

**PRINCÍPIOS FUNDAMENTAIS DE CONTABILIDADE
APLICADOS AO SETOR PÚBLICO¹**
(versão de fevereiro de 2008)

INTRODUÇÃO

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade foram estabelecidos pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 750/1993 e constituem-se na base teórica que orienta a aplicação das técnicas e procedimentos contábeis, visando oferecer-lhes uniformidade.

De acordo com o artigo 2º da mencionada Resolução:

“Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.”

Os princípios arrolados na Resolução sofrem algumas restrições na sua aplicação no âmbito da Contabilidade Pública. Isso ocorre em função das peculiaridades próprias dos órgãos públicos em relação ao setor privado. Dentre elas se destaca a finalidade, pois enquanto as entidades do setor privado visam “ganhar dinheiro”, as do setor público têm como objetivo “gastar dinheiro” (limitado às disponibilidades financeiras). É por meio da despesa, ou seja, da aplicação dos recursos públicos, que os objetivos das ações e programas se materializam, os quais representam a sua razão de existência.

Além disso, há lei própria que estabelece padrões e normas para elaboração e controle de orçamentos e balanços da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que é a Lei Federal nº 4.320/64.

Moura (2003), destaca que *“entre as diferenças desses setores, está a prerrogativa constitucional de liberdade de ação para as entidades que compõem o setor privado – que somente estão proibidas de fazer alguma coisa em virtude de lei e na restrição legal que é imposta às entidades da administração pública, as quais estão*

¹ Este texto foi elaborado especialmente com a intenção de oferecer uma contribuição ao estudo da aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Setor Público. Em razão da escassez de material bibliográfico, a pesquisa não foi extensa e profunda. Por esse motivo, recomenda-se cautela na sua aplicação.

limitadas a fazer o que está previsto em lei”.

Ainda segundo a Resolução CFC nº 750/93, *“na aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais.”*

São Princípios Fundamentais de Contabilidade:

- o da ENTIDADE;
- o da CONTINUIDADE;
- o da OPORTUNIDADE;
- o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;
- o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;
- o da COMPETÊNCIA; e
- o da PRUDÊNCIA.

Além dessa Resolução de 1993, o Conselho Federal de Contabilidade editou recentemente a Resolução nº 1.111/07, que aprova o apêndice II da Resolução anterior.

Neste novo documento oficial, o CFC nos oferece seu entendimento acerca da extensão da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade no setor público, por meio do texto que levou o título de: *Interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público.*

Conforme pode-se observar da leitura do trecho a seguir transcrito, o fato da Lei nº 4.320/64 disciplinar procedimentos próprios para a Contabilidade Pública não impede a adoção dos princípios fundamentais de contabilidade, pois o conhecimento tempestivo e com precisão do estado patrimonial e de suas variações somente é possível se aplicadas essas fundamentais:

“O ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano deve ser sempre os princípios que a sustentam. Esses princípios espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins. Vale dizer, os princípios são eleitos como fundamentos e qualificações essenciais da ordem que institui.

Os princípios possuem o condão de declarar e consolidar os altos valores da vida humana e, por isso, são considerados pedras angulares e vigas-mestras do sistema.

Adicionalmente, as novas demandas sociais estão a exigir um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e que seus demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos – devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro. “

PRINCÍPIO DA ENTIDADE

O artigo 4º da Resolução CFC nº 750/93 discorre sobre o Princípio da Entidade da seguinte forma:

“O Princípio da ENTIDADE reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o Patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição. O PATRIMÔNIO pertence à ENTIDADE, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônios autônomos não resulta em nova ENTIDADE, mas numa unidade de natureza econômico-contábil.”

A aplicação do Princípio da Entidade no setor público está prevista na Lei nº 4.320/64, quando em seu artigo 1º estabelece que:

“Esta lei estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, de acordo com o disposto no art. 5º, inciso XV, letra b, da Constituição Federal.

Os artigos 107 a 111 dessa Lei também abordam o assunto:

“Art. 107. As entidades autárquicas ou paraestatais, inclusive de previdência social ou investidas de delegação para arrecadação de contribuições parafiscais da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal terão seus orçamentos aprovados por decreto do Poder Executivo, salvo se disposição legal expressa determinar que o sejam pelo Poder Legislativo.

Parágrafo único. Compreendem-se nesta disposição as empresas com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertencer, integralmente, ao Poder Público.

Art. 108. Os orçamentos das entidades referidas no artigo anterior vincular-se-ão ao orçamento da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, pela inclusão:

I - como receita, salvo disposição legal em contrário, do saldo positivo previsto entre os totais das receitas e despesas;

II - como subvenção econômica, na receita do orçamento da beneficiária, salvo disposição legal em contrário, do saldo negativo previsto entre os totais das receitas e despesas.

§ 1º Os investimentos ou inversões financeiras da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, realizados por intermédio das entidades aludidas no artigo anterior, serão classificados como receita de capital destas e despesa de transferência de capital daqueles.

§ 2º As previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido das mencionadas entidades.

Art. 109. Os orçamentos e balanços das entidades compreendidas no artigo 107 serão publicados como complemento dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal a que estejam vinculados.

Art. 110. Os orçamentos e balanços das entidades já referidas, obedecerão aos padrões e normas instituídas por esta lei, ajustados às respectivas peculiaridades.

Parágrafo único. Dentro do prazo que a legislação fixar, os balanços serão remetidos ao órgão central de contabilidade da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, para fins de incorporação dos resultados, salvo disposição legal em contrário.

Art. 111. O Conselho Técnico de Economia e Finanças do Ministério da Fazenda, além de outras apurações, para fins estatísticos, de interesse nacional, organizará e publicará o balanço consolidado das contas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, suas autarquias e outras entidades, bem como um quadro estruturalmente idêntico, baseado em dados orçamentários.”

Percebe-se da leitura dos textos que a legislação teve o cuidado de identificar os graus de aplicação do Princípio da Entidade, destacando as entidades que devem elaborar balanços:

- na administração direta: União, Estados, DF e Municípios
- na administração indireta: autarquias e outras entidades, onde estão incluídas as fundações e empresas públicas, pois são as que têm autonomia administrativa e financeira e cujo capital pertence integralmente ao poder público.

Com a Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece o conceito de empresa estatal dependente, também podem ser inseridas nesse contexto as sociedades de economia mista.

Acrescente-se que este Princípio da Entidade, no governo federal, tem aplicação num campo mais extenso, sendo possível obter balanços por unidade gestora.

Acrescente-se ainda que, segundo Moura (2003), *“no setor público, o critério para se estabelecer uma entidade contábil pode não ser a autonomia patrimonial, mas a necessidade de evidenciar a situação daqueles que periodicamente devem prestar contas.”*

Para tanto, a autora fundamenta-se no art. 83 da Lei nº 4.320/64:

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

A Resolução nº 1.111/07, na sua interpretação acerca da adoção do Princípio da Entidade no Setor Público, estabelece que o princípio *“se afirma, para o ente público, pela autonomia e responsabilização do patrimônio a ele pertencente. A autonomia patrimonial tem origem na destinação social do patrimônio e a responsabilização pela obrigatoriedade da prestação de contas pelos agentes públicos.”*

PRINCÍPIO DA CONTINUIDADE

Com relação ao Princípio da Continuidade, o art. 5º da Resolução do CFC estabelece que

“A CONTINUIDADE ou não da ENTIDADE, bem como sua vida definida ou provável, devem ser consideradas quando da classificação e avaliação das mutações patrimoniais, quantitativas e qualitativas. A CONTINUIDADE influencia o valor econômico dos ativos e, em muitos casos, o valor ou o vencimento dos passivos, especialmente quando a extinção da ENTIDADE tem prazo determinado, previsto ou previsível. A observância do Princípio da CONTINUIDADE é indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA, por efeito de se relacionar diretamente à quantificação dos componentes patrimoniais e à formação do resultado, e de constituir dado importante para aferir a capacidade futura de geração de resultado.”

A regra na Administração Pública é a continuidade. Os entes públicos (União,

Estados, Distrito Federal e Municípios) são criados para prestação de serviços sem período de tempo previamente definido. Todavia, em alguns circunstâncias observa-se a incorporação, fusão ou cisão de entes públicos, sendo o mais comum a cisão. Um dos casos mais recentes é a criação do Estado do Tocantins, desmembrado do Estado de Goiás e, também do Estado de Mato Grosso do Sul. Além disso, as outras situações são muito comuns em autarquias, fundações e empresas públicas, bem como em órgãos da administração direta. Ministérios vêm sendo criados e extintos com muita frequência nos últimos anos. Mais frequente ainda é o caso das Secretarias de Governo Estadual e Municipal.

A aplicação desse princípio da área pública tem muita influência nesses casos citados, pois numa situação de descontinuidade de determinada entidade os critérios estabelecidos pela Lei nº 4.320/64, no artigo 106, para avaliação de ativos e passivos podem sofrer alteração. Observe o teor do art. 106:

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

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

II) Os bens móveis e imóveis, pelo valor de aquisição ou pelo custo de produção ou de construção;

III) Os bens de almoxarifado, pelo preço médio ponderado das compras.

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

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

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

Perceba que o parágrafo 3º faculta a reavaliação de bens móveis e imóveis. Então, os critérios estabelecidos que se prendem a valor de entrada, no geral, podem ser alterados para valores de saída. Sendo assim, um veículo avaliado contabilmente por R\$50.000,00 (valor de aquisição), caso seja destinado à leilão deve passar por um processo de reavaliação que tem a finalidade de identificar o valor de mercado (valor de

saída). Possivelmente, o valor de mercado do veículo indicaria uma desvalorização. Em função de não ter havido o reconhecimento do desgaste pelo uso, por meio de depreciação mensal, o registro da desvalorização se daria de uma vez só no momento da reavaliação.

Com relação ao Princípio da Continuidade, a Resolução nº 1.111/07 afirma que “no âmbito da entidade pública, a continuidade está vinculada ao estrito cumprimento da destinação social do seu patrimônio, ou seja, a continuidade da entidade se dá enquanto perdurar sua finalidade.”

PRINCÍPIO DA OPORTUNIDADE

O Princípio da Oportunidade está previsto no art. 6º da mencionada Resolução do CFC que estabelece o seguinte:

“O Princípio da OPORTUNIDADE refere-se, simultaneamente, à tempestividade e à integridade do registro do patrimônio e das suas mutações, determinando que este seja feito de imediato e com a extensão correta, independentemente das causas que as originaram.

Como resultado da observância do Princípio da OPORTUNIDADE:

I – desde que tecnicamente estimável, o registro das variações patrimoniais deve ser feito mesmo na hipótese de somente existir razoável certeza de sua ocorrência;

II – o registro compreende os elementos quantitativos e qualitativos, contemplando os aspectos físicos e monetários;

III – o registro deve ensejar o reconhecimento universal das variações ocorridas no patrimônio da ENTIDADE, em um período de tempo determinado, base necessária para gerar informações úteis ao processo decisório da gestão.”

De acordo com Moura (2003), “as entidades governamentais não podem prescindir da observância desse princípio, considerando que é dever da administração pública fornecer aos cidadãos de forma tempestiva e íntegra as informações que possam subsidiar a tomada de decisão. As entidades integrantes do governo federal, que integram o orçamento fiscal e seguridade social, passaram a atender plenamente a esse princípio com o advento do SIAFI, principalmente quanto aos quesitos integridade e tempestividade.”

De fato, entre os mecanismos de segurança do SIAFI está a conformidade de registros de gestão. Esse procedimento impõe a confirmação, diariamente, da adequada contabilização das transações, bem como da existência de documentação comprobatória.

Há na Lei nº 4.320/64 dois artigos que fazem referência indiretamente a esse princípio:

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial.

...

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

Apesar disso, não consta em nenhum momento em seu texto alguma orientação quanto à observância da tempestividade e da integridade dos registros. Todavia, isso não impede que se aplique a regra da oportunidade com toda plenitude no Setor Público.

O Princípio da Oportunidade, de acordo com a Resolução nº 1.111/07, “é base indispensável à integridade e à fidedignidade dos registros contábeis dos atos e dos fatos que afetam ou possam afetar o patrimônio da entidade pública, observadas as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público. A integridade e a fidedignidade dizem respeito à necessidade de as variações serem reconhecidas na sua totalidade, independentemente do cumprimento das formalidades legais para sua ocorrência, visando ao completo atendimento da essência sobre a forma.”

PRINCÍPIO DO REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL

Quanto ao Princípio do Registro pelo Valor Original, a Resolução do CFC assim estabelece em seu artigo 7º:

“Art. 7º Os componentes do patrimônio devem ser registrados pelos valores originais das transações com o mundo exterior, expressos a valor presente na moeda do País, que serão mantidos na avaliação das variações patrimoniais posteriores, inclusive quando configurarem agregações ou decomposições no interior da ENTIDADE.

Parágrafo único – Do Princípio do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL resulta:

I – a avaliação dos componentes patrimoniais deve ser feita com base nos valores de entrada, considerando-se como tais os resultantes do consenso com os agentes externos ou da imposição destes;

II – uma vez integrado no patrimônio, o bem, direito ou obrigação não poderão ter alterados seus valores intrínsecos, admitindo-se, tão-somente, sua decomposição em elementos e/ou sua agregação, parcial ou integral, a outros elementos patrimoniais;

III – o valor original será mantido enquanto o componente permanecer como parte do patrimônio, inclusive quando da saída deste;

IV – os Princípios da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA e do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL são compatíveis entre si e complementares, dado que o primeiro apenas atualiza e mantém atualizado o valor de entrada;

V – o uso da moeda do País na tradução do valor dos componentes patrimoniais constitui imperativo de homogeneização quantitativa dos mesmos.

Esse princípio está previsto implicitamente na Lei nº 4.320/64, no seu artigo 106, já transcrito. Esse artigo deixa claro que o critério para avaliação de ativos e passivos é o de valor de entrada.

A Resolução nº 1.111/07 dispõe que “nos registros dos atos e fatos contábeis será considerado o valor original dos componentes patrimoniais. Valor Original, que ao longo do tempo não se confunde com o custo histórico, corresponde ao valor resultante de consensos de mensuração com agentes internos ou externos, com base em valores de entrada – a exemplo de custo histórico, custo histórico corrigido e custo corrente; ou valores de saída – a exemplo de valor de liquidação, valor de realização, valor presente do fluxo de benefício do ativo e valor justo.”

PRINCÍPIO DA ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

Com relação ao Princípio da Atualização Monetária, a Resolução do CFC assim estabelece em seu art. 8º:

“Art. 8º Os efeitos da alteração do poder aquisitivo da moeda nacional devem ser reconhecidos nos registros contábeis através do ajustamento da expressão formal dos valores dos componentes patrimoniais.

***Parágrafo único** – São resultantes da adoção do Princípio da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA:*

I – a moeda, embora aceita universalmente como medida de valor, não representa unidade constante em termos do poder aquisitivo;

II – para que a avaliação do patrimônio possa manter os valores das transações originais (art. 7º), é necessário atualizar sua expressão formal em moeda nacional, a fim de que permaneçam substantivamente corretos os valores dos componentes patrimoniais e, por consequência, o do patrimônio líquido;

III – a atualização monetária não representa nova avaliação, mas, tão-somente, o ajustamento dos valores originais para determinada data, mediante a aplicação de indexadores, ou outros elementos aptos a traduzir a variação do poder aquisitivo da moeda nacional em um dado período.”

A Lei nº 4.320/64 não se manifesta em nenhum momento em relação a essa regra. Por esse motivo é que na Administração Pública essa regra não é aplicada, mesmo na época que existia a correção monetária de ativo permanente e patrimônio líquido.

Todavia, no tocante a créditos a receber há diversas normas oriundas de organismos públicos (Tribunal de Contas da União, Secretaria da Receita Federal do Brasil, Secretaria do Tesouro Nacional etc) que determinam a atualização de valores. Impostos e contribuições não recolhidos no prazo previsto em regulamento devem sofrer a atualização monetária devida. Isso possibilita o registro contábil dos valores atualizados. No caso de débitos a pagar a terceiros, as entidades públicas não têm o costume de reconhecer contabilmente a atualização monetária. Em alguns casos especiais, como ocorre com os débitos oriundos da dívida fundada ou consolidada, há contabilização da atualização monetária, mas isso normalmente depende de previsão contratual. No caso da dívida mobiliária, a atualização já é inerente.

Moura (2003) referindo-se ao Princípio da Atualização Monetária acrescenta: *“relaciona-se à manutenção dos valores registrados em unidades monetárias equivalentes à transação efetuada, tendo por base o poder aquisitivo da moeda, objetivando amenizar os efeitos da inflação sobre os valores registrados – em decorrência de fatos passados – nas demonstrações contábeis.”*

Moura (2003) nos lembra também que *“a Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, inibiu a adoção desse princípio, determinando a revogação da correção monetária das demonstrações financeiras.”*

A Resolução nº 1.111/07, fazendo referência à Resolução CFC nº 900/2001,

prevê a necessidade de se atualizar os elementos patrimoniais quando a taxa acumulada de inflação do triênio for igual ou superior a 100%, conforme trecho a seguir:

“Na hipótese de que o consenso em torno da mensuração dos elementos patrimoniais identifique e defina os valores de aquisição, produção, doação, ou mesmo, valores obtidos mediante outras bases de mensuração, desde que defasadas no tempo, necessita-se de atualizá-lo monetariamente quando a taxa acumulada de inflação no triênio for igual ou superior a 100%, nos termos da Resolução CFC nº. 900/2001.”

PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

O Princípio da Competência está previsto no art. 9º da Resolução do CFC:

“Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

§ 4º Consideram-se incorridas as despesas:

I – quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;

II – pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;

III – pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.”

A Lei 4.320/64 tratou dessa regra no seu art. 35:

“Art. 35. Pertencem ao exercício financeiro:

a) as receitas nele arrecadadas;

b) as despesas nele legalmente empenhadas.”

A Lei de Responsabilidade Fiscal também estabeleceu a adoção desse princípio ao mencioná-lo no seu art. 50, inciso II:

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

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

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

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

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

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

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

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

§ 2º A edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.

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

Por conta da regra contida no art. 35 da Lei 4.320/64, entende-se que na área pública adota-se o regime de caixa para a receita e o regime de competência para a despesa. Portanto, a regra legal não está compatível com o princípio conforme regulamentado pela Resolução do CFC, pois adota-se na área pública o chamado “Regime Misto.”

Segundo Moura (2003), *“esse procedimento revela o conservadorismo adotado pelo legislador brasileiro, protegendo a administração pública de compromissos que não possam ser resgatados por insuficiência de caixa.”*

Em outra passagem Moura (2003), afirma que *“as despesas governamentais brasileiras são reconhecidas em decorrência da execução orçamentária, ou seja, o fato gerador para o reconhecimento da despesa não é, necessariamente, a sua efetiva realização, e sim o comprometimento orçamentário do exercício a que se refere. Quando do reconhecimento das receitas, as entidades governamentais têm como embasamento legal o que determina a Lei n. 4.320/1964, e não os preceitos da Resolução n. 750/1993 do CFC. Ressalta-se que o princípio adotado para os registros das despesas do governo brasileiro trata da competência orçamentária, diferenciando do aplicado para as entidades do setor privado.”*

A Resolução nº 1.111/07 dispõe que *“o Princípio da Competência é aquele que reconhece as transações e os eventos na ocorrência dos respectivos fatos geradores, independentemente do seu pagamento ou recebimento, aplicando-se integralmente ao Setor Público. Os atos e os fatos que afetam o patrimônio público devem ser contabilizados por competência, e os seus efeitos devem ser evidenciados nas Demonstrações Contábeis do exercício financeiro com o qual se relacionam, complementarmente ao registro orçamentário das receitas e das despesas públicas.”*

Com relação ao confronto entre o disciplinamento da Lei nº 4.320/64 e o disposto no texto da Resolução nº 1.111/07, deve-se destacar que a receita orçamentária segue o regime de caixa e não o de competência. Não se pode confundir o registro de uma receita (no sentido lato, que é o da resolução do CFC) com o registro da receita orçamentária.

Realmente, há legislação própria disciplinando o registro da receita orçamentária. A lei 4.320/64 define o regime de caixa, pois pertence ao exercício financeiro a receita nele arrecadada. Todavia, isso não impede que a Administração Pública siga também outras normas, como as Resoluções do CFC. Ou seja, no sentido lato, receita seriam variações ativas, devendo-se reconhecer o efeito positivo no patrimônio líquido no momento em que ocorrerem. Isso significa que se um órgão público presta serviço no mês de janeiro e recebe o valor referente ao serviço somente em fevereiro, deve proceder da seguinte forma:

- em janeiro (aplicação do regime de competência: há uma receita no sentido lato)

D - créditos a receber

C - variação ativa extra-orçamentária

- em fevereiro (aplicação do regime de caixa: há uma receita orçamentária)

D – bancos

C - receita de serviços

D - variação passiva orçamentária (mutação)

C - créditos a receber

Esse procedimento deve ser efetuado para que haja compatibilidade (harmonização) entre as regras que regem os procedimentos da Contabilidade Pública (Lei 4.320/64, LRF etc) e as resoluções do CFC e, ainda, o referencial teórico da Ciência Contábil.

Portanto, para se entender que o regime de competência se aplica integralmente na área pública deve-se considerar no caso de receita e (de despesa) no sentido lato, pois quando estamos nos referindo à receita e despesa orçamentária, deve-se seguir o disposto no art. 35 da Lei nº 4.320/64.

Quando estamos nos referindo à receita e à despesa em sentido lato (variações ativas e passivas, respectivamente), deve-se seguir sim o regime de competência. Caso

contrário, o resultado apurado na demonstração das variações patrimoniais (superávit ou déficit patrimonial) não estará compatível com o saldo patrimonial encontrado no balanço patrimonial.

PRINCÍPIO DA PRUDÊNCIA

Em relação ao Princípio da Prudência, a Resolução do CFC estabelece no art. 10 que:

“O Princípio da PRUDÊNCIA determina a adoção do menor valor para os componentes do ATIVO e do maior para os do PASSIVO, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

§ 1º O Princípio da PRUDÊNCIA impõe a escolha da hipótese de que resulte menor patrimônio líquido, quando se apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios Fundamentais de Contabilidade.

§ 2º Observado o disposto no art. 7º, o Princípio da PRUDÊNCIA somente se aplica às mutações posteriores, constituindo-se ordenamento indispensável à correta aplicação do Princípio da COMPETÊNCIA.

§ 3º A aplicação do Princípio da PRUDÊNCIA ganha ênfase quando, para definição dos valores relativos às variações patrimoniais, devem ser feitas estimativas que envolvem incertezas de grau variável.”

Essa regra também não tem citação direta na Lei nº 4.320/64 e na LRF. Porém, especialmente a LRF no seu art. 1º faz referência a ações necessárias ao equilíbrio fiscal:

“Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.”

Moura (2003), nessa linha de raciocínio, afirma que “*não há nenhuma restrição legal à utilização desse princípio pela administração pública. Porém, a sua*

aplicabilidade é um tanto restrita, pois o reconhecimento de uma variação negativa ou positiva está vinculada a algum mandamento legal, sendo que algumas práticas adotadas podem não obedecer a esse preceito. A administração pública federal direta deixa de ser prudente à medida que não reconhece contabilmente os passivos contingentes, as provisões para devedores duvidosos, provisão para férias, décimo terceiro, as depreciações e outros itens que podem alterar a situação líquida patrimonial.”

A Resolução nº 1.111/07 ao se referir ao Princípio da Prudência, afirma que:

“As estimativas de valores que afetam o patrimônio devem refletir a aplicação de procedimentos de mensuração que prefiram montantes, menores para ativos, entre alternativas igualmente válidas, e valores maiores para passivos.

A prudência deve ser observada quando, existindo um ativo ou um passivo já escriturado por determinados valores, segundo os Princípios do Valor Original e da Atualização Monetária, surgirem possibilidades de novas mensurações.

A aplicação do Princípio da Prudência não deve levar a excessos ou a situações classificáveis como manipulação do resultado, ocultação de passivos, super ou subavaliação de ativos. Pelo contrário, em consonância com os Princípios Constitucionais da Administração Pública, deve constituir garantia de inexistência de valores fictícios, de interesses de grupos ou pessoas, especialmente gestores, ordenadores e controladores.”

Finalizando, destaca-se que há muito espaço para avançar no aperfeiçoamento das informações produzidas pela Contabilidade Pública. Especialmente na área da contabilidade patrimonial do Setor Público, isso fica mais patente ao se perceber que muitos dos aspectos inerentes aos princípios fundamentais de contabilidade carecem de aplicação no Setor Público. Quando isso ocorrer - aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade no Setor Público – haverá uma aproximação maior entre os procedimentos da Contabilidade Empresarial e da Contabilidade Pública.

BIBLIOGRAFIA:

MOURA, Renilda de Almeida. Princípios Contábeis Aplicados à Contabilidade Governamental: uma abordagem comparativa Brasil – Estados Unidos. Dissertação – Mestrado. Brasília: UnB, 2003.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº 750/93. *Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC).*

_____. Resolução nº 1.111/07. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

LEI Nº 4.320/1964 - Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos “e balanços da União, dos Estados”, dos Municípios e do Distrito Federal.

LEI COMPLEMENTAR Nº 101/2000 - Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.