

# REGISTRO DE TRANSAÇÕES PATRIMONIAIS <sup>1</sup>

(AUTOR: PROF. FRANCISCO GLAUBER LIMA MOTA)

## Introdução

De um modo geral, os registros na Contabilidade Pública devem seguir as orientações da Lei nº4.320/64, que disciplina o denominado regime misto: caixa para a receitas (arrecadadas) e competência para as despesas (empenhadas). Essa norma utiliza um modelo de contabilidade estritamente vinculada aos aspectos orçamentários e, por esse motivo, é muito comum os estudiosos afirmarem que a Contabilidade Pública é uma “contabilidade orçamentária”.

O registro contábil da despesa orçamentária no momento da liquidação de empenhos e a escrituração da receita orçamentária no momento da arrecadação são os exemplos mais concretos de que a prática da escrituração pública se faz levando em consideração conceitos orçamentários.

Esse fenômeno contábil, típico da área pública, causa algumas distorções nos demonstrativos financeiros e patrimoniais produzidos pela contabilidade pública. Um dos maiores problemas é o reconhecimento de despesa fruto de empenhos pendentes de liquidação ao final do exercício financeiro. Esse procedimento orientado pelo art. 36 da Lei nº 4.320/64 faz surgir um compromisso no passivo do ente público, denominado restos a pagar não processados. Essa prática não tem suporte no referencial teórico da Ciência Contábil.

Além disso, é certo que existem passivos constituídos contra as entidades públicas, porém não reconhecidos em razão de que seria necessária a execução orçamentária para tal. Esse é o caso das provisões para férias e para 13º salário que deveriam, segundo as melhores técnicas da Ciência Contábil, ser registradas mensalmente, com base no duodécimo da folha de pagamento de salários. Todavia, o reconhecimento contábil desses compromissos somente vem ocorrendo no momento da liquidação dos empenhos.

Da mesma forma, é comum detectarmos créditos plenamente constituídos em favor dos entes públicos, porém não contabilizados, sob a alegação de que o regime da receita orçamentária é o de caixa e isso não admite o reconhecimento de créditos a receber. O aumento na situação líquida patrimonial somente costuma ser reconhecido no momento da arrecadação, quando na realidade pelo regime competência contábil já teria ocorrido no momento da prestação dos serviços a terceiros, por exemplo, quando um órgão público vende serviços a prazo.

Preocupada com essas discrepâncias entre a realidade das boas técnicas contábeis e os procedimentos de registro que distorcem os demonstrativos gerados com base na prática adotada pela Contabilidade Pública, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN vem sugerindo e implementando uma série de aperfeiçoamentos no processo de escrituração, de modo a promover uma integração entre a Contabilidade Pública e os princípios da Ciência Contábil, mas preservando as melhores técnicas utilizadas no controle orçamentário. A denominada contabilidade patrimonial (que dá maior foco ao patrimônio), vem sendo recomendada na contabilização das operações realizadas pelas entidades públicas. Essa contabilidade patrimonial deve empregar todos os princípios fundamentais de contabilidade identificados pelo Conselho de Contabilidade Federal. Destacam-se os princípios de competência e de oportunidade que são muito citados nas publicações da STN, ao fazer referência à contabilização de receita e despesa visando à apuração de resultados.

---

<sup>1</sup> ESTE TEXTO FOI ELABORADO COM A INTENÇÃO DE ATENDER UM DOS ITENS DO PROGRAMA DE CONTABILIDADE PÚBLICA DO CONCURSO DE AFC DA SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL/2008. É PERMITIDA A DIVULGAÇÃO DESDE QUE CITADA A FONTE. AS IDÉIAS AQUI EXPOSTAS SÃO DE EXCLUSIVA RESPONSABILIDADE DO AUTOR.

Na realidade, a própria Lei 4320/64 abre espaço para implementação dessas novidades na contabilidade das entidades públicas, por meio da incorporação de práticas adotadas no âmbito da contabilidade patrimonial, tais como:

- depreciação, amortização, exaustão;
- provisões do passivo (para 13º salário, para férias e contingências)
- provisões do ativo (para perdas prováveis, para devedores duvidosos)

Observando o teor de alguns de seus artigos, percebe-se a existência de suporte legal para implementação das técnicas da contabilidade patrimonial:

*“Art. 37. As despesas de exercícios encerrados, para as quais o orçamento respectivo consignava crédito próprio, com saldo suficiente para atendê-las, que não se tenham processado na época própria, bem como os Restos a Pagar com prescrição interrompida e os compromissos reconhecidos após o encerramento do exercício correspondente poderão ser pagos à conta de dotação específica consignada no orçamento, discriminada por elementos, obedecida, sempre que possível, a ordem cronológica.*

...

*Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:*

*I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;*

*II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;*

*III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.*

...

*Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.*

...

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

...

*Art. 97. Para fins orçamentários e determinação dos devedores, far-se-á o registro contábil das receitas patrimoniais, fiscalizando-se sua efetivação.*

...

*Art. 99. Os serviços públicos industriais, ainda que não organizados como empresa pública ou autárquica, manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum.*

*Art. 100. As alterações da situação líquida patrimonial, que abrangem os resultados da execução orçamentária, bem como as variações independentes dessa execução e as superveniências e insubsistências ativas e passivas, constituirão elementos da conta patrimonial.*

...

*Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.*

...

*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.”*

A seguir apresentaremos os procedimentos de registros desses aspectos ligados à contabilidade patrimonial, num órgão público, incluindo os recomendados pela STN. Em regra geral, para incorporação dos procedimentos da contabilidade patrimonial à Contabilidade Pública são empregadas contas de variação patrimonial ativa e passiva extra-orçamentárias.

## **Receita Orçamentária X Receita Contábil**

De acordo com os art. 3º e 57 da Lei nº 4.320/64, toda receita arrecadada deve ser classificada (e contabilizada) como receita orçamentária, exceto as entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. Esse é o denominado regime orçamentário de caixa, também estabelecido pelo art. 35 dessa mesma lei.

A receita contábil é reconhecida seguindo o Princípio de Competência estabelecido pelo CFC e pela Teoria Contábil, sendo em síntese identificada no momento da prestação de serviços ou da transferência da propriedade de bens a terceiros. Ou seja, a receita contábil envolve a incorporação de elementos ativos ou o desaparecimento de passivos.

Em regra geral, para o reconhecimento de uma receita orçamentária é necessário apenas que haja arrecadação de recursos financeiros. Essas regras fazem com que algumas receitas orçamentárias sejam reconhecidas antes ou depois do reconhecimento da receita contábil. Em outros casos pode haver coincidência entre o momento de reconhecimento da receita orçamentária e o da receita contábil.

Essas explicações podem ser sintetizadas em quatro casos. No primeiro caso, há uma receita contábil que não é receita orçamentária: reconhecimento de créditos a receber decorrentes da prestação de serviços (faturamento de prestação de serviços). Quando há o fato gerador da receita contábil, mas ainda não houve recebimento de recursos financeiros (arrecadação). O registro contábil envolve apenas uma conta de variação patrimonial:

D – Ativo Circulante (créditos a receber)

C – Acréscimos Patrimoniais (variação ativa extra-orçamentária)

O segundo caso envolve uma receita contábil que também é receita orçamentária: prestação de serviços à vista (arrecadação da receita de prestação de serviços no mês). Quando no momento da arrecadação há também o fato gerador da receita contábil, o registro contábil requer apenas uma conta de variação patrimonial:

D – Ativo Circulante (bancos ou caixa)

C – Receita Orçamentária (variação ativa orçamentária)

A terceira situação é a que envolve uma receita orçamentária que não é receita contábil: realização de operação de crédito externa de longo prazo. No momento do recebimento dos

recursos financeiros não há fato gerador da receita contábil. A escrituração se dá com uso de duas contas de variação patrimonial:

- D – Ativo Circulante (bancos)
- C – Receita Orçamentária (variação ativa orçamentária)
- D – Mutação Passiva (variação passiva orçamentária)
- C – Passivo Exigível a Longo Prazo (dívida fundada)

A quarta situação é a que envolve um embolso financeiro que não é receita contábil e também não é receita orçamentária: recebimento de cauções em dinheiro em garantia de contratos. Não há o fato gerador da receita contábil. Mesmo havendo recebimento de recursos financeiros, não há receita orçamentária em razão do que estabelece o parágrafo único do art. 3º da Lei nº 4.320/64, ao afirmar que não se considera receita orçamentária entradas compensatórias no ativo e no passivo financeiro. O lançamento contábil não envolve variação patrimonial, mas apenas contas financeiras de ativo e passivo circulante:

- D – Ativo Circulante (bancos)
- C – Passivo Circulante (depósitos de terceiros)

## **Despesa Orçamentária X Despesa Contábil**

Uma despesa é considerada orçamentária quando depende de autorização na lei de orçamento ou em créditos adicionais para sua execução, que envolve empenho, liquidação e pagamento. Esse é o denominado regime orçamentário de competência estabelecido pelo art. 35 da Lei nº 4.320/64.

A despesa contábil é reconhecida seguindo as melhores técnicas do regime de competência, de conformidade com o Princípio de Competência estabelecido pelo CFC e pela Teoria Contábil, sendo em síntese identificada no momento do consumo de ativos ou da incorporação de passivos.

Para o reconhecimento de uma despesa orçamentária é necessário que haja a liquidação de empenhos, regra usada durante o exercício financeiro. No final do ano, empenhos não liquidados também podem ser registrados como despesa. Essas regras fazem com que algumas despesas orçamentárias sejam reconhecidas antes ou depois do reconhecimento da despesa contábil. Em outros casos pode haver coincidência entre o momento de reconhecimento da despesa orçamentária e o da despesa contábil.

Podemos resumir as explicações em quatro situações. A primeira envolve uma despesa orçamentária que é despesa contábil: despesa de serviços de energia elétrica. No momento da liquidação do empenho há também o fato gerador da despesa contábil. O registro contábil requer apenas uma conta de variação patrimonial:

- D – Despesa Orçamentária (variação passiva orçamentária)
- C – Passivo Circulante

No segundo caso, há uma despesa contábil que não é despesa orçamentária: reconhecimento da depreciação. Há o fato gerador da despesa contábil, mas não há liquidação de empenhos. O registro contábil envolve apenas uma conta de variação patrimonial:

- D – Decréscimos Patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)
- C – Ativo Permanente (depreciação acumulada)

A terceira situação é a que envolve uma despesa orçamentária que não é despesa contábil: despesa de aquisição de bens permanentes. No momento da liquidação do empenho não há fato gerador da despesa contábil. A escrituração se dá com uso de duas contas de variação patrimonial:

D – Despesa Orçamentária (variação passiva orçamentária)

C – Passivo Circulante

D – Ativo Permanente

C – Mutação Ativa (variação ativa orçamentária)

A quarta situação é a que envolve um desembolso financeiro que não é despesa contábil e também não é despesa orçamentária: devolução de cauções em dinheiro. Não há o fato gerador da despesa contábil, nem não há liquidação de empenhos. O lançamento contábil não envolve variação patrimonial, mas sim apenas contas financeiras de ativo e passivo circulante:

D – Passivo Circulante (depósitos de terceiros)

C – Ativo Circulante (bancos)

### **Contabilização de Aspectos Patrimoniais Ligados à Despesa Orçamentária**

Em muitos casos o registro da liquidação da despesa orçamentária é efetuado no mesmo momento em que ocorre o fato gerador da despesa contábil. Isso acontece no registro de despesas efetivas, como as de prestação de serviços de energia elétrica. Aqui não há novidades.

Todavia, nos casos em que a despesa orçamentária é liquidada e registrada sem haver redução do patrimônio líquido, isto é, a despesa orçamentária ocorre antes da despesa contábil, como é o caso das despesas não efetivas: pagamento de seguro de veículos, aquisição de bens permanentes, aquisição de material de consumo etc. Então é necessário fazer ajustes nos registros.

Nos casos de seguros, somente no fim de cada mês é que poderá ser reconhecida a redução no patrimônio líquido (momento de reconhecer a despesa contábil).

Observe os registros da despesa de aquisição de seguros:

- liquidação

Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária

C – Fornecedores

Sistema Patrimonial:

D – Prêmios de seguros a vencer

C – Mutação Ativa

- reconhecimento mensal da despesa contábil:

Sistema Patrimonial:

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C - Prêmios de seguros a vencer

No caso dos bens permanentes, a despesa contábil será reconhecida pelo fenômeno da depreciação.

Observe os registros da despesa de aquisição de bens permanentes:

- liquidação

Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária

C – Fornecedores

Sistema Patrimonial:

D – Bens permanentes

C – Mutação Ativa

- reconhecimento mensal da despesa contábil de depreciação

Sistema Patrimonial:

D – Decréscimos patrimoniais – Depreciação (variação passiva extra-orçamentária)

C – Depreciação Acumulada

Este procedimento deve ser adotado para os casos de amortização e exaustão.

No caso de bens de consumo, a despesa contábil será reconhecida no momento em que os estoques são requisitados para uso, sendo entendidos como consumidos.

Observe os registros da despesa de aquisição de bens de consumo:

- liquidação

Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária

C – Fornecedores

Sistema Patrimonial:

D – Estoques de material de consumo

C – Mutação Ativa

- reconhecimento da despesa contábil no momento do consumo do material

Sistema Patrimonial:

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C – Estoques de material de consumo

Em outras situações, a despesa contábil surge antes da despesa orçamentária. Nesses casos, deve-se reconhecer a redução do patrimônio líquido com o registro de uma despesa contábil específica, mesmo que não haja disponibilidade de orçamento. Quando se obtiver a devida autorização orçamentária, deve-se regularizar o registro pela contabilização do empenho e da liquidação da despesa orçamentária e baixar o registro anterior.

Observe os registros contábeis:

- reconhecimento da despesa contábil com energia elétrica sem cobertura orçamentária

Sistema Patrimonial:

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C – Obrigações a Pagar (Passivo circulante)

- liquidação da despesa orçamentária de energia elétrica, após a emissão de empenhos, com baixa do compromisso reconhecido anteriormente

Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária

C – Fornecedores

Sistema Patrimonial:

D – Obrigações a Pagar (passivo circulante)

C – Mutação Ativa

### **Contabilização de Aspectos Patrimoniais Ligados à Receita Orçamentária**

O manual de procedimentos da receita pública, editado pela STN, orienta que a receita contábil seja registrada também seguindo as melhores técnicas da Ciência Contábil.

Então, em razão da aplicação dos princípios de competência e da oportunidade, percebe-se que em alguns casos a receita contábil ocorre antes da arrecadação, quando se dá o registro da receita orçamentária. Esse é o caso de receita de prestação de serviços a terceiros. A sua contabilização requer ajustes.

Vamos estudar os registros referentes à receita de prestação de serviços;

- no momento em que se ganha (aufere) a receita de serviços

Sistema patrimonial

D – Créditos a receber (ativo circulante)

C – Acréscimos patrimoniais (variação ativa extra-orçamentária)

- no momento em que ocorre a arrecadação da receita de serviços

Sistema financeiro

D – Bancos

C – Receita orçamentária

Sistema patrimonial

D – Mutação Passiva

C – Créditos a receber (ativo circulante)

Estes procedimentos se aplicam a diversos outros casos de receitas orçamentárias, como é a de tributos, devendo ser observada a legislação respectiva de modo a identificar o surgimento do fato gerador, para então fazer o registro da receita contábil, mesmo antes da arrecadação do tributo.

Em outros casos, dá-se o recebimento dos recursos (arrecadação) antes do surgimento da receita contábil, como é o exemplo de valores recebidos antecipadamente à conta de fornecimentos futuros. A escrituração desses casos também deve passar por ajustes contábeis.

Registros referentes à receita recebida antecipadamente:

- no momento em que ocorre a arrecadação da receita

Sistema financeiro

D – Bancos

C – Receita orçamentária

Sistema patrimonial

D – Mutação Passiva

C – Receita antecipada (passivo circulante)

- quando ocorrer o fato gerador da receita contábil (prestação do serviço ou transferência da propriedade de mercadorias)

Sistema patrimonial

D – Receita Antecipada (passivo circulante)

C – Acréscimos patrimoniais (variação ativa extra-orçamentária)

Todavia, em muitos casos o fato gerador da receita contábil (prestação de serviços, ou transferência da propriedade de mercadorias) pode coincidir com o momento da arrecadação, quando então ocorre também a receita orçamentária. Nestes casos, a receita contábil e a receita orçamentária se confundem, tornando-se uma só. Não há necessidade de ajustes na escrituração pública:

Sistema financeiro

D – Ativo Circulante (bancos)

C – Receita Orçamentária

## Contabilização de Aspectos Patrimoniais Extra-orçamentários

No que tange à contabilização dos aspectos patrimoniais decorrentes de transações de natureza extra-orçamentárias, o procedimento adotado pela STN em geral segue as melhores práticas da Ciência Contábil. Veremos alguns casos a seguir.

### Provisões x Reservas

De acordo com o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, as provisões são reduções de ativo (provisão para devedores duvidosos) ou aumentos de passivos (provisão para férias) que provocam redução do patrimônio líquido. Apesar de ter origem em fatos geradores já incorridos, seus valores ainda não são totalmente definidos, pois são expectativas de perdas de ativos ou de valores a desembolsar.

Reservas são valores derivados da diferença entre o patrimônio líquido e o capital, se positivas. Elas são constituídas de valores recebidos dos sócios ou de terceiros sem transitar pelo capital ou pelo resultado como receita (reserva de capital), ou de acréscimos nos itens do ativo (reserva de reavaliação) ou se originam de lucros não distribuídos (reservas de lucros e lucros acumulados). Reservas não caracterizam compromissos.

A Reserva de contingências representa expectativa de perdas ainda não incorridas, ao passo que a provisão para contingências destina-se a dar cobertura a despesas já incorridas e ainda não desembolsadas, devendo ser lançadas contra resultado.

Os casos de provisão para 13º salário também devem seguir as regras dos princípios de competência e oportunidade e se comparam ao caso anterior, com a diferença de que mesmo tendo cobertura orçamentária, ainda não percorreram os estágios de processamento da despesa orçamentária.

Observe os registros contábeis:

- constituição mensal da provisão para 13º salário

Sistema Patrimonial:

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C – Provisão para 13º salário (passivo circulante)

- reconhecimento da despesa de 13º salário, em dezembro (liquidação do empenho)

Sistema Financeiro:

D – Despesa Orçamentária

C – Pessoal a Pagar (13º salário)

- baixa da provisão constituída, em função da execução orçamentária (simultânea à liquidação)

Sistema Patrimonial:

D – Provisão para 13º salário (passivo circulante)

C – Variação Ativa Orçamentária

Esses procedimentos também podem ser utilizados para as:

- provisões para férias,
- para licença-prêmio e
- para contingências passivas.

As contas que registram reservas no plano de contas federal estão desdobradas da seguinte forma (simplificado):

24000.00.00 PATRIMONIO LIQUIDO

24100.00.00 PATRIMONIO/CAPITAL

.....

24200.00.00 RESERVAS

24210.00.00 RESERVAS DE CAPITAL

24212.00.00 RESERVAS DE DOACOES E SUBVENC.P/INVESTIMENTOS

24220.00.00 RESERVAS DE REAVALIACAO

24221.00.00 = REAVALIACAO DE BENS

24230.00.00 RESERVAS DE LUCROS

24231.00.00 RESERVA LEGAL

24232.00.00 = RESERVAS ESTATUTARIAS

24233.00.00 RESERVAS PARA CONTINGENCIAS

24235.00.00 RESERVAS DE LUCROS A REALIZAR

Observe a seguir, para ilustração, como são feitos os registros de algumas reservas:

- reserva de doações e subvenções:

Sistema patrimonial

D – Ativo Permanente - Imobilizado

C – Reserva de Doações e Subvenções

- reserva de reavaliação de bens:

Sistema patrimonial

D – Ativo Permanente - Imobilizado

C – Reserva de Reavaliação de Bens Móveis

Os registros referentes a **perdas** em estoques, por exemplo, são registrados assim:

Sistema patrimonial

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C – Estoques de Material de consumo

Se ocorrer extravio de bens permanentes, o registro será semelhante ao anterior:

Sistema patrimonial

D – Decréscimos patrimoniais (variação passiva extra-orçamentária)

C – Bens Permanentes

**Ajustes de exercícios anteriores**, segundo a Lei nº 6.404/76, devem ser lançados diretamente contra a conta de apuração do resultado do período sem transitar por contas de variação do patrimônio líquido, de modo a permitir a comparabilidade dos fluxos de receita e de despesa em diversos exercícios financeiros. As variações não devem ser influenciadas por efeitos resultantes de anos anteriores, que são conhecidos somente posteriormente. Portanto, os ajustes de exercícios anteriores não devem afetar o resultado normal do presente exercício, devendo ser lançados diretamente contra a conta de resultado apurado.

Os procedimentos empregados pela Secretaria do Tesouro Nacional no registro de ajustes seguem com certa precisão as orientações da Lei nº 6.404/76, com a diferença de que são utilizadas contas de variações patrimoniais ativas e passivas extra-orçamentárias (acréscimos e decréscimos patrimoniais).

Durante o exercício financeiro, as contas de ativo e de passivo sofrem diversos ajustes em decorrência de atualização monetária, variação cambial, valorização de bens, desvalorização de bens, incorporação de juros e multas sobre créditos ou sobre débitos etc. Em todos esses casos de ajustes resultantes de operações do ano corrente, os registros são feitos em contrapartida a contas de acréscimos ou decréscimos patrimoniais (variação patrimonial extra-orçamentária) especificamente criadas para cada fim, as quais levam exatamente os nomes de cada transação para oferecer maior transparência: valorização de bens, desvalorização de bens etc.

Nos casos de registros relativos a ajustes de exercícios anteriores, como é o caso de reconhecimento contábil no presente exercício referente à doação de material permanente recebido em exercícios anteriores; incorporação de bens permanentes no presente exercício cuja aquisição ocorreu em exercícios anteriores e que foram classificados indevidamente como material de consumo; baixas contábeis de bens registrados indevidamente como permanentes ou de consumo etc; são utilizados por regra os seguintes roteiros contábeis:

Sistema patrimonial

D – Ativo circulante ou permanente

C – Ajustes de exercícios anteriores (variação ativa extra-orçamentária)

ou

D – Ajustes de exercícios anteriores (variação passiva extra-orçamentária)

C – Ativo circulante ou permanente