso (dinheiro!) em caixa, os recursos são passíveis de devolução;</li> <li>■ A devolução dos recursos não se sujeita à autorização legislativa;</li> <li>■ Os recursos não estão disponíveis para atender as demandas da sociedade.</li> </ul>

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

A Portaria Interministerial 163, de 4 de maio de 2001, que dispõe sobre normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, apresenta que **as receitas orçamentárias são classificadas segundo os seguintes critérios: Natureza, Fonte/Destinação de Recursos e Indicador de Resultado Primário.**

A **Natureza** é a menor célula de informação no contexto orçamentário para as receitas públicas, por isso, contém todas as informações necessárias para as devidas alocações orçamentárias:

C	O	E	R	AA	SS
Categoria Econômica	Origem	Espécie	Rúbrica	Alínea	Subalínea

Exemplo: **1.1.1.2.04.10 – Imposto sobre Renda de qualquer natureza – pessoas físicas**

<b>C</b>	Categoria econômica	1	Receita corrente
<b>O</b>	Origem	1	Receita Tributária
<b>E</b>	Espécie	1	Impostos
<b>R</b>	Rúbrica	2	Impostos sobre o Patrimônio e a Renda
<b>AA</b>	Alínea	4	Imposto sobre a Renda proveniente de qualquer natureza
<b>SS</b>	Subalínea	10	Pessoas Físicas

Com relação à classificação orçamentária por **Fonte/Destinação de Recursos**, esta tem como objetivo identificar as fontes de financiamentos dos gastos públicos. De acordo com o MCASP, por meio do orçamento público, essas fontes/destinações são associadas a determinadas despesas de forma a evidenciar os meios para atingir os objetivos públicos. Este assunto será tratado com mais propriedade no capítulo 8 – *Mecanismo de Fonte e Destinação de Recursos*.

A classificação orçamentária da receita que trata do **Indicador de Resultado Primário** não tem caráter obrigatório para todos os Entes, e foi instituída para a União com o objetivo de identificar quais são as receitas e as despesas que compõem o resultado primário do governo federal, que é representado pela diferença entre as receitas primárias e as despesas primárias.

## 5.2 Receitas Correntes e Receitas de Capital

De acordo com a categoria econômica, as receitas orçamentárias são classificadas em “Receitas Correntes” e “Receitas de Capital”, conforme quadro 4.

**Quadro 4 – Receitas Correntes versus Receitas de Capital**

Categorias Econômicas das Receitas Públicas		Fonte de Recursos
1	Receitas Correntes	Arrecadação de impostos, recebimentos de transferências, prestação de serviços, entre outros.
2	Receitas de Capital	Operações de créditos, venda de bens e direitos, entre outros.

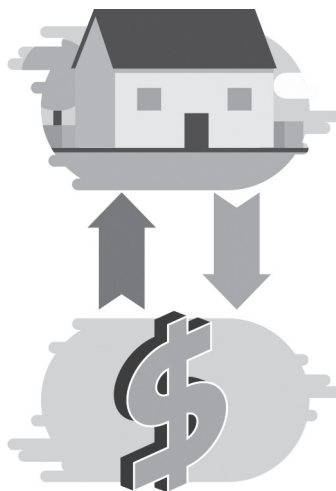
Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.



No caso **das receitas correntes, são arrecadadas dentro do exercício financeiro e, em geral, provocam efeito positivo nas contas municipais**, uma vez que “nada” é dado em troca quando há o ingresso desses valores. Em contabilidade, esse tipo de transação constitui um fato modificativo, pois a entrada do dinheiro aumenta o patrimônio do Município.

Como afetam quantitativamente para **maior** o patrimônio do respectivo Ente municipal, do ponto de vista contábil **as receitas correntes são consideradas receitas efetivas ou variações patrimoniais quantitativas, pois efetivamente modificam a situação líquida patrimonial do Município.**

Diferentemente, no caso das **receitas de capital**, ao receber o recurso de uma operação de crédito contratada pela prefeitura, por exemplo, uma dívida passou a existir, ou seja, junto com a entrada do dinheiro também será incorporada uma obrigação. O mesmo acontece quando se vende um imóvel: para que haja a entrada do dinheiro pela venda, deve ser efetuado o registro correspondente à saída do imóvel. Em contabilidade, essas transações são tratadas como fatos permutativos, pois não alteram a situação líquida do patrimônio municipal.



Como as receitas de capital afetam apenas qualitativamente o patrimônio do Ente municipal, do ponto de vista contábil **as receitas de capital são consideradas receitas não efetivas ou variações patrimoniais qualitativas, pois efetivamente não alteram a situação líquida patrimonial do Município.**

### 5.3 Etapas da receita orçamentária

Para compreender como a receita orçamentária deve ser contabilmente registrada na gestão municipal, devem ser consideradas suas

etapas (planejamento e execução) e seus estágios (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento), conforme Figura 2.

**Figura 2 – Estágios da receita orçamentária**



Fonte: MCASP.

No **estágio da previsão**, a receita orçamentária é planejada com base em uma estimativa de arrecadação, que deve constar da proposta orçamentária (LOA).

Segundo o disposto no art. 12 da Lei de Responsabilidade Fiscal, a estimativa de arrecadação deve observar as normas técnicas e legais, considerando os efeitos das alterações na legislação, da variação do índice de preços, do crescimento econômico ou de qualquer outro fator relevante, e será acompanhada de demonstrativo de sua evolução nos últimos três anos, da projeção para os dois seguintes àquele a que se referirem e da metodologia de cálculo e premissas utilizadas.



### **IMPORTANTE!**

Como a previsão das receitas é um estágio que antecede a fixação do montante de despesas que irão constar na LOA, é importante que o gestor municipal seja cuidadoso para que as estimativas efetuadas não estejam superestimadas, para não correr o risco de fixar despesas acima do que potencialmente pode ser arrecadado pela prefeitura e, assim, contribuir para o déficit das contas municipais!

O registro contábil do **estágio do lançamento** é uma das grandes novidades no processo de mudança da contabilidade municipal, embora o art. 53 da Lei 4.320/1964 já trouxesse a definição desse estágio como o “ato da repartição competente, que verifica a procedência do crédito fiscal e a pessoa que lhe é devedora e inscreve o débito desta”.

Na prática, trata-se de um registro de natureza patrimonial, pois estabelece que **é a verificação da ocorrência do fato gerador (entrega do bem ou serviço) que define o registro contábil do crédito tributário (impostos) em favor da fazenda municipal em contrapartida a uma variação patrimonial aumentativa**, independentemente de sua arrecadação.

Os **estágios da arrecadação e do recolhimento** correspondem à entrega dos recursos devidos ao tesouro municipal pelos contribuintes ou devedores por meio dos agentes arrecadadores ou instituições

financeiras autorizadas pelo Ente, e, posteriormente, seu ingresso nos cofres municipais, em conformidade com o art. 35 da Lei 4.320/1964.



### **VEJA BEM!**

A previsão da receita orçamentária continua dimensionando a capacidade da gestão municipal, e a sua arrecadação é um **instrumento condicionante** da execução orçamentária da despesa orçamentária.

# 6. Da despesa orçamentária

## 6.1 Características e classificação da despesa orçamentária

**A despesa orçamentária é toda transação que depende de autorização legislativa, na forma de consignação de dotação orçamentária, para ser efetivada.** De acordo com o disposto no art. 4º da Lei 4.320/1964, a **lei orçamentária municipal compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles, se devam realizar.**

Diferentemente, os dispêndios orçamentários compreendem determinadas saídas de numerários que não foram fixadas na lei orçamentária municipal. O quadro 6 apresenta as características que identificam quando o recurso é uma despesa orçamentária ou quando representa apenas um dispêndio extraorçamentário.

**Quadro 6 – Despesa orçamentária versus dispêndios extraorçamentários**

<b>Despesa orçamentária</b>	<b>Dispêndios extraorçamentários</b>
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Deve estar prevista na lei orçamentária municipal;</li><li>▪ Há expectativa de saída de recurso (dinheiro!);</li><li>▪ Funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Não estão previstos na LOA;</li><li>▪ Há expectativa de saída de recurso (dinheiro!);</li><li>▪ Não são decorrentes de funcionamento e manutenção dos serviços públicos prestados à sociedade.</li></ul>

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

Segundo o disposto na Portaria Interministerial 163/2001, de acordo com a sua natureza, a despesa orçamentária é classificada por categoria econômica, grupo de natureza da despesa e elemento de despesa.

**Exemplo: 3.3.90.33.00 – Passagens e Despesas com Locomoção**

<b>C</b>	Categoria econômica	3	Receita corrente
<b>G</b>	Natureza da Despesa	3	Outras despesas correntes
<b>MM</b>	Modalidade da aplicação	90	Aplicação direta
<b>EE</b>	Elemento de Despesa	33	Passagens e despesas com locomoção
<b>DD</b>	Desdobramento do elemento da despesa	00	Facultativo

A natureza da despesa será complementada pela informação gerencial denominada “Modalidade de Aplicação”, a qual tem por finalidade indicar se os recursos são aplicados diretamente por órgãos ou entidades no âmbito da mesma esfera de governo ou por outro Ente da Federação e suas respectivas entidades, e objetiva, sobretudo, possibilitar a eliminação da dupla contagem dos recursos transferidos ou descentralizados.

**6.2 Despesas correntes e despesas de capital**

Assim como no caso da receita orçamentária, a despesa orçamentária é classificada em duas categorias econômicas: despesas correntes e despesas de capital, conforme quadro 7.

## Quadro 7 – Despesas correntes versus despesas de capital

Categorias econômicas das despesas públicas		Destinação de recursos
3	Despesas correntes	Despesas de custeio (água, luz e telefone, pessoal, serviços em geral etc.) e transferências correntes.
4	Despesas de capital	Investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

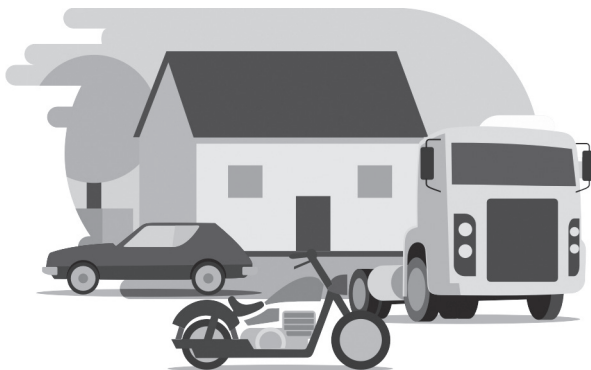
Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.



No caso das **despesas correntes**, **constituem instrumento para financiar os objetivos definidos nos programas e ações orçamentárias, com vistas a satisfazer finalidades públicas** e, em geral, provocam efeito negativo nas contas municipais, uma vez que nenhum bem é dado em troca quando há a saída desses valores. Em contabilidade, esse tipo de transação constitui um fato modificativo, pois a saída do dinheiro diminui a situação patrimonial líquida do Município.

Como afetam quantitativamente para **menor** o patrimônio da prefeitura, do ponto de vista contábil, **as despesas correntes são consideradas despesas efetivas ou variações patrimoniais quantitativas.**

No caso das **despesas de capital**, no seu reconhecimento algo é dado em contrapartida, seja na forma de entrada de um ativo (compra de bem móvel ou imóvel), seja relacionado com a saída de um passivo (pagamento de obrigação). Da mesma forma que no caso das receitas de capital, em contabilidade **as despesas de capital são tratadas como fatos permutativos, pois não alteram a situação líquida do patrimônio municipal.**



Assim, como afetam apenas qualitativamente o patrimônio da prefeitura do ponto de vista contábil, **as despesas de capital são consideradas despesas não efetivas ou variações patrimoniais qualitativas.**

### **6.3 Etapas da despesa orçamentária**

Na gestão municipal, o registro da despesa orçamentária observa as seguintes etapas (planejamento e execução) e estágios (fixação, empenho, liquidação e pagamento), conforme quadro 8.

## Quadro 8 – Etapas e estágios da despesa orçamentária

Etapas	Estágios	
Planejamento	Fixação	Refere-se ao limite de gastos incluído na LOA com base na receita prevista.
Execução	Empenho	Reserva orçamentária para fim específico.
	Liquidação	Verificação do direito adquirido pelo credor (fato gerador).
	Pagamento	Entrega de numerário ao credor.

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

De acordo com a STN, a **etapa do planejamento da despesa orçamentária** abrange, de modo geral, toda a análise para a formulação do plano e ações governamentais que serviram de base para a fixação da despesa orçamentária, a descentralização/movimentação de créditos, a programação orçamentária e financeira, e o processo de licitação e contratação.

A **etapa da execução da despesa orçamentária** se dá na forma de três estágios: empenho, liquidação e pagamento.



O **estágio do empenho** representa o compromisso que o Município está firmando com seu fornecedor para que este último faça a entrega de um bem ou serviço. Este estágio normalmente é formalizado com a emissão da nota de empenho.

O **estágio da liquidação** da despesa orçamentária é registrado contabilmente quando o fornecedor tiver efetuado a entrega do bem ou serviço conforme formalizado na nota de empenho, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios.



O **estágio do pagamento** consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a liquidação da despesa (entrega do bem ou serviço).

# 7. Variações patrimoniais qualitativas e quantitativas

De acordo com o MCASP, as variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando ou não o seu resultado.

**Quando as transações patrimoniais alterarem a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido municipal, devem ser classificadas como variações patrimoniais qualitativas.**

Na prática, as variações patrimoniais qualitativas representam apenas fatos permutativos, como o recebimento de uma operação de crédito (entrada de dinheiro e entrada de obrigação), ou a aquisição de um bem à vista (troca de dinheiro por bem). São representadas, portanto, pelas receitas orçamentárias não efetivas (receitas de capital) e pelas despesas orçamentárias não efetivas (despesas de capital), conforme quadro 9.

## Quadro 9 – Exemplos de Variações Patrimoniais Qualitativas

Receitas não efetivas	Despesas não efetivas
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Venda de bens móveis e imóveis;</li><li>▪ Recebimento de operação de crédito;</li><li>▪ Etc.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Compra de bens móveis e imóveis;</li><li>▪ Pagamento de dívida de longo prazo;</li><li>▪ Etc.</li></ul>

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

Caso as **transações realizadas alterem a situação líquida patrimonial do Município, devem ser classificadas como variações patrimoniais quantitativas, pois, na prática, representam fatos modificativos**. São representadas, portanto, pelas receitas orçamentárias efetivas (receitas correntes) e pelas despesas orçamentárias efetivas (despesas correntes).

A **receita orçamentária** efetiva é aquela que, no momento do reconhecimento do crédito, aumenta a situação líquida patrimonial da entidade. Deve ser evidenciada quando da ocorrência do seu fato gerador – essas são as receitas patrimoniais, pois atendem o critério de reconhecimento da receita do ponto de vista contábil (entrega do bem ou serviço).

Por outro lado, a **despesa orçamentária efetiva** é aquela que, no momento de sua realização, reduz a situação líquida patrimonial da entidade. Deve ser evidenciada quando da ocorrência do seu fato gerador – essas são as despesas patrimoniais, pois atendem ao critério de reconhecimento da despesa do ponto de vista contábil (recebimento do bem ou serviço), conforme quadro 10.

## Quadro 10 – Exemplos de variações patrimoniais quantitativas

Receitas efetivas	Despesas efetivas
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Arrecadação de impostos</li><li>▪ Recebimento de transferências</li><li>▪ Prestação de serviços remunerados</li><li>▪ Etc.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Despesa com folha de pessoal</li><li>▪ Despesa com água, luz e telefone</li><li>▪ Despesa com limpeza e segurança</li><li>▪ Contratação de serviços</li><li>▪ Etc</li></ul>

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

Se as variações patrimoniais quantitativas aumentarem a situação líquida patrimonial (receita sob o enfoque patrimonial), como, por exemplo, o recebimento de transferências de FPM, serão classificadas como **Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA)**.

Por outro lado, quando as variações reduzirem a situação líquida patrimonial (despesa sob enfoque patrimonial), como no caso das despesas com água, luz e telefone, serão classificadas como **Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD)**, conforme quadro 11.

## Quadro 11 – Variações patrimoniais qualitativas e quantitativas

<b>Variações Patrimoniais</b>	<b>Qualitativas (Não efetivas)</b>	Não alteram a Situação líquida patrimonial.
	<b>Quantitativas (efetivas)</b>	Varição Patrimonial Aumentativa (VPA)
		Aumentam a situação líquida patrimonial
		Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)
		Reduzem a situação líquida patrimonial.

Fonte: informações do MCASP.

## 8. Mecanismo de fonte e destinação de recursos



Como mecanismo integrador entre a receita e a despesa, o código de fonte/destinação de recursos exerce um duplo papel no processo orçamentário:

1) para a receita orçamentária, tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias;

2) para a despesa orçamentária, identifica a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

Assim, **o mesmo código utilizado para o controle da destinação da receita orçamentária também é utilizado para o controle das fontes financiadoras da despesa orçamentária.** Segundo a STN, este mecanismo contribui para o atendimento do parágrafo único do art. 8º da LRF e o art. 50, inciso I, da mesma lei, conforme figura 3.

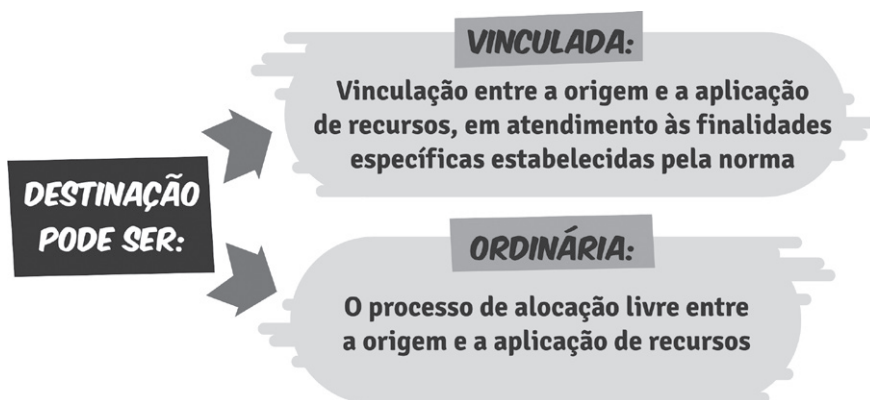
### Figura 3 – Papel do código de fonte/destinação de recursos



Fonte: MCASP.

Dependendo da origem, a classificação por fonte/destinação de recursos identifica se os recursos são vinculados ou ordinários, conforme figura 4.

### Figura 4 – Classificação das destinações de recursos



Fonte: MCASP.

De acordo com a STN, a criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentam a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para Entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

## VEJA BEM!

Uma novidade que passa a ser observada na contabilidade municipal é que o controle das disponibilidades financeiras por fonte/destinação de recursos deve ser feito desde a elaboração do orçamento até a sua execução, incluindo o ingresso, o comprometimento e a saída dos recursos orçamentários.

Assim, de acordo com as novas regras, já no momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por Fonte/Destinação de recursos, conforme exemplo:

<b>Disponibilidade por destinação de recursos</b>	<b>Em R\$ 180.000,00</b>
010000000 – Recursos ordinários	30.000,00
01xxxxxxx – Recursos vinculados à saúde	60.000,00
01xxxxxxx – Recursos vinculados à educação	90.000,00

Na arrecadação, além do registro da receita orçamentária e do respectivo ingresso dos recursos financeiros, deve ser lançado, em contas de controle, o valor classificado na fonte/destinação correspondente (disponibilidade a utilizar), bem como o registro da realização da receita orçamentária por fonte/destinação:

Registro do ingresso dos recursos	D – Caixa e equivalentes de caixa
	C – VPA – Impostos

Realização da receita orçamentária.	D – Receita a realizar
	C – Receita realizada

<b>Natureza de Receita – 1112.02.00</b> – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
--

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso do recurso.	D – Controle da disponibilidade de recursos
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)

Também na execução orçamentária da despesa, no momento do empenho deve haver a baixa do crédito disponível conforme a fonte/destinação, e deve ser registrada a transferência da disponibilidade de recursos para a disponibilidade de recursos comprometida:

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) (conta de controle)
	C – DDR comprometida por empenho (conta de controle)

Registro do controle da disponibilidade por liquidação	D – DDR comprometida por empenho (conta de controle)
	C – DDR comprometida por liquidação (conta de controle)

Na saída desse recurso, deverá ser adotado procedimento semelhante, com o registro de baixa do saldo da conta de fonte/destinação comprometida e lançamento na de fonte/destinação utilizada:

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR comprometida por liquidação (conta de controle)
	C – DDR Utilizada (conta de controle)

## 9. Restos a pagar

Os “Restos A Pagar” (**RAP**) correspondem às despesas que foram empenhadas ou liquidadas em determinado ano, mas que não foram pagas dentro dele.

### DICA!

A CNM tem abordado incansavelmente esse assunto junto aos gestores municipais. Conheça o material disponível em [www.cnm.org.br/biblioteca](http://www.cnm.org.br/biblioteca).

No encerramento de cada exercício financeiro, os gestores municipais devem analisar os pagamentos que deixaram de ser efetuados e verificar os que atendem aos requisitos para inscrição em restos a pagar. Além disso, precisam classificá-los em: restos a pagar processados, restos a pagar não processados em liquidação e restos a pagar não processados a liquidar.

No caso dos **restos a pagar processados**, a despesa já deve ter sido empenhada e liquidada – bens ou serviços entregues. A inscrição deve ser efetuada de forma automática pela contabilidade no encerramento de cada exercício de emissão da respectiva nota de empenho. Também podem ser inscritas em restos a pagar processados as despesas relativas a transferências que atendam às seguintes condições:

- O convênio ou instrumento congênere que esteja dentro do prazo de vigência;

- exista garantia da liberação de recursos financeiros por parte do concedente;
- a execução da despesa tenha sido iniciada – art. 68 do Decreto 93.872/1986;
- a despesa tenha sido liquidada com base na conclusão da análise técnica do objeto pactuado, em conformidade com a documentação que suportou o instrumento e, conseqüentemente, a comunicação de sua aprovação ao conveniente;
- o cronograma de desembolso preveja parcelas financeiras não liberadas até o encerramento do exercício.

São classificadas como **restos a pagar em não processados em liquidação** as despesas que já foram empenhadas mas que ainda estão em processo de liquidação, seja porque o bem ou serviço não foi entregue totalmente ou porque essa entrega ainda encontra-se em fase de análise e conferência.

Com relação aos **restos a pagar não processados a liquidar**, no momento da inscrição, a despesa já está empenhada, mas o bem ou serviço ainda não foi entregue, tendo a sua inscrição condicionada à indicação do ordenador de despesa.

## Quadro 12 – Classificação dos restos a pagar

RESTOS A PAGAR	PROCESSADOS	Os bens ou serviços foram entregues.
	NÃO PROCESSADOS EM LIQUIDAÇÃO	Os bens ou serviços foram entregues, mas estão pendentes de análise e conferência.
	NÃO PROCESSADOS A LIQUIDAR	Os bens ou serviços não foram entregues.

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

Segundo a Macrofunção do Sistema Integrado de Administração Financeira do governo federal (SIAFI) 020317, tanto os restos a pagar não processados em liquidação como os restos a pagar não processados a liquidar devem ser registrados como restos a pagar não processados liquidados. O tratamento deve ser similar aos processados, quando a liquidação efetivamente ocorrer no exercício seguinte ao da sua inscrição.

### REGISTRE!

Não devem ser inscritos em restos a pagar não processados empenhos referentes às despesas com diárias, ajuda de custo e suprimento de fundos, que já são consideradas liquidadas no momento da autorização formal do instrumento de concessão.



**O gestor deve considerar que é vedada a inscrição de restos a pagar não processados sem que haja a suficiente disponibilidade de caixa assegurada para este fim.** Na utilização da disponibilidade de

caixa, são considerados os recursos e as despesas compromissadas a pagar até o final do exercício, ressalvado o disposto no art. 42 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/2000), quando for o caso.

**Caso os restos a pagar não processados não venham a ser liquidados após um ano da sua inscrição, a legislação determina que os mesmos devem ser cancelados.** Como representam anulações de dotações orçamentárias comprometidas em anos anteriores, esse cancelamento não deve ser registrado como receita orçamentária.

No caso dos restos a pagar processados, tendo sido efetuada a entrega do bem ou serviço, essa despesa já é considerada efetivamente realizada, e não deveria ser mais passível de cancelamento – regime de competência. Contudo, o Município deve consultar o Tribunal de Contas o qual se encontra jurisdicionado, pois há posicionamentos diferenciados dependendo do tribunal.

Pelas novas regras contábeis, só devem ser registrados em contas de passivo os restos a pagar processados, porque já houve a entrega do bem ou serviço (fato gerador). Como esses valores atendem aos critérios de reconhecimento de passivos, não precisam ser reclassificados para restos a pagar, podem manter o nome da conta original correspondente à obrigação: fornecedores, contas a pagar, salário a pagar etc.

Quanto ao controle dos valores inscritos em restos a pagar, independentemente de sua classificação (processados ou não processados), devem ser contabilizados em contas contábeis de natureza orçamentária:

Inscrição em restos a pagar, em 31 de dezembro	D – Contas do Grupo 5 (Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento)
	C – Contas do Grupo 6 (Controles da Execução Do Planejamento e Orçamento)

# 10. Despesas de exercícios anteriores

**As Despesas de Exercícios Anteriores (DEA) originam-se de compromissos gerados em exercício financeiro anterior àquele em que deva ocorrer o pagamento, para o qual o orçamento continha crédito próprio com suficiente saldo orçamentário, mas que não tenham sido processados naquele momento.**

Segundo a Área Técnica de Contabilidade Pública Municipal da CNM, três tipos de despesas orçamentárias podem ser enquadrados como DEA:

- a despesa que possuía dotação orçamentária em exercício já encerrado, mas que, por algum motivo, não foi empenhada na época própria;
- os restos a pagar que foram cancelados, mas em relação aos quais permanece o direito do credor (prescrição interrompida) em razão de o fornecedor já ter entregue o bem ou serviço, entre outros;
- os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício financeiro correspondente.

## 10.1 DEA *versus* Restos a pagar

Diferentemente dos restos a pagar, cuja execução orçamentária já aconteceu (despesa empenhada ou liquidada), as despesas de exercícios anteriores sequer foram empenhadas, ou, se foram, tiveram seus empenhados anulados ou cancelados.

Restos a pagar	Despesas de Exercícios Anteriores
São despesas empenhadas;	Exigem execução orçamentária desde o início, inclusive com doação;
Podem ser processadas e não processadas;	Apenas processadas;
Devem ser pagos até o dia 31 de dezembro do ano seguinte;	Prescrevem em 5 anos contados da data do ato ou fator que tiver dado origem ao direito;
O Pagamento é automático, saldos são cancelados após 31 de dezembro, mas permanece o direito do credor por cinco anos (quando serão pagos como DEA);	Reconhecimento de dívida nem sempre é automático (dependem do reconhecimento do favorecido).

## 10.2 Reconhecimento da DEA



### **IMPORTANTE!**

Uma condição fundamental para que uma despesa seja reconhecida como DEA é a existência de crédito específico na Lei Orçamentária Anual do Município ou em crédito adicional. Portanto, se esse não for o caso, a lei municipal deve ser alterada nesse sentido.

Em um segundo momento, para ser contabilizada como DEA a despesa deve ser reconhecida como tal pelo ordenador de despesa, identificando o nome do favorecido, a importância a ser paga, a data de vencimento do compromisso, a justificativa do fato de a mesma não ter cumprido o ritual de execução orçamentária (empenho e liquidação) na época própria e o objeto da despesa (bem ou serviço).

A autorização para pagamento da DEA deve ser dada no próprio processo de reconhecimento da dívida, registrando que apenas as despesas processadas (entrega do bem ou serviço confirmada) podem ser reconhecidas como DEA.

### **REGISTRE!**

As dívidas que dependem de requerimento do favorecido para reconhecimento do direito do credor prescreverão em cinco anos, contados da data do ato ou fato que tiver dado origem ao respectivo direito.

Com a existência da dotação específica e o respectivo reconhecimento do ordenador de despesa, a DEA deve cumprir o ritual da execução orçamentária de qualquer despesa do exercício (empenho, liquidação e pagamento), com a identificação apenas do elemento próprio: 92 – Despesas de Exercícios Anteriores.

# 11. Procedimentos contábeis patrimoniais



Para dar continuidade ao processo de reunião de conceitos, regras e procedimentos relativos aos atos e fatos patrimoniais e seu relacionamento com a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, a STN editou os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), compreendendo o registro e a evidenciação da composição patrimonial do Ente público (arts. 85, 89, 100 e 104 da Lei 4.320/1964).

A STN estabelece que nesse aspecto devem ser atendidos os princípios e as normas contábeis voltados para o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos e passivos e de suas variações patrimoniais, contribuindo para o processo de convergência às normas internacionais, respeitada a base legal nacional.

A compreensão da lógica dos registros patrimoniais é determinante para o entendimento da formação, composição e evolução desse patrimônio.

## Mudanças que devem ser implantadas na contabilidade municipal

- Adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP);
- Adoção do regime contábil de competência;
- Implantação de novos procedimentos, tais como depreciação, amortização, exaustão; provisões, reavaliações, entre outros;
- Implantação de sistema de custos;
- Novos modelos para elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP).

### ATENÇÃO!

A adoção do PCASP e a elaboração das DCASP atendendo as novas regras já são **obrigatórias para todos os Municípios brasileiros desde janeiro de 2014**.

Para a implantação dos demais procedimentos contábeis patrimoniais, a Secretaria do Tesouro Nacional estabeleceu um cronograma diferenciado dependendo do porte do Município (com até 50 mil e com mais de 50 mil habitantes) – veja no anexo desta publicação.



# 12. Adoção do PCASP

## 12.1 Características do PCASP

De acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a necessidade de evidenciar com qualidade os fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional intitulado Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

**O PCASP é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada.**

A competência para a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas foi atribuída pela LRF à STN, enquanto órgão central de contabilidade da União.

Dessa forma, cabe à STN criar, alterar, excluir, codificar, especificar, desdobrar e detalhar as contas contábeis contempladas no PCASP, que é atualizado anualmente pela STN e publicado exclusivamente na internet para uso obrigatório no exercício seguinte.

Antes desse processo de mudança, cada Município possuía seu próprio plano de contas, adaptado às suas necessidades. Anteriormente, a estrutura do plano de contas municipal era dividida em seis classes, sendo duas patrimoniais (Ativo e Passivo) e quatro de resultado (Despesa, Receita, Variação Ativa e Variação Passiva).

Com a adoção do PCASP, o plano de contas municipal passou a ser estruturado em oito classes de contas.

## CLASSES DE CONTAS DO PCASP

- 2 patrimoniais (Ativo e Passivo);
- 2 de resultado (Variação Patrimonial Diminutiva – VPD e Variação Patrimonial Aumentativa – VPA);
- 2 de controle orçamentário (Aprovação e Execução do Planejamento); e
- 2 de controle de atos potenciais (Devedores e Credores).

A estrutura do plano de contas anterior e a nova estrutura do PCASP está sintetizada no quadro 14, observe se a sua contabilidade já está atualizada:

**Quadro 14 – Estrutura do plano de contas anterior e a nova estrutura do PCASP**

Contas	Plano de Contas Antigo	PCASP
Patrimoniais	1. Ativo 1.1. Circulante 1.2. Realizável a Longo Prazo 1.4. Permanente 1.9. Ativo Compensado 2. Passivo 2.1 Circulante 2.2. Exigível a Longo Prazo 2.4. Patrimônio Líquido 2.9. Passivo Compensado	1. Ativo 1.1. Circulante 1.2. Não Circulante 2. Passivo 2.1. Circulante 2.2. Não Circulante 2.9 Patrimônio Líquido

Contas	Plano de Contas Antigo	PCASP
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado Diminutivo do exercício 6. Resultado Aumentativo do exercício	3. Variação Patrimonial Diminutiva 4. Variação Patrimonial Aumentativa
Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento	1.9. Ativo Compensado 2.9. Passivo Compensado	5. Controle da Aprovação do Planejamento e Orçamento 6. Controle da Execução do Planejamento e Orçamento
Controles de Atos Potenciais	1.9. Ativo Compensado 2.9. Passivo Compensado	7. Controles Devedores 8. Controles Credores

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

As **contas patrimoniais** (Classes 1 e 2), basicamente mantêm a mesma função do plano de contas anterior, registrando, respectivamente, os bens e direitos (Ativo) e as obrigações (Passivo) do Município, compreendendo o registro e a evidenciação da composição patrimonial do Ente público. Com relação ao plano de contas anterior, as principais mudanças foram a segregação dos grupos do Ativo em **Ativo Circulante** e **Ativo Não Circulante**, e a retirada das contas de compensação: 1.9 – Ativo Compensado e 2.9 – Passivo Compensado.

Pela nova estrutura, foram mantidas apenas duas **contas de resultado** (Classes 3 e 4), para que sejam registradas apenas as despesas e receitas que efetivamente venham afetar a situação líquida patrimonial (fatos modificativos) e os decréscimos e acréscimos patrimoniais. Para que não haja confusão com os termos orçamentários, as contas de re-

sultado passaram a ser denominadas de **Varição Patrimonial Aumentativa (VPA) e Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)**.

O **controle da aprovação e execução do orçamento** passa a ser efetuado na Classe de Contas 5 – Controle e Aprovação do Planejamento e Orçamento e na Classe de Contas 6 – Controle da Execução do Planejamento e Orçamento, onde passam a ser registradas as etapas da receita orçamentária (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento) e as etapas da despesa orçamentária (fixação, empenho, liquidação e pagamento).

O **controle dos atos potenciais** passa a ser contabilmente registrado na Classe de Contas 7 – Controles Devedores e na Classe de Contas 8 – Controles Credores. Nas Classes de Contas 7 e 8 passam a ser registrados também o controle de disponibilidade de recursos, que deve ser feito tanto para a receita (no momento da arrecadação) como para a despesa (comprometimento por empenho, comprometimento por liquidação e comprometimento por pagamento).

## **12.2 Naturezas de Informação Contábil**

Com a reestruturação do plano de contas municipal para oito classes de contas, e devido à necessidade de registrar os atos e fatos administrativos conciliando a contabilidade orçamentária com a contabilidade patrimonial, os antigos sistemas de contas da contabilidade pública (sistema orçamentário, sistema financeiro, sistema patrimonial e sistema de controle) também tiveram de ser revisitados, e uma nova metodologia foi criada a partir da segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados.

De acordo com a STN, essa metodologia permite o registro dos dados contábeis de forma organizada e facilita a análise das informações de acordo com sua natureza. Assim, o PCASP está estruturado de acordo com as seguintes naturezas das informações contábeis: Natu-

reza de Informação Orçamentária (NIO), Natureza de Informação Patrimonial (NIP) e Natureza de Informação de Controle (NIC):

- **Natureza de Informação Orçamentária (NIO):** registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- **Natureza de Informação Patrimonial (NIP):** registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- **Natureza de Informação de Controle (NIC):** registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle.

Identificada a natureza de cada sistema, o próximo passo é relacionar cada um deles às respectivas classes de contas, mantendo a premissa anterior de que só podem ser registradas na mesma natureza de informação as contas nele pertencentes, conforme quadro 15.

**Quadro 15 – Relacionamento das contas do PCASP e respectivas naturezas de informação**

Natureza da Informação	Classes	
NIP	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
NIO	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
NIC	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: informações do MCASP.

**Essas mudanças na estrutura do plano de contas municipal e respectivas naturezas de informação trouxeram repercussões principalmente para as informações de natureza orçamentária**, que antes eram integralmente registradas em contas de resultado, fossem receitas e despesas efetivas (receitas correntes e despesas correntes), fossem receitas e despesas não efetivas (receitas de capital e despesas de capital).

### **12.3 Atributos PCASP: Financeiro (F) e Permanente (P)**

A Lei 4.320/1964 estabelecia a necessidade de contas de Ativo e Passivo serem classificados em Financeiro (F) e Permanente (P), para permitir a apuração do superávit financeiro no Balanço Patrimonial (BP):

Art. 43 [...] § 2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugandose, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas.

Art. 105 [...]

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

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

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.

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

Como a Lei 4.320/1964 não foi revogada, essa necessidade ainda permanece. Contudo, **como a estrutura do PCASP trouxe uma nova**

**classificação para as contas de Ativo e Passivo (Circulante e Não Circulante), privilegiando os critérios de reconhecimento patrimoniais e não mais orçamentários**, houve a necessidade de se criar um mecanismo que permitisse a apuração do superávit financeiro como antes.

Desta forma, **sob a ótica patrimonial, os direitos e obrigações passam a ser reconhecidos pelos seus respectivos fatores geradores (entrega do bem ou serviço), independentemente da execução orçamentária.**

Contudo, quando o ritual da execução orçamentária não tiver sido previamente observado, o gestor municipal deve utilizar os atributos Permanente (P) e Financeiro (F), que guardam relação com os aspectos legais definidos na Lei 4.320/1964, conforme quadro 16.

**Quadro 16 – Lógica dos Atributos Financeiro (F) e Permanente (P)**

Ativo	Conceito Patrimonial	Ativo Circulante	Realização até 12 meses após a data das demonstrações contábeis.
		Ativo não Circulante	Demais Ativos.
	Lei 4.320/1964	Ativo Financeiro (F)	Créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.
		Ativo Permanente (P)	Bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

Passivo	Conceito Patrimonial	Passivo Circulante	Valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis.
		Passivo Não Circulante	Demais Passivos.
	Lei 4.320/1964	Passivo Financeiro (F)	Dívidas fundadas e outras cujo pagamento independa de autorização orçamentária.
		Passivo Permanente (P)	Dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Fonte: Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM.

Na prática, uma obrigação deve ser reconhecida quando houver a entrega do bem ou serviço, independentemente de a despesa ter sido empenhada. Contudo, o registro da obrigação deverá ser acompanhado de um atributo (P), indicando que não poderá ser paga até que o ritual da execução orçamentária tenha sido observado:

Reconhecimento de uma obrigação em razão da entrega do bem ou serviço	D – VPD (realização do serviço) ou Ativo (entrada do bem)
	C – Passivo Circulante (P)

Também integram o passivo financeiro os passivos que não são submetidos ao processo de execução orçamentária, a exemplo das

cauções. Após o empenho, considera-se efetivada a autorização orçamentária, e esse passivo será reclassificado de (P) para (F), pois passa a integrar o passivo financeiro:

Reclassificação do passivo (P)	D – Passivo Circulante (P)
para o passivo (F)	C – Passivo Circulante (F)

# 13. Adoção do regime contábil de competência

Conforme visto anteriormente, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, de maneira 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.

Portanto, com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, **deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa ou diminutiva, independentemente da execução orçamentária, em função do fato gerador**, observando-se os princípios contábeis da competência e da oportunidade.



É preciso ter em mente que o conceito de receitas e despesas utilizados na literatura e nos livros contábeis se referem a VPA e VPD (fator gerador), respectivamente, e não às receitas orçamentárias e despesas orçamentárias.

## LEMBRE-SE!

Fato gerador é aquele que dá origem ao ato ou fato administrativo, a partir dos quais, mediante adequado processo de mensuração, são feitos o reconhecimento e o registro na contabilidade. No caso da despesa pública, por exemplo, entende-se como fato gerador o momento da entrega do bem ou serviço.

Com o objetivo de evidenciar o impacto no patrimônio, deve haver o registro da variação patrimonial aumentativa, independentemente da execução orçamentária.

O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento.

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Receita Orçamentária	Registrada na Arrecadação	Lei 4320/64 art. 35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	Resolução CFC nº 750/1993

A mesma lógica deve ser aplicada quando se tratar de uma variação patrimonial diminutiva, que deve observar o momento do empenho para o reconhecimento da despesa orçamentária e a entrega do bem ou serviço para o reconhecimento do fato gerador:

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Despesa Orçamentária	Registrada no Empenho	Lei 4320/64 art. 35	Variação Patrimonial Diminutiva	Competência	Resolução CFC nº 750/1993

# 14. Conciliação do mundo orçamentário com o mundo patrimonial

Após a aprovação da lei orçamentária municipal, é feito o registro contábil da **previsão da receita orçamentária** no início de cada exercício financeiro, conforme lançamento a seguir:

Registro da previsão da receita orçamentária	D – Previsão Inicial da Receita (conta orçamentária)
	C – Receita a Realizar (conta orçamentária)

Esse registro **representa a estimativa do que o gestor municipal espera arrecadar durante o ano, nas mais diferentes fontes de recursos, e serve também de base para estabelecer as despesas que podem ser autorizadas para o mesmo período.**

Passando para a fase seguinte, quando o gestor municipal consegue identificar e reconhecer quem deve e quanto deve (pessoa física ou jurídica), é feito o registro contábil do **lançamento da receita orçamentária**, na forma de direito a receber.

Registre-se que como no estágio do lançamento ainda não houve a arrecadação efetiva do imposto, esse recurso não estará disponível para as despesas municipais e ainda não pode ser caracterizado como receita orçamentária. Contudo, afeta imediatamente a apuração do resultado (fato modificativo), em razão da ocorrência do fato gerador.

Registro do estágio do lançamento	D – Crédito Tributário a Receber (conta de ativo)
	C – Impostos (conta de resultado: variação patrimonial aumentativa)

Posteriormente, quando os recursos lançados como direito a receber forem efetivamente arrecadados, é então efetuado o registro contábil da **realização da receita orçamentária**, conforme preceitua o art. 35 da Lei 4.320/1964. Nesse momento, também é efetuada a baixa do direito a receber anteriormente registrado, em razão da entrada dos recursos nos cofres do Município.

Registro da entrada de recursos nos cofres do Município	D – Caixa e Equivalentes de Caixa (conta de ativo)
	C – Crédito Tributário a Receber (conta de ativo)

Realização da receita orçamentária	D – Receita a Realizar (conta orçamentária)
	C – Receita Realizada (conta orçamentária)

Além dos lançamentos acima relacionados, o novo padrão contábil estabelece que toda entrada de recursos nos cofres municipais deve ser acompanhada pelo respectivo **controle da Disponibilidade por Destinação de Recursos**, também conhecido como DDR, que permite

verificar, a qualquer momento, o quanto do total orçado já foi arrecadado por fonte/destinação de recursos:

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso dos recursos nos cofres Municipais.	D – Controle da Disponibilidade de Recursos (conta de controles devedores)
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) (conta de controles credores)

Como se pode observar, continua sendo mantido o registro contábil da receita orçamentária em conformidade com a legislação, **efetuando o registro da realização da receita orçamentária apenas no momento de sua arrecadação** (art. 35 da Lei 4.320/1964).

Por outro lado, atendendo aos novos padrões contábeis, no momento em que seja possível reconhecer o crédito tributário, deve ser efetuado o registro do direito a receber em contrapartida a uma conta de resultado (variação patrimonial aumentativa – impostos) em atendimento ao regime contábil da competência.



### **IMPORTANTE!**

Verifique se o sistema contábil da prefeitura já contempla o registro do estágio do lançamento da receita orçamentária.

Para compreender as mudanças no tratamento contábil da receita orçamentária, observe os lançamentos apresentados no Exemplo 1.

### Exemplo 1: lançamento e arrecadação de impostos (receita corrente)

Em R\$

Lançamento do tributo em 2 de janeiro	130.000,00
Arrecadação da primeira parcela	40.000,00

Registro do lançamento do tributo	D – Créditos Tributários a Receber	130.000,00
	C – VPA – Impostos	130.000,0

Registro do ingresso dos recursos, no momento da arrecadação.	D – Caixa e Equivalentes de Caixa	40.000,00
	C – Créditos Tributários a Receber	40.000,00

Realização da receita orçamentária	D – Receita a Realizar	40.000,00
	C – Receita Realizada	40.000,00

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso do recurso	D – Controle da Disponibilidade de Recursos	40.000,00
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	40.000,00

REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA CORRENTE	
ANTES DAS MUDANÇAS	DEPOIS DAS MUDANÇAS
Registro da previsão da receita orçamentária	Registro da previsão da receita orçamentária
-	Lançamento do direito a receber em contrapartida a uma conta de resultado pelo fato gerador
Lançamento do ingresso do recurso em contrapartida a uma conta de resultado	Lançamento do ingresso do recurso em contrapartida à baixa do direito a receber lançamento anteriormente
-	Controle de disponibilidade pela entrada do recurso

No caso das **receitas orçamentárias de capital**, decorrentes, por exemplo, de operações de crédito e venda de bens, também haverá mudança no tratamento contábil. Antes reconhecida na apuração de resultado sob a forma de mutação passiva (incorporação de obrigação ou desincorporação do bem), de acordo com as novas regras esse registro não mais passará pela apuração de resultado.

Essa ação se deve ao fato de que, do ponto de vista contábil, esse tipo de transação é um fato permutativo. Por exemplo, para entrar o dinheiro de uma operação de crédito uma obrigação deve ser reconhecida. Por outro lado, para entrar com o dinheiro relativo a uma venda de bens, o bem deve ser retirado do patrimônio do Município. Portanto, esse tipo de transação se caracteriza apenas com uma variação patrimonial qualitativa. Por outro lado, como atende ao critério de reconhecimento, uma receita orçamentária deverá ser realizada em razão do ingresso de recurso não passível de devolução, conforme Exemplo 2.

## Exemplo 2: venda de veículo de uso da prefeitura

em R\$

Valor contábil do veículo	23.000,00
Valor de venda do veículo	23.000,00

Registro do ingresso dos recursos e saída do bem.	D – Caixa e Equivalentes de Caixa	23.000,00
	C – Ativo Não Circulante – Veículo	23.000,00

Realização da receita orçamentária.	D – Receita a Realizar	23.000,00
	C – Receita Realizada	23.000,00

Registro do controle da disponibilidade de recursos pelo ingresso do recurso.	D – Controle da Disponibilidade de Recursos	23.000,00
	C – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	23.000,00

<b>REGISTRO DA RECEITA ORÇAMENTÁRIA DE CAPITAL (OPERAÇÃO DE CRÉDITO)</b>	
<b>ANTES DAS MUDANÇAS</b>	<b>DEPOIS DAS MUDANÇAS</b>
Registro da previsão da receita orçamentária	Registro da previsão da receita orçamentária
Lançamento do ingresso do recurso em contrapartida a uma conta de resultado (receita)	Lançamento do ingresso do recurso em contrapartida a uma conta de obrigação
Registro de uma conta de resultado (mutação passiva) em contrapartida a uma conta de obrigação	-
-	Controle de disponibilidade pela entrada do recurso

O registro contábil da **fixação da despesa orçamentária** se dá concomitantemente com o registro da previsão da receita orçamentária, logo após a aprovação da lei orçamentária municipal, prática também já usual na contabilidade municipal:

Registro da fixação da despesa orçamentária	D – Dotação Inicial (conta orçamentária)
	C – Crédito Disponível (conta orçamentária)

As novas regras contábeis mantêm os mesmos registros para os estágios da despesa orçamentária, também já usualmente efetuados no âmbito dos Municípios brasileiros:

Registro do empenho da despesa orçamentária	D – Crédito Disponível (conta orçamentária)
	C – Crédito Empenhado a Liquidar (conta orçamentária)

Registro da liquidação da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado a Liquidar (conta orçamentária)
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar (conta orçamentária)

Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)
	C – Caixa e Equivalente de Caixa (conta de ativo)

Uma novidade se refere ao momento do registro contábil da **liquidação da despesa orçamentária**. A partir das novas regras, **caso a entrega do bem ou serviço venha ocorrer antes do estágio do empe-**

**nho da despesa orçamentária, deve ser feito o registro contábil de uma etapa intermediária entre o empenho e a liquidação, chamada de “Crédito Empenhado em liquidação”.**

Registro da fase em liquidação, para correta apuração do superávit financeiro.	D – Crédito Empenhado a Liquidar
	C – Crédito Empenhado em Liquidação

O registro contábil do **Crédito Empenhado em Liquidação** também deve ser efetuado quando houver uma lacuna temporal significativa entre a entrega do bem, serviço ou fonte de origem do crédito e a efetiva liquidação do crédito orçamentário. De acordo com o MCASP, essa etapa é necessária para a diferenciação, ao longo e no final do exercício, dos empenhos não liquidados e que constituíram, ou não, obrigação presente, e também para que não haja duplicidade no passivo financeiro utilizado para fins de cálculo no passivo financeiro.

Outra novidade no caso da despesa orçamentária é o reconhecimento de obrigação independentemente de autorização legislativa. Ou seja, **do ponto de vista patrimonial, uma dívida deve ser reconhecida pelo Município mesmo que a despesa orçamentária não esteja contemplada na lei orçamentária municipal.**

Na prática, se determinado bem ou serviço foi entregue ao Município, um passivo (obrigação) deve ser registrado nas contas municipais. Em contabilidade, diz-se que esse registro passa a ser efetuado com base em seu fato gerador (regime de competência).

Registro do reconhecimento da obrigação no mês do fato gerador	D – Variação Patrimonial Diminutiva (conta de resultado)
	C – Obrigação (conta de passivo)

Naturalmente, **a evidenciação nas contas municipais de valores que estejam pendentes de cumprimento dos estágios da execução da despesa orçamentária ensejará ao gestor a responsabilidade pelos seus atos, uma vez que é vedada a realização de despesa sem prévio empenho** (art. 60 da Lei 4.320/1964).

### Atenção!

Apesar de reconhecer que a obrigação sem lastro orçamentário deve ser feita em razão das novas regras contábeis, qualquer despesa só poderá ser paga quando forem efetivamente observados os demais estágios da despesa orçamentária (empenho e liquidação).



Posteriormente, quando os estágios da despesa orçamentária já estiverem sido observados, o pagamento então pode ser liberado. Também, para as despesas orçamentárias, deve ser efetuado o controle da **disponibilidade por destinação de recursos**, em todos os seus estágios, conforme lançamentos a seguir.

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR) (conta de controle)
	C – DDR Comprometida por Empenho (conta de controle)

Registro do controle da disponibilidade por liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho (conta de controle)
	C – DDR Comprometida por Liquidação (conta de controle)

Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação (conta de controle)
	C – DDR Utilizada (conta de controle)

Portanto, também para a despesa orçamentária, deve ser observado o disposto na legislação em vigor, efetuando seu registro no momento do empenho (art. 35 da Lei 4.320/1964). Contudo, para atender aos novos padrões contábeis, **as variações patrimoniais devem ser evidenciadas no momento do fato gerador (regime de competência), e devem ser efetuados os respectivos controles de disponibilidades,** conforme exemplo a seguir.

### Exemplo 3: contratação de serviços de vigilância

Em R\$

Empenho do contrato de 12 meses	36.000,00
Fato gerador e pagamento da primeira parcela	3.600,00

Registro do contrato.	D – Controle de Contratos	36.000,00
	C – Contratos a Executar	36.000,00

Registro do empenho do contrato.	D – Crédito Disponível	36.000,00
	C – Crédito Empenhado a Liquidar	36.000,00

Registro do controle da disponibilidade por empenho	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	36.000,00
	C – DDR Comprometida por Empenho	36.000,00

Registro do reconhecimento da obrigação no mês do fato gerador	D – Serviços de terceiros (conta de resultado: variação patrimonial diminutiva)	3.600,00
	C – Obrigação (conta de passivo)	3.600,00

Registro da liquidação parcial da despesa orçamentária	D – Crédito Empenhado a Liquidar	3.600,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	3.600,00
Registro do controle da disponibilidade por liquidação	D – DDR Comprometida por Empenho	3.600,00
	C – DDR Comprometida por Liquidação	3.600,00
Registro do pagamento da obrigação	D – Obrigação (conta de passivo)	3.600,00
	C – Caixa e Equivalente de Caixa	3.600,00
Registro da baixa da liquidação	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	3.600,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	3.600,00
Registro do controle da disponibilidade utilizada	D – DDR Comprometida por Liquidação	3.600,00
	C – DDR Utilizada	3.600,00
Baixa parcial do contrato.	D – Contratos a Executar	3.600,00
	C – Contratos Executados	3.600,00

No caso das **despesas de capital**, decorrentes, por exemplo, da aquisição de bens e obras, **não serão mais reconhecidas na apuração do resultado sob a forma de mutação ativa (incorporação de direito ou bem ou desincorporação de obrigação)**. Essa ação se deve ao fato de que do ponto de vista contábil esse tipo de transação é um fato permutativo.

Por exemplo, para entrar o veículo, deve sair dinheiro (compra à vista) ou reconhecer uma obrigação (compra a prazo). Assim, esse tipo de transação se caracteriza apenas também com uma variação patrimonial qualitativa.

Registro do recebimento do bem.	D – Bem (conta de ativo)
	C – Obrigação (conta de passivo)

Portanto, do ponto de vista orçamentário, a aquisição do bem continua sendo contabilizada como despesa orçamentária de capital, devendo ser registrados todos os estágios da despesa orçamentária em atendimento ao disposto na Lei 4.320/1964. Contudo, do ponto de vista patrimonial, o registro da entrada do bem terá como contrapartida uma conta de passivo (obrigação), conforme apresentado no exemplo 4.

### Exemplo 4: aquisição de equipamento a vista

Em R\$

Aquisição de equipamento a vista		24.000,00
Registro do empenho referente à aquisição do equipamento.	D – Crédito Disponível	24.000,00
	C – Crédito Empenhado a Liquidar	24.000,00
Registro do controle da disponibilidade por empenho.	D – Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR)	24.000,00
	C – DDR Comprometida por Empenho	24.000,00
Registro do recebimento do equipamento.	D – Bem (conta de ativo)	24.000,00
	C – Obrigação (conta de passivo)	24.000,00
Registro da fase em liquidação.	D – Crédito Empenhado a Liquidar	24.000,00
	C – Crédito Empenhado em Liquidação	24.000,00
Registro da liquidação da despesa orçamentária.	D – Crédito Empenhado em Liquidação	24.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	24.000,00

Registro do controle da disponibilidade pela liquidação.	D – DDR Comprometida por Empenho	24.000,00
	C – DDR Comprometida por Liquidação	24.000,00

Registro do pagamento da obrigação.	D – Obrigação (conta de passivo)	24.000,00
	C – Caixa e Equivalente de Caixa	24.000,00

Registro da baixa da liquidação.	D – Crédito Empenhado Liquidado a Pagar	24.000,00
	C – Crédito Empenhado Liquidado Pago	24.000,00

Registro do controle da disponibilidade utilizada.	D – DDR Comprometida por Liquidação	24.000,00
	C – DDR Utilizada	24.000,00

Os exemplos aqui apresentados podem ser replicados para o registro das transações envolvendo todas as receitas orçamentárias e todas as despesas orçamentárias, observando-se, contudo, a respectiva categoria econômica.

# 15. Siops e Siope

Além de observar a estrutura do PCASP e efetuar os registros contábeis conforme as naturezas de informações estabelecidas, os contabilistas municipais devem ficar atentos aos **sistemas de informações que ainda demandam informações orçamentárias**, como o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Saúde (Siops) e o Sistema de Informações sobre Orçamentos Públicos em Educação (Siope).

Com a adoção do PCASP, o plano de contas do Município deixa de apresentar o desdobramento das contas de receitas orçamentárias e das despesas orçamentárias por categoria econômica, conforme previsto na Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001 e suas atualizações; contemplando apenas a receita realizada e a despesa empenhada, liquidada e paga no período, que eram anteriormente controladas em contas de compensação.

Com isso, para buscar as contas orçamentárias, o contabilista municipal passa a utilizar as contas (5) Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e (6) Controles da Execução do Planejamento e Orçamento.

Contudo, como o PCASP não apresenta o desdobramento das contas de receitas orçamentárias e de despesas orçamentárias por categorias econômicas – em atendimento ao disposto na Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001 e suas atualizações – para que seja possível preencher os dados no Siops e no Siope, o contabilista pode optar por uma das seguintes opções:

- utilizar-se de controles extracontábeis para efetuar o acompanhamento da execução orçamentária; ou

- fazer uso de contas correntes contábeis no próprio sistema contábil utilizado pelo Ente governamental.

Se a opção for pelo uso de controles extracontábeis, **será de responsabilidade do contabilista municipal estabelecer as correlações necessárias entre as informações do sistema utilizado para controlar as informações orçamentárias e as exigidas pelo Siops e pelo Siope para seu correto preenchimento.** É importante ressaltar, contudo, que as contas previstas nos controles extracontábeis devem observar o ordenamento definido no Anexo III da Portaria Interministerial SOF/STN 163/2001.

Se a opção for pelo uso de contas correntes contábeis, que é o nível mais analítico de uma conta contábil, essa condição deve estar disposta no sistema contábil do Município.

A execução orçamentária da despesa é observada na classe 6. Neste sentido, é interessante que **todas as contas responsáveis pela evidenciação dos estágios da despesa sejam trabalhadas com a utilização de contas correntes detalhando as naturezas de despesa.** Ressalta-se que estas naturezas devem observar a orientação da Portaria SOF 163.

# Considerações finais

Os assuntos abordados nesta Cartilha representam apenas parte das mudanças que estão sendo instituídas na contabilidade municipal. A Área Técnica de Contabilidade Pública da CNM tem procurado trazer matérias e notas técnicas abordando como essas mudanças vão repercutir nos Municípios brasileiros, e podem ser obtidas acessando o portal da CNM no link: áreas técnicas “Contabilidade Pública”.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) recomenda que cada Ente da Federação estabeleça sua própria linha de ação detalhada em relação aos prazos de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, de forma que, adaptando-se às suas respectivas peculiaridades, se consiga implantar os requisitos necessários para cada procedimento ao final do período de transição.

É importante considerar que todas essas mudanças impactam não só o dia a dia dos contabilistas e dos gestores municipais, mas também dos técnicos das áreas de planejamento, informática, orçamento, tesouraria, contabilidade, tributação, patrimônio, almoxarifado e controle interno. Portanto, todas as áreas devem instituir procedimentos que permitam que os registros contábeis efetuados atendendo aos novos normativos.

Dúvidas e sugestões de matérias, bem como experiências locais, podem ser enviadas para o email [contabilidade.municipal@cnm.org.br](mailto:contabilidade.municipal@cnm.org.br). A equipe técnica de Contabilidade Pública da CNM continuará trabalhando para disseminar a informação e fazer com que o processo de convergência da contabilidade pública municipal seja uma realidade!

# Anexo

## PLANO DE IMPLANTAÇÃO DE PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS PATRIMONIAIS AGENDA MUNICIPAL

### Ordem cronológica para os Municípios com até 50 mil habitantes

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações com fornecedores por competência.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.).	31/12/2018	01/01/2019	2020 (Dados de 2019)

<b>PCP</b> (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)</b>	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)</b>	<b>Verificação pelo Siconfi (a partir de)</b>
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura).	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2023	01/01/2024	2025 (Dados de 2024)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		
Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

Fonte: STN.

## Ordem cronológica para os Municípios com mais de 50 mil habitantes.

PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)	Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)	Verificação pelo Siconfi (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da Dívida Ativa, tributária e não-tributária, e respectivo ajuste para perdas.	Imediato	Imediato	2016 (Dados de 2015)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	Imediato	Imediato	2017 (Dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação da provisão atuarial do regime próprio de previdência dos servidores públicos civis e militares.	31/12/2015	01/01/2016	2017 (Dados de 2016)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais créditos a receber, (exceto créditos tributários, previdenciários e de contribuições a receber), bem como dos respectivos encargos, multas e ajustes para perdas.	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de benefícios a empregados (ex.: 13º salário, férias etc.).	31/12/2017	01/01/2018	2019 (Dados de 2018)

<b>PCP</b> (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação</b> (até)	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis</b> (a partir de)	<b>Verificação pelo Siconfi</b> (a partir de)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões por competência.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Evidenciação de ativos e passivos contingentes em contas de controle e em notas explicativas.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis e imóveis; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (exceto bens do patrimônio cultural e de infraestrutura)	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações por competência decorrentes de empréstimos, financiamentos e dívidas contratuais e mobiliárias.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos investimentos permanentes, e respectivos ajustes para perdas e redução ao valor recuperável.	31/12/2019	01/01/2020	2021 (Dados de 2020)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos oriundos de receitas tributárias e de contribuições (exceto créditos previdenciários), bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas e registro de obrigações relacionadas à repartição de receitas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)

<b>PCP (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)</b>	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação (até)</b>	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis (a partir de)</b>	<b>Verificação pelo Siconfi (a partir de)</b>
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos previdenciários, bem como dos respectivos encargos, multas, ajustes para perdas.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de softwares, marcas, patentes, licenças e congêneres, classificados como intangíveis e eventuais amortização, reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2020	01/01/2021	2022 (Dados de 2021)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos estoques.	31/12/2021	01/01/2022	2023 (Dados de 2022)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens de infraestrutura; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável.	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens do patrimônio cultural; respectiva depreciação, amortização ou exaustão; reavaliação e redução ao valor recuperável (quando passível de registro segundo IPSAS, NBC TSP e MCASP).	31/12/2022	01/01/2023	2024 (Dados de 2023)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das demais obrigações por competência.	A ser definido em ato normativo específico.		

<b>PCP</b> (de acordo com as regras das NBC TSP e do MCASP vigentes)	<b>Preparação de sistemas e outras providências de implantação</b> (até)	<b>Obrigatoriedade dos registros contábeis</b> (a partir de)	<b>Verificação pelo Siconfi</b> (a partir de)
Outros ativos intangíveis e eventuais amortização e redução a valor recuperável.	A ser definido em ato normativo específico.		
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.	A ser definido em ato normativo específico.		

Fonte: STN.





**Sede**

SCRS 505, Bl. C – Lt. 01 – 3º Andar  
CEP: 70350-530 – Brasília/DF  
Tel/Fax: (61) 2101-6000

**Nova Sede**

SGAN 601 – Módulo N  
CEP: 70830-010  
Asa Norte – Brasília/DF

**Escritório Regional**

Rua Marcílio Dias, 574  
Bairro Menino Deus  
CEP: 90130-000 – Porto Alegre/RS  
Tel/Fax: (51) 3232-3330

[www.cnm.org.br](http://www.cnm.org.br)

 /PortalCNM

 @portalcnm

 /TVPortalCNM

 /PortalCNM