

04.05.00 REGISTRO CONTÁBIL

04.05.01 LÓGICA DO REGISTRO CONTÁBIL

NATUREZA DA INFORMAÇÃO DAS CONTAS DO PCASP

No Plano de Contas Aplicado ao Setor Público as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam:

Contas com Informações de Natureza Patrimonial: são as contas que registram, processam e evidenciam os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público, representadas pelas contas que integram o Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD) e Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA);

Contas com Informações de Natureza Orçamentária: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária, representadas pelas contas que registram aprovação e execução do planejamento e orçamento, inclusive restos a pagar;

Contas com Informações de Natureza Típica de Controle: são as contas que registram, processam e evidenciam os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como outras que tenham função precípua de controle, seja para fins de elaboração de informações gerenciais específicas, acompanhamento de rotinas, elaboração de procedimentos de consistência contábil ou para registrar atos que não ensejaram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam vir a afetar o patrimônio.

O PCASP está dividido em 8 classes:

1. Ativo;
2. Passivo e Patrimônio Líquido;
3. Variações Patrimoniais Diminutivas;
4. Variações Patrimoniais Aumentativas;
5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento;
6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento;
7. Controles Devedores; e
8. Controles Credores.

A natureza da informação evidenciada pelas contas das quatro primeiras classes, 1 a 4, é Patrimonial, ou seja, informa a situação do patrimônio da entidade pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é Orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do Planejamento e do Orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles.

O registro contábil deve ser feito pelo método das partidas dobradas e os lançamentos devem debitar e creditar contas que apresentem a mesma natureza de informação, seja patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8, conforme figura abaixo:

1 – Ativo 1.1 – Ativo Circulante 1.2 – Ativo Não Circulante Informações de Natureza Patrimonial	2 – Passivo 2.1 – Passivo Circulante 2.2 – Passivo Não Circulante Patrimônio Líquido 
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 – Pessoal e Encargos 3.2 – Benefícios Previdenciários e Assistenciais ... 3.9 – Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 – Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 – Contribuições ... 4.9 – Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 – Planejamento Aprovado 5.2 – Orçamento Aprovado 5.3 – Inscrição de Restos a Pagar Informações de Natureza Orçamentária	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 – Execução do Planejamento 6.2 – Execução do Orçamento 6.3 – Execução de Restos a Pagar 
7 – Controles Devedores 7.1 – Atos Potenciais 7.2 – Administração Financeira 7.3 – Dívida Ativa 7.4 – Riscos Fiscais 7.8 – Custos Informações de Natureza Típica de Controle	8 – Controles Credores 8.1 – Execução dos Atos Potenciais 8.2 – Execução da Administração Financeira 8.3 – Execução da Dívida Ativa 8.4 – Execução dos Riscos Fiscais 8.8 – Apuração de Custos 8.9 – Outros Controles 

04.05.02 CONTAS FINANCEIRAS E PERMANENTES

A Lei nº 4.320/1964, no art. 105, determina:

“Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;*
- II - O Ativo Permanente;*
- III - O Passivo Financeiro;*
- IV - O Passivo Permanente;*
- V - O Saldo Patrimonial;*
- VI - As Contas de Compensação.*

§ 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 outros pagamentos que independam de autorização orçamentária.

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

Essa classificação é importante para que se faça a apuração do Superávit Financeiro, necessário para a abertura de créditos adicionais no exercício seguinte, conforme disposto no art. 43 da Lei nº 4.320/1964.

“Art. 43. A abertura dos créditos suplementares e especiais depende da existência de recursos disponíveis para ocorrer à despesa e será precedida de exposição justificativa.

§1º Consideram-se recursos para o fim deste artigo, deste que não comprometidos;

I – o superávit financeiro apurado em balanço patrimonial do exercício anterior;

[...]

2º Entende-se por superávit financeiro a diferença positiva entre o ativo financeiro e o passivo financeiro, conjugando-se, ainda, os saldos dos créditos adicionais transferidos e as operações de crédito a eles vinculadas. (Veto rejeitado no D.O. 05/05/1964)”

Dessa maneira, é importante que as contas do Ativo e Passivo sejam diferenciadas por um atributo específico que atenda ao critério da lei e permita separar o ativo e o passivo em financeiro e permanente. Assim, nos exemplos de lançamentos padronizados as contas de Ativo e Passivo virão acompanhadas das letras “F” ou “P”, entre parênteses, para indicar se são contas financeiras ou permanentes.

As contas de Passivo que dependam de autorização orçamentária para amortização ou resgate integram o Passivo Permanente. Após o primeiro estágio de execução da despesa orçamentária, materializada na figura do empenho, passam a ter característica Financeira, integrando o Passivo Financeiro.

Conforme a Lei nº 4.320/1964 no art. 58, o momento dessa autorização é o empenho, pois neste se cria obrigação de natureza orçamentária, pendente ou não de implemento de condição. Trata-se da efetivação da autorização orçamentária dada pela LOA ou pelas leis de créditos adicionais:

“Art. 58. O empenho de despesa é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição.”

Assim, em conformidade com as regras estabelecidas na Lei nº 4.320/1964, o passivo modifica sua característica, de permanente (P) para financeiro (F). Existem diversas formas de se realizar esse controle; dentre elas, destaca-se a utilização da sistemática de controle por meio de conta-corrente ou a simples duplicação de contas, sendo uma financeira e outra permanente. A escolha dessa forma será feita pelo ente.

A título de exemplo, caso a unidade tenha obrigação a pagar que não esteja amparada por crédito orçamentário, ou seja, não tenha sido empenhada, esta deverá ser registrada como um passivo permanente no momento do fato gerador. Quando a obrigação a pagar for empenhada, deve-se proceder à baixa do passivo permanente em contrapartida ao passivo financeiro, conforme o art. 105 da Lei nº 4.320/1964.

04.05.02.01 Controle “em Liquidação”

No Balanço Patrimonial, o passivo financeiro representa as obrigações decorrentes do empenho da despesa, liquidadas ou não, mas que ainda não foram pagas. Nesse conceito incluem-se despesas orçamentárias que ainda não se constituíram em passivo circulante ou não-circulante (classe 2). Dessa forma o passivo financeiro não será composto apenas pelas contas da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com atributos (F), pois a essas contas deve-se somar o saldo dos empenhos emitidos cujos fatos geradores dos passivos exigíveis não tenham ainda acontecido. Este saldo é obtido na conta “Crédito Empenhado a Liquidar”.

Os créditos empenhados a liquidar compreendem, além do saldo dos empenhos cujos fatos geradores ainda não ocorreram, o saldo dos empenhos cujos fatos geradores ocorreram, mas que ainda não foram conferidos o objeto, o credor e o valor, ou seja, não houve a liquidação.

Contudo, essa última situação (empenhos cujos fatos geradores ocorreram, porém ainda não foram liquidados) já se encontra na Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido), em contas com atributo “F”, pois o fato gerador do passivo exigível e o empenho já ocorreram.

Dessa maneira, a simples soma das contas da Classe 2 (Passivo e Patrimônio Líquido) com o saldo da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” acarretaria em duplicação de valores no Balanço Patrimonial quando o reconhecimento do passivo ocorrer antes da liquidação, ou seja, quando o fato gerador do passivo exigível ocorrer antes do segundo estágio da despesa orçamentária.

Há então a necessidade de uma conta intermediária, entre o empenho e a liquidação, para a qual seja transferido o saldo dos empenhos cujos fatos geradores ocorreram, porém ainda não foram liquidados. Essa conta intermediária é denominada “Crédito Empenhado em Liquidação”.

Com isso, evita-se a duplicação de valores e faz-se a correta contabilização do passivo no momento da ocorrência do fato gerador, conforme os princípios de contabilidade da competência e oportunidade.

Nota-se que quando o fato gerador do passivo ocorrer antes do empenho, será no momento do empenho que haverá, simultaneamente, a transferência de saldo da conta “Crédito Orçamentário Disponível” para conta “Crédito Empenhado a Liquidar” e da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” para a conta “Crédito Empenhado em Liquidação”.

Quando há a ocorrência do fato gerador do passivo simultaneamente à liquidação, não é necessária a passagem pela conta “Crédito Empenhado em Liquidação”.

A transferência de Saldo da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” para a conta “Crédito Empenhado em Liquidação” acontecerá de forma isolada quando o fato gerador ocorrer após o empenho e antes da liquidação. Desta forma, o controle “em liquidação” representa o fato gerador da obrigação patrimonial no processo de execução da despesa orçamentária.

04.05.03 FORMALIDADES DO REGISTRO CONTÁBIL

As entidades do setor público devem manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rigorosa ordem cronológica, como suporte às informações.

São características do registro e da informação contábil:

- a) **Comparabilidade** – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades;
- b) **Compreensibilidade** – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários;
- c) **Confiabilidade** – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão;
- d) **Fidedignidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem;
- e) **Imparcialidade** – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades;
- f) **Integridade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador;
- g) **Objetividade** – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em razão de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida;
- h) **Representatividade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes;
- i) **Tempestividade** – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários;

- j) **Uniformidade** – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações, levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade;
- k) **Utilidade** – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários;
- l) **Verificabilidade** – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades;
- m) **Visibilidade** – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizados para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.

A entidade do setor público deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- a) A terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores;
- b) A função atribuída a cada uma das contas;
- c) O funcionamento das contas;
- d) A utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza de informação orçamentária, patrimonial ou de controle;
- e) Contas específicas que possibilitem a apuração de custos;
- f) Tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas e a movimentação a débito e a crédito.

O registro deve ser efetuado em idioma e moeda corrente nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o seu arquivamento de forma segura.

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, além do registro na moeda de origem, ela deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação.

São elementos essenciais do registro contábil:

- a) A data da ocorrência da transação;
- b) A conta debitada;
- c) A conta creditada;
- d) O histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código de histórico padronizado, quando se tratar de escrituração eletrônica, com base em tabela auxiliar inclusa em plano de contas;
- e) O valor da transação; e
- f) O número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

Exemplo:

Previsão da receita:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	5.2.1.1.x.xx.xx	Previsão inicial da receita	1.200.000
C	6.2.1.1.x.xx.xx	Receita a realizar	1.200.000

Brasília, 12 de dezembro de 20X1

Registro da previsão inicial da receita, conforme apresentado na Lei Orçamentária Anual de 20X2, Lei nº 125.560/20X1.

O registro dos bens, direitos e obrigações deve possibilitar a indicação dos elementos necessários à sua perfeita caracterização e identificação. Em cumprimento à Lei nº 4.320/1964 os débitos e os créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Os atos da administração com potencial de modificar o patrimônio da entidade devem estar evidenciados nas contas de compensação do Balanço Patrimonial, em cumprimento ao § 5º do art. 105 da Lei 4.320/1964:

“§ 5º Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio.”

Esses atos serão devidamente registrados em Contas de Natureza de Controle.

Exemplo:

Registro de Contrato de Fornecimento de Bens:

	Código da Conta	Título da Conta	Valor (R\$)
D	7.1.2.3.x.xx.xx	Obrigações contratuais	1.200.000
C	8.1.2.3.x.xx.xx	Execução de obrigações contratuais	1.200.000

Brasília, 12 de abril de 20X2.

Registro do Contrato de Fornecimento de Bens, conforme processo licitatório nº 12500.000124/20X1-X11. Aquisição de materiais de expediente do Fornecedor Rápido de Marte. Nota de Empenho nº 20X2NE90012X11.

Nota:

A NBC T 2.8 estabelece critérios e procedimentos para a escrituração contábil em forma eletrônica e a sua certificação digital, sua validação perante terceiros, manutenção dos arquivos e responsabilidade de contabilista.

Os registros contábeis devem ser efetuados de forma analítica, refletindo a transação constante em documento hábil, em consonância com os princípios de contabilidade.

Os registros contábeis devem ser validados por contabilistas, com base em documentação hábil e em conformidade às normas e às técnicas contábeis.

Os registros extemporâneos devem consignar, nos seus históricos, as datas efetivas das ocorrências e a razão do atraso.

É importante observar o disposto no art. 9º da Portaria MF nº 548, de 2010:

“O SISTEMA deverá conter rotinas para a realização de correções ou anulações por meio de novos registros, assegurando a inalterabilidade das informações originais incluídas após sua contabilização, de forma a preservar o registro histórico de todos os atos.”