UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

**ESTUDO COMPARATIVO DOS REGIMES CONTÁBEIS
GOVERNAMENTAIS**

Jose Alexandre Magrini Pigatto

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para a obtenção do Título de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade.

São Paulo

2004

Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Adolpho José Melfi

Diretora da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Profa. Dra. Maria Tereza Leme Fleury

Chefe do Departamento de Contabilidade e Atuária

Prof. Dr. Reinaldo Guerreiro

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE

**ESTUDO COMPARATIVO DOS REGIMES CONTÁBEIS
GOVERNAMENTAIS**

Jose Alexandre Magrini Pigatto

Dissertação apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, para a obtenção do Título de Mestre pelo Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Prof. Dr. Nelson Petri

São Paulo

2004

AUTORIZO A REPRODUÇÃO E DIVULGAÇÃO TOTAL OU PARCIAL DESTE TRABALHO, POR QUALQUER MEIO CONVENCIONAL OU ELETRÔNICO, PARA FINS DE ESTUDO E PESQUISA, DESDE QUE CITADA A FONTE.

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Seção de Publicações e Divulgação do SBD/FEA/USP

Pigatto, Jose Alexandre Magrini

Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais. / Jose Alexandre Magrini Pigatto – São Paulo : FEA/USP, 2004.
200 p.

Dissertação (Mestrado) – Universidade de São Paulo, 2004
Bibliografia.

1. Contabilidade 2. Contabilidade pública 3. Contabilidade governamental 4. Finanças públicas. I. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da USP II. Título.

CDD – 657

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	1
1.1	O Problema.....	4
1.2	Objetivos.....	5
1.3	Metodologia.....	5
2	MODELOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E SEUS FUNDAMENTOS	
		10
2.1	Modelo Europeu Continental	10
2.1.1	Origem Cameralista.....	11
2.1.2	A Contabilidade Pública Italiana	20
2.1.3	O Modelo Brasileiro	26
2.2	Modelos Anglo-americanos	36
2.2.1	O Modelo Britânico	36
2.2.2	O Modelo Norte-americano	45
2.3	Modelo Fiscal	76
2.3.1	Foco da Mensuração	79
2.3.2	Fluxos e Estoques no <i>GFS</i>	79
2.3.3	Transações.....	80
2.3.4	Outros Fluxos Econômicos.....	81
2.3.5	Regimes Contábeis	83
2.3.6	Estrutura Analítica	85
3	REGIMES CONTÁBEIS	95
3.1	Regimes Orçamentários ou Financeiros	96
3.1.1	Desenvolvimento Histórico	96

3.1.2	Enfoques Orçamentários	97
3.1.3	Contabilização do Orçamento	99
3.1.4	Controle Orçamentário Norte-americano.....	111
3.1.5	Fluxo de Caixa.....	116
3.1.6	Vantagens e Desvantagens.....	124
3.2	Regime de Competência	127
3.2.1	Considerações sobre a Estrutura do Patrimônio Público.....	130
3.2.2	Regime de Competência no Setor Governo	145
3.2.3	Regime de Competência Modificado	146
3.2.4	Vantagens e Desvantagens.....	148
4	DISCUSSÃO.....	150
5	CONCLUSÕES.....	164
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	166
	GLOSSÁRIO	176
	ANEXO A	183
	ANEXO B	194
	ANEXO C	198

Lista de Figuras

Figura 1 - Método de apuração de resultados por Von Justi.....	14
Figura 2 - Conta cameralista estatal por Schrott em 1852.	19
Figura 3 – Controle orçamentário a partir de 2002.	43
Figura 4 – Equação contábil para um fundo em particular.	53
Figura 5 - Fluxo e relacionamento das informações governamentais..	76
Figura 6 – Demonstração das Operações do Governo.	88
Figura 7 – Demonstração dos Outros Fluxos Econômicos.	90
Figura 8 – Estrutura analítica do GFS.	91
Figura 9 – Balanço Patrimonial adaptado do modelo do GFS.	93
Figura 10 – Indicadores fiscais.....	94
Figura 11 – Regime de caixa puro.	104
Figura 12 – Regime de caixa ampliado.	104
Figura 13 – Regime orçamentário de gasto.....	105
Figura 14 – Regime orçamentário de gastos e compromissos.	106
Figura 15 - Fluxo de caixa – método direto.	123
Figura 16 – Balanço Financeiro	124

Figura 17 – Fluxo de caixa e a administração financeira.	127
Figura 18 – Equação contábil.	128
Figura 19 – Árvore de decisão dos passivos.	143
Figura 20 – Modificações do regime de competência patrimonial.	148
Figura 21 – Resultado primário da execução orçamentária.....	156
Figura 22 – Grupos de contas - GFS	158
Figura 23 – Desdobramento do resultado primário	160
Figura 24 – Viés anti-investimento do resultado primário	160
Figura 25 – Resultado fiscal sob a óptica permanente	161
Figura 26 – Resultado fiscal sob a óptica financeira.....	162
Figura 27 – Saldos reclassificados - GFS.....	195
Figura 28 – Evolução dos fluxos e apuração dos resultados.....	196
Figura 29 – Comparação de resultados e variáveis fiscais.....	197
Figura 30 – Bases de reconhecimento e suas modificações.....	198
Figura 31 – Regimes dos orçamentos governamentais.....	199
Figura 32 – Regimes patrimoniais.....	200

Lista de Tabelas

Tabela 1 – Implicações contábeis da Nova Administração Pública 2

**Tabela 2 – Reconciliação RAB com o orçamento tradicional – 2003 /
2004 44**

Tabela 3 - Categorias gerais de fundos. 55

Tabela 4 – Foco da mensuração e regimes dos fundos..... 74

Lista de Abreviaturas e Siglas

BACEN	– Banco Central do Brasil
CBC	– <i>Cash Basis Budgeting</i> – Regime orçamentário de caixa.
CFC	– Conselho Federal de Contabilidade.
CIPFA	– <i>Chartered Institute of Public Finance and Accountancy</i> – Instituto de Finanças e Contabilidade Pública do Reino Unido.
EUROSTAT	– Órgão da Comissão Européia, encarregado pelas estatísticas macroeconômicas.
FMI	– Fundo Monetário Internacional
FRS	– <i>Financial Reporting Standard</i> – Norma de evidenciação contábil do Reino Unido.
GAAP	– <i>Generally Accepted Accounting Principles</i> – Normas de contabilidade geralmente aceitas.
GASB	– <i>Governmental Accounting Standards Board</i> – Comitê de Normas Contábeis Governamentais dos Estados Unidos.
GASBS	– <i>Governmental Accounting Standards Board Statement</i> – Norma contábil emitida pelo GASB.
GFS	– <i>Government Finance Statistics</i> – Estatísticas financeiras governamentais
IFAC	– <i>International Federation of Accountants</i> – Federação Internacional de Contadores
IPSAS	– <i>International Public Sector Accounting Standards</i> – Norma contábil emitida pelo comitê do setor público do IFAC.
NBC-T	– Norma Brasileira de Contabilidade.

NCGA	– <i>National Council on Governmental Accounting</i> – Conselho nacional de contabilidade governamental dos Estados Unidos. Órgão predecessor do GASB.
NCGAS	– <i>National Council on Governmental Accounting Statement</i> – Norma contábil emitida pelo NCGA
OECD	– <i>Organization for Economic Cooperation and Development</i> – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.
OMB	– <i>Office of Management and Budget</i> – Escritório Federal Norte-americano de Administração e Orçamento.
ONU	– Organização das Nações Unidas.
RAB	– <i>Resource Accounting and Budgeting</i> – Orçamento e Contabilidade de Recursos.

RESUMO

PIGATTO, J. A. M. **Estudo Comparativo dos Regimes Contábeis Governamentais**. 2004. 198 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

Atualmente estão em discussão reformas na contabilidade governamental de vários países. Na Europa a reforma visa a além de implementar inovações e avanços, a harmonização contábil. Outros grupos de interesse em reformas desse tipo são o IFAC e o FMI. O ponto central das discussões é o emprego do regime de competência no setor governamental. Procura-se demonstrar que a harmonização contábil não depende exclusivamente do princípio da competência, mas também do princípio da oportunidade, e seus respectivos limites. Apresenta-se os principais modelos de contabilidade governamental, com seus fundamentos e a seguir discute-se os regimes financeiros e patrimoniais por eles empregados, enfatizando sua diversidade.

Palavra-chave: Contabilidade, Contabilidade Pública, Finanças Públicas.

ABSTRACT

PIGATTO, J. A. M. **Comparative Study on Government Accounting Basis**. 2004. 198 p. Dissertação de Mestrado – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

Nowadays, Government accounting reforms are worldwide under discussion. In Europe the reform aims Government accounting harmonization besides bringing innovations and advances in this field. Other groups of interest in such kind of reform are the IFAC and the IMF. The core discussion is the use of accrual accounting in the government. The dissertation tried to show that harmonization process does not depend exclusively on the matching concept (sometimes called accrual basis) but on the completeness and timeliness concepts (opportunity principle in Brazil) as well. It was also presented the main Government accounting models and its fundamentals. Further it was discussed the budgetary-financial and economic flow of resources and its basis of accounting, as well as, its diversity.

Key-words: Accounting, Government accounting; Public finance.

1 INTRODUÇÃO

Estão sendo discutidas reformas na contabilidade pública. O Reino Unido, os Estados Unidos, a China, entre outros países, buscam um novo “modelo” de contabilidade governamental. No Brasil, modificações são sugeridas com base em paradigmas não profundamente refletidos e discutidos, muitas vezes sem uma fundamentação teórica e histórica, no que diz respeito à sua adequação ao setor governo; ainda que o possam ser para o setor privado.

No contexto brasileiro existem, pelo menos, dois motivos apresentados de forma recorrente por defensores de mudanças na administração pública. O primeiro diz respeito à velocidade com que o contexto administrativo brasileiro tem se modificado nas últimas quatro décadas. A implementação de um Estado gerenciado à imagem do setor privado foi inaugurada com o Decreto-Lei nº 200 de 1967, de forma bastante imatura. Posteriormente, a Constituição de 1988 fixou princípios salutar, tais como, o da legalidade, o da impessoalidade, o da publicidade e o da moralidade na administração pública.

A "Nova Administração Pública" tem influenciado a reforma contábil do setor governo em outras nações, como no caso da Espanha. Algumas dessas reformas são passíveis de um questionamento em relação ao seu impacto sobre a esfera social, bem como sobre o desbaratamento do patrimônio público.

A informação contábil é função do usuário. O movimento da Nova Administração Pública propõe primeiro uma mudança no papel do Estado, associado, secundariamente, a uma gestão fiscal responsável. Assim, alterado o paradigma da função e o papel do Estado, acredita-se que um modelo diferente de informação contábil seja necessário. Por exemplo, Ruiz (*in*: CAPERCHIONE e MUSSARI, 2000 p. 215) sintetizou as implicações contábeis da Nova Administração Pública na Espanha, da seguinte forma:

Características da Nova Administração Pública	Implicações Contábeis
Foco nos resultados Administração fundamentada na do setor privado Ênfase na economia e redução de custos	Contabilidade dos custos Medidas de desempenho Orçamento
Descentralização	Informação comparativa Contas consolidadas Informação uniforme Auditoria de desempenhos
Competitividade	Informação comparativa Contabilidade de custos Evidenciação
Orientação para o cidadão	Informação de fácil compreensão

Tabela 1 – Implicações contábeis da Nova Administração Pública

Fonte: Caperchione ; Mussari, 2000 p. 215.

O orçamento público, a peça que planeja a intervenção governamental no fluxo da renda do país, tem sido apresentado ao longo de sua história financeira como a peça fundamental e ponto de partida da contabilidade pública. Nem todas as nações comungam deste mesmo paradigma,

especialmente aquelas com fraca tradição cameral na contabilidade. O orçamento é um instrumento de decisão de fluxos, de estoques ou de ambos. Neste aspecto, podem-se associar as duas vertentes que Hendriksen (1997 p. 304) apontou na mensuração contábil, as quais serão assumidas como válidas também no setor público: a dos futuristas e a dos historiadores. A futurista é aquela que enfatiza a mensuração dos elementos patrimoniais (estoques); a dos historiadores, norteia as decisões com base na informação capturada pela demonstração dos fluxos das operações (resultados). Inicialmente será assumido que uma tradição contábil europeia continental esteja mais associada à corrente dos historiadores, e que a tradição anglo-americana contábil esteja mais associada, ou procurando conexão, com os futuristas.

No âmbito internacional, organismos multilaterais como o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Federação Internacional de Contadores (IFAC) têm se alinhado à abordagem anglo-americana contemporânea. Esse alinhamento tem sugerido que a contabilidade patrimonial em muitos países foi ou tem sido negligenciado neste campo aplicado da ciência contábil, a despeito de toda a história de desenvolvimento do pensamento contábil público. Os argumentos que suportam a crença desses órgãos fundamentam-se na impossibilidade de se financiar o déficit público indefinidamente e de ter a tributação como fonte de recursos ilimitada.

1.1 O Problema

Grupos de interesse estruturados e organizados, tais como, o Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial, a Federação Internacional de Contadores (IFAC), vêm atuando sobre a contabilidade pública no sentido de fixar regras para a contabilização e apresentação das contas públicas, propondo mudanças significativas tanto no orçamento público quanto na contabilidade governamental. As reformas vêm no embalo da *Resource Accounting* e GASBS 34 e culminariam, segundo tais visões, com a *harmonização* das regras contábeis do setor governamental em escala global.

Dentre os principais paradigmas defendidos por esses grupos nas reformas, destaca-se a adoção do regime de competência econômica para o reconhecimento de eventos, tanto no orçamento quanto no patrimônio (à semelhança do setor privado), bem como a consolidação contábil de todas as entidades envolvidas nos assuntos fiscais do governo, de que se deve decorrer o paradigma evidenciado, por envolver não só entidades de direito público, mas também da esfera privada.

Este estudo pretende investigar as seguintes questões:

- ✓ As reformas da contabilidade pública estarão no caminho dessa “*harmonização*” quanto ao regime de competência?

- ✓ Que qualidades metodológicas podem ser percebidas nas práticas para isso apontadas?

1.2 Objetivos

Os objetivos deste estudo são:

- ✓ Demonstrar que existem diferenças culturais, históricas e tecnológicas no desenvolvimento contábil do setor governamental internacional.
- ✓ Oferecer subsídios históricos e técnicos à análise dos resultados e da expressão contábil frente às propostas reformistas para a contabilidade pública, nesse sentido.
- ✓ Fornecer elementos que auxiliem no posicionamento qualitativo da contabilidade pública brasileira, em face do contexto internacional.

1.3 Metodologia

Este ensaio não compreende uma pesquisa experimental. Trata-se de fatos e conceitos previamente elaborados e utilizados em diversos meios; ou seja, um ensaio com conotação não experimental *ex post facto*, com base na seguinte visão:

Pesquisa ***ex post facto*** é qualquer pesquisa na qual não é possível manipular variáveis ou designar sujeitos ou condições aleatoriamente (KERLINGER, 1979 p. 130).

Está claro que as variáveis envolvidas nesta pesquisa já foram manipuladas. Portanto, trata-se de um estudo sobre eventos sociais que se desenvolvem cotidianamente no ambiente da contabilidade governamental ou que já foram desenvolvidos no passado, como assinalado:

Na pesquisa ***ex post facto***, a manipulação de variáveis independentes não é possível. Esta é a característica fundamental da pesquisa não experimental: variáveis independentes chegam ao pesquisador como estavam, já feitas. Já exerceram seus efeitos, se os havia (KERLINGER, 1979 p. 131).

São utilizados meios de pesquisa sobre fontes secundárias - tais como a pesquisa bibliográfica e documental. Todavia, a utilização desses meios não significa que se pretenda reelaborar conceitos e teorias já conhecidas do campo da contabilidade pública ou governamental. Não há a pretensão de um “requeamento” de teorias, mas, pelo contrário, ainda que se utilizem meios convencionais, considere-se o conjunto da metodologia como alternativo em relação à pesquisa convencional, pois:

[...] diante de caminhos surrados da metodologia científica, que estabelecem o primado do método sobre a realidade, as metodologias alternativas procuram andar ao contrário, ou seja, partir da realidade social na sua complexidade, na sua totalidade quantitativa e qualitativa, na sua marcha histórica humana, também dotada de horizontes subjetivos, e depois construir métodos adequados para captá-la e transformá-la (DEMO, 1995 p. 229).

É importante notar que os eventos sociais aludidos não são isentos de ideologia, de conteúdo e de repercussão históricas. Neste espírito, "... a avaliação qualitativa é uma metodologia alternativa comprometida em avaliar manifestações sociais dotadas de qualidade política" (DEMO, 1995 p. 229).

Porém, há uma distinção a ser feita em relação à qualidade, a saber, que existe a qualidade formal, que diz respeito a métodos e instrumentos, e a qualidade política, que diz respeito às finalidades e ao conteúdo (DEMO, 1995 p. 3).

A qualidade dos meios ou qualidade formal refere-se à qualidade tecnológica. Uma contabilidade por regime de competência é uma tecnologia mais sofisticada do que a contabilidade por regime de caixa. Todavia, a tecnologia em si é neutra; unicamente considerada como instrumento, é neutra. Quando considerado o fim pelo qual se usa e o seu contexto histórico, aí a tecnologia deixa de ser neutra.

[...] o uso de uma faca para matar um colega em vez de usá-la somente para fins úteis e socialmente tidos como adequados, não torna a faca um instrumento abjeto. Em si é tão somente um instrumento de cortar. Que seja uma arma de morte, já é outra coisa, que depende do uso que o homem dela faz (DEMO, 1995 p. 3)

O estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais é desenvolvido tanto no aspecto formal quanto político. Para tanto, em um primeiro estágio apresenta-se o contexto operacional da contabilidade

pública e os instrumentos tecnológicos disponíveis, por meio de uma pesquisa bibliográfica.

Qualquer espécie de pesquisa, em qualquer área, supõe e exige pesquisa bibliográfica prévia, quer à maneira de atividade exploratória, quer para o estabelecimento do ***status quaestionis***, quer para justificar os objetivos e contribuições da própria pesquisa (RUIZ, 1976 p. 57).

Na análise da qualidade formal utiliza-se o método comparativo, que consiste em investigar coisas ou fatos e explicá-los segundo suas semelhanças e diferenças, que por sua vez apresentam duas séries de natureza análoga, tomadas em meios sociais distintos, a fim de detectar o que é comum a ambos (FACHIM, 1993 p. 44).

Também pode se considerar a pesquisa como descritiva, dado que o estudo descritivo almeja a descrição exata, se possível, de fatos e fenômenos de uma dada realidade. Dentro da pesquisa descritiva encontra-se a análise documental que permite ao investigador reunir uma grande quantidade de informações sobre o assunto investigado (TRIVIÑOS, 1987).

A questão da qualidade política ou dos fins associados aos meios escolhidos por um ou outro usuário desta ou daquela qualidade formal da contabilidade pública é mais difícil de ser trabalhada. Talvez esta investigação origine mais questões do que respostas sobre os assuntos pesquisados (DEMO, 2002 p. 7). Para avaliar a situação da contabilidade pública num contexto de pressão reformista, seja pela crise fiscal ou pela nova administração pública do Estado, recorreu-se a um exame detalhado da bibliografia da contabilidade, lembrando que,

[...] bibliografia é o conjunto de livros escritos sobre determinado assunto por autores conhecidos e identificados ou anônimos, pertencentes a correntes de pensamento diversas entre si ao longo da evolução da Humanidade. E a pesquisa bibliográfica consiste no exame desse manancial, para levantamento e análise do que já se produziu sobre determinado assunto que assumimos como tema de pesquisa científica (RUIZ, 1976 p. 58).

2 MODELOS DE CONTABILIDADE PÚBLICA E SEUS FUNDAMENTOS

A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OECD) diferenciou na sociedade ocidental dois grupos de prática contábil e orçamentária relacionados ao setor governamental, que poderiam ser definidos como “modelos”. O primeiro modelo seria o europeu continental, com as variantes latina e germânica, e o segundo, o anglo-americano. (CHAN *in* OECD, 2002 p. 9).

Em países com uma tradição contábil continental os padrões contábeis advêm da lei ou de regulamentos administrativos emitidos por autoridades públicas [...] o principal objetivo das demonstrações contábeis nesta tradição tem sido o cumprimento de leis ou regras administrativas quando da sua divulgação. Este é o caso da Alemanha, França, Bélgica, Itália e Portugal, na Europa e de países com maior influência na América do Sul, tais como, Argentina, Brasil, Chile e Colômbia.

No outro extremo, os sistemas contábeis anglo-saxônicos têm um projeto profissional de princípios e normas elaborados por organismos de profissionais contábeis que se estruturam como entidades de natureza privada. O principal objetivo das demonstrações contábeis tem sido a representação da realidade financeira e econômica das entidades, de tal forma que as transações e eventos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância econômica e não meramente com sua forma legal. Esta é a tradição do Reino Unido e Irlanda na Europa e dos Estados Unidos, Canadá, Austrália e Nova Zelândia (MONTESINOS *in* OECD, 2002 p. 334).

2.1 Modelo Europeu Continental

Nos países da Europa continental, a legislação é uma das principais, senão a principal, fonte de normatização contábil (CHOI e MUELLER, 1992 p. 40). A lei do orçamento segue uma trajetória ao longo da história

financeira desses países, sendo o ponto de partida para as suas contabilidades governamentais.

2.1.1 ORIGEM CAMERALISTA

A palavra *camara* ou *camera*, no latim, significa “o local onde se armazena um tesouro”. A palavra *Kammer* em alemão denota a sala onde as pessoas, responsáveis pela administração das receitas, ou os Conselhos Áulicos como lembra Baleeiro (1995 p. 13), utilizavam para se reunir. Esta é a origem etimológica do Cameralismo (MONSEN, 2002 p. 40).

Monsen (2002 p. 41-44) divide o Cameralismo em fases, segundo o autor, a primeira fase do Cameralismo iniciou-se, praticamente, em 1500 perdurando até a década de 1750. O Cameralismo consistiu na variante germânica do mercantilismo e a cátedra da disciplina cameral foi introduzida nas universidades germânicas visando a estudar o patrimônio e a administração em geral, e mais particularmente, a econômica e financeira (BALEEIRO, 1995 p. 13). Forrester (2003 p. 3) leciona que as ciências administrativas já integraram o currículo de universidades germânicas do século XVII, tanto sob perspectiva ideológica conservadora quanto revolucionária. As táticas ensinadas nestas escolas eram denominadas de *Polizei* e consistiam em políticas mercantilistas aplicadas a várias áreas do conhecimento, garantindo uma política nacional protecionista para cada Estado, como por exemplo, a proibição napoleônica de negócios entre o que hoje é a Alemanha, em 1806, e a Grã-Bretanha (FORRESTER, 2003 p. 13). Porém, deve-se atentar para o fato de que nesta época a Alemanha não

existia como nação. O despotismo Napoleônico foi considerado o auge do *Polizei*. As práticas contábeis incluídas nos *Polizei* visavam a reduzir as incertezas e garantir o crédito de cada Estado.

Lüder (2002 p. 24) aponta que o interesse sobre as finanças públicas, e especificamente, a contabilidade pública, aumenta principalmente em função de crises fiscais, escândalos financeiros, mudança nas doutrinas dominantes e exigências advindas de reformas no setor público. Certamente o interesse nas ciências cameraais aumentou pois, como lembra Forrester (2003 p. 4), “...a insatisfação dos Monarcas, durante o século XVII, em relação aos seus erários, como por exemplo, o Rei da Prússia, levou ao estabelecimento de Tesourarias ou câmaras (Kammer) provinciais dentro de cada Estado soberano”. Estas repartições eram compostas por um pessoal não pertencente à nobreza. Tais encarregados cameraais não detinham necessariamente conhecimento ou formação acadêmica (FORRESTER, 2003 p. 13).

Na França, a arrecadação de tributos era assunto de natureza privada e não pública. Competia aos *financiers* o papel de arrecadadores da receita pública, bem como dos impostos rurais. Os *financiers* logo se tornaram poderosos manuseando os fundos públicos para diferentes monarcas. Esse poder incomodava aos “soberanos” franceses que almejavam reestatizar suas finanças (NIKITIN, 2000 p. 2).

Os procedimentos camerais mais primitivos de contabilidade iniciaram-se com o registro em partida simples de carga e descarga de itens financeiros da câmara imperial ou do senhor feudal (figura 1). A preocupação nesta época consistia em que as finanças devidas fossem registradas, bem como a sua liquidação, guardando uma relação estreita com o orçamento da respectiva câmara. A técnica cameralista da primeira fase culminara com um balanço que evidenciava as variações do caixa e bens móveis, e quando possível, as variações de ativos fixos, além de uma demonstração de receitas e despesas conforme suas fontes. (MONSEN, 2002 p. 41).

De acordo com Forrester (2003 p. 15), Von Justi, um renomado cameralista prussiano, propôs em 1758 um esquema com partida dobrada que tinha contas de estoque, diário, livros para credores e devedores, além do caixa e despesa. Os períodos ou exercícios se encerravam com contas de estoques (de quaisquer ativos) e contas de “restos” devidos ou a receber, que eram tratados como resultados. Tais técnicas contábeis camerais não ficaram restritas à Prússia. Baleeiro relata (1995 p. 13) que Von Justi foi quem instituiu, também, a distinção entre impostos e taxas. Assim, sua influência pôde ser observada na Bósnia, no pequeno estado de Auersberg no qual o austríaco Puechberg foi Contador Chefe da câmara imperial, a partir de 1760.

	Saldo Inicial
+	Caixa produzido ou recebido
-	<u>Pagamentos para ou do senhor</u> (feudal)
=	Carga Total
-	<u>Saldo Final</u>
=	Resultados

Figura 1 - Método de apuração de resultados por Von Justi

Fonte: Forrester (2003 p. 15)

Segundo Puechberg *apud* Forrester (2003 p. 16), "...a contabilidade gerencial era necessária aos Estados da mesma forma que às empresas, a fim de clarificar a correção das especulações econômicas assumidas".

De acordo com Schmidt (2001 p. 136) e Forrester (2003 p. 5) as ciências cameraais, não se restringiram apenas à contabilidade, sendo estruturadas como um corpo de conhecimento que abrangia:

- ✓ Economia: vinculada às tecnologias da época, ou seja; a agrícola, das ciências naturais e dos recursos florestais.
- ✓ Ciências Políticas: o direito administrativo, a ciência política estruturada no direito do Estado e a economia política.
- ✓ Ciência das finanças.

A segunda fase do Cameralismo, proposta por Monsen (2002 p. 41), foi de 1750 a 1810. Nesta época, os déspotas na Europa vinham utilizando,

por uma série de razões, intermediários na administração financeira dos Estados, destacando-se o grupo de cobradores de impostos rurais franceses (FORRESTER, 2003 p. 13). Na França, entre os anos de 1770 e 1795, o descontentamento em relação às finanças culminou na sua burocratização, o que até então era um negócio entre o Estado e particulares (*financiers*). A transição atingiu o seu clímax com a condenação à morte de 32 cobradores de impostos rurais em maio de 1794 (NIKITIN, 2000 p. 4).

A escrituração sob a partida dobrada foi introduzida no Tesouro Real Francês em 1788, às vésperas da Revolução, graças ao Conde Mollien, prosseguindo após, com o Marquês de Audiffret.

A revolução francesa, por sua vez, não trouxe novidades às finanças públicas:

Embora o ano de 1789 seja sempre apresentado como um dos principais pontos de mudança na história francesa, parece que no campo das finanças públicas, as profundas reformas conduzidas durante a revolução não representaram nada, ao contrário, a continuação de uma tendência que havia iniciado muito antes (NIKITIN, 2000 p. 3).

O ideal iluminista para as finanças públicas, antes mesmo da revolução, consistia num raciocínio singelo: um presidente experiente da câmara Imperial propunha ao seu príncipe os meios pelos quais poderia exercer os poderes a ele outorgados (FORRESTER, 2003 p. 14).

A estatização da cobrança de tributos na França veio com a Lei de 18 de março de 1800. Até então, não fora possível colocar funcionários com

qualificação contábil na direção dos órgãos dotados de responsabilidade fiscal à época, o *Directoire* e os *Departament*. As antigas Câmaras de Contas haviam sido extintas em 1791 e substituídas pelo Escritório de Contabilidade Nacional (NIKITIN, 2000 p. 4).

Antes da revolução, Nicolas-Fraçois Mollien ocupava o cargo de intendente de finanças na Companhia da Fazenda Geral francesa incumbida de cobrar tributos sobre o sal, tabaco e outros itens de menor significado econômico. Durante a revolução, foi preso sob a acusação de ligação com os cobradores de impostos rurais, sendo libertado em maio de 1794.

Em 1804, com o Império Napoleônico, Mollien foi investido Ministro do Tesouro, encarregado das despesas, enquanto Martin-Michel-Charles Gaudin, das receitas, chefiava as autoridades tributárias. Mollien e Gaudin trabalharam juntos até 1815, melhorando a arrecadação do império sobre praticamente a maior parte da Europa Continental (NIKITIN, 2000 p. 6-8)

Em julho de 1806 Mollien preparou um decreto que permitiu ao dinheiro recuperado através dos tributos ser utilizado imediatamente no local onde ele tivesse sido arrecadado, ao menos para o pagamento das despesas públicas ordinárias. Mollien estava preocupado com a ineficiência na arrecadação tributária. Com este decreto, o dinheiro ficava depositado nas denominadas *Caisse de Service*. Se os coletores de tributos arrecadassem dinheiro que não fosse utilizado até a data limite, o que era compulsoriamente estabelecido pelo decreto, pagariam juros. Os juros

rendidos até a data limite ficariam com o contador responsável, isto é, com o agente arrecadador (NIKITIN, 2000 p. 10).

Com a ascensão do irmão de Napoleão, José Bonaparte, ao trono de Nápoles foi nomeado Pierre-Louis Roederer como ministro das finanças daquele reino. O conde Roederer logo solicitou, então, a orientação de Mollien na estruturação das finanças daquele Estado napoleônico; o qual se prolongou depois que José Bonaparte foi substituído por Murat, quando aquele foi assumir o trono da Espanha em 1808 (NIKITIN, 2000 p. 14).

O artigo 18 do Decreto de 1806 estabelecia que os recebedores gerais devessem manter um livro razão geral escriturado em partida dobrada no qual fossem registradas todas as operações, dia a dia, artigo por artigo, independente de qual fosse a natureza da operação, proveniente do Tesouro ou de qualquer outro ente participante da administração pública (NIKITIN, 2000 p. 10).

Com a queda do Império, Mollien e Gaudin se retiraram da vida pública e Audiffret (que havia sido pupilo de Mollien) foi nomeado diretor da Contabilidade Central em junho de 1814, aos 27 anos de idade, tendo investigado as principais leis e decretos, organizou a contabilidade pública da França.

De acordo com Nikitin (2000 p. 13), a exigência de *accountability* por parte dos ministérios franceses ficou evidente na Lei de 25 de março de

1817 na qual, além da exigência da contabilidade por partidas dobradas a despesa ficaria desdobrada em operações ou fases:

- ✓ Criação de um débito sobre o Estado pela aprovação da lei orçamentária - despesas decididas.
- ✓ Emissão da ordem de gasto pelo ministro ao Tesouro - despesas ordenadas.
- ✓ O pagamento efetuado pelo Tesouro - despesas pagas (NIKITIN, 2000 p. 13).

A estrutura inicial da contabilidade do setor público na Europa continental como se conhece hoje, é atribuída à regulamentação compilada e organizada por Mollien e Audiffret (Ale, 2001 p. 70).

Na Prússia, sob a pressão militar de Napoleão Bonaparte um decreto fora emitido em 1810 sob o título *Gefällserträge für die Staatsrechnungszentrale*, ou seja, um guia para a contabilidade do Estado (MONSEN, 2002 p. 42), explicando como tratar os itens com e sem efeito sobre o resultado na preparação da demonstração dos resultados, à semelhança do modelo aplicado no setor privado.

Na figura 2 é apresentada uma demonstração cameralista da metade do século XIX:

RECEITAS	Restos	A vencer	TOTAL	Realizado	Restos	DESPESAS	Restos	A vencer	TOTAL	Realizado	Restos
						I -					
						Agricultura		3.125	3.125	3.125	-
I -						Vinhedos		993	993	993	-
Agricultura	1.200	13.437	14.637	14.241	396	Salários		2.496	2.496	2.496	-
Vinhedos	-	5.774	5.774	5.374	400	Administração		708	708	708	-
Diversos		85	85	85	-	Alimentação		1.000	1.000	970	30
						Diversos		25	25	25	-
	1.200	19.296	20.496	19.700	796		-	8.347	8.347	8.317	30
II -						II -					
Venda de propriedades						Nova edificação		1.800	1.800	1.800	-
Heranças		40.000	40.000	40.000	-	Compra de ativos	1.000	-	1.000	1.000	-
						Extraordinário		40.148	40.148	40.148	-
							1.000	41.948	42.948	42.948	-
III -						III -					
Antecipações		425	425	400	25	Provisões	-	425	425	425	-
IV -						IV -					
Transferências		600	600	600	-	Transferências	-	8.102	8.102	8.102	-
TOTAL	1.200	60.321	61.521	60.700	821	TOTAL	1.000	58.822	59.822	59.792	30
Saldo Inicial em Caixa				2.000		Saldo Final em Caixa				2.908	
				62.700						62.700	

Figura 2 - Conta cameralista estatal por Schrott em 1852.

Fonte: Forrester (2003 p. 17).

Nesta demonstração existem contas representativas de saldos iniciais e finais, bem como de restos a receber e a pagar. Aparentemente, a presença dos itens a vencer caracteriza um período adicional ao encerramento do demonstrativo. Um sistema de classificação também fica evidente: a primeira seção dedica-se aos itens ordinários da ação fiscal estatal; a segunda seção, aos itens extraordinários, antecipações e provisionamentos; na última seção se incluem as transferências recebidas e efetuadas.

De acordo com as regras da contabilidade cameralista, uma transação não pode ser registrada na coluna do “Realizado” sem que uma transação prévia ou simultânea na coluna “a vencer” tenha incorrido. Em outras

palavras, nenhuma entidade pode receber dinheiro sem uma instrução prévia. Este método foi concebido para se trabalhar em conexão com o orçamento público (MONSEN, 2002 p. 51).

Tal evento não deve ser visto isoladamente. A maioria dos países com tradição contábil cameralista têm suas normas e práticas contábeis emanadas da legislação, o que o anglicismo¹ contábil consagrou como *Code Law Accounting*.

Outra característica contábil fundamental dos sistemas baseados ou originados no Cameralismo consiste na separação entre a administração do dinheiro (financeira) e outros ativos tangíveis (FILIOS, 1983 p. 442).

O princípio orçamentário da não afetação da receita parece ter origem nos sistemas camerais como podemos observar:

A não apropriação é um princípio orçamentário fundamental do sistema cameral de administração das finanças públicas, segundo o qual impostos não podem ser vinculados com fins específicos, mas toda a renda deve ser utilizada para cobrir todo o gasto (HUMMELSHEIM; TIMMERMANN, 2000 p. 87).

2.1.2 A CONTABILIDADE PÚBLICA ITALIANA

Assim como em outros países com origem cameralista, a normatização da contabilidade pública italiana emana da legislação financeira. Sua fase moderna iniciou-se com o ministro das finanças Cambray-Digny, através da Lei 5.026 de 22 de abril de 1869, que introduziu

significativo avanço em relação aos demais países da Europa continental ao introduzir o conceito da prestação de contas patrimonial.

A partir da saída de Giuseppe Cerboni da Contabilidade do governo italiano em 1891, a contabilidade pública sofreu reformas por Fábio Besta e outros técnicos (D'ÁURIA, 1953 p. 35).

Dentre os conceitos singulares da contabilidade pública, o exercício financeiro, que fora uma invenção francesa para a contabilidade pública, foi prontamente assimilado na Itália. O ano financeiro se encerrava e o exercício financeiro continuava vivo com seus resíduos ativos e passivos, distinguindo-se completamente um do outro (DE BRUN e MONETTI, 1921 p. 497).

O balanço orçamentário guardava o princípio da unidade, tal como ocorria em outros países que tinham o orçamento unificado. A escolha da unidade orçamentária conduziu a Itália a instituir a unidade de tesouraria. Segundo De Brun e Monetti (1921 p. 511), "...a multiplicidade de caixas fora característica dos Estados durante a idade média, uma vez que eles não sentiam a necessidade de unificação dos seus serviços, bem como, da gestão econômica e financeira que, posteriormente, apareceram como exigência do Estado moderno".

¹ Palavra ou expressão própria da língua inglesa, introduzida em outra língua.

O regime de reconhecimento no balanço orçamentário italiano variou entre caixa e competência. No primeiro caso, a previsão ocorria em relação aos ingressos e pagamentos. A lei de unificação da contabilidade italiana (Lei 5.026 de 22 de abril de 1869) determinava ser “...matéria das contas do ano financeiro a arrecadação e os pagamentos que houvessem sido efetivados naquele ano”.

Todavia, a Lei 1455, de 8 de julho de 1883, em seu artigo 25 modificava o critério anterior, determinando ser matéria das contas do balanço orçamentário, o seguinte:

1 – as entradas lançadas e previstas entre 1º de junho ao final de junho do ano seguinte; 2 – as despesas fixadas e liquidadas e aquelas empenhadas no mesmo intervalo de tempo, em virtude de decretos dotados de justificativas necessárias e registrados na Corte de Contas, as quais serão imputadas no modo e nas formas prescritas no regulamento.

O lançamento da receita consiste na constatação jurídica do direito, por parte do ente governamental, de receber um ingresso, fazendo-se prova do crédito tributário da fazenda pública. Consagrava-se assim, o regime de competência de exercício financeiro (orçamentário) na contabilidade pública italiana.

O “empenho” era outro conceito empregado, significando uma obrigação de pagamento devida, independentemente do implemento de condição, tendo como objeto uma contratação. Esse tipo de obrigação é diferente da obrigação patrimonial passiva, na qual o impacto econômico já

se fez sentir. Não se trata de evento econômico imediato e sim, segundo o direito civil italiano, de obrigação contratual já que não é admissível um *quasi* contrato ao invés do contrato, assim como é impossível haver um *quasi* delito ao invés de um delito.

Na Itália, tal como na França, o orçamento dividia-se em itens ordinários e itens extraordinários. Os primeiros, que compunham atividades de caráter continuado, deveriam ser financiados pelos ingressos dessa natureza, enquanto o segundo tipo caracterizava-se por ser transitório. Este último tipo de item deveria ser financiado pelo crédito de igual natureza (DE BRUN e MONETTI, 1921 p. 525). Portanto, na Itália, da virada do século XIX para o século XX, a divisão entre itens correntes e de capital já era um assunto conhecido e aplicado, bem como a “*golden rule*”, regra de ouro, preconizada nas políticas fiscais contemporâneas.

Outro aspecto já verificado na contabilidade pública italiana da época era a identificação no orçamento dos ingressos e despesas efetivos:

A distinção feita no orçamento em entradas e despesas efetivas e de movimentos de capitais não aparece em alguns dos balanços de outros Estados, porque em alguns deles está estabelecida uma contabilidade patrimonial e uma conseqüente prestação de contas do patrimônio a ser apresentada ao Parlamento em pleno acordo com a prestação de contas orçamentária (DE BRUN e MONETTI, 1921 p. 533).

A evidenciação italiana desde a segunda metade do século XIX consiste na prestação de contas do exercício financeiro transcorrido,

dividindo-se, por sua vez, em duas partes distintas (art.65 lei 5.026), quais fossem:

- ✓ a apresentação das contas orçamentárias: o demonstrativo orçamentário, com a previsão de entrada e previsão de despesa, denominado “*Bilancio*”. Tratava-se da prestação de contas financeiras; da confrontação das operações administrativas com as autorizações e limitações orçamentárias. Nesta prestação de contas havia três grupos de contas com seus respectivos fluxos: contas de competência, resíduos de anos anteriores e saldos em caixa.
- ✓ a apresentação das contas patrimoniais: demonstração do estado patrimonial inicial e final de um período com a evidenciação das respectivas variações.

De acordo com De Brun e Monetti (1921 p. 696), a prestação das contas patrimoniais foi a novidade “genial” da lei de 1869. Porém, os autores reconheciam que a relação custo-benefício da sua obtenção induzia à sua rejeição.

Atualmente a prestação de contas do modelo italiano compreende o seguinte:

- ✓ a apresentação das contas orçamentárias (*Testo Unico degli Enti Locali*²: art. 228): demonstra os resultados da gestão autorizadora contida no orçamento anual em relação à sua previsão. A fim de determinar os itens de competência e os respectivos resíduos, o balanço orçamentário considera como entrada os valores lançados (*accertate*), com a evidenciação da parte arrecadada, da parte a arrecadar; e na despesa, os valores empenhados distinguindo-se a parte paga daquela a pagar.
- ✓ a apresentação das contas econômicas (*Testo Unico degli Enti Locali*: art. 229): evidencia os componentes positivos e negativos da atividade do ente público, de acordo com o critério da competência econômica. Compreende também os lançamentos da arrecadação e empenhos de despesas ajustados a fim de apresentarem a dimensão econômica dos valores referentes à gestão de competência e as insubsistências e superveniências não são evidenciadas no orçamento.
- ✓ a apresentação das contas patrimoniais (*Testo Unico degli Enti Locali*: art. 230): demonstra a consistência do patrimônio ao fim

² Lei de contabilidade pública italiana aplicável somente aos governos locais.

de um exercício, evidenciando as variações ocorridas respeitando, porém, o princípio da consistência.

O modelo de evidenciação italiano modificou-se pouco ao longo dos últimos cento e trinta anos. O modelo de 1869 conteve aspectos importantes de *accountability* operacional, enquanto os demais modelos somente atacavam aspectos fiscais ou financeiros. O *Testo Unico degli Enti Locali* introduziu taxas de depreciação a serem observadas nos resultados patrimoniais (nas contas econômicas).

2.1.3 O MODELO BRASILEIRO

A contabilidade pública no Brasil nunca experimentou um modelo cameralista puro, ou seja, unicamente orçamentário e financeiro. Passou-se praticamente do caos, ao modelo financeiro–patrimonial que dispomos nos dias de hoje.

As instituições municipais foram implantadas no Brasil pelos portugueses a partir do século XVI (BALEEIRO, 1995 p. 392). Com a vinda da Corte Real para o Brasil, em 1808, Dom João VI criou o Real Erário, o Conselho da Real Fazenda e três contadorias Gerais (OLIVEIRA, 1958 p. 16; VEIGA, 1975 p. 5). Para Oliveira (1958 p. 16) o alvará de criação do Erário Régio e Conselho da Fazenda é a pedra fundamental do nosso sistema financeiro governamental, a partir do qual, “...baseado na

administração portuguesa, partiram todas as nossas organizações posteriores que nela se inspiraram.”

O referido alvará continha seis capítulos versantes sobre os serviços do Erário destacando-se o capítulo II tratava das entradas das rendas no Erário e o capítulo III relativo às saídas ou despesas do Erário (OLIVEIRA, 1958 p. 16). É importante analisar os conceitos de receita e despesa nessa época. Aparentemente, seguiam uma óptica de ingresso e desembolso, ou seja, o regime de caixa. Partindo da premissa que o regime de reconhecimento das receitas e despesas fosse o de caixa, o único tipo de estoque de riqueza (ativo) passível de registro seria o disponível.

Com a proclamação da Independência, a Constituição promulgada em 25 de março de 1824 continha dispositivos orçamentários, embora a primeira lei orçamentária fosse aprovada somente em 1827 (VEIGA, 1975 p. 5; MARTINS, 1988 p. 214). Lecionam Oliveira (1958 p. 17) e Barros (1991 p. 285) que o artigo 170 da Constituição de 1824 ordenava o seguinte:

A receita e a despesa da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo do nome de Tesouro Nacional, aonde em diversas estações devidamente estabelecidas por lei se regulará sua administração, arrecadação e contabilidade em recíproca correspondência com as tesourarias e autoridades do Império.

Também é interessante observar o mandamento constitucional do artigo 172, apanhado por Barros (1991 p. 285), sobre a prestação de contas:

O Ministro de Estado da Fazenda, havendo recebido dos outros Ministros os orçamentos relativos às despesas das suas repartições, apresentará na Câmara dos Deputados anualmente,

logo que estiver reunida, um balanço geral da receita e despesa do Tesouro Nacional do ano antecedente, e igualmente o orçamento geral de todas as despesas públicas do ano futuro, e da importância de todas as contribuições, e rendas públicas.

Portanto, chamava-se de “balanço” a confrontação dos ingressos com os gastos; praticamente, um fluxo de caixa, haja vista os conceitos de receita e despesa já elucidados.

Somente em 1830 surgiu o primeiro orçamento geral votado para o exercício financeiro de 1831 (VEIGA, 1975 p. 5). Em 26 de abril de 1832, um regulamento do Tribunal do Tesouro Público Nacional instruía as Tesourarias do Império nas suas atividades de escrituração e contas. A escrituração dava-se no livro “Caixa Geral” (OLIVEIRA, 1958 p. 18), sendo interessante frisar que o controle nessa época baseava-se fundamentalmente nas Tesourarias.

Segundo Oliveira (1958 p. 20) Rivadávia Correia, no início do século XX, ao assumir a pasta da Fazenda, verificou que o controle do Tesouro Nacional não passava de livros caixas, o que confirma a tese da prevalência do regime de caixa nas finanças públicas da época.

É de bom alvitre, neste ponto, ilustrar a exposição com uma situação local interessante. Em São Carlos, interior de São Paulo, a partir de outubro de 1892 quando a municipalidade começou a utilizar a partida dobrada segundo um esquema logismográfico na sua contabilidade, elaborado pelo imigrante polonês Estanislau Kruszynski a pedido de Carlos de Carvalho.

Até então, a escrituração não passava de um registro de ingressos e desembolsos, como se verificava nos entes governamentais do Brasil (Almanaque de São Carlos do ano de 1894 *apud* MANCINI, 1978 p. 5). Também é interessante notar que a primeira escola de comércio brasileira foi a Escola de Comércio Álvares Penteado, inaugurada em 1902. Kruzsinsky estudara engenharia em Zurique na Suíça e fora um intelectual que lutara ativamente contra a invasão russa em seu país, razão essa que o obrigou a vir ao Brasil (MANCINI, 1978 p. 14). Em Zurique estudou contabilidade como parte de seu currículo, testemunhando o embate teórico travado entre personalismo de Cerboni e o positivismo de Besta (MANCINI, 1978 p. 35). Afirma-se, assim, que deva ser creditado a Estanislau Kruzsinsky o mérito de ter introduzido a tecnologia da contabilidade pública Européia em nosso país.

Paralelamente, a crise do café, no início do século passado, chamou a atenção do Cel. Luiz Gonzaga de Azevedo - responsável pelo Tesouro Paulista - para a necessidade de uma intervenção neste setor da economia. Diante desse desafio, reclamou pelo aprimoramento da contabilidade do Estado. Carlos de Carvalho, reconhecido como “notável” guarda livros que revolucionara a contabilidade municipal de São Carlos, e que a época ocupava o cargo de coletor de impostos, foi imediatamente recrutado pelo tesouro estadual para contribuir nesse trabalho devido a sua reputação e fama (D’ÁURIA, 1953 p. 15-16).

Retornando à seqüência interrompida, temos que o Decreto nº 1335, de 1905, do Governo do Estado de São Paulo, determinou que a escrituração mercantil fosse praticada a partir de 1º de janeiro de 1906.

Em 24 de agosto de 1906, um dos personagens mais importantes no desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil, Francisco D'Áuria, ingressou na seção de contabilidade da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, a qual era chefiada por Carlos de Carvalho, para trabalhar justamente no exame e na escrituração das operações de valorização do café.

D'áuria (1953 p. 31) afirma que Carlos Carvalho considerava o balanço da receita e despesa (orçamentário) a “cúpula” do conhecimento da contabilidade pública, o que era quase que um monopólio, um segredo de uns poucos profissionais.

Em 1911, Francisco D'áuria viajou a Itália incumbido pelo governo do Estado de São Paulo de visitar o Tesouro do Reino daquela nação e trazer toda a contribuição intelectual possível.

Já em 1914, o ministro Rivadávia Correa, ao tentar levantar um empréstimo junto a banqueiros ingleses, encontrou a exigência daqueles da apresentação de um balanço. Ao buscar o tal balanço conseguiu somente dispor de uma demonstração com oito anos de atraso (D'ÁURIA, 1953 p. 40). No decisivo ano de 1914, a tecnologia da contabilidade de São Paulo começou a ser transferida para a União pelo comissionamento dos

servidores estaduais Francisco D'áuria e Carlos Levi Magano, a esta, o que perdurou até o final do ano de 1916 (OLIVEIRA, 1958 p. 21). Com a nomeação de Rivadávia para Intendente da prefeitura do Distrito Federal - na ocasião, o Rio de Janeiro - aqueles técnicos foram convidados para, paralelamente, remodelar a contabilidade daquele ente distrital (D'ÁURIA, 1953 p. 45).

A contabilidade pública da União, a partir de 1922, foi subdivida em financeira e patrimonial (D'ÁURIA, 1953 p. 46). Certamente, os esforços de construção do código de 1922 se alicerçaram na prática italiana, considerada a vanguarda da época.

D'áuria fez incursão profissional na contabilidade do Município de São Paulo durante a administração do Prefeito Washington Luiz, em 1918 (D'ÁURIA, 1953 p. 63).

O Código de Contabilidade Pública, de 1922, foi o coroamento de todos os esforços de sistematização e organização empreendidos por D'áuria e seus colegas. Uma das contribuições desse código foi a introdução do empenho da despesa na União, a fim de tentar acabar com o problema dos infundáveis períodos adicionais, que por sua vez já haviam alcançado nove meses. Instituiu-se, como aconteceu na Itália, o princípio da separação dos exercícios financeiros (D'ÁURIA, 1953 p. 52). Essa prática implicou também na formação de resíduos ou restos, o que já era um expediente presente na tradição cameralista européia.

O Código de Contabilidade de 1922 também consagrou a divisão da administração pública em dois ramos, em função da gestão dos bens e dos meios. A primeira é a administração patrimonial e a segunda a administração financeira. Sendo assim, o sistema brasileiro instituiu, naquela data, duas formas de tomada e prestação de contas (D'ÁURIA, 1947 p. 386).

A administração financeira compreende a gestão financeira, a execução orçamentária e as operações monetárias dela decorrentes. Os fatos da gestão financeira resumiam-se a três grupos de operações, a saber, a receita e despesa orçamentária, a receita e despesa extra-orçamentária e os saldos anteriores e atuais (D'ÁURIA, 1947 p. 387).

Os aspectos que limitavam a gestão patrimonial e sua tomada de contas estavam relacionados à visão jurídica e à limitação tecnológica da época. Viana (1955, vol. 1 p. 152) destacava que os bens dominicais e de uso especial constituiriam o patrimônio das entidades públicas sendo sujeitos à avaliação, enquanto que os bens de uso comum do povo, por não serem alienáveis, não sujeitos à avaliação, não comporiam o patrimônio público. A razão para a não inclusão dos bens de uso comum nem de domínio público seria a ausência de um valor de permuta. Neste mesmo sentido, D'áuria (1947 p. 494) considerou o patrimônio como conjunto de direitos e obrigações do Estado, avaliáveis em moeda corrente.

Vianna (1955, vol. 1. p. 155) defendia que "...nas entidades governamentais os elementos patrimoniais servem mais ao uso e ao

consumo do que à formação de lucros”. Também estabelecia que, “...não se consideravam fontes de financiamento ‘típicas’ as rendas próprias e dívidas para com terceiros”. Daí, também, a crença de que pouca ou quase nenhuma correlação existisse entre os grupos do ativo e passivo permanente. Essa crença foi fortemente contestada pela “regra de ouro” que estabelecia que as receitas de capital deveriam destinar-se, exclusivamente, ao financiamento dos investimentos.

Desde 1964, a contabilidade pública está regulada pela Lei 4.320, caracterizando-se por ser uma contabilidade orçamentária, ou seja, que acompanha a execução da receita e da despesa autorizadas no orçamento, de forma integrada e analiticamente, segundo a destinação contida na Lei do Orçamento, pelo menos. Essa característica e o fato de submeter-se ao controle externo do Legislativo, quando existente, impõe-lhe a segregação desse acompanhamento por dois módulos autônomos. O módulo orçamentário acompanha a arrecadação da receita e a execução da despesa em confronto com a previsão e fixação contida na Lei do Orçamento. O módulo financeiro segrega todos os ingressos e desembolsos financeiros, compreendendo a movimentação do disponível, dos realizáveis financeiros decorrentes de aplicações, das obrigações financeiras, tais como resíduos passivos e ingressos não compreendidos na execução orçamentária. Aqueles valores compreendidos na execução orçamentária circunscrevem-se aos ingressos de receita orçamentária e compromissos com despesas orçamentárias que poderão gerar desembolsos, também, em

exercícios futuros. O ativo financeiro líquido poderá significar recursos aplicados em despesas orçamentárias, sem a necessária cobertura quando negativo, ou receitas arrecadadas ainda não aplicadas em despesas orçamentárias, quando positivo, devido ao espaço para a fixação da despesa orçamentária do exercício seguinte.

O fluxo financeiro encerra-se nesses dois módulos, enquanto os fatos econômicos são objetos de um terceiro módulo: o patrimonial. Se todas as receitas orçamentárias arrecadadas forem gastas, as disponibilidades remanescentes acrescidas do realizável financeiro corresponderão exatamente ao montante do passivo financeiro.

As receitas e despesas orçamentárias podem ter reflexos no ativo e passivo permanentes, originando fatos permutativos que correspondem a variações qualitativas do patrimônio. Tais fatos dizem respeito à incorporação ou desincorporação de estoques de ativos permanentes e de passivos permanentes: a dívida fundada. Todas as receitas e despesas orçamentárias que não afetarem o ativo permanente ou o passivo permanente, afetarão o resultado econômico e corresponderão às variações patrimoniais quantitativas.

Petri (1987 p. 5) avançou na pesquisa para o aperfeiçoamento da contabilidade governamental, quando questionou a situação financeira das entidades de direito público interno no Brasil. Através da verificação empírica

de prestações de contas nos Estados de São Paulo e Mato Grosso, inferiu a presença “...*sistemática e generalizada*” de passivos reais a descoberto.

Em termos de deficiências da Contabilidade Pública, a principal relaciona-se com as distorções que provocam o surgimento de ‘passivos reais a descoberto’ e que se originam, como será visto, de uma imprecisão na retratação dos ativos (PETRI, 1987 p. 06).

Petri (1987 p. 78) citou o exemplo das obras públicas que usualmente não são ativadas, e que têm como contrapartida aumentos registrados no passivo permanente. Inegavelmente, tal procedimento conduz a um desequilíbrio no saldo patrimonial que não reflete a realidade econômica das entidades de direito público interno. Para o referido mestre, sempre que a forma jurídica deixasse de retratar a essência econômica, a contabilidade deveria apoiar-se no seu objetivo de bem informar, sustentada em seus postulados, princípios e convenções, antecipando e ratificando o princípio, atualmente em voga, da essência sobre a forma (PETRI, 1987 p. 84).

A expansão do Estado, conseqüência do seu intervencionismo, agravou o problema do passivo real descoberto (PETRI, 1987 p. 96). Os resultados patrimoniais ou econômicos e o Balanço Patrimonial encontram-se em situação marginalizada. Tanto é assim que a legislação complementar sobre *accountability* governamental enfocou a responsabilidade fiscal guardando pouco ou nada para a responsabilidade operacional dos governos.

2.2 Modelos Anglo-americanos

Os modelos contábeis anglo-americanos não estão presos às normas do direito. Pelo contrário, a legislação consuetudinária confere flexibilidade e adaptação aos eventos e sua interpretação jurídica. Os modelos contábeis foram alicerçados nas “melhores práticas” e no princípio *true and fair view*, ou em outras palavras, na apresentação privilegiando a *substância* econômica dos eventos em detrimento da forma legal. Assim, como no campo privado, a influência britânica espalhou-se além dos Estados Unidos, aos países da *Commonwealth*.

2.2.1 O MODELO BRITÂNICO

Em 1688 a Revolução Inglesa criou o regime parlamentar um século antes da Revolução Francesa. Contudo, o regime apresentava-se como uma maneira pela qual um pequeno grupo de clãs familiares controlava tal parlamento. De acordo com Nikitin (2000 p. 15), havia muita corrupção na indicação dos “comuns” o que fez com que esta situação se tornasse insustentável no final do século XVIII. Em 1822 já havia se chegado à conclusão de que a forma das contas públicas não demonstrava qualquer balanço entre a renda e o gasto do ano (NIKITIN, 2000 p. 22). Em 29 de abril de 1828, foram designados dois comissários para apurar a maneira pela qual as contas públicas eram mantidas nos principais departamentos ligados à arrecadação e ao gasto do dinheiro transferido pelo parlamento para o serviço público (NIKITIN, 2000 p. 16). Finalmente, em 1830, William IV

determinou a necessidade de se registrar as finanças públicas de acordo com o modelo proposto no relatório elaborado por Brooksbank ; Beltz. Desta forma, o governo central iniciou a promulgação de normas contábeis para os governos locais, tendo poderes também de inspeção (GIROUX, JONES, PENDLEBURY, 2002 p. 4). Segundo Nikitin (2000 p. 17) Lord John Bowring ao defender o sistema francês de contabilidade do Estado foi classificado como radical pelo Duque de Wellington do partido *Tory* (conservador). Existem evidências que demonstram que Bowring conhecia bem o sistema cameral austro-germânico (NIKITIN, 2000 p. 18).

Assim, pode-se, talvez, interpretar que um dos principais vértices de divergência entre os procedimentos camerais e o sistema inglês, senão o principal, fora o aspecto da integridade e unidade orçamentária. Embora houvesse a instituição na Inglaterra do Fundo Consolidado, nem todas as entradas e saídas de fundos eram submetidas ao legislativo. Segundo Gneist *apud* De Brun e Monetti (1921 p. 526) o direito público inglês previa que:

- ✓ as entradas que em virtude de lei dissessem respeito à Coroa, não poderiam ser objeto de voto no orçamento, dado que as entradas permanentes do Estado se mutariam em entradas anuais.
- ✓ as despesas que tivessem base em outra lei não poderiam se tornar objeto de voto no balanço (orçamento).

- ✓ somente a parte variável das entradas e despesas seria sujeita ao direito e voto do parlamento em matéria de orçamento.

Talvez a instituição de “fundos” e vinculação de receitas tenham constituído um ponto forte de divergência, e uma razão para a não harmonização da contabilidade pública britânica com a cameral da Europa continental, que não admite a afetação da receita.

De acordo com Giroux, Jones e Pendlebury (2002 p. 11) a partir de 1868 o governo inglês se responsabilizou por apontar o que seria conhecido como os “auditores distritais”, os quais se tornariam funcionários públicos com o poder de determinar se as transações financeiras empreendidas pelas autoridades locais estavam ou não em conformidade com a lei.

Todavia, em 1885 foi fundado o órgão associativo da classe contábil britânica, denominado *Chartered Institute of Public Finance and Accountancy* (CIPFA) que passou a examinar os estudantes de contabilidade a partir de 1901. Isto produziu um contraste profissional muito grande entre os profissionais que serviam ao governo central e local, visto que, no governo central empregavam-se funcionários públicos sem a qualificação profissional (GIROUX, JONES, PENDLEBURY, 2002 p. 11).

A partir de 1911, o controle financeiro passou à Câmara dos Comuns através do *Parliament Act*, retirando a aprovação de matérias financeiras da Câmara dos Lordes (JAMESON, 1963 p. 54).

Apenas em 1982 houve uma mudança que permitiu que cada autoridade local apontasse seu próprio auditor. Os auditores não são mais funcionários públicos e sim contratados da *Audit Commission* (GIROUX, JONES, PENDLEBURY, 2002 p. 11).

Desde a segunda metade do século XIX até o orçamento do ano fiscal 2000 – 2001 a base de reconhecimento no registro, programação e controle dos fluxos das finanças públicas foi quase que integralmente, o regime de caixa (QUIRINO, 2001 p. 2).

O modelo britânico de contabilidade pública é considerado único, pois não se diferencia muito na sua aplicação tanto no ente central quanto nos entes locais, tendo a sua regulamentação verticalizada e descendente (GIROUX, JONES, PENDLEBURY, 2002 p. 3).

Todavia, mudanças nos critérios de reconhecimento sobre elementos constitutivos dos orçamentos e da contabilização patrimonial do setor público têm sido planejadas e implementadas paulatinamente, há alguns anos no Reino Unido. Trata-se da apresentação das contas governamentais, para qualquer que seja o ente, à semelhança do setor privado, aplicando até onde for possível as normas contábeis emitidas para as entidades daquele setor da economia (IFAC, 2002, § 21). Esta conduta é denominada de *Resource Accounting and Budgeting* (RAB), a qual propõe uma mensuração de forma mais apropriada dos custos dos programas desenvolvidos pelos entes

governamentais, bem como, uma gestão mais eficiente e transparente dos recursos coletivos.

2.2.1.1 “Resource Accounting”

A reforma contábil do setor governamental britânico se dá pela *Resource Accounting and Budgeting* – RAB, que é a uma lei de finanças públicas (*Government Accounting and Resources Act*) do ano 2000, que exige a apresentação do orçamento e contabilidade pelo regime de competência. Tradicionalmente, o Reino Unido sempre utilizou o regime de caixa, especialmente na administração direta do governo central. D’áuria (1942 p. 29) explica que os regimes de caixa aplicados aos orçamentos Inglês e Francês nunca tiveram qualquer significação econômica. Agora, além da apresentação por regime de caixa, há uma conciliação no orçamento com o regime de competência, que se opera patrimonialmente.

A transição do Reino Unido para o regime de competência não foi imediata. Até 1999, a administração direta ainda se utilizava do regime de caixa para o orçamento e contabilidade, mesmo sabendo que as estatais e agências executivas já haviam migrado para o regime de competência.

Até recentemente, a contabilidade para os departamentos do governo central no Reino Unido, como na maioria dos governos soberanos, foi quase exclusivamente registrada em regime de caixa, quer dizer, somente os fluxos de caixa positivos e negativos eram reconhecidos (ELWOOD, 2002 p. 569).

O principal obstáculo à mudança era a dificuldade do Parlamento em alocar custos ao longo dos anos com base no uso de recursos ao invés de fixar desembolsos anuais.

Os primeiros usuários da contabilidade por regime de competência econômica foram o Serviço Nacional de Saúde (*National Health Service – NHS*) e alguns governos locais (ELWOOD, 2002 p. 582).

No ano orçamentário de 1999-2000, no Reino Unido, foram apresentadas as contas ao Parlamento pelo regime de competência. A fixação de gastos com base no novo regime foi apresentada ao parlamento no ano orçamentário de 2001-2002.

O que diferencia o RAB de outras contabilidades governamentais por regime de competência é a inclusão do orçamento.

Nem todos os países que adotaram o regime de competência na contabilidade vêm méritos na adoção do regime de competência no orçamento governamental; todavia o Reino Unido acredita ser melhor para o orçamento e para a contabilidade que ambos sejam determinados sob o mesmo regime de competência (IFAC, 2002 § 3).

O RAB é a aplicação do regime de competência nas contas do governo central e da previdência pública do Reino Unido enfocando os recursos consumidos ao longo de um período contábil preferentemente ao gasto dos recursos financeiros relacionando também o consumo com objetivos de cada departamento, agência, órgão, etc.

No aspecto patrimonial, o RAB está comprometido e alinhado com as normas de contabilidade geralmente aceitas para o setor privado do Reino Unido, os UK GAAP, adaptados na medida do possível. Tal abordagem regulamentar aproxima-se àquela adotada pelo GASB norte-americano.

No orçamento, conforme observa Likierman (2003 p. 45), as contas de recursos (*resource accounts*) capturam custos do consumo econômico não realizados instantaneamente em caixa, tais como depreciação, o custo do capital ou custo de oportunidade do capital, bem como provisões para aposentadorias prematuras, etc.

A Lei de finanças do ano 2000 (*Government Accounting and Resources Act*) subdividiu as dotações orçamentárias em limites de gastos departamentais (LGD) e gastos administrados anualmente (GAA), além da tradicional divisão entre itens correntes e de capital. O limite de gasto departamental compreende autorizações plurianuais para três anos. Os gastos não administráveis no horizonte de três anos são categorizados como administrados anualmente (GAA), como, por exemplo, os gastos com a previdência social e serviço da dívida.

	RECURSOS (originalmente só os correntes)		CAPITAL	
LGD	Custo dos principais programas correntes e das Organizações Públicas não Departamentais – OPND. Custos Administrativos.		Novo gasto de capital por departamentos	
			Novo gasto de capital de OPND	
			Transferências de capital a governos locais	
			Transferências de capital exceto a governos locais	
GAA			Gasto de capital auto-financiado por empresas públicas	
	Previdência social	Depreciação	Gasto de capital administrado anualmente – GAA	
	Serviço da dívida			
	Pagamentos à União Européia	Custo de capital		
	Loterias			
	Outros GAA	Provisões		

Figura 3 – Controle orçamentário a partir de 2002.

Fonte: Likierman, 2003 p. 48

A soma do custo do capital (custo de oportunidade pela propriedade de um determinado bem) com a depreciação do mesmo, serve na esfera microeconômica, segundo o RAB, como um substituto (*proxi*) do serviço da dívida (LIKIERMAN, 2003 p. 46). A obtenção e alocação destas informações, bem como os demais movimentos de itens orçamentários achurados na figura 3, representam a transição do orçamento tradicional do Reino Unido para o RAB.

Limite de Gasto Departamental (LGD) total – Resource Accounting	£ 263,4 bilhões
Ajustes para o sistema Orçamentário Tradicional	
Ajuste da depreciação e deterioração (<i>impairment</i> ³)	11,1
Mudanças Agregadas no orçamento de recursos (RAB)	- 30,4
Mudanças Agregadas no orçamento de capital	8,9
Soma dos ajustes:	-10,5
Limite de Gasto Departamental (LGD) total – próximo de caixa	252,9

Tabela 2 – Reconciliação RAB com o orçamento tradicional – 2003 / 2004

Fonte: Likierman, 2003 p. 48.

Likierman (2003 p. 46) destaca que a mudança para o regime de competência não afeta os agregados macroeconômicos de gasto para fins de política fiscal, bem como para comparações internacionais.

Segundo Evans *apud* McGeough (1997 p. 36) e Elwood (2002 p. 587), as vantagens da *Resource Accounting* são as seguintes:

- ✓ melhor mensuração dos custos incorridos e receitas;
- ✓ maior foco nos resultados do que nos insumos;
- ✓ maior eficiência e eficácia no uso dos ativos;
- ✓ apuração do custo total dos serviços possibilitando comparabilidade com fornecedores similares;
- ✓ indicadores da sustentação da política governamental.

Exemplo: estão sendo gerados passivos a serem pagos no

futuro pelo contribuinte? Os ingressos das privatizações estão sendo consumidos em gastos correntes? O capital público está sendo mantido?

Conforme relata Elwood (2002 p. 573-574), sob o regime de competência os governos do Reino Unido estão obrigados a produzir um conjunto consolidado de contas, cobrindo todas as suas atividades, composto de:

- ✓ uma demonstração das operações (resultado), refletindo as receitas e gastos do período;
- ✓ um balanço patrimonial, refletindo todos os ativos fixos, correntes e passivos no final do período, e
- ✓ uma demonstração dos fluxos de caixa, reconciliando o custo líquido operacional com o movimento do caixa.

2.2.2 O MODELO NORTE-AMERICANO

O modelo inicial de contabilidade governamental nos Estados Unidos inspirou-se no modelo utilizado no Reino Unido no século XIX. Segundo Anthony e Douglas (1991 p. 2), o modelo primitivo de contabilidade pública dos Estados Unidos tinha três defeitos, quais fossem:

³ Vide glossário

- ✓ Essencialmente escriturado em regime de caixa, com pouco reconhecimento de ativos e passivos, pelo uso do regime de competência fraco empregado para alguns elementos patrimoniais.
- ✓ As contas eram fragmentadas em fundos.
- ✓ Não existiam formas de agregar as contas, de modo a obter uma posição da entidade como um todo.

A partir do surgimento da organização denominada *Municipal Finance Officers Association* em 1934 (MFOA) tentou-se corrigir esta situação, mas pouco progresso foi obtido. Essa instituição (MFOA) estabeleceu os grupos de contas do ativo fixo e da dívida geral de longo prazo, a fim de modificar o modelo original (ANTHONY e DOUGLAS, 1991 p. 2; FREEMAN e SHOULDERS, 2000 p. 58).

Patton (1949 p. 1276) elenca os princípios aplicáveis à contabilidade pública nos seus primórdios nos Estados Unidos, dentre os quais serão destacados os seguintes:

- ✓ Os fundos deveriam constituir o fundamento do reconhecimento da classificação contábil e as fontes de receitas e funções de gastos deveriam constituir a sua base secundária de classificação.

- ✓ Os gastos de capital deveriam ser segregados dos gastos correntes.
- ✓ As contas deveriam ser apresentadas sob o regime de competência o que significava que “...elas deveriam demonstrar os recebíveis e as obrigações, bem como, os ingressos e desembolsos.”

2.2.2.1 Orçamento Público nos Estados Unidos

No início da história financeira dos Estados Unidos o orçamento não era obrigatório. A preocupação com práticas orçamentárias no governo começou a ser verificada no final do século XIX e início do século XX, na cidade de Nova Iorque. “... na virada do século os Estados Unidos eram a única grande nação sem um sistema orçamentário. O Congresso levantava e votava o dinheiro necessário para operar o governo de uma maneira mais ou menos desorganizada” (TYER e WILLAND, 1997 p. 190). Sendo Nova Iorque porta de entrada dos imigrantes europeus, um enorme sentimento de competição emanava entre os contribuintes nativos que se sentiam traídos e explorados pelos novos “americanos”. O instrumental orçamentário encontrou terreno fértil para se desenvolver e acomodar as vontades políticas dos contribuintes eleitores.

Tyer e Willand (1997 p. 192) lembram que algumas cidades instituíam certos tributos sem considerar os gastos a serem efetuados. Outras instituíam tributos e discriminavam o plano de gasto. Todavia, essa

abordagem quase sempre carecia de estimativa das receitas. A administração científica influenciou o movimento da administração pública nos Estados Unidos que pregava a separação entre política e administração. O *Bureau of Municipal Research*, fundado em Nova Iorque em 1907, foi um dos principais alavancadores desses ideais e, além de buscar a eficiência na prestação dos serviços, pregava a disciplina fiscal (TYER e WILLAND, 1997 p. 193; FREEMAN e SHOULDERS, 2000 p. 57). Até a reforma fiscal, o orçamento era de competência legislativa. De acordo com Tyer e Willand (1997 p. 193), os níveis de corrupção verificados nos Estados Unidos forçaram uma reforma que mudou a competência do orçamento para o poder executivo. Nesse contexto, a ênfase orçamentária concentrou-se no controle dos gastos.

A busca por um orçamento nacional norte-americano foi iniciada pela Comissão de Economia e Eficiência, conhecida como Comissão Taft, em 1910. As recomendações dessa comissão transformaram-se no *Budget and Accounting Act* de 1921, que instituiu o orçamento nacional norte americano, espelhando o que já vinha sendo praticado nos municípios e estados (BURKHEAD, 1971 p. 37). Esse primeiro instrumento era bem simples e era constituído de estimativas de receitas e despesas, sendo estas últimas determinadas por objetos de despesas enumerados linha-a-linha (TYER e WILLAND, 1997 p. 195). Esses objetos dividiam-se, por exemplo, em gastos com combustível, salários, correios, etc. Segundo Tyer e Willand (1997 p. 195) “...do ponto de vista político este tipo de orçamento era interessante

porque não permitia uma visibilidade explícita nas políticas implementadas pelo governo”.

Embora o controle sobre o gasto governamental fosse a grande virtude do orçamento linha-a-linha, era crescente a percepção de que ele não era capaz de gerar informações sobre a eficiência das atividades desenvolvidas e serviços prestados. Somente em 1949, com a instalação da Comissão Hoover (sobre a Organização do Poder Executivo), é que se começou a estruturar a informação orçamentária nacional, priorizando as atividades desenvolvidas em detrimento dos itens de gastos, dando suporte à mensuração da eficiência e desempenho (BURKHEAD, 1971 p. 178). A ênfase do orçamento por desempenho estava centrada mais nas coisas que o governo devia fazer do que nas coisas que o governo devia comprar. Os estados norte-americanos durante os anos 60 aplicavam técnicas variadas de orçamento de desempenho (TYER e WILLAND, 1997 p. 196).

A fase seguinte da reforma orçamentária nos Estados Unidos foi a do planejamento e orçamento por programas. Embora houvesse uma confusão entre o que era orçamento programa e orçamento de desempenho, Burkhead (1971 p. 182) os diferenciava, definindo o programa como uma estrutura hierárquica mais alta numa organização, a qual poderia abrigar diversas unidades de desempenho consigo. O *Planning, Programming, Budgeting System* – PPBS iniciou-se nos anos 60 e encontrou apoio na administração federal, no mandato do presidente Johnson, especificamente no departamento de defesa (MEYERS, 1999 p. 602). Esta técnica foi uma

tentativa de fundir os esforços de planejamento, os processos e a programação, bem como o orçamento num único sistema (TYER e WILLAND, 1997 p. 198). Individualmente não apresentava novidades. A contribuição do PPBS consistiu na reunião dos componentes num único sistema, ou seja, o planejamento seria utilizado para determinar as metas e os programas para alcançá-las. A programação auxiliaria na administração dos esforços a fim de atingir as metas de forma eficiente (TYER e WILLAND, 1997 p. 198). O orçamento elaboraria as estimativas financeiras dos recursos necessários a cada instituição para executar os planos. O PPBS não sobreviveu em toda a administração federal, embora haja relatos de sua utilização ainda hoje por muitas agências governamentais na esfera estadual e municipal dos Estados Unidos (MEYERS, 1999 p. 602-603).

A idéia do orçamento “base zero” foi utilizada dentro do PPBS governamental em 1962 pelo ministério da agricultura dos Estados Unidos. O reconhecimento público veio em 1970 pela publicação do artigo de Peter Phyrre na *Harvard Business Review* das suas experiências na Texas Instrument's. Jimmy Carter, então governador da Geórgia, interessou-se pela técnica e introduziu-a no seu estado, levando-a em 1976 para a administração federal. O orçamento base zero (*Zero Base Budget – ZBB*) exige que cada programa tenha sempre uma justificativa (TYER e WILLAND, 1997 p. 199). As bases tradicionais, empregadas no orçamento que não fossem ponderadas, não seriam mais consideradas “vacas sagradas”. Havia unidades de decisão, avaliação de usos alternativos dos gastos para as

unidades dentro dos “pacotes” de decisão. Os administradores deveriam fornecer estimativas dos diferentes níveis de usos de recursos, tais como níveis mais baixos ou mais elevados de gastos com a explicação do impacto destas alternativas sobre o programa (MEYERS, 1999 p. 536). A contribuição do orçamento base zero foi a redefinição da base orçamentária que passou a incluir também reduções ao invés de apenas aumentos. Outros nomes também foram atribuídos à mesma técnica, por exemplo, em Kansas City, o nome era *Balanced-Base-Budget* - BBB. Outras cidades a denominaram de *Target-Base Budgeting* – TBB. Segundo Tyer e Willand (1997 p. 200), os orçamentos com redução na base de gastos eram conhecidos no meio acadêmico como orçamentos de receita, os quais determinavam o nível de gastos com base na disponibilidade de receitas (*Budget limiting*). Outra denominação dada a esse tipo de orçamento é *Cutback budgeting* (MEYERS, 1999 p. 529)

2.2.2.2 Contabilidade por Fundos

A teoria contábil dos fundos foi estruturada nos Estados Unidos por Willian Vatter em 1947, embora já viesse sendo usada há bastante tempo. Essa abordagem trata de fundos impessoais, ao invés de personalidades associadas ao patrimônio (KAM, 1990 p. 310).

A fraqueza das bases contábeis personalistas consiste no contexto em que as demonstrações tendem a ser afetadas por analogias pessoais. Portanto, decisões são tomadas considerando-se não a natureza dos problemas, e sim, a extensão da personalidade (VATTER, 1947 p. 7).

O autor achava que a abordagem do proprietário para o patrimônio líquido era insatisfatória, pois as ações da empresa poderiam mudar de propriedade com facilidade. Outra crítica feita àquela abordagem era como definir a entidade como um todo. Vatter, então, propôs que unidades menores, com peculiaridades comuns, fizessem a sua evidenciação separadamente, segregando fundos, e que a organização, então, fosse vista como um conjunto dessas unidades menores.

Sendo assim, a contabilidade por fundos está baseada na existência de entidades dentro de uma estrutura organizacional maior, que tem características diferenciais distinguindo-as umas das outras. As características diferenciais dos fundos são as suas restrições. Cada fundo visa o cumprimento de algum objetivo por meio do uso de um conjunto de ativos.

Os passivos representam sacrifícios futuros de ativos do fundo, geralmente, na forma de pagamentos. Portanto, impõem restrições sobre o uso dos ativos. O patrimônio residual ou líquido representa a restrição final sobre os ativos e o balanço patrimonial é visto como um inventário de ativos e suas respectivas restrições (VATTER, 1947 p. 58).

$$\text{ATIVOS} = \text{RESTRICÇÕES SOBRE OS ATIVOS}$$

Figura 4 – Equação contábil para um fundo em particular.

Fonte: Kam, 1990 p. 310

2.2.2.3 O Conceito de Fundo

A opção da contabilidade governamental norte-americana pela estrutura de fundos e o seu conceito estão declarados já no início do NCGAS 1:

[...] os sistemas de contabilidade governamental deveriam ser organizados e operados como fundos. Um fundo é definido como uma entidade fiscal e contábil com um conjunto próprio de contas, registrando o caixa e outros recursos disponíveis, junto com todos os seus passivos e patrimônio residual ou saldos e conseqüentes mudanças, as quais são separadas para fins de condução de determinadas atividades ou alcance de certos objetivos de acordo com regulamentações, restrições ou limitações específicas (NCGAS 1 § 2).

Conforme observa Razek, Hosch e Ives (2000 p. 14) “[...] o termo entidade “fiscal” refere-se à natureza orçamentária de um fundo que tem recursos para gastar, e o termo entidade contábil refere-se à unidade financeira em separado que é tratada como uma entidade para fins contábeis”. Qualquer organização, seja uma multinacional ou uma microempresa tem suas fronteiras conhecidas, tanto do ponto de vista legal, como do econômico ou do geográfico. Todavia, um município pequeno pode ser estruturado administrativamente por uma diversidade de entidades, dependendo do projeto político desenvolvido, o que tem implicação sobre o número de fundos utilizados. Ruppel (2001 p. 67) assinala que nos Estados Unidos o número exato de entidades (fundos) é

geralmente definido na Constituição (lei orgânica) ou estatutos que regem a unidade governamental.

Como fora estabelecido por Vatter, em função de cada fundo ser uma entidade contábil em separado, cada um deles deve ter um conjunto de contas com seus próprios saldos; ou seja, o total de ativos de um fundo em particular, deve ser igual aos seus passivos e seu saldo patrimonial. Portanto, a contabilidade deve ser capaz de identificar os ativos e passivos de cada fundo.

2.2.2.4 Categorias de Fundos

Os fundos utilizados por uma unidade governamental norte-americana podem ser divididos em três categorias: os fundos governamentais, os proprietários e os fiduciários (NCGAS 1 § 3).

A primeira categoria inclui fundos que enfocam as atividades que geram apenas gastos (tipo governamental). Nesta categoria, estão os fundos que contabilizam o recebimento e desembolso de recursos financeiros. Por exemplo, os fundos que contabilizam as atividades da unidade governamental, o uso dos recursos legalmente vinculados a um fim específico ou aqueles recursos financeiros destinados à construção de ativos de grande porte.

A segunda categoria inclui os fundos que enfocam a manutenção do capital (tipo proprietário). Estes fundos operam de forma semelhante às empresas privadas e podem ser, no todo ou em parte, auto-sustentáveis. As atividades desempenhadas com os ativos destes fundos geram tanto receitas

como despesas. Exemplos são os fundos que contabilizam as operações de uma usina hidrelétrica estatal ou um departamento de água e esgoto.

A última categoria inclui os fundos que envolvem um relacionamento de agenciamento ou de confiança (tipo fiduciário) de ativos de terceiros por parte da unidade governamental em questão. Estes fundos enfocam tanto atividades de gasto quanto de manutenção do capital. Como exemplo cita-se um fundo tipo fiduciário que enfatiza atividades de desembolso na qual ele é utilizado para registrar o desembolso de uma renda de um *trust*. Outro exemplo, que enfatiza a manutenção do capital, é o fundo utilizado para registrar as operações de um sistema de previdência dos funcionários.

	Governamental	Proprietário	Fiduciário
Foco	Gasto	Manutenção do capital	Gasto ou manutenção do capital
Atividades	Serviço público	Atividades financiadas por taxas ou tarifas pagas pelos usuários	Recursos vinculados que não podem ser gastos. Recursos vinculados que podem ser gastos

Tabela 3 - Categorias gerais de fundos.

Fonte: Razek, Hosch e Ives, 2000 p. 14.

2.2.2.4.1 Fundos Governamentais

A maioria dos fundos utilizados por entidades sem fins lucrativos enquadra-se no Fundo Geral ou em Fundos Especiais de Receitas.

O Fundo Geral é o principal fundo operacional de uma entidade governamental. É utilizado para todos os recursos financeiros, exceto aqueles que por circunstâncias legais ou práticas devam ser contabilizados em outro fundo. As entidades governamentais norte-americanas não podem manter mais do que um Fundo Geral (RUPPEL, 2001 p. 178; RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 17).

O regime de reconhecimento de receitas e despesas para o Fundo Geral é o de competência modificado (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 203). Assim, para uma receita ser reconhecida ela tem que ser susceptível ao seu provisionamento, ou seja, tem de ser mensurável e disponível. Mensurável significa que se pode inferir o valor monetário da receita e disponível significa que a receita será realizada em caixa no período corrente ou em um curto período de tempo após aquele se encerrar, desde que seja suficiente para pagar os passivos do período. Já os gastos são reconhecidos quando a obrigação de pagamento se caracteriza juridicamente com o reconhecimento do direito adquirido pelo credor (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 204; RUPPEL, 2001 p. 178).

Os Fundos Especiais de Receitas são utilizados para contabilizar a arrecadação de receitas que têm seu gasto legalmente restrito às finalidades especificadas (RUPPEL, 2001 p. 178). Às vezes, a imposição pode não se dar em forma de lei. Uma entidade transfere recursos à outra, exigindo que se cumpram normas de aplicação específicas no uso dos recursos. O governo pode achar conveniente criar fundos para certas contribuições, separando-as do fundo geral, e garantindo assim, que o produto da sua arrecadação não seja utilizado em outros gastos que não àqueles a que se destina.

No Fundo Geral ou nos Fundos Especiais de Receitas se contabiliza a receita de impostos sobre a propriedade. Essa receita é reconhecida no momento de seu lançamento, significando que ela esteja disponível, isto é, seja devida no exercício corrente, com a arrecadação esperada no máximo num prazo de sessenta dias após o seu lançamento. Desta forma, é registrada no ativo uma conta de Impostos sobre a Propriedade a Recolher. Na medida em que o saldo desta conta exceda o valor que pode ser reconhecido como receita disponível, a diferença é reclassificada como receita diferida (RUPPEL, 2001 p. 182).

As receitas de impostos auto-lançados pelo contribuinte, tais como sobre a renda e faturamento, eram reconhecidas pelo regime de caixa até a emissão do *Government Accounting Standard Board Standard* nº 22 - GASBS 22 (RUPPEL, 2001 p. 185). A partir daí foram contabilizadas também pelo regime de competência modificado. O problema é como

atender o critério implícito no termo “disponível” para o reconhecimento pelo regime de competência modificado. Quanto desse tipo de tributo se torna disponível é uma questão difícil de ser respondida. Ruppel (2001 p. 186) explica que os governos norte-americanos se utilizam de estimativas para determinar um montante aproximado de receita disponível.

As receitas recebidas por determinado governo a título de transferências (*Grants*), podem ser gastas ou transferidas a terceiros. Estas transferências devem ser registradas como receitas e despesas do governo ou entidade que primeiramente as recebe. Conforme Ruppel, (2001 p. 187) a transferência será enquadrada como fundo fiduciário se previr alguma instrução para que o receptor apenas repasse os recursos financeiros, e os seus ingressos e desembolsos serão contabilizados como tal.

A receita oriunda da cobrança de taxas, bem como os gastos relacionados à prestação específica de serviços, como iluminação pública, coleta de lixo, limpeza das ruas, deve ser contabilizada ou no fundo governamental ou em um fundo especial de receitas (RUPPEL, 2001 p. 192).

Os fundos governamentais e especiais de receita focam a mensuração do fluxo dos recursos financeiros correntes. Por isso, nas despesas, a ênfase concentra-se sobre o gasto e não na despesa em si. Os bens de vida útil mais prolongada - os ativos “permanentes” ou de “capital” - têm uma contabilização diferente daquela feita nas organizações

empresariais, sendo registrados em grupos de contas separados dos fundos (RUPPEL, 2001 p. 193).

O foco da mensuração está ligado ao tipo de *accountability* a que se sujeita o fundo. No caso dos fundos governamentais, os demonstrativos contábeis visam a evidenciar ao seu leitor se existiram recursos (geralmente caixa e outros ativos financeiros) suficientes para financiar as atividades no período, ou seja, são elaborados para atender a necessidade de *accountability* fiscal (PATTON e BEAN, 2001 p. 33). O GASB assim define a *accountability* fiscal:

[...] a responsabilidade dos governos justificar que suas ações no período corrente sejam aderentes com as decisões públicas a respeito do levantamento e gasto do dinheiro público no curto prazo (usualmente um ciclo orçamentário ou um ano) (GASBS 34 § 203).

O balanço patrimonial do fundo governamental e o dos fundos especiais de receita apresentam apenas ativos financeiros correntes e os passivos que consumirão tais ativos (RUPPEL, 2001 p. 193).

Os fundos para projetos de capital constituem outro tipo de fundo governamental e embora não sejam obrigatórios são utilizados para contabilizar os recursos alocados na construção ou na aquisição de ativos de grande vulto, ou na melhoria de ativos dessa magnitude, já existentes (RUPPEL, 2001 p. 197).

As fontes de financiamento dos fundos de projetos de capital são geralmente menos abundantes do que nos demais fundos (RUPPEL, 2001 p. 197), tendo a emissão de títulos da dívida como principal fonte de captação de financiamento, isto é, o endividamento público. Nesse caso, a contabilização das operações se dará em dois fundos – no próprio fundo de projetos de capital e no fundo de serviço da dívida, para o registro do endividamento pela emissão de títulos (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 216). Outras fontes possíveis de financiamento destes fundos são as transferências. Como os recursos financeiros dos fundos de projetos de capital não são gastos imediatamente, tais recursos financeiros são aplicados, gerando receitas oriundas da atividade de investimento.

O último tipo de fundo governamental é o fundo de serviço de dívida. Os fundos de serviço de dívida são utilizados para contabilizar recursos acumulados a fim de honrar o serviço da dívida de longo prazo e a amortização do seu principal (NCGAS 1 § 3 inciso 4). A imposição do estabelecimento de fundos para o serviço de dívida pode ser legal ou contratual (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 204). A emissão de títulos de dívida, normalmente prevê tal constituição do fundo, fornecendo garantia adicional ao detentor dos títulos. As receitas dos fundos de serviço de dívida podem ser de receitas vinculadas ou de transferências (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 204). Se o período de tempo entre o recebimento da receita e o pagamento dos juros ou a amortização do principal permitir, a receita poderá ser investida. As atividades de investimento são registradas no

próprio fundo. Raramente são utilizados empenhos nos fundos de serviço da dívida, porque é incomum o uso de ordens de compra, contratos e outros instrumentos congêneres; tampouco são elaborados orçamentos para eles (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 205).

2.2.2.4.2 Grupos de Contas

Uma clara distinção deve ser feita entre (a) ativos fixos dos fundos e ativos fixos gerais e entre (b) dívida de longo prazo dos fundos e dívida de longo prazo geral (NCGAS 1 § 5).

A aquisição de ativos fixos nos fundos do tipo governamental é registrada como um gasto no resultado do fundo. Isto significa que, naquele fundo, o ativo foi consumido ou baixado no momento da aquisição. Este procedimento acontece porque o foco da mensuração de tal fundo enfatiza o gasto; a abordagem concentra-se em ativos e passivos de curto prazo. As restrições legais sobre o consumo dos ativos fixos impõem uma segregação deles dos fundos governamentais.

As receitas e gastos dos fundos governamentais deveriam ser reconhecidas sob o regime de competência modificado. As receitas deveriam ser reconhecidas no período em que se tornam disponíveis e mensuráveis. Os gastos deveriam ser reconhecidos no período no qual o passivo do fundo é devido, se mensurável, exceto para juros a vencer da dívida geral de longo prazo do endividamento para fins específicos, securitizado por tributos vinculados a este serviço, os quais serão reconhecidos quando devidos (NCGAS 1 § 8).

Entretanto, um bom controle interno exige registros que são feitos em um grupo de contas denominado “Ativo Fixo Geral”. Ativos geralmente classificados como fixos incluem:

- ✓ Terrenos
- ✓ Edificações
- ✓ Equipamentos
- ✓ Benfeitorias que não edificações.
- ✓ Construções em andamento
- ✓ Intangíveis

Como a entrada desses ativos já foi debitada como gasto no fundo que os financiou, um novo débito é feito para seu registro no grupo de contas do ativo fixo geral com uma contrapartida a crédito numa conta denominada “investimento das receitas do fundo geral (ou outro) no ativo fixo geral”.

A baixa do custo dos ativos do grupo de ativos fixos se dá pela anulação do lançamento da incorporação. A receita da alienação (ingresso) é registrada no resultado do fundo que financiou a aquisição do ativo.

[...] em função da natureza da contabilidade aplicada ao grupo de ativo fixo geral, não existe ganho ou perda a ser reconhecido nas contas do grupo, ou quaisquer outros recebimentos se a baixa do ativo for o resultado de uma venda (RUPPEL, 2001 p. 245).

Existem dois fatores que interferem no registro dos ativos fixos. O primeiro diz respeito à materialidade do ativo em questão. Dependendo do tamanho do conjunto de ativos da entidade e do valor do ativo em si, o quociente entre ambos pode ser tão insignificante que se torne dispensável a sua capitalização à luz da materialidade. Outro fator que pode ser considerado em conjunto ao valor do ativo é a sua vida útil - vidas úteis mais extensas colaboram na decisão de ativar o bem. Existe, porém, uma outra razão para não se capitalizar ativos; uma razão política. A sensibilidade política para aprovar gastos com ativos de maior vulto e conseqüentemente, aumentar o endividamento de longo prazo, está associada à análise do “estoque” de bens ativados - quanto menos ativos, maior o poder de barganha para aquisição (RUPPEL, 2001 p. 246).

Os ativos fixos devem ser registrados pelo seu custo histórico (NCGAS 1 § 48). No caso de doações recebidas, o *Fair value* deve ser estimado para o registro (NCGAS 1 § 50). Os fundos governamentais não registram despesa de depreciação (para os ativos financiados pelos mesmos) porque ela não implica num gasto de recursos financeiros – o gasto já foi registrado no momento da aquisição, com o respectivo crédito de contra partida do ingresso no grupo de contas do ativo geral fixo, o que corresponderia a nossa mutação patrimonial, variação ativa. A depreciação, nestes fundos não é vista nem como uma fonte de recursos, nem, como um consumo dos mesmos. A normatização norte-americana desaconselha o computo da depreciação nos fundos governamentais, porém não proíbe a

sua inclusão no grupo de contas do ativo fixo geral (NCGAS 1, *Summary*, § 7). Percebe-se que nos Estados Unidos não existe o apego à idéia de que no governo só pode ser feito o que a lei determina.

Ativos de “infraestrutura” têm um tratamento opcional em relação a contabilização:

A evidenciação do domínio público ou dos ativos fixos de infraestrutura, tais como, estradas, pontes, diques, tubulações, ruas e calçadas, sistemas de drenagem, sistemas de iluminação e ativos similares que são imóveis e para os quais a valorização somente é possível para o ente governamental – é opcional. A política contábil a este respeito deveria ser aplicada e evidenciada consistentemente no Resumo das Políticas Contábeis. Registros descritivos tais como mapas, listagens, etc., deveriam ser mantidos para cada ativo fixo, para ambos os fins administrativos e de accountability (NCGAS 1 § 40).

Os fundos do tipo governamental não evidenciam seu passivo de longo prazo no balanço patrimonial. Na demonstração de resultados, receitas dos recebimentos da emissão de títulos públicos aparecem como “outras fontes de financiamento”. Para não ficar sem o registro da dívida de longo prazo advinda da emissão de títulos públicos é utilizado um grupo de contas denominado dívida de longo prazo geral (RUPPEL, 2001 p. 221).

Os fundos governamentais só registram passivos que possam ser quitados com recursos financeiros disponíveis e não comprometidos com outros fins. Sendo assim, o grupo das contas da Dívida de Longo Prazo serve como um mecanismo para registrar os passivos não computados nos fundos governamentais (NCGAS 1 § 42).

Duas contas são utilizadas como contrapartida ao débito da inclusão dos passivos do grupo da dívida de longo prazo geral, as quais são genericamente classificadas como “outros débitos” nas demonstrações contábeis. São elas

- ✓ Montante disponível para amortização da dívida de longo prazo; inclui recursos que teoricamente podem estar em qualquer fundo, todavia, embora comumente estejam disponíveis no fundo de serviço da dívida.
- ✓ Montante a ser obtido para amortização da dívida de longo prazo: representa a diferença entre os passivos do grupo e o montante disponível para a amortização da dívida.

Os passivos que seriam inscritos na dívida de longo prazo podem, entre outros, compreender (RUPPEL, 2001 p. 223):

- ✓ Precatórios
- ✓ Faltas abonadas, feriados, férias
- ✓ Custos com o fechamento de aterros sanitários e similares
- ✓ Passivos previdenciários descobertos

O critério para a inclusão no grupo de contas é que o passivo não seja extinto com recursos orçamentários disponíveis (NCGAS 1 § 42). Os governos devem reservar recursos orçamentários para extinguir passivos com vencimento no ano orçamentário, reservando recursos financeiros para

amortização e encargos, mesmo que o passivo não seja encerrado naquele período. O resultado disso é a acumulação de recursos fundeando o passivo, porém, somente em situações especiais, nas quais não se acumulem recursos para a amortização do passivo, estes seriam incluídos no grupo de dívida de longo prazo, tendo como contrapartida a conta “Montante a ser obtido para amortização da dívida de longo prazo” (NCGAS 1 § 45).

2.2.2.4.3 Fundos Proprietários

Os fundos do tipo proprietários são utilizados para contabilizar as organizações e atividades do governo que se assemelham àquelas encontradas no setor privado, como ocorre com as empresas estatais (NCGAS 1, § 26, incisos 6 e 7).

O regime utilizado para reconhecimento de receitas e despesas nos fundos proprietários é o de competência pura e a mensuração contábil enfatiza o fluxo dos recursos econômicos (NCGAS 1 § 57 inciso 8 b). Desta forma, os demonstrativos contábeis são elaborados de modo a permitir ao usuário inferir se suas receitas próprias do período foram suficientes para cobrir os custos do fornecimento dos serviços relacionados a elas. Essa preocupação caracteriza a *accountability* operacional assim definida pelo GASB:

[...] a responsabilidade do governo em evidenciar a extensão até onde esteja cumprindo seus objetivos de forma eficiente e eficaz, usando todos os recursos disponíveis para tanto, bem como, a possibilidade de continuar a cumprir seu objetivo em um futuro não tão distante (GASBS 34, § 203).

As receitas são reconhecidas pelas parcelas a que correspondam os serviços ou benefícios prestados, ou ainda, aos bens entregues. A despesa é reconhecida quando da confrontação com as receitas que geraram (RUPPEL, 2001 p. 254); nada tem haver com o regime de competência modificado. Por exemplo, se uma companhia municipal de água e esgoto estiver compreendida no fundo governamental, a receita não arrecadada até o final do exercício financeiro não estará em condições de satisfazer o critério de “disponível”, exceto quanto ao período adicional - se existente. Assim, não será considerada receita do período. Por outro lado, se a companhia fizer parte ou for ela mesma um fundo proprietário, as contas a receber comporão a receita do período, caracterizando o regime de competência puro.

A diferença é que os fundos governamentais, por enfatizarem o fluxo de recursos financeiros, acabam incluindo no seu resultado todos os gastos relativos a custos e investimentos, independentemente do momento de seu uso ou consumo e os fundos proprietários reconhecem apenas as despesas como gastos consumidos no período. Os gastos relativos aos custos e investimentos são diferidos para o futuro e apropriados em função de seu

consumo, enfatizando o fluxo econômico de uma forma mais apropriada em confronto com as receitas que geraram (RUPPEL, 2001 p. 254).

No caso dos passivos incorridos, eles são lançados tendo como contrapartida uma despesa no resultado do próprio fundo. Por exemplo, um precatório em fundo governamental constaria no grupo de contas “Dívida Geral de Longo Prazo” e o gasto somente seria reconhecido no fundo quando houvesse o pagamento em função da ênfase no fluxo de recursos financeiros.

Ativos de longa duração são capitalizados e registrados em tais fundos, ao contrário dos fundos governamentais que os lançam no grupo de contas do Ativo Fixo Geral (RUPPEL, 2001 p. 255).

O patrimônio do fundo proprietário diferencia-se do patrimônio do fundo governamental por apresentar a conta de “Capital Contribuído” que é o Capital Integralizado dessas entidades, e evidenciar a conta de resultados acumulados. Esses resultados acumulados podem ser utilizados para constituir reservas, na forma da regulamentação pertinente, segundo suas espécies (RUPPEL, 2001 p. 255).

Existem dois tipos de fundos proprietários:

- ✓ Fundos Empresariais
- ✓ Fundos de Serviços Internos

Os fundos empresariais podem contabilizar operações que são financiadas e operacionalizadas de forma similar ao setor privado, onde a intenção da gestão é financiar ou recuperar custos e despesas relativos ao fornecimento de serviços públicos de caráter contínuo, e cobrados por preços ou tarifas. Também são utilizados em operações para as quais a gestão decida que a determinação periódica da receita auferida suporte a despesa incorrida e na qual a determinação do resultado líquido seja adequada à sua manutenção segundo o que esteja determinado em políticas públicas, no controle administrativo, *accountability* ou outros mandamentos com tal objetivo (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 268).

Esses objetivos, fixados na instituição para os fundos empresariais, não significam necessariamente que o custo das suas atividades tenha que ser financiado, integral ou exclusivamente, pela tarifação e preços públicos.

Nos fundos proprietários é comum o surgimento de ativos, tais como caixa e investimentos com restrições. Sempre que o governo busque financiamento através da emissão de títulos para financiar atividades do fundo proprietário pode fazê-lo no próprio fundo ou no fundo governamental, utilizando os grupos de contas. Todavia, a utilização do próprio fundo proprietário permite a vinculação de parte de sua receita com o serviço da dívida, resultando numa elevação do *rating* e redução dos juros contratados comparativamente ao endividamento pelo fundo governamental. Uma reserva dos resultados acumulados deve ser contabilizada contra os ativos restritos, mas apenas para aqueles ativos gerados pelas atividades do

fundo, e não para aqueles obtidos pela emissão de títulos da dívida pública (RUPPEL, 2001 p. 263).

O capital integralizado permanece indefinidamente no balanço patrimonial do fundo, a menos que seja reembolsado, amortizado ou resgatado. A depreciação é computada globalmente na apuração do resultado. No caso de ativos integralizados, o montante da sua depreciação é revertido da conta “Resultados Acumulados”, sendo debitado diretamente no Capital integralizado, reduzindo-o (RUPPEL, 2001 p. 266).

Os ativos de infraestrutura devem ser contabilizados pelos fundos proprietários, pelo seu custo histórico e depreciados (RUPPEL, 2001 p. 269).

Os fundos de serviços internos são utilizados para contabilizar a entrega de bens ou prestação de serviços de um departamento ou órgão para outro departamento ou órgão, numa base de reembolso pelos custos incorridos (RUPPEL, 2001 p. 270).

Esses fundos podem cobrar o custo dos serviços prestados ou das mercadorias transferidas para a mensuração do fluxo dos seus recursos econômicos incluídos nos resultados. Assim, a sua principal função é a de identificar e possibilitar a alocação dos custos consumidos por outros departamentos, órgãos ou unidades administrativas (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 261).

As transações ocorridas entre o fundo de serviço interno e outros fundos assumem forma semelhante a de uma transação com terceiros, isto

é, com pessoas externas. Os fundos que recebem os bens ou serviços computam um gasto ou uma despesa, ao passo que os fundos de serviços internos contabilizam uma receita. Essa abordagem conduz a uma duplicação na divulgação de gastos ou despesas, bem como da receita quando se considera a entidade consolidada (RUPPEL, 2001 p. 271). Todavia, a contabilidade por fundos não prevê consolidação dos seus demonstrativos, o que demandaria a eliminação de tais transações na consolidação. A exceção é o GASBS 34.

2.2.2.4.4 Fundos Fiduciários

O NCGAS reconheceu a necessidade de se utilizarem fundos fiduciários:

[...] para contabilizar ativos mantidos por uma unidade governamental fiduciariamente ou como agente de pessoas físicas ou jurídicas, ou ainda fundos contábeis. Estes fundos incluem (a) fundos fiduciários passíveis de gasto, (b) fundos fiduciários não passíveis de gasto, (c) fundos fiduciários de pensão e (d) fundos agentes (NCGAS 1 § 27 inc. 8)

Um “trust” corresponde a um contrato firmado por uma parte que transfere fundos, concedente (*Grantor*), e uma parte outorgada - concessionário (*Trustee*). Fundos fiduciários não passíveis de gasto contabilizam contratos que estipulam que somente os ganhos possam ser gastos, nunca o principal (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 371).

Recomenda-se que esse tipo de fundo seja utilizado somente nos casos onde partes externas ao governo imponham restrições legais sobre o contrato por meio de um instrumento jurídico firmado com a parte que transfere os recursos. O foco da mensuração concentra-se no fluxo dos recursos econômicos e as receitas e despesas são reconhecidas pelo regime de competência puro. A diferença em termos de balanço patrimonial em relação aos fundos empresariais é que neste fundo o patrimônio líquido é denominado de Saldo do Fundo. Geralmente uma porção do Saldo do Fundo é convertida em reserva para evidenciar qualquer restrição, como por exemplo, a parcela referente ao principal aplicado no ativo.

Os fundos fiduciários passíveis de gasto contabilizam contratos de transferência de recursos, também. Todavia, tanto os ganhos quanto o principal podem ser gastos nas atividades fim do fundo. O estabelecimento desse tipo de fundo, geralmente, é opcional, contudo, a existência, por exemplo, de um plano de compensação para o desemprego por parte do governo, torna obrigatória a instituição deste tipo de fundo (RUPPEL, 2001 p. 276). Esse caso parece estranho, pois se configura que o governo agiria como se fosse agente fiduciário de si próprio. O mais comum e aceitável é serem restritos às partes externas ao governo, sendo regulados por contratos firmados com os concedentes. O foco da mensuração é o fluxo de recursos financeiros correntes, o regime de reconhecimento de receitas e despesas é o de competência modificado. Esse fundo se parece com o

fundo governamental, todavia, a diferença marcante entre ambos é que os ativos fixos do fundo fiduciário são contabilizados dentro do próprio fundo.

[...] os ativos fixos relativos a fundos proprietários ou fiduciários deveriam ser contabilizados através desses fundos. Todos os outros ativos fixos de uma unidade governamental deveriam ser contabilizados no grupo de contas do ativo fixo geral (NCGAS 1 § 32 - 5.a).

Os fundos “Agentes” são instituídos para contabilizar ativos mantidos sob custódia pela entidade, e dos quais não é proprietária. Esses fundos envolvem transações de recebimento, investimento temporário e devolução de ativos aos seus respectivos proprietários (RUPPEL, 2001 p. 278). Por exemplo, os tributos recolhidos por uma esfera de governo que são de competência de uma outra (consignações). O que o caracteriza é que a entidade agente não dispõe discricionariamente dos recursos tomados em consignação.

Os fundos Agentes utilizam o regime de competência modificado para fins de reconhecimento de ativos e passivos, tais como valores a receber e valores a pagar. Como esses fundos não contabilizam operações, os mesmos não possuem um foco de mensuração (RUPPEL, 2001 p. 278).

Um fundo *Trust* de Pensão é estabelecido se satisfizer um dos seguintes critérios:

- ✓ O plano de pensão qualificar-se como uma unidade componente do governo (*Component Unit*).

- ✓ Os ativos do plano de pensão serem administrados pelo governo.

O foco da mensuração é o fluxo dos recursos econômicos e o regime de reconhecimento é o de competência puro. Cada plano previdenciário deve constituir um fundo em separado (RUPPEL, 2001 p. 280).

A tabela 4 sintetiza o foco da mensuração e o regime dos fundos apresentados:

Fundo ou Grupo de Contas	Foco da Mensuração	Regime
<u>Fundos:</u>		
Geral	Fluxo dos Recursos Financeiros Circulantes	Competência Modificado
Especial de Receitas	Fluxo dos Recursos Financeiros Circulantes	Competência Modificado
Projetos de Capital	Fluxo dos Recursos Financeiros Circulantes	Competência Modificado
Serviço da Dívida	Fluxo dos Recursos Financeiros Circulantes	Competência Modificado
Empresarial	Fluxo dos Recursos Econômicos	Competência Puro
Serviço Interno	Fluxo dos Recursos Econômicos	Competência Puro
Trust – apropriável	Fluxo dos Recursos Financeiros Circulantes	Competência Modificado
Trust – não apropriável	Fluxo dos Recursos Econômicos	Competência Puro
Trust de Pensões	Fluxo dos Recursos Econômicos	Competência Puro
Agente	Não aplicável	Competência Modificado
<u>Grupos de Contas:</u>		
Ativo Fixo	Não aplicável	Não aplicável
Dívida de Longo Prazo	Não aplicável	Não aplicável

Tabela 4 – Foco da mensuração e regimes dos fundos.

Fonte: Ruppel, 2001p. 82.

2.2.2.5 GASB *Statement* 34

A contabilidade por regime de competência procura capturar todos os ativos e passivos gerados por uma entidade, nos seus demonstrativos de estoques, bem como seus fluxos em demonstrativos de operações.

Nos Estados Unidos, a *Statement* 34, emitida em 1999 pelo GASB, constituiu o mais importante e profundo pronunciamento em 65 anos (FREEMAN e SHOULDERS, 2000 p. 580). A norma reformista aponta para a necessidade de consolidação dos diversos fundos (*entidades contábeis*) na forma de demonstrativos contábeis de todo o governo (*Government Wide Statements*). Até então, a consolidação era apenas um “memorando” com a soma das contas através dos diversos fundos. Na verdade, essa normatização entrou em vigor porque tentativas para migrar para um regime de reconhecimento por competência mais forte haviam falhado.

Desta feita, em um mesmo conjunto de demonstrações coexistem dois regimes diferenciados: os demonstrativos dos fundos (governamentais) individuais permanecem utilizando o regime modificado fraco, enquanto na preparação da demonstração consolidada de toda entidade governamental utiliza-se o regime de competência puro. Outra implicação do GASBS 34 é que ativos de infraestrutura, até então não obrigatoriamente evidenciados, passam a ser contabilizados nas *Government Wide Statements* pelo seu custo histórico (aquisição) e aqueles que já eram registrados em outros fundos passam a ser depreciados, bem como os primeiros. Assim, a

depreciação passa a ser obrigatória para todos os ativos de capital associados aos fundos governamentais (PATTON e BEAN, 2001 p. 32).

2.3 Modelo Fiscal

Existem basicamente três sistemas contábeis que fornecem informações sobre a condição das finanças públicas, a saber: a Contabilidade Governamental ou Pública, as Estatísticas Financeiras do Governo – *Government Finance Statistics* (FMI, 2001 § 3.35 e § 3.35) e a Contabilidade Nacional ou Social.

Figura 5 - Fluxo e relacionamento das informações governamentais.

Fonte: Luder, 2000 p. 118.

As contas nacionais são medidas pela Contabilidade Nacional, que é um sistema que compila estatísticas agregadas do produto nacional, da renda nacional, do consumo, da acumulação, bem como do comércio exterior. Trata-se de uma metodologia para registrar e quantificar os agregados macroeconômicos de uma forma coerente e sistemática utilizando as partidas dobradas. A entidade a ser evidenciada pela contabilidade nacional é, portanto, uma nação. No Brasil está a cargo da Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e de Estatística - FIBGE.

O setor governo é apenas uma parte da Contabilidade Nacional. O *Government Finance Statistics* – GFS, é um sistema especialmente concebido para a análise fiscal e surgiu da necessidade de comparabilidade e avaliação transnacional da situação governamental. Ele utiliza quase que a mesma base do Sistema de Contas Nacionais, todavia, a entidade evidenciada é o setor governo. Como foi elaborado pelo Fundo Monetário Internacional – FMI, um organismo multilateral, caracteriza-se por ser um sistema com um padrão analítico e estrutural sugerido, mas que, obviamente depende da legislação e normatização financeira nacional para ser adotado.

A comparabilidade através de índices entre países requer certo grau de padronização transnacional na definição e procedimentos de determinação de déficit e dívida (LÜDER, 2000 p. 117).

As informações da base de dados do GFS dependem grandemente da informação gerada pelo sistema de contabilidade governamental de um dado país. A princípio o GFS deveria cobrir todas as entidades que materialmente, possam interferir na política fiscal do governo.

A análise do GFS sobre as finanças públicas enfoca principalmente o tamanho do setor público⁴, sua contribuição na demanda agregada, nos investimentos e na poupança. Também analisa o impacto da política fiscal sobre a economia, incluindo o uso de recursos, condições monetárias, endividamento, carga tributária, proteção tarifária e o déficit ou superávit da seguridade social.

O sistema do FMI parte do pressuposto de que a contabilidade governamental pode não apresentar a sofisticação necessária para desempenhar essa tarefa analítica (FMI, 2001 § 1.5). Tal afirmação ratifica a reação do *International Federation of Accountants* – IFAC, o qual buscou uma harmonização das práticas contábeis aplicadas ao setor governamental numa escala global. Neste espírito foram elaborados pronunciamentos, os *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

Dificuldade no alinhamento entre a contabilidade pública e os compiladores das estatísticas macroeconômicas já foi observada na Comissão Européia:

Várias questões de contabilidade pública, peculiares à situação de cada país tiveram de ser arbitradas pela EUROSTAT, para possibilitar que os relatórios semestrais fossem utilizados nas avaliações macroeconômicas da Diretoria Econômico-Financeira da Comissão e, mais particularmente, para que esta decidisse sobre a existência de déficit excessivo ou de risco de déficit excessivo, conforme estabelecido no art. 104 do tratado de Maastricht (PALATNIK E SILVEIRA, 2001 p. 3).

⁴ O setor público é definido abrangendo além das entidades governamentais de direito público, aquelas de direito privado, controladas por ele, tanto do setor financeiro, como do não financeiro (FMI, 2001 § 2.62)

Por sua vez, o GFS emprega dois fluxos: o das transações e outros fluxos econômicos. As transações são classificadas em receita, despesa, aquisição líquida de ativos não financeiros, aquisição líquida de ativos financeiros e incorrência líquida de passivos. Todas as transações de receita e despesa resultam em mudança na riqueza líquida, enquanto as variações nos outros fluxos econômicos não provocam tais mudanças.

2.3.1 FOCO DA MENSURAÇÃO

A versão atual do GFS, em relação à versão anterior, de 1986, introduziu o registro de fluxos pelo regime de competência. Na versão de 1986, as transações eram registradas em regime de caixa. Algumas transações não monetárias eram evidenciadas por meio de memorandos.

Os fluxos, os ativos, os passivos e a riqueza líquida são valorizados a preços correntes de mercado. O FMI reconhece que o passo mais difícil na implementação do seu sistema é a coleta de um conjunto completo de informações a respeito dos estoques de ativos não financeiros mantidos num determinado momento, bem como, sua avaliação a preços correntes de mercado (FMI, 2001 § 1.33).

2.3.2 FLUXOS E ESTOQUES NO *GFS*

Os estoques consistem nas unidades de ativos e passivos detidos pela entidade numa determinada data, os quais implicam numa riqueza líquida. Os

fluxos e os estoques se integram de forma que o estoque final de um determinado item consista da soma do estoque inicial com o fluxo líquido daquele item no período considerado.

2.3.3 TRANSAÇÕES

O FMI define “transação” como uma interação entre duas ou mais unidades por acordo mútuo ou uma ação dentro de uma unidade que seja analiticamente útil. Mútuo acordo significa que existe o conhecimento prévio das unidades, mas não implica em transação voluntária, por exemplo, o pagamento de tributos é imposto por força da lei (FMI, 2001 § 3.5).

Cada transação é também uma permuta ou uma transferência, por exemplo, o fornecimento de bens, serviços, ativos a uma segunda unidade e o recebimento de um destes itens pelo mesmo valor consiste em uma troca. Gastos com pessoal e encargos, a incorrência de juros, a venda de edificações são transações de troca. Para uma transação ser considerada uma transferência, uma das unidades fornece bens, serviços, ativos ou trabalho a uma segunda unidade sem que haja a entrega de qualquer um destes itens, por qualquer valor, simultaneamente, a título de retorno. Os tributos e a maioria das contribuições sociais impostas pelos governos são transferências compulsórias impostas por eles. Os subsídios, os benefícios da seguridade social são transferências das unidades do governo para outras unidades familiares ou corporativas (FMI, 2001 § 3.7).

As transações podem ser classificadas como monetárias ou não monetárias. No GFS, uma transação monetária ocorre quando uma unidade faz um pagamento ou incorre em um passivo que é expresso em unidades monetárias e uma segunda unidade recebe o pagamento ou outro ativo, também expresso em unidades monetárias. Todas as demais transações são consideradas não monetárias, porém, estas devem ter um valor monetário atribuído uma vez que o GFS trabalha com fluxos e estoques expressos em termos monetários. Valores monetários de uma transação não monetária têm um significado diferente, pois expressam montantes que não são livremente conversíveis em moeda (FMI, 2001 § 3.12).

2.3.4 OUTROS FLUXOS ECONÔMICOS

Outros Fluxos Econômicos são tratados como mudanças no volume ou valor de um ativo ou passivo que não resultam de uma transação. As mudanças de volume são tratadas assim mesmo. Já a mudança de valor é descrita como ganho ou perda na manutenção (*holding gains and losses*) (FMI, 2001 § 3.25).

Os eventos que causam mudanças de volume podem ser divididos em três categorias:

- ✓ Aqueles que implicam na adição ou subtração no balanço patrimonial, sem mudanças na sua qualidade ou quantidade de ativos; por exemplo: as mudanças tecnológicas e nos preços podem tornar uma reserva mineral no subsolo explorável, do ponto de vista econômico. O inverso também é verdadeiro, se tal

ativo não for mais economicamente viável em função de mudanças tecnológicas ou nos preços, ele deve ser retirado do balanço (FMI, 2001 § 3.28).

- ✓ Aqueles que implicam em mudança na qualidade ou quantidade dos ativos; por exemplo: destruição parcial ou total de ativos por força de um evento de larga escala, como um terremoto ou furacão; aumento nas reservas florestais e estoques de pesca a partir do seu crescimento natural; redução do valor de ativos resultante de agressão ambiental, erosão, desmatamento ou mesmo, obsolescência imprevista (FMI, 2001 § 3.29).
- ✓ Aqueles que mudam a classificação dos ativos, como os eventos que digam respeito à reclassificação de unidades inteiras de um setor para outro, ou mesmo, a reclassificação de ativos ou passivos individuais de uma categoria para outra. Por exemplo: se uma unidade governamental começa a cobrar sistematicamente preços pela sua prestação de serviços, ela tornou-se então uma corporação. Logo, todos os seus ativos e passivos devem ser reclassificados. Neste caso a riqueza líquida não é afetada (FMI, 2001 § 3.30).

Mudanças de valor, com a conseqüente mudança na riqueza líquida, são o resultado na variação dos preços daqueles ativos e passivos, incluindo alterações na taxa de câmbio.

2.3.5 REGIMES CONTÁBEIS

Existem quatro regimes contábeis admitidos pelo GFS:

- ✓ regime de competência
- ✓ regime de pagamentos devidos (*due-for-pay*)
- ✓ regime contratual (*commitments*)
- ✓ regime de caixa

No regime de competência os fluxos são registrados no momento em que o valor econômico é criado, transformado, trocado ou extinto (FMI, 2001 § 3.41).

Pelo regime de pagamentos devidos, os fluxos que geram pagamentos são registrados no último momento que eles podem ser efetuados sem cobrança de multas ou penalidades adicionais ou, no caso de serem efetuados previamente, no momento do pagamento. No caso do pagamento ser efetuado após a data devida, surge um recebível, de forma semelhante ao regime de competência. Dependendo do objetivo do sistema, os fluxos não monetários podem ou não ser registrados (FMI, 2001 § 3.44).

No regime contratual os fluxos são registrados quando uma unidade governamental se compromete numa transação. Este regime aplica-se somente na aquisição de ativos, bens e serviços, inclusive pagamento de pessoal e encargos, configurando o sistema de empenhamento (FMI, 2001 § 3.45).

Finalmente, no regime de caixa, o GFS reconhece somente os fluxos que implicam no ingresso ou desembolso. A maioria dos sistemas que operam no regime de caixa não registra os fluxos não monetários porque enfocam a administração de caixa e não a administração de recursos (FMI, 2001 § 3.46).

O GFS utiliza preferentemente o regime de competência porque existe uma identidade temporal entre o registro e o fluxo dos recursos. Desta forma, o regime de competência fornece a melhor estimativa do impacto governamental da política fiscal (FMI 2001 § 3.47). Outra razão apontada é que outros sistemas macroeconômicos, como por exemplo, as contas nacionais, balanço de pagamentos e as estatísticas monetárias e financeiras, também utilizam o regime de competência. Assim, o uso conjunto de dois sistemas seria facilitado pelo uso do regime de competência no GFS (FMI 2001, § 3.52).

Lüder (2000 p. 121) frisa que na Alemanha, por exemplo, o regime de contabilização é o de caixa. Adições aos dados gerados pela contabilidade governamental são necessários para a conversão do regime de caixa ao de competência, tais como, depreciação e contribuições para pensões não fundeadas. Exclusões se fazem necessárias, uma vez que em alguns países as entidades cobertas pela contabilidade governamental, tais como as corporações, não fazem parte do escopo do GFS.

Todos os fluxos e estoques do GFS são valorizados a preços correntes de mercado; os fluxos na data em que eles são registrados; os estoques na data de fechamento do Balanço Patrimonial.

2.3.6 ESTRUTURA ANALÍTICA

A estrutura de análise do GFS de 2001 difere significativamente daquela do GFS de 1986. Neste sistema, as contas eram mantidas sob regime de caixa. A nova estrutura facilita uma avaliação mais abrangente do impacto da atividade econômica e da sustentação da política fiscal.

[...] a introdução do regime de competência do balanço com os fluxos para o comportamento do governo deve ser determinado no contexto de sua restrição orçamentária intertemporal. Por exemplo, uma política governamental não será sustentável se reduzir muito sua riqueza líquida. A estrutura também fornece uma base melhor para monitorar a eficiência na alocação e uso dos recursos governamentais (FMI, 2001 § 4.3).

A estrutura analítica é composta basicamente de quatro demonstrativos. Três deles podem ser combinados para demonstrar que todas as mudanças nos estoques são resultado dos fluxos:

1. Demonstração das Operações do Governo
2. Demonstração dos Outros Fluxos Econômicos
3. Balanço Patrimonial
4. Fluxo de Caixa

2.3.6.1 Demonstração das Operações do Governo

A demonstração das Operações do Governo (figura 6) resume-se às operações do governo num dado período. As transações são mudanças nos estoques a partir de interações de comum acordo entre unidades. Pode envolver transações intra-institucionais, sem que haja uma outra unidade,

como no caso do consumo de capital fixo. As transações compõem a maior parte da implementação da política fiscal. Nesta demonstração surgem dois importantes resultados analíticos: a receita diminuída da despesa origina o Resultado Operacional Líquido que é uma medida fiscal de alcance mais amplo a respeito da sustentação das operações governamentais. Deduzindo-se do mesmo a aquisição líquida de ativos não financeiros resultam os Empréstimos Líquidos, que é, portanto, uma medida indicativa do montante de recursos alocados pelo governo a disposição de outros setores da economia ou o montante gerado por outros setores que ele está utilizando (FMI, 2001 § 4.15).

O Resultado Operacional Bruto é obtido pela inclusão do consumo de capital fixo ao Resultado Operacional Líquido. O consumo de capital fixo pode não ser de fácil obtenção, obrigando à utilização do resultado bruto. Todavia, o resultado líquido é preferível por capturar todos os custos correntes das operações governamentais (FMI, 2001 § 4.18).

A Demonstração das Operações do Governo está dividida em três seções: Transações de receita e despesa, transações com ativos não financeiros e transações com ativos e passivos financeiros. Todas as transações que aumentam a riqueza líquida são classificadas como receitas (FMI, 2001 § 4.20). Os principais agrupamentos de receitas são os tributos, a contribuição social e as demais receitas. As operações que reduzem a riqueza líquida são classificadas como despesas (FMI, 2001 § 4.25). A aquisição de um ativo não financeiro não é considerada despesa porque não

tem efeito sobre a riqueza líquida. A despesa, portanto, pode ser classificada de forma funcional.

Os ativos não financeiros incluem o ativo fixo, os estoques, os bens valorizáveis e os ativos não produzidos (FMI, 2001 § 4.36). Os ativos fixos são bens produzidos que são utilizados repetidas vezes nos processos de produção por mais de um ano. Os estoques são bens mantidos para vendas posteriores, uso na produção ou outro uso posterior. As mudanças nos valores dos estoques figuram na demonstração dos Outros Fluxos Econômicos (figura 7). Bens valorizáveis são ativos produzidos que não são usados na produção ou consumo, pelo menos a princípio; são mantidos como estoques de valor ao longo do tempo (FMI, 2001 § 4.39). Por fim, os ativos não produzidos são os ativos necessários à produção, que não foram produzidos, tais como terras, recursos minerais e certos ativos intangíveis (FMI, 2001 § 4.40).

As transações financeiras modificam a composição da posição dos ativos e passivos financeiros do governo. Estas transações são ainda subdivididas em domésticas e externas.

TRANSAÇÕES QUE AFETAM A RIQUEZA LÍQUIDA:
(+) RECEITAS
Impostos
Contribuição Social
Transferências
Outras Receitas
(-) DESPESAS
Pessoal e Encargos
Uso de Bens e Serviços
Juros
Subsídios
Benefícios Sociais
Outras Despesas
(=) RESULTADO OPERACIONAL BRUTO / LÍQUIDO
(-) TRANSAÇÕES COM ATIVOS NÃO FINANCEIROS:
AQUISIÇÃO LÍQUIDA DE ATIVOS NÃO FINANCEIROS
Ativo Fixo
Mudança nos Estoques
Bens Valorizáveis
Ativos não produzidos
(=) EMPRÉSTIMOS LÍQUIDOS TOMADOS / CONCEDIDOS
TRANSAÇÕES EM ATIVOS E PASSIVOS FINANCEIROS (FINANCIAMENTO)
(+) AQUISIÇÃO LÍQUIDA DE ATIVOS FINANCEIROS
Domésticos
Externos
(-) INCORRÊNCIA LÍQUIDA DE PASSIVOS
Domésticos
Externos

Figura 6 – Demonstração das Operações do Governo.

Fonte: FMI, 2001 p. 38.

2.3.6.2 Demonstração de Outros Fluxos Econômicos

A demonstração dos Outros Fluxos Econômicos (figura 7) organiza as variações ocorridas nos estoques de ativos, passivos e riqueza líquida derivados de outras fontes que não sejam transações. Essas alterações são classificadas em valor ou volume. As alterações devidas somente a variações nos preços são denominadas de *Holding gains* (FMI, 2001 § 4.50). Mudanças na taxa de câmbio também provocam *Holding gains* nos ativos e passivos financeiros contratados em moeda estrangeira. Mudanças no volume de ativos e passivos, exceto nas transações, se devem a uma grande variedade de razões, como por exemplo, eventos inesperados - terremotos, enchentes, incêndios, guerra - eventos normais - descoberta de jazida mineral, devastação de reservas, registro de patentes, crescimento natural de recursos biológicos não cultivados – reclassificações - como uma mudança de entidade governamental para entidade corporativa pública e vice-versa (FMI, 2001 § 4.51).

MUDANÇA NA RIQUEZA LÍQUIDA RESULTANTE DE OUTROS FLUXOS ECONOMICOS
ATIVOS NÃO FINANCEIROS
<i>Holding Gains</i>
Outras Mudanças de Volume
ATIVOS FINANCEIROS
<i>Holding Gains</i>
Outras Mudanças de Volume
PASSIVOS
<i>Holding Gains</i>
Outras Mudanças de Volume

Figura 7 – Demonstração dos Outros Fluxos Econômicos.

Fonte: FMI, 2001 p. 43.

Figura 8 – Estrutura analítica do GFS.

Fonte: FMI, 2001 p. 37.

2.3.6.3 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial do GFS (figura 9) registra os estoques de ativos, passivos e a riqueza líquida do setor governamental num dado período contábil.

A dificuldade em se atribuir valores de mercado a alguns ativos não financeiros do governo gera análises que enfocam somente os ativos financeiros do setor governo, e não a totalidade dos ativos. Assim, a Riqueza Líquida Financeira é definida como o total de ativos financeiros diminuídos da totalidade dos passivos (FMI, 2001 § 4.53).

Para o GFS os ativos do governo são aqueles sobre os quais detenha direitos de propriedade e dos quais possa extrair benefícios econômicos pela sua manutenção ou pelo seu uso durante um período de tempo. Ativos não possuídos ou controlados pelo governo e ativos que não tenham valor econômico devem ser excluídos do balanço patrimonial (FMI, 2001 § 4.54).

ATIVOS	Saldo Inicial	Saldo Final	PASSIVOS	Saldo Inicial	Saldo Final
ATIVOS FINANCEIROS			Domésticos		
Domésticos			Moeda e Depósitos		
Moeda e Depósitos			Valores Mobiliários que não sejam Ações		
Valores Mobiliários que não sejam Ações			Empréstimos		
Empréstimos			Ações e outros instrumentos Patrimoniais (somente de Entidades Públicas)		
Ações e outros instrumentos Patrimoniais			Reservas Técnicas de Seguros		
Reservas Técnicas de Seguros			Derivativos		
Derivativos			Outras contas a Pagar		
Outras contas a receber			Externos		
Externos			Moeda e Depósitos		
Moeda e Depósitos			Valores Mobiliários que não sejam Ações		
Valores Mobiliários que não sejam Ações			Empréstimos		
Empréstimos			Ações e outros instrumentos Patrimoniais (somente de Entidades Públicas)		
Ações e outros instrumentos Patrimoniais			Reservas Técnicas de Seguros		
Reservas Técnicas de Seguros			Derivativos		
Derivativos			Outras contas a Pagar		
Outras contas a receber					
Ouro Monetário e SDR's					
ATIVOS NÃO FINANCEIROS			RIQUEZA LÍQUIDA		
Ativo Fixo					
Estoque					
Valorizáveis					
Ativos não produzidos					

Figura 9 – Balanço Patrimonial adaptado do modelo do GFS.

Fonte: FMI, 2001 p. 45.

Saldo	Significado
Resultado Operacional Bruto / Líquido	O Resultado Líquido é igual à receita menos a despesa. O Resultado Operacional Bruto é a igual à receita menos as despesas, exceto aquelas relativas ao consumo de capital fixo.
Empréstimos Líquidos (tomados ou recebidos)	Resultado Operacional líquido menos a aquisição líquida de ativos não financeiros. Os empréstimos líquidos também são iguais à aquisição líquida de ativos financeiros menos a incorrência líquida de passivos.
Superávit / Déficit de caixa	Entradas líquidas de caixa das atividades operacionais menos as saídas líquidas de caixa relativas a investimentos em ativos não financeiros
Resultado Fiscal Global	Empréstimos líquidos ajustados através do rearranjo das transações nos ativos e passivos que não são considerados para fins de políticas públicas. Todos os recebimentos de privatizações, inclusive da venda de ativos fixos, deveriam ser incluídos como itens financeiros e os subsídios concedidos na forma de empréstimos deveriam ser reconhecidos como despesa.
Resultado Fiscal Global Ajustado	Resultado Fiscal Global (empréstimos líquidos) ajustado pela exclusão de algumas ou todas as transferências, certas atividades de enclave, tais como do setor petrolífero, e / ou transações grandes e infrequentes que poderiam distorcer a análise fiscal.
Resultado Primário Global	Resultado Fiscal Global mais as despesas de juros
Resultado Primário Operacional	Resultado Operacional Líquido mais a despesa de juros.
Poupança Bruta	Resultado Operacional bruto menos as transferências de capital a receber.
Carga Fiscal	Receita Tributária mais a Contribuição Social Compulsória, como porcentagem do PIB
Gasto Total	Despesa mais a aquisição líquida de ativos não financeiros.
Composição do Gasto Total	Desagregação do gasto total através da classificação funcional.
Gasto total do consumo final do Governo	Aproximado por pessoal e encargos, mais o uso de bens e serviços, mais consumo de capital fixo, menos as vendas de bens e serviços mais compras para transferências às famílias (benefícios sociais em espécie).
Investimento Bruto	Aquisição menos alienação de ativos não financeiros.
Posição da Riqueza Líquida	Riqueza líquida, que é o estoque total dos ativos menos os passivos.
Posição da Riqueza Financeira Líquida	Total do estoque de ativos financeiros menos passivos
Posição Bruta da Dívida	Estoque de todos os passivos, exceto ações e outros derivativos patrimoniais e financeiros
Passivos Contingentes	Estoque de garantias públicas explícitas mais o valor presente das obrigações dos esquemas de seguridade social

Figura 10 – Indicadores fiscais.

Fonte: FMI, 2001 p. 46

3 REGIMES CONTÁBEIS

Cada modelo contábil apresentado contém diferenças que dizem respeito à forma como os eventos financeiros e econômicos dos governos são mensurados e retratados.

Jones e Pendlebury (2000 p. 156) sintetizaram as principais técnicas aplicadas à contabilidade das organizações do setor público em:

- Contabilidade orçamentária;
- contabilidade por regime de caixa (*cash accounting*);
- contabilidade por regime de competência (*accruals accounting*);
- contabilidade contratual (*commitment accounting*); e
- contabilidade por fundos.

É possível que uma entidade governamental utilize todas as cinco técnicas, como é o caso das entidades de direito público interno do Brasil, notoriamente aquelas que utilizam fundos especiais. Embora tais técnicas sejam importantes e distintas, a discussão atual na contabilidade pública concentra-se no mérito do uso do regime de caixa, do regime de competência ou de ambos, bem como de suas variantes.

A análise qualitativa formal centrar-se-á sobre o uso e a forma de apresentação dessas técnicas e sua relação com o regime contábil.

3.1 Regimes Orçamentários ou Financeiros

3.1.1 DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO

O modelo europeu continental evidenciou a ligação estreita do orçamento com o desenvolvimento da sua contabilidade. Porém, tão ou mais antigos que os métodos camerais de contabilidade são os orçamentos. Baleeiro (1995 p. 388) aponta para a idade média como o primórdio do orçamento público. A relação nas instituições feudais entre monarcas, senhores, companheiros de armas e vilões, dava-se através de acordos com deveres e prerrogativas recíprocos. Vilões, plebeus e os vassallos com alguma influência eram consultados em órgãos colegiados sobre a exigência de "sacrifícios". Esses conselhos consultivos receberam posteriormente nomes diferentes e se tornaram permanentes na sua constituição.

Em alguns países europeus, incluindo a Espanha, o primeiro esboço de solicitação de recursos nos moldes acima descrito foi o que se chamou de "Cúria Régia". Posteriormente, a Cúria transformou-se em Corte pela inserção dos comerciantes, artesãos e clérigos. Com a emancipação de Portugal imediatamente foram criadas Cortes, que deliberaram sobre as cobranças de tributos (BALEEIRO, 1995 p. 390). Na França prevaleceram os Estados Gerais como órgãos consultivos na tributação régia. Na Inglaterra, desde 1215, o conselho do reino é quem autorizava o monarca cobrar impostos. Posteriormente, como consequência da convocação dos "comuns" ao conselho do reino, transformou-se em parlamento. No final do

século XVII o parlamento inglês afirmava definitivamente seu direito de órgão consultivo sobre a tributação e estende-o à autorização dos gastos (BURKHEAD, 1971 p. 5; VEIGA, 1975 p. 3; BALEEIRO, 1995 p. 392).

Com a emergência dos municípios em Portugal surgiram colegiados denominados de Vereanças que deliberavam sobre tributos e sua destinação (BALEEIRO p. 1995 p. 392). Orçamentos não são exclusivos dos governos, todavia, com a lei torna-se compulsório e instrumento de controle das finanças públicas.

3.1.2 ENFOQUES ORÇAMENTÁRIOS

Procurando uma teoria para o orçamento público, Neuby (1997 p. 132) afirma que não existe consenso sobre o que seja o orçamento público, se é um processo político, econômico ou social. A questão da alocação dos recursos escassos não se relaciona unicamente com aspectos políticos ou econômicos.

Teorias orçamentárias são exploradas na literatura sob três ângulos: gerencial, legal e econômico.

Do ponto de vista gerencial, o orçamento é uma ferramenta utilizada no planejamento e controle das organizações (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000 p. 125). Especificamente, um orçamento é a expressão quantitativa de um plano de ação futuro da administração para um

determinado período (HORNGREN, FOSTER e DATAR, 2000 p. 125; CATELLI, 1999 p. 241). Esses planos são implementados no setor público por meio de legislação própria, o que os torna mais importantes do que uma simples ferramenta de controle (RUPPEL, 2002 p. 91).

Estudiosos do direito financeiro (JAMESON, 1963 p. 44; MARTINS, 1988 p. 206; BALEEIRO, 1995 p. 414) citam três enquadramentos jurídicos para o orçamento público. O primeiro afirma que o orçamento é simplesmente uma lei. O segundo considera o orçamento, em certo momento, lei, no caso da receita e, depois, um ato administrativo, quando da despesa. O terceiro nega força legal ao orçamento, uma vez que o caráter imperativo da lei pode não se confirmar quando da execução orçamentária.

No Brasil, o orçamento é um mandamento constitucional materializado na Lei do Orçamento Anual (L.O.A.) para os três níveis de governo (Constituição Federal, art. 165, §5º). Em alguns países, tal como nos Estados Unidos, o orçamento público pode não constituir uma imposição legal para certos tipos de governos locais ou para certos tipos de fundos (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 61; RUPPEL, 2001 p. 88).

[...] A maioria dos estados e o governo federal adotam o orçamento pela aprovação de um ou mais regulamentos. Muitas cidades exigem a formalidade de um ordenamento para a adoção do orçamento. Em outros casos, o orçamento é adotado por uma resolução do executivo (PATON, 1949 p. 1286).

No caso do governo federal Norte-americano, a responsabilidade de elaboração do orçamento fica a cargo de uma agência denominada *Office of Management and Budget* – OMB, anteriormente chamada *Bureau of the*

Budget (DUE e FRIEDLAENDER, 1973 p. 156), a qual está diretamente subordinada ao chefe do poder executivo.

O orçamento é muito mais do que um plano administrativo do setor público (BURKHEAD, 1974 p. 77). No campo econômico o orçamento público desempenha um papel importante,

- assegurando o ajustamento na alocação de recursos;
- ajustando a distribuição da renda e da riqueza; e
- auxiliando na estabilização econômica (MUSGRAVE, 1974 p. 25).

A abordagem econômica do orçamento público trabalha com os conceitos de receita e despesa como correntes ou operacionais e investimentos ou de capital.

3.1.3 CONTABILIZAÇÃO DO ORÇAMENTO

A contabilização do orçamento constitui-se em uma idéia simples: deve-se apurar os desvios entre as receitas e despesas planejadas e executadas (Lei 4.320, art.102). Esta idéia de controle é enfatizada também nos Estados Unidos: “...para alcançar um alto nível de controle apropriado, os orçamentos devem ser integrados com os sistemas de contabilidade governamental. Isto se torna particularmente relevante para o caso dos gastos” (RUPPEL, 2001 p. 91).

Em uma perspectiva interna das entidades públicas a *complexidade* da contabilidade orçamentária deriva da sofisticação, particularidades e da técnica de elaboração do orçamento.

Estes problemas internos são ilustrados no seguinte exemplo:

[...] o principal custo depois da mão de obra em uma transfusão de sangue poderia dizer respeito aos insumos tais como esparadrapos, seringas descartáveis, etc., da mesma forma com que o principal custo depois da mão de obra em uma escola poderia ser de livros e cadernos. Estes dois itens poderiam ser classificados como 'materiais e equipamentos' mas isto estaria simplesmente escondendo a diferença intrínseca entre os itens contabilizados (JONES e PENDLEBURY, 2000 p. 59).

O orçamento funcional-programático, nos moldes do PPBS, pode incluir vários níveis de detalhamento, tais como o nível institucional (entidade jurídica ou contábil), da função desempenhada, do nível departamental, da atividade, do objeto, do sub-objeto (RUPPEL, 2001 p. 91). Estes fatores estão relacionados com o tipo de serviço desempenhado pela entidade, por isso, a influência sobre a contabilidade é interna. No Brasil os níveis de detalhamento e divisão do orçamento são o institucional, funcional, programático, das categorias econômicas, natureza de gastos e elementos.

Alguns governos (estados, municípios, etc.) podem apresentar uma dicotomia entre o orçamento e a contabilidade. No Brasil a contabilidade pública controla o orçamento e sua execução, o que implica em uma *contabilidade integrada* (Lei 4.320, art. 90 e 91). No entanto, não se pode afirmar que a integração orçamento-contabilidade garanta uma mesma base

de reconhecimento das receitas, das despesas, dos ativos e passivos, e, portanto, comparabilidade entre o resultado orçamentário e o resultado incorporado ao patrimônio da entidade:

[...] os orçamentos governamentais geralmente representam a lei em vigor, o que é muito mais significativo do que simplesmente uma ferramenta de planejamento financeiro. Em função de os governos não seguirem o GAAP na preparação do orçamento, o alcance do objetivo de accountability pela comparação de um orçamento não baseado no GAAP com resultados apresentados segunda as suas regras apresenta desafios únicos (RUPPEL, 2001 p. 83).

Embora a contabilidade pública brasileira tenha se balizado pela execução orçamentária, é inegável que essa execução tem repercussão direta sobre o patrimônio da entidade. O patrimônio público reflete a soma das execuções orçamentárias e outras variações ao longo da existência da entidade. Todavia, como o resultado do orçamento tem um regime de reconhecimento próprio (Lei 4.320, art. 35, 58 e 60), esse resultado de conotação financeira difere daquele incorporado ao patrimônio, ou seja, de conotação econômica. No Brasil, tais desafios citados acima por Ruppel, estão harmonizados com a evidenciação dicotômica de aspectos financeiros – orçamentários e econômicos – patrimoniais.

Algumas vezes, a literatura da contabilidade pública é omissa ou equivocada ao apontar o seu regime contábil como misto. Ignora-se o fato de que as execuções orçamentária e patrimonial têm regimes diferenciados, como apontado.

Premchand (1995 p. 52) destaca que os regimes contábeis dos orçamentos dividem-se em caixa, competência, e em obrigações contratuais (empenhos). Destaca o autor que a base de reconhecimento das obrigações não tem o mesmo significado de passivo, que tem no regime de competência. Tais regimes orçamentários derivam da perspectiva do orçamento constituir-se em *Budget funding* ou *Budget limiting*. No primeiro caso, os recursos disponíveis são destinados a programas ou projetos ao longo de toda a sua vida. Esses projetos não se limitam ao ano fiscal e, portanto, extrapolam o orçamento anual. Essa perspectiva orçamentária permite ao legislativo examinar a pertinência da continuidade dos projetos ou programas e determinar seu futuro.

No caso brasileiro, o fundamento *Budget limiting* tem a virtude de compatibilizar, de forma permanente, o equilíbrio entre receita e despesa, com repercussão na diferença entre ativo financeiro e passivo financeiro. Por outro lado, num sentido prático, a limitação pode representar a interrupção do fluxo de recursos, provocando a anulação de empenhos e transferindo pagamentos de um determinado exercício para outro subsequente. O cronograma físico da execução de obras e serviços, preconizado no art. 7º, inciso III da Lei 8.666, auxilia a entender a qual período o gasto financeiro diz respeito. A limitação financeira de gasto também tem um efeito negativo no planejamento estratégico governamental, pois demanda a fixação de novas dotações para saldar gastos de exercício anteriores.

A perspectiva do *Budget limiting* concentra-se nos montantes a serem gastos apenas durante o ano fiscal. Durante os anos 70, a ênfase orçamentária mundial foi a de cumprir políticas macroeconômicas para se atingir a estabilização. Nesse contexto, sistemas baseados no regime de caixa mostraram-se de mais fácil conciliação com os dados monetários e mensuraram de forma mais precisa o impacto da política orçamentária sobre o crédito (PREMCHAND, 1995 p. 53).

A dificuldade operacional de integração do orçamento e patrimônio deriva das diferenças no regime de reconhecimento das receitas e despesas de ambos. Schaeffer (2000 p. 19) define o regime orçamentário de caixa – *Cash Basis Budgeting* (CBB) – como o regime que restringe os gastos (e não os desembolsos) aos recolhimentos realizados, ou, como disse Premchand, *Budget limiting*. O CBB, como o próprio nome diz, é um regime orçamentário e não se estende ao patrimônio, quer dizer, apenas limita os gastos às possibilidades de arrecadação do período.

Porém, tendo em vista o problema da adequação dos gastos com o fluxo financeiro e possíveis consequências negativas na limitação pela arrecadação, poderia se adequar ou estender o regime de forma a reconhecer a receita pela irreversibilidade da arrecadação. Por exemplo, o fato de um banco privado que atua como agente arrecadador ter falido não é motivo para o não reconhecimento das receitas por ele arrecadadas.

Em um regime de caixa puro, estrito, como o CBB, o déficit orçamentário do ano X é a deficiência de ingressos para financiar os desembolsos.

$$\text{Déficit}_x = \text{Desembolso}_x - \text{Ingresso}_x$$

Figura 11 – Regime de caixa puro.

Fonte: Meyers, 1999 p. 359

Uma ampliação do regime orçamentário de caixa exigiria o reconhecimento de alguns estoques de recursos próximos da realização em caixa:

$$\begin{aligned} \text{Déficit}_{\text{ano } x} = \\ [\text{Desembolso}_{\text{ano } x} + \Delta \text{Contas a Pagar}_{\text{ano } x}] - [\text{Ingresso}_{\text{ano } x} + \Delta \text{Contas a Receber}_{\text{ano } x}] \end{aligned}$$

Figura 12 – Regime de caixa ampliado.

Fonte: Meyers, 1999 p. 359.

A partir da comparação entre esse modelo e o anterior percebe-se que os eventos de diferimento de valores a pagar e a receber são ignorados pelo regime de caixa puro. Porém, o princípio da oportunidade demanda o registro tempestivo de transações com o registro dos empenhos, liquidações e dos valores a receber. Assumindo que a totalidade das compras não tenha sido paga e nem todas as receitas tenham sido arrecadadas no ano X, existirão diferimentos de ingressos e desembolsos na forma de passivos e

ativos, os quais exigirão evidenciação, de preferência na forma de um demonstrativo da posição financeira, ao final do período.

Obviamente, existem outros estoques além dos financeiros. Seu registro e de suas variações não é assunto normalmente tratado pelos regimes orçamentários ou financeiros. O escopo dos orçamentos é financeiro e ligado ao interesse fiscal do governo.

Os regimes orçamentários de execução por regime de caixa e suas modificações podem ainda incluir no lado da despesa os empenhos, desdobrando-se em:

- ✓ regime de caixa mais obrigações contratuais (empenhos) não pagas; e
- ✓ regime de gastos mais obrigações contratuais (empenhos).

Por obrigação contratual não se entende passivo, e sim o empenho ou equivalente. Em outras palavras, trata-se de redução na disponibilidade da fixação orçamentária, geralmente de forma legal, de uma entidade governamental que ainda não se converteu em gastos.

$$\text{Saldo Disponível na Fixação}_{\text{ano } X} = \text{Fixação} - [\text{Desembolso}_{\text{ano } X} + \text{Obrigações}_{\text{ano } X}]$$

Figura 13 – Regime orçamentário de gasto.

Fonte: Meyers, 1999 p. 360.

Esse terceiro modelo ainda ignora a possível existência de obrigações que se tornem juridicamente passivos no futuro, confirmadas pela entrega

dos bens ou serviços contratados, com a liquidação da despesa que reconhece o direito adquirido pelo credor (Lei 4.320, art. 63), ou seja, os restos a pagar devem ser mantidos em virtude de que inexiste, “em tese”, recurso no orçamento do exercício seguinte para seu atendimento, seja como despesa especificada ou despesas de exercícios anteriores.

A partir daí, surge um quarto modelo de regime de reconhecimento orçamentário, mais conservador, baseado nos gastos mais as obrigações, depois de atendidos todos os implementos de condição:

$$\text{Saldo Disponível na Fixação}_{\text{ano } X} = \text{Fixação} - [\text{Desembolso}_{\text{ano } X} + \Delta \text{ Contas a Pagar}_{\text{ano } X} + \text{Obrigações}_{\text{ano } X}]$$

Figura 14 – Regime orçamentário de gastos e compromissos.

Fonte: Meyers, 1999 p. 360.

O segundo termo nesse quarto modelo é exatamente o conceito de despesa emanado no artigo 35 da Lei 4.320.

Em relação aos saldos das receitas orçamentárias previstas a arrecadar, tanto no modelo brasileiro, quanto no norte americano, constituem débitos até que ocorra o excesso de arrecadação e as despesas fixadas a comprometer, créditos. As receitas a serem arrecadadas têm saldo devedor, pois representam o ingresso de recursos financeiros esperados pela entidade. Já as despesas orçamentárias consideram-se como compromissos ou encargos equivalentes a uma obrigação com o reconhecimento do passivo, embora as despesas possam ser consideradas executadas sem

que haja o implemento da condição contratual, como é o caso dos “restos” orçamentários a pagar não processados (Lei 4.320, art.36). Porém, nesse caso, sempre que a despesa disser respeito a fatos permutativos, o efeito da despesa é anulado no resultado através do registro da mutação patrimonial ativa em contrapartida com conta de ativo ou passivo permanentes, o que exigiria igual procedimento com os restos a pagar a liquidar, figurando no ativo permanente até a liquidação.

Portanto, quando na literatura brasileira se diz que o regime da despesa é o de competência, está se dizendo que o gasto pertence ao orçamento do ano X, a ser pago em X+1 ou X+2 enquanto não prescreve o crédito. Competência orçamentária ou de exercício do compromisso orçamentário é diferente de competência econômica ou patrimonial (*accrual*), que tem efeito econômico, quando não gerar um ativo ou resgatar um passivo em contrapartida com mutação patrimonial ativa ou diretamente no ativo ou passivo permanente.

Desta forma, o resultado da execução orçamentária como sendo a diferença entre o que foi arrecadado e o que foi reconhecido como gasto, é incorporado ao patrimônio da entidade, aumentado ou subtraindo-o, desde que as transações de arrecadação e gasto não constituam fatos permutativos o que exigiria a sua anulação por mutações patrimoniais ativas. Além disso, devem se considerar como elemento modificativo da situação patrimonial, as incorporações diretas no ativo permanente ou no passivo permanente.

É interessante notar que alguns autores nacionais de outrora já bem definiam o regime orçamentário de reconhecimento das receitas e despesas: “*Chama-se regime orçamentário a maneira pela qual se faz a liquidação das contas do orçamento*” (WILKEN, 1953 p. 39). Outros autores confundiam as execuções: “Entende-se por regime contábil ou regime orçamentário, a maneira pela qual se procede à apuração da execução orçamentária” (VEIGA, 1975 p. 191). Tal liquidação de contas sempre encontra o amparo nas leis e regulamentos que a disciplinam de forma perene.

O regime orçamentário é entendido no Brasil sob três ângulos:

- Regime de Gestão ou de Caixa: aquele que geralmente aceita a arrecadação como receita e os pagamentos como despesa e não apura, nem incorpora, resíduos de um orçamento a receber ou a pagar. É aceitável para a demonstração do fluxo de caixa.
- Regime de Exercício ou de Competência: aquele que atribui a cada exercício a receita e a despesa que efetivamente lhe pertencem, de forma definida, seja pelo lançamento, seja pelo empenho. A receita lançada e não arrecadada é considerada *resíduo ativo* e a despesa empenhada e não paga, *resíduo passivo*. É aceito no módulo patrimonial, integralmente.
- Regime Misto: aquele que somente considera a arrecadação como receita e o empenho (*commitment*) como despesa. Toda “despesa” empenhada e não paga é considerada *resíduo*

passivo e a receita não gera um ativo financeiro realizável. É aceitável exclusivamente para fins financeiros (orçamentários).

O conceito de receita orçamentária ou receita pública não coincide com o conceito de receita que afeta o patrimônio. O conceito reconhecido e aceito pelo setor privado é o seguinte:

Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumentos do patrimônio líquido, e não se confundem com os que resultam de contribuição dos proprietários da empresa (IASC, 1998).

No setor governo, receita é o recurso arrecadado, ou seja, reconhecido no orçamento, sendo compreendido na execução orçamentária, mesmo que não haja previsão para tanto. Essa arrecadação pode aumentar o passivo permanente, reduzir o ativo permanente ou simplesmente aumentar a situação patrimonial. A arrecadação que implica em redução do ativo financeiro realizável, ou no aumento do passivo financeiro, não estará compreendida na execução orçamentária por constituir mera entrada compensatória de ativo ou passivo financeiro. Qualquer outro acréscimo de ativo permanente ou redução de passivo permanente constituirá uma receita, porém não orçamentária, tampouco financeira, provocando por conseguinte aumento na situação patrimonial.

Eventos de arrecadação que se constituem em receitas propriamente ditas, ou como a literatura classifica, receitas efetivas (fatos modificativos) é que se enquadram economicamente no conceito do IASC, visto que nelas

não se reconhecem elementos que ainda não foram arrecadados. Em regimes orçamentários de competência econômica, como no caso do Reino Unido e Austrália, se reconhecem como receitas as que se enquadram no conceito do IASC, incluindo, portanto, as independentes da execução orçamentária.

A confusão terminológica vai mais além com Oliveira (1958 p. 92) distinguindo receita e renda, implicando esta em arrecadação e não dando margem à inclusão dos “resíduos” ativos, ou restos orçamentários lançados a receber, distinção essa incabível em havendo referência genérica às receitas orçamentárias.

Pode-se enumerar duas razões para estas divergências: primeiro, a contabilidade pública no Brasil começou com o Alvará de criação do Erário Régio, que tratava as receitas como a arrecadação e as despesas como pagamento. Segundo, a legislação conduz a contabilidade pública, conferindo-lhe fortemente a característica de *Code Law Accounting*, e os conceitos jurídicos de receita e despesa não coincidem com os da contabilidade do setor privado, pela inexistência da relação de causa e efeito entre essas receitas e despesas.

Concluindo, o regime de caixa para a receita somente pode ser considerado verdadeiro se for considerado o orçamento isoladamente, sem integrá-lo ao patrimônio. Todavia, considerando que a contabilidade pública brasileira é integrada, esse conceito não pode ser denominado de regime

contábil como querem alguns autores, por dizer respeito unicamente aos módulos orçamentário e financeiro.

No caso da despesa, o orçamento brasileiro reconhece os compromissos de gastos, os empenhos (que serão futuramente gastos), como de competência financeira ou orçamentária. Isto evidencia que o regime financeiro ou orçamentário brasileiro para a despesa, onde o critério é o empenho, é ainda mais conservador do que o regime de caixa puro. Não se considera se esses gastos são despesas, custos ou investimentos⁵ e sim se são compromissos que exigem alocação orçamentária. Já nos orçamentos por regime de competência, que é o caso nas entidades de direito privado com fins lucrativos, o custo associado aos serviços prestados é lançado e não os gastos, em função da relação de causa e efeito entre as despesas e as receitas auferidas. O foco passa do registro da entrada dos insumos na entidade para, por exemplo, o efetivo consumo na prestação de serviços.

3.1.4 CONTROLE ORÇAMENTÁRIO NORTE-AMERICANO

A contabilidade pública norte-americana integra totalmente o acompanhamento dos seus orçamentos no módulo patrimonial. Órgãos, como o *Office of Management and Budget* (OMB), são encarregados de controlar a execução orçamentária, o que se opera paralelamente à

⁵ Os conceitos de gasto, despesa, custo e investimento neste trabalho devem ser considerados como em Martins, 2003: 25

execução patrimonial no governo federal norte-americano, com a confrontação da receita arrecadada com sua previsão, e da despesa fixada com a sua execução.

O que os americanos chamam de *Government Accounting* engloba tão somente o registro das transações patrimoniais com o envolvimento das financeiras sem segregação de módulos orçamentários, financeiros e patrimoniais. O orçamento é considerado como uma transação potencial dentro do próprio patrimônio líquido para cada um dos fundos do tipo governamental, quer dizer, para o fundo geral e para os demais fundos especiais de receitas vinculadas. Neste modelo, a contabilização do orçamento se inicia da seguinte forma: débitos são feitos para a Receita Prevista (*Estimated Revenue*) e créditos para os créditos disponíveis (*Appropriations*). A diferença, que no Brasil é conhecida como Resultado da Previsão, é registrada sob o título de Saldo Orçamentário. No Brasil, tal saldo não inclui os créditos adicionais não decorrentes de anulação. Receita Prevista, Despesa Fixada e o Saldo Orçamentário do Fundo constituem contas orçamentárias. O saldo do orçamento como diferença entre a receita prevista no orçamento e as despesas nele fixadas e o resultado de previsão, que ainda incluiria os créditos adicionais como são entendidos no Brasil, representa um marco antecipado ou potencial do Saldo do Fundo como receita a ser arrecadada e despesa a ser aplicada. Em relação ao exercício financeiro, o tratamento, nos Estados Unidos, das contas orçamentárias é o mesmo que o brasileiro, encerrando-se ao seu final.

As receitas previstas, de diferentes fontes, são lançadas a débito de receita prevista, creditando-se o Saldo Orçamentário do Fundo constituindo contas orçamentárias.

A Fixação (*Appropriation*) engloba todos os gastos fixados no orçamento e adicionais e, é aberta a crédito, tendo como contra-partida o débito no Saldo Orçamentário do Fundo.

A contabilidade pública norte-americana considera a receita executada de forma diferente do Brasil, reconhecendo a receita segundo o regime de competência modificado, pelo seu lançamento, contanto que seja atendida a premissa de mensurabilidade e de disponibilidade, isto é, conhecer o valor do tributo e a arrecadação ocorrer no exercício ou no curto prazo após seu encerramento (*Modified accrual basis*) como período adicional.

Após o lançamento das receitas, é estimado o montante delas que se supõe incobrável, baseando-se no comportamento histórico da receita ao longo dos anos. Esse comportamento, por exemplo, pode indicar que 0,5% da receita não será arrecadada sendo constituída uma “Provisão para Tributos Incobráveis” com base no exercício e na receita nele lançada.

A arrecadação não interfere imediatamente na receita prevista, como no caso brasileiro. Simplesmente afeta o fundo, aumentando o ativo e o resultado, inclusive pela parcela correspondente ao período adicional. Já a baixa de receitas inarrecadáveis faz-se contra a provisão constituída.

As autoridades governamentais norte-americanas não costumam baixar os impostos a receber até terem a certeza que ele é incobrável. Enquanto resta, ainda, alguma expectativa de recebimento do tributo, mas o exercício corrente não é mais o de sua competência, no qual foi lançado, é necessário inscrevê-lo por transferência na dívida ativa (*Delinquent taxes*). De acordo com o *GASB Interpretation nº 5*, os Impostos sobre a Propriedade, sobre os quais se espera uma arrecadação num período superior a 60 dias, após o encerramento do exercício financeiro devem ser lançados como Receita Diferida, pois embora não atendam o critério de disponibilidade, continuam atendendo o de mensurabilidade. Vale lembrar que os Impostos sobre a Propriedade são impostos lançados por ofício e o seu valor já é previamente estabelecido pela autoridade fiscal.

Na medida em que os Impostos sobre a Propriedade a Receber não tenham sido arrecadados até o final do exercício, e que eles não constituam Receita Diferida procede-se uma reclassificação destes recebíveis como dívida ativa (*Delinquent taxes*).

Ajustes na provisão para a receita incobrável devem ser realizados levando-se em conta a expectativa do não recebimento da dívida ativa.

No final de cada exercício fiscal deve-se fazer a reversão da provisão sempre que as inadimplências esperadas não se confirmem.

O empenho (*Encumbrance*) constitui um estágio intermediário da despesa entre a fixação e o gasto em si. Surge, porque ordens de compra

são emitidas, ou porque contratos de prestação de serviços ou fornecimento de bens são assinados. Os recursos empenhados estão comprometidos para aquele uso específico e, se os materiais ou serviços não foram ainda entregues, a entidade não tem uma obrigação legal com o fornecedor. Nenhum passivo foi incorrido, os ativos não aumentaram e o saldo do fundo não sofreu alteração, só a disponibilidade fixada foi subtraída do seu valor.

O lançamento do empenho é realizado creditando-se a conta Saldo Orçamentário Reservado para Empenhos, que no Brasil denominamos Créditos Disponíveis e debitando-se a conta Empenhos, que no Brasil é denominada Despesa Empenhada.

Verificando-se que a ordem de compra foi atendida, é baixado do saldo da conta de empenhos o valor da mercadoria ou do serviço entregue, revertendo o lançamento do empenho e, então, registrando-se o gasto e o passivo correspondente - que no Brasil corresponde à liquidação apropriada no módulo financeiro.

O saldo remanescente empenhado no final do exercício fiscal – os restos do orçamento a pagar não processados como denominamos no Brasil – poderão ser liquidados contra a fixação do ano findo ou do ano seguinte, dependendo da legislação local ou estadual, que poderá exigir que a dotação expire ao final do período, para as despesas não liquidadas. Se a legislação determinar que os gastos relativos aos empenhos em aberto sejam gastos por conta da fixação do ano seguinte, a primeira providência é

anular o empenho em aberto, revertendo à dotação. A segunda providência a ser tomada é debitar a conta Saldo não Reservado do Fundo (o equivalente a nossa conta Saldo Patrimonial), reduzindo-a e creditando a conta Saldo Reservado do Fundo para Empenhos (que poderia ser a nossa reserva de contingência).

O encerramento das contas orçamentárias é feito pelo débito da fixação da despesa e crédito da previsão da receita contra o saldo orçamentário do Fundo, encerrando essas três contas sintéticas.

O fechamento dos saldos das contas de receitas e de gastos do exercício é feito contra a conta Saldo não Reservado do Fundo. Este é o resultado da execução Orçamentária, ou seja, a diferença entre a receita executada e o que foi gasto. Também pode ser encontrado pelo nome de saldo não orçamentário ou saldo real.

3.1.5 FLUXO DE CAIXA

Os regimes de reconhecimento determinam quando as transações de receita e despesa orçamentária e variações não orçamentárias devem ser reconhecidas, quer dizer, quando os fluxos alterarão os estoques patrimoniais.

Pelo regime de caixa, a contabilidade reconhece tão somente as transações e eventos, no momento do ingresso e desembolso do dinheiro na

entidade. Este regime mede o resultado econômico de um período, em um sentido bem restrito, a partir da diferença entre o caixa recebido e o caixa pago, ou seja, o fluxo de caixa da entidade em questão.

O *International Federation of Accountants* – IFAC, reconhece a preferência dos governos pelo regime de caixa uma vez que ele se aproxima das mensurações, fiscal e monetária, macroeconômicas:

Tradicionalmente os orçamentos governamentais têm sido preparados em regime de caixa. Este foi um dos fatores que conduziu à predominância do regime de caixa na contabilidade governamental. A popularidade do regime de caixa no governo advém da necessidade parlamentar ou de outros representantes do eleitorado, de monitorar a arrecadação ou ingressos tributários e o subsequente gasto, a cada ano pelo governo (IFAC, 2000 p. 23).

Nesta mesma direção, Premchand (1995 p. 54) destaca que a contabilidade em regime de caixa facilita a avaliação do impacto da atividade fiscal.

No regime de caixa, os únicos ativos reconhecidos são os elementos considerados como caixa ou “próximos” de caixa. Como caixa consideram-se os saldos em dinheiro, os valores em trânsito e depósitos bancários. Já os valores próximos de caixa, consistem de aplicações em valores mobiliários de curto prazo nas entidades privadas. Próximos de caixa no setor governo são os ingressos orçamentários que podem ser reconhecidos com absoluta confiança na arrecadação até data próxima ao encerramento do exercício.

No regime de caixa, todos os recebimentos, independentemente do tipo, são reconhecidos como “receitas”. Tais recebimentos incluem:

- recebimentos de transações recíprocas, ou seja, transações onde há a entrega de ativos como contrapartida ao ingresso de dinheiro:
 - da venda de bens e serviços;
 - da venda de ativos ou investimentos;
- recebimentos de transações não-recíprocas, ou seja, que não implicam na entrega de um ativo, como contrapartida:
 - recebimento de tributos;
 - emissão de moeda;
 - auxílios, contribuições e doações recebidos (incluindo transferências de outras entidades);
- fluxos de caixa positivos de financiamentos:
 - recebimento de juros;
 - empréstimos tomados;
- contribuições de capital de entidades controladoras ou de proprietários; e
- recebimentos de valores em custódia.

Já as “despesas” são reconhecidas pelo desembolso e incluem o seguinte:

- pagamentos relativos a transações recíprocas:
 - da compra de bens e serviços;
 - da aquisição ou construção de ativos;
 - de investimentos em outras entidades;
- pagamentos relativos a transações não-recíprocas:
 - transferências governamentais;
 - auxílios, contribuições e doações;
- fluxos negativos de financiamentos:
 - pagamento de juros;
 - pagamento de dívidas; e
- devoluções de valores em custódia.

Os pagamentos usualmente são classificados em *correntes* e em *capital*, desde que o ativo recebido numa transação recíproca tenha uma vida útil superior a um ano. Esses gastos são subdivididos em funções e tipos.

No Brasil, o material permanente é ativado quando de duração superior a dois anos. Os ingressos e desembolsos correntes geralmente são

fatos modificativos no Brasil. A exceção é o material de consumo que deve ser estocado e as receitas da arrecadação da dívida ativa. De capital são sempre fatos permutativos, exceção feita aos relativos às transferências.

Existem variações do regime de caixa, de forma que a contabilidade poderá não utilizar um regime “puro” de caixa. A utilização do *período adicional* constitui a variação mais comum ao regime de caixa (IFAC 2000 p. 51). O emprego do regime de caixa modificado dá margem ao surgimento de outros ativos que não o próprio caixa ou equivalentes, bem como de alguns passivos. Isto contudo, não significa que estes itens estarão evidenciados diretamente numa demonstração, podendo constar apenas em notas explicativas.

No caso brasileiro, por força da integração dos sistemas contábeis, o regime de execução orçamentária coincide com o regime de reconhecimento no patrimônio financeiro. O patrimônio financeiro deve ser entendido como o ativo financeiro e o passivo financeiro. No ativo, as disponibilidades e os valores recebíveis em espécie, de natureza extra-orçamentária geralmente têm uma contrapartida de igual valor no disponível. No passivo financeiro encontram-se valores de natureza extra-orçamentária de duas naturezas distintas: os restos a pagar, que já foram considerados no resultado orçamentário de exercícios anteriores e os demais valores, que tem uma contrapartida no disponível, como as entradas compensatórias no ativo e passivo financeiro (Lei 4.320, art. 3º, § único). Assim, o patrimônio financeiro (estoque), uma parte do patrimônio total contábil da entidade pública, nada

mais é do que o somatório do resultado da execução orçamentária (fluxo) ao longo dos anos, que é denominado de resultado financeiro (Lei 4320, art. 85)⁶. Daí o regime de execução orçamentária ser igual ao regime financeiro.

O demonstrativo contábil relacionado ao regime de caixa é o fluxo de caixa que indica se a entidade evidenciada teve uma arrecadação líquida maior ou menor em relação aos períodos anteriores.

O IFAC, através do *International Public Sector Accounting Standards 2* – IPSAS 2, *Cash Flow Statements*, prevê a evidenciação dos fluxos de caixa das atividades operacionais, das atividades de investimento e das atividades de financiamento, à semelhança do setor privado.

O IPSAS 2, nos § 8 e § 22, define os fluxos de caixa das atividades operacionais como aqueles derivados das principais atividades geradoras de caixa da entidade. Esses fluxos têm duas fontes principais, que no Brasil correspondem as receitas correntes:

- ✓ Arrecadação de Tributos – “receitas” derivadas, como o direito financeiro brasileiro a denomina, e que, na verdade deveriam se chamar ingressos ou recebimentos derivados.
- ✓ Arrecadação da entrega de bens e serviços – recebimentos originários.

⁶ Existem variações independentes da execução orçamentária que podem tornar o resultado da execução diferente do resultado financeiro do exercício financeiro (vide Petri, 1985 p. 56).

Nos § 8 e § 25 do mesmo pronunciamento, estão definidos os fluxos de caixa das atividades de investimento, que analogamente, no Brasil, são as receitas de capital. A atividade de investimento é definida como a aquisição e alienação de ativos de longa duração e outros investimentos não classificados como equivalentes de caixa. Os fluxos de caixa das atividades de investimento representam quanto do desembolso foi realizado a fim de manter ou aumentar a capacidade futura de entrega de serviços públicos.

Já os § 8 e § 26, definem atividades de financiamento como as resultantes de mudanças no tamanho e composição do capital e de empréstimos da entidade. Tal evidenciação se justifica com base na possibilidade de se estabelecerem estimativas de futuras exigibilidades por parte dos credores em relação à entidade pública.

	20X2	20X1
Fluxos de Caixa das Atividades Operacionais		
Ingressos:		
Tributários	X	X
Venda de Bens e Serviços	X	X
Juros recebidos	X	X
Outros	X	X
Desembolsos:		
Folha de pagamento	(X)	(X)
Fornecedores	(X)	(X)
Juros pagos	(X)	(X)
Outros	(X)	(X)
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades Operacionais	X	X
Fluxos de Caixa das Atividades Investimento		
Compra de Instalações e Equipamentos	(X)	(X)
Recebimentos da venda de Instalações e Equipamentos	X	X
Recebimentos da Venda de Equipamentos	X	X
Outros	X	(X)
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Investimento	(X)	(X)
Fluxos de Caixa das Atividades Financiamento		
Recebimento de Empréstimos	X	X
Pagamento de Empréstimos	(x)	(x)
Fluxo de Caixa Líquido das Atividades de Financiamento	X	X
ACRÉSCIMO / DECRÉSCIMO no Caixa ou Equivalentes de Caixa	X	X
Caixa ou Equivalentes de Caixa no Início do Período	X	X
Caixa ou Equivalentes de Caixa no Final do Período	X	X

Figura 15 - Fluxo de caixa – método direto.

Fonte: IFAC, IPSAS 2.

No modelo brasileiro apresenta-se o Balanço Financeiro que também é um fluxo de caixa direto, mas que estrutura uma *disclosure* relacionada à inclusão ou não dos itens que interferem no fluxo.

RECEITA	\$	DESPESA	\$
ORÇAMENTÁRIA		ORÇAMENTÁRIA	
Tributária	X	Educação	X
Industrial	X	Saúde e Saneamento	X
Receita de Capital	X	Segurança Pública	X
EXTRA-ORÇAMENTÁRIA		EXTRA-ORÇAMENTÁRIA	
Restos a Pagar	X	Restos a Pagar	X
Depósitos	X	Depósitos	X
Débitos de Tesouraria	X	Débitos de Tesouraria	X
SALDO DO EXERCÍCIO ANTERIOR		SALDO PARA O PRÓXIMO EXERCÍCIO	
Disponível	X	Disponível	X
TOTAL	XX	TOTAL	XX

Figura 16 – Balanço Financeiro

Fonte: Lei 4.320, Anexo 13.

3.1.6 VANTAGENS E DESVANTAGENS

A falha do regime de caixa reside no fato de ele não fornecer informações sobre ativos (valores a receber) e passivos (obrigações relacionadas com despesas), bem como o impacto do consumo de todos os ativos do governo. O regime de caixa centra-se apenas no fluxo monetário do período que interfere no resultado financeiro e econômico do governo, ignorando outros fluxos de recursos que afetam a capacidade do governo em prestar benefícios atuais e futuros à população. Ratificando esta posição, Premchand (1995 p. 55) destaca que, se a informação a respeito dos passivos não for totalmente capturada, o legislativo pode ser induzido a

tomar decisões de natureza fiscal de uma forma equivocada. O legislativo teria de aprovar gastos que já foram incorridos no passado. Pode-se tomar o caso de uma despesa de competência do ano X. Se esta despesa já tivesse recursos destinados no orçamento de X, mas por uma razão qualquer não tivesse sido totalmente paga, o resíduo fica para $X + 1$. Como, genericamente no regime de caixa, o resíduo não faz parte das demonstrações, o legislativo provavelmente, não teria condições de chegar à conclusão se a aprovação de recursos para a finalização de tal compromisso seria desnecessária, e tampouco teria condições de verificar onde estariam os recursos necessários para sua conclusão.

Como vantagem do regime de caixa, pode-se apontar a maior objetividade da informação por ele gerada, uma vez que ela está menos sujeita ao julgamento por parte daquele que a prepara.

A mudança nos controles de processos e, em particular, na mudança na limitação do uso de recursos em caixa para a administração do caixa prevaleceu até meados dos anos 70, pela restrição de desembolsos em razão do contexto inflacionário. A imposição era feita por fixação de limites de gastos. Certamente, essa preocupação continua sendo pertinente, mas não é suficiente. A mudança de foco no controle de fundos, da abordagem de item de gastos orçamentários “linha-a-linha” para o controle através de orçamentos globais, enfocando resultados mais amplos, como o da prestação de serviços públicos variados, interligando diversas agências e

órgãos, veio acompanhada de uma crescente descentralização nos gastos, por meio das transferências.

É reconhecido que a alocação orçamentária de recursos sempre foi uma tarefa difícil, demandando a melhor habilidade diplomática sendo apenas o início. Isto precisa ser complementado por técnicas que procurem maior convergência entre os fluxos positivos de receita e fluxos negativos de gastos de forma que os empréstimos e a taxa de juros possam ser reduzidos (PREMCHAND 1995 p. 8).

Sob a óptica do financiamento dos déficits de caixa, os empréstimos tornam-se necessários todas as vezes que o fluxo de caixa é negativo, por ocasião da execução orçamentária. O financiamento do déficit orçamentário só pode se dar por duas formas principais: pelo endividamento de longo prazo, a ser amortizado a partir de orçamentos subseqüentes, ou pela emissão de moeda - o financiamento monetário. As privatizações não constituem fontes duradouras e recorrentes de financiamento. No caso do financiamento por dívida, são as pessoas físicas e jurídicas que compram os títulos da dívida do Tesouro. No outro caso, o Banco Central compra os títulos da dívida do Tesouro. Nesta forma de financiamento o Banco Central cria moeda para financiar a compra da dívida – senhoriagem (DORNBUSH e FISCHER, 1991 p. 689). O principal papel a ser desempenhado por uma contabilidade em regime de caixa é auxiliar, com suas informações, à administração financeira de um governo na tomada de decisões que afetam o crédito e taxa de juros e informar seus efeitos.

Figura 17 – Fluxo de caixa e a administração financeira.

Fonte: Premchand, 1995 p. 59.

Estas preocupações conduziram alguns países à mudança dos seus sistemas de contabilidade pública por regime de competência (já que estes se inspiraram em sistemas do setor privado) para sistemas em regime de caixa. (PREMCHAND, 1993 p. 53).

3.2 Regime de Competência

O conceito de uma contabilidade que não leve em conta a competência resumir-se-á ao registro do caixa e do patrimônio líquido. A necessidade de apuração de resultados é que conduz ao princípio da

competência: “As receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorreram, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento” (CFC, resolução 750, art. 9º in CRCSP, 1999 p. 23).

Os resultados das entidades com fim lucrativo exigem em razão da relação de causa e efeito estabelecida entre suas despesas e receitas, a confrontação entre ambas. Nas entidades sem fins lucrativos essa confrontação simplesmente representa a diferença entre os valores que se incorporaram e os que se desincorporaram ao patrimônio. A aplicação do princípio em ambas constitui o momento de reconhecimento da alteração patrimonial quantitativa, embora com significados distintos.

Este modelo conceitual de contabilidade mensurada pelo regime de competência econômica é a própria equação contábil, ou seja:

$$\text{Ativos}_{\text{ano X}} = \text{Passivos}_{\text{ano X}} + \text{Ativos Líquidos}_{\text{ano X}}$$

Figura 18 – Equação contábil.

Fonte: Meyers, 1999 p. 357

A equação contábil (figura 18) é capaz de demonstrar quais os estoques de recursos que uma entidade detém, numa data específica, por exemplo, no final do ano X; quanto de recursos essa entidade tomou emprestado ou deve e qual o montante do seu ativo líquido, patrimônio líquido, ou saldo patrimonial.

No regime de caixa, a mensuração dos eventos de um período se restringe aos ingressos e desembolsos de dinheiro em caixa. No regime de competência, por sua vez, se reconhece um leque mais amplo de valores no resultado, antes que sejam arrecadados ou pagos. No regime de competência a receita é reconhecida independentemente da sua arrecadação possibilitando um gasto sem que a respectiva disponibilidade tenha sido realizada no caixa. Este critério é menos conservador ou prudente do que o critério caixa.

Os ativos contabilizados são os recursos que a entidade possui, adquiridos a partir de recursos arrecadados que foram retidos e não transferidos a terceiros como benefício, compondo o patrimônio da entidade. Os ativos devem ser capazes de gerar benefícios econômicos presentes ou futuros e devem ser mensuráveis física e monetariamente.

As transações que provocam alterações quantitativas e qualitativas do patrimônio são regidas pelo princípio da oportunidade, sejam elas aumentos ou reduções em itens ativos ou passivos. “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 originam” (CFC, resolução 750, art. 6º in CRCSP, 1999 p. 22). Contudo, as variações quantitativas estão associadas a períodos de tempo, identificando a competência, enquanto que as qualitativas ficam restritas apenas as transações. Isto não quer dizer que variações quantitativas não estejam

sujeitas à aplicação do princípio da oportunidade. “O princípio da oportunidade exige a apreensão, o registro e o relato de todas as variações sofridas pelo patrimônio de uma Entidade, no momento que elas ocorreram” (CFC, Res. 774 § 2.3.1 in CRCSP, 1999 p. 35). Portanto, a inclusão de receitas e despesas, ou não, na apuração do resultado do exercício, causando variações quantitativas no patrimônio, depende da aplicação do princípio da oportunidade.

O reconhecimento de tais variações se insere, então, numa taxonomia patrimonial que pode ser diferente em se tratando de setor com fins lucrativos ou sem fins lucrativos, do tipo governamental ou social. Os elementos ativos e passivos podem ser classificados em financeiros, circulantes, não circulantes, permanentes, orçamentários e extra-orçamentários.

3.2.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE A ESTRUTURA DO PATRIMÔNIO PÚBLICO

O período de tempo que separa os ativos da sua realização e os prazos de exigibilidade de passivos determina se o ativo é circulante ou não; portanto, o termo refere-se a esses prazos, correspondendo a um exercício subsequente ao último balanço patrimonial (NBC-T-3.2, §3.2.2.2 e § 3.2.2.3 in CRCSP, 1999 p. 88).

A classificação dos ativos pela liquidez, ou seja, em circulantes e não circulantes não tem significação na lei 4.320. Também, a segregação dos

itens financeiros dos não financeiros, da forma como no setor privado os entende, não encontra amparo naquele diploma legal.

Elementos classificados como financeiros podem denotar o sentido empregado no setor privado, ou seja, a exclusão de itens tangíveis e intangíveis. Será financeiro se possuir a exigibilidade sobre outros ativos (contas a receber) ou serviços (despesa antecipada de seguros). Os ativos não financeiros podem ser físicos ou tangíveis ou intangíveis. No caso dos passivos, aqueles que implicam no sacrifício iminente de ativos financeiros.

Se a autorização orçamentária determinar a movimentação patrimonial do ativo ou passivo, ele será classificado como orçamentário. Em se tratando de ativos e passivos que não dependem da autorização para sua movimentação, serão classificados como extra-orçamentários.

O caixa e equivalentes correspondem a ativos financeiros, representados pelo dinheiro em fundo fixo mais os depósitos bancários e valores que não dependem da execução orçamentária, tais como, realizável financeiro – aplicações a serem restituídas no fundo de caixa, no passivo financeiro, resíduos financeiros, retenções a pagar e valores de terceiros a restituir.

A classificação da dívida ativa como elemento “permanente” na contabilidade pública brasileira constitui acréscimo ao patrimônio, mas não é considerada na execução orçamentária, apenas é considerada na arrecadação. A lei 4.320, por tal motivo, não prevê a constituição de provisão

para débitos de liquidação duvidosa. Porém, o *Resource Accounting Manual* (§ 3.12.2) prevê a valorização desses ativos pelo seu valor realizável líquido, o que dá margem à constituição de provisão. Já os valores a receber relativos às fontes típicas de arrecadação do fundo geral, nos Estados Unidos, são registrados como impostos a receber no momento do lançamento, originando uma receita orçamentária. O montante que excede o critério de “disponibilidade” é reconhecido no passivo como “receita diferida”. O fato gerador das contas a receber de tributos é o seu lançamento, independentemente da data limite para o pagamento. A dívida ativa brasileira é reconhecida após se encerrar o prazo delimitado para a arrecadação, em função de a receita obedecer ao regime de caixa. O patrimônio novamente se ajustará quando houver a arrecadação da dívida ativa, o que não interferirá no resultado por corresponder a um aumento de disponível e uma diminuição do ativo permanente.

Os investimentos compreendem participações em outras entidades, particularmente de direito privado, componentes da administração indireta, bem como aplicações de recursos em outros tipos de instrumentos, como ouro e *Special Drawings Rights* do FMI. Trata-se de ativos de natureza financeira, que podem ser classificados tanto como circulantes quanto não circulantes. Na normatização norte-americana, a maioria dos investimentos financeiros deve ser evidenciada pelo seu *Fair value* (FREEMAN e SHOULDERS, 2000 p. 192). No Reino Unido, sob o *Resource Accounting*, exceto por poucas exceções, os investimentos são avaliados pelo seu valor

de mercado (*Resource Accounting Manual*, §3.4.10). No Brasil, tais instrumentos de acordo com a Lei 4.320, são classificados como créditos, no realizável financeiro. Desta forma, as variações patrimoniais derivadas desse tipo de ativo somente são reconhecidas no momento da sua realização, e como não dependem de autorização orçamentária constituem variações patrimoniais independentes da execução orçamentária.

Os estoques, por outro lado, representam bens físicos ou tangíveis e, portanto, não financeiros, destinados ao consumo da própria entidade governamental ou à utilização em estágios intermediários na produção de outros bens ou serviços. A avaliação dos bens em almoxarifado no Brasil segue a regra imposta no artigo 106 da Lei 4.320, que determina o preço médio ponderado como critério de valorização dos estoques. Por serem ativos os estoques não se consomem imediatamente. Os regimes diferenciados do orçamento e do patrimônio confrontam tais gastos com as receitas em momentos distintos no orçamento na demonstração do resultado. No momento da aquisição (contratual) dos bens, se reconhece o gasto orçamentário. Quando não há variação patrimonial efetiva, utiliza-se o mecanismo retificador da mutação para que não haja impacto sobre a situação patrimonial líquida. No momento do consumo efetivo reconhece-se a variação no patrimônio ocorrida de forma independente à execução orçamentária, pela baixa do valor do seu custo. Nos Estados Unidos existem duas formas aceitáveis de competência em relação à aquisição de mercadorias para estoque. O primeiro é o método da aquisição, na qual o

fundo governamental reconhece o gasto no ingresso da mercadoria na entidade, da mesma forma que faz com os ativos fixos. O método alternativo consiste em criar uma conta para a estocagem dos bens no elenco de contas financeiras e baixa-la pelo consumo efetivo, trata-se do método do consumo (RAZEK, HOSCH e IVES, 2000 p. 167). No Reino Unido, sob a orientação do *Resource Accounting Manual* (§ 3.11.4), os estoques devem ser registrados pelo valor de custos. Todavia, quando o *custo corrente de reposição* apresenta uma diferença material em relação ao custo histórico esta variação é levada ao resultado. As baixas por deterioração e obsolescência devem ser registradas pelo *valor realizável líquido* do bem. Tais práticas, porém, não vem sendo observadas no Brasil pelo desinteresse em relação ao resultado patrimonial, o qual equivaleria ao lucro do setor privado.

Ativos fixos ou tangíveis em geral são os recursos que tem substância física e que são mantidos a fim de se produzir outros bens ou prestar serviços; também, para serem alugados a terceiros, ou ainda, no uso administrativo da entidade que detém sua propriedade (HENDRIKSEN, 1999 p. 362). A ativação desses recursos se dá pelo seu ingresso na organização, seja pela aquisição, seja pela construção, ou pela sua melhoria através de reparos. Segundo o *Resource Accounting Manual* (§ 3.2.11), os ativos tangíveis fixos devem ser avaliados pelo menor valor entre o seu *Custo de*

Reposição e o *Montante Recuperável*⁷. A avaliação das propriedades destinadas ao uso, incluindo os terrenos e edificações, é realizada pelo *Valor* existente *em Uso*⁸, com a adição dos custos de aquisição quando estes forem materiais. Ainda no caso do Reino Unido, para propriedades especializadas, sem mercado específico, a sua avaliação pode ser feita pelo custo de reposição depreciado. No caso brasileiro, a reavaliação e conseqüente depreciação são permitidas, embora não sejam práticas correntes.

O *Resource Accounting Manual* (§ 3.2.16) deixa claro que todos os ativos capitalizados devem ter seu valor revisto todos os anos, e quando forem verificadas variações significativas, ajustes na sua avaliação devem ser realizados. Os terrenos e edifícios estão sujeitos a avaliações realizadas por profissionais da área em períodos regulares que não excedam cinco anos.

Na abordagem Britânica, toda a vez que o *montante recuperável* de um ativo for inferior ao seu valor registrado na contabilidade, ocorre o *Impairment*. Na *Resource Accounting*, a baixa ao *montante recuperável* é realizada no ativo com repercussão na demonstração de resultados. Contudo, se um ativo perder parcialmente sua capacidade econômica de gerar serviços ou benefícios, este valor, mesmo que parcial, deverá, igualmente, ser baixado. Terrenos e edifícios devem ser tratados como

⁷ Vide definições de Custo de Reposição e Montante Recuperável no glossário.

componentes separados, em razão de apenas as edificações serem passíveis de depreciação. Somente em casos excepcionais, como na extração mineral e no caso de aterros sanitários, é que se deve considerar a depreciação no valor dos terrenos.

As reavaliações para valores menores que os registrados, devido somente a flutuações no valor de mercado, não impactam o resultado do exercício no *Resource Accounting*. Este tipo de ajustamento é realizado em reservas de reavaliação, reservas de ativos recebidos em doação, reservas de transferências intergovernamentais, etc. Confirmando-se em período subsequente que o valor ajustado tornou-se permanente, deve-se efetuar o crédito na reserva debitada e o respectivo débito na demonstração de resultados.

A depreciação deve incidir sobre o ativo com vida útil finita pela alocação do custo, menos o valor residual estimado, ao longo dos anos nos quais se esperam os benefícios gerados pelo ativo, em razão do desgaste, ação do tempo e obsolescência. No *Resource Accounting*, a única justificativa para não se depreciar ativos é que o valor ou a vida útil do bem não represente materialidade (*Resource Accounting Manual*, § 3.2.29). Assim como se revisa o valor dos bens a cada ano no Reino Unido, recomenda-se revisar a sua vida útil e, sempre que mudanças materiais forem constatadas, a despesa de depreciação acompanhará tal mudança.

⁸ Vide definição de Valor em Uso no glossário.

Contudo, isso não significa, que houve *Impairment*. Não há prescrição uniforme em relação à depreciação. Cada entidade estabelece a sua própria política de depreciação. Entretanto, mudanças nas políticas de depreciação devem ser justificadas nas demonstrações contábeis.

Bens recebidos como doação devem ser capitalizados pelo valor corrente na data do recebimento com crédito em uma reserva específica no patrimônio. Tanto o *Impairment*, quanto a depreciação de ativos recebidos em doação têm impacto sobre a respectiva reserva e jamais na demonstração de resultados.

Os ativos físicos que representam heranças culturais, ambientais ou históricas que se deseja preservar para as futuras gerações são denominados de *Heritage Assets*. Correspondem a uma parcela dos bens de uso comum do povo. As características desse tipo de ativo são as seguintes:

- ✓ Valores culturais, ambientais ou históricos são de difícil expressão em termos monetários por não haver mecanismos de preço ou mercado.
- ✓ Geralmente estão sujeitos a restrições legais ou estatutárias a respeito da sua mobilização.
- ✓ São insubstituíveis, tendo uma relação que na medida em que a idade aumenta e a condição física se deteriora, o seu valor aumenta.

- ✓ Demandam manutenção constante de forma a possibilitar benefícios às futuras gerações.

Existem os *Heritage Assets* que são operacionais e outros que não o são. Por exemplo, um palácio pode ser considerado uma herança cultural e ao mesmo tempo operacional, ao passo que um monumento não. As vantagens apontadas pelo *Resource Accounting Manual* (§ 3.4.4) na capitalização dos *Heritage Assets* são as seguintes:

- ✓ Informar ao público o valor dos ativos.
- ✓ Encorajar a preservação dos ativos da entidade.
- ✓ Facilitar a distinção entre gastos correntes e de capital.
- ✓ Informar as decisões a serem tomadas em relação a quanto gastar na manutenção dos ativos, garantindo que seu valor e deterioração estão sendo simultaneamente reconhecidos.

O *Resource Accounting Manual* recomenda a capitalização dos *Heritage Assets* operacionais e reconhece que, quanto aos não operacionais, isso pode ser impraticável ou inapropriado. Contudo, os ativos não capitalizados deveriam ser evidenciados em notas explicativas às demonstrações contábeis.

Os ativos de infraestrutura são aqueles que formam parte de uma rede integrada que serve uma área geográfica significativa. Geralmente se encontram nessa gama de ativos as estradas, as pontes, as ruas, etc.

As estradas devem ser valorizadas pelo seu custo de reposição depreciado para refletir a sua real condição de uso (*Resource Accounting Manual* § 3.5.2), sendo que uma avaliação completa de toda a infraestrutura de um governo é recomendada a cada cinco anos. É comum no Reino Unido, a substituição do custo incorrido da depreciação da infraestrutura, nas demonstrações de resultados do governo, pelo gasto com a sua manutenção - a denominada *Renewals Accounting* (Jones e Pendlebury p. 2000, 194).

No Brasil, tanto os *Heritage Assets* como a infraestrutura, são classificados como Bens de Uso comum do Povo ou Bens de Domínio Público e são excluídos do patrimônio capturado pela contabilidade sob a Lei 4.320, enfraquecendo o regime de competência econômica.

As propriedades destinadas ao investimento são terrenos ou edifícios nos quais todo o trabalho de construção ou melhoria está realizado e que são mantidos pelo ente governamental para fins de investimento potencial, no qual qualquer rendimento oriundo de aluguéis é negociado em *arm's lenght*. Esse tipo de investimento é valorizado com base no valor de mercado e não está sujeito à depreciação. Todas as mudanças em valor devem estar refletidas na reserva de reavaliação, a menos que a queda de valor seja permanente, sendo então levada à demonstração de resultados (*Resource Accounting Manual*, § 3.6.4). Os imóveis são bens dominicais ou de uso especial e estão sujeitos ao registro contábil pela lei 4.320. Contudo,

eles são valorizados pelo seu custo histórico que geralmente não é depreciado no Brasil.

Os passivos podem ser definidos como obrigações de transferência de benefícios econômicos resultantes de transações e eventos passados (IFAC, *Study 11*, 2000 p. § 425). Podem englobar fornecedores, credores diversos, empréstimos e financiamentos, provisões e a receita diferida. Classificam-se em circulantes e não circulantes, dependendo do prazo da exigibilidade. Essa não é uma classificação lógica segundo a estrutura da Lei 4.320, que separa o passivo em dívida fundada e flutuante, de acordo com a exigência da autorização orçamentária para a amortização.

No âmbito britânico do *Resource Accounting* as contas a pagar de fornecedores, credores diversos, empréstimos e financiamentos que se originam de relações contratuais geralmente são reconhecidas pelo valor contratado (*Resource Accounting Manual*, § 4.8.1).

As visões do IFAC e britânica a respeito das provisões são basicamente a mesma: provisões constituem passivos sobre os quais não se conhece o momento da exigibilidade ou o montante exato de realização. Elas devem ser reconhecidas sempre que:

- ✓ A entidade tenha uma obrigação presente resultante de eventos passados.
- ✓ Seja provável que uma transferência de benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação.

- ✓ Uma estimativa confiável possa ser feita sobre o montante da obrigação.

Se essas condições não forem satisfeitas, não se deve constituir provisão (*Resource Accounting Manual* § 4.3.2).

O montante a ser provisionado deve ser a melhor estimativa possível de gasto exigível para liquidar a obrigação na data de fechamento do balanço patrimonial. Isto implica em estimar os fluxos de caixa futuros a preços correntes e, onde o valor em dinheiro seja material, descontado à taxa básica de juros para o setor público. A despesa contrapartida da provisão deve estar refletida na demonstração do resultado do período (*Resource Accounting Manual* § 4.3.6).

O gasto incorrido na liquidação do valor provisionado deve ser debitado diretamente na provisão (*Resource Accounting Manual* § 4.3.9).

Os passivos contingentes são obrigações passíveis de incorrência derivada de transações passadas que, portanto, têm a realização em horizonte fora de controle da entidade (*Resource Accounting Manual* § 4.3.1b). Os passivos contingentes não devem ser reconhecidos quando não houver expectativa de exigibilidade de transferência de benefícios econômicos, embora possa existir fato gerador para isso; ou ainda, porque o montante da obrigação não pode ser determinado de forma razoável, não satisfazendo os critérios de provisionamento descritos acima. Não sendo

possível incluir os passivos contingentes no balanço, estes devem ser evidenciados como alerta a administração abrangendo:

- ✓ estimativa dos seus efeitos financeiros;
- ✓ indicação das incertezas relacionadas ao montante e à época de impacto sobre o fluxo de caixa; e
- ✓ a possibilidade de não realização.

Os custos de desativação constituem matéria sujeita a provisionamento contábil, tanto nos Estados Unidos (RUPPEL, 2001 p. 439), como no Reino Unido (*Resource Accounting Manual* § 4.4.1). A desativação aqui mencionada corresponde ao processo no qual instalações ou locais antes com acesso proibido por terem sido, por exemplo, depósitos de lixo, são liberados para o uso alternativo irrestrito e o material ali depositado é neutralizado ou removido de forma segura e permanente. Os gastos previstos para este processo são reconhecidos nas próprias contas dos ativos que lhe dão origem (*Resource Accounting Manual* § 4.4.1). A provisão é calculada a partir da estimativa dos fluxos de caixa futuros, a preços correntes e descontados até a data do balanço patrimonial. As mudanças na provisão são levadas à demonstração de resultados.

Figura 19 – Árvore de decisão dos passivos.

Fonte: IFAC. Exposure Draft 21.

Os esquemas de pensão contemplam genericamente benefícios devidos a empregados que deixam o trabalho por invalidez, aposentadoria por idade ou tempo de serviço, bem como pensões devidas aos beneficiários do *de cujus* contribuinte, que geraram passivos previdenciários. Os esquemas de pensão distinguem-se entre fundeados e não fundeados. Os fundeados são aqueles que mantêm investimentos financeiros de longo prazo para custear suas pensões quando elas forem devidas. No caso dos esquemas não fundeados, as pensões são pagas por combinação de tributação e da contribuição dos empregadores e empregados (*Resource Accounting Manual* §15.3.2). Esse tipo de esquema é denominado de *pay-as-you-go* e o empregado recolhe a contribuição ao governo que se encarrega de pagar os aposentados e pensionistas (IFAC *Study* 11, 2000 p. § 464). A cada ano, na medida em que os empregados adquirem direitos pecuniários futuros, o custo total (que pode representar ou não fluxos de caixa negativos) desses benefícios de aposentadoria ou pensão é reconhecido como despesa pelo governo. Quando os pagamentos efetuados pelo governo são iguais à despesa reconhecida no mesmo período, o esquema é considerado fundeado. Por outro lado, se a despesa é maior do que as contribuições, o esquema é considerado não fundeado ou parcialmente fundeado. Nesse caso, o montante deficitário deve ser demonstrado como uma acumulação no passivo. Quando o pagamento é efetuado no futuro, o passivo é liquidado. Como a despesa foi previamente registrada, corre proporcionalmente à conta desse passivo o pagamento do benefício. Em esquemas *pay-as-you-go* o passivo pode ser tão substancial

que altera materialmente a relação dos ativos / patrimônio do governo em relação ao PIB (IFAC Study 11, 2001 p. § 465). É importante destacar que os esquemas previdenciários geralmente têm suas próprias demonstrações contábeis, funcionando como fundos separados do fundo geral.

Concluindo, as transações que não integram o resultado econômico regem-se pelo princípio da oportunidade e não da prudência. Contudo, no caso brasileiro todas as variações patrimoniais quantitativas passam pelo resultado patrimonial, diferentemente do *Resource accounting* britânico, que permite o uso de reservas para registrar variações que não se confirmam no longo prazo. Também este é o caso da contabilidade norte-americana.

3.2.2 REGIME DE COMPETÊNCIA NO SETOR GOVERNO

Existe a tendência no setor governo de se assumir a ausência de vinculação entre a receita e a despesa. Talvez isso se deva ao fato de os impostos constituírem a principal fonte de arrecadação governamental⁹. Admitindo ser possível o uso do regime de competência¹⁰, teoricamente a receita governamental teria dois momentos possíveis para o seu reconhecimento: o primeiro seria o lançamento da receita, o momento em que uma transação de tributação, que é compulsória, ocorre; o segundo conceito levaria em conta a contraprestação de serviços ou a entrega de

⁹ Impostos: para definição e explicação da não afetação vide Martins, 1988 p. 139-140.

¹⁰ Vide conceito à página 127.

bens, de forma análoga à realização verificada no setor privado. A receita seria reconhecida à medida que os bens e serviços fossem entregues. Essa não é uma abordagem aceita na contabilidade governamental, e nem no direito financeiro, em virtude da dificuldade de ser estabelecida a relação de causa e efeito entre a receita e a despesa, pela ausência de especificidade do benefício em relação à receita que em muito pode anteceder-lo.

O termo “despesa” tem sido utilizado indiscriminadamente para referir-se a todo o tipo de gasto governamental. Esse termo tem configurações bem diferentes sob o regime de competência econômica. O regime de competência não reconhece as despesas pelo gasto dos ativos, mas pela sua relação com a receita auferida no período. Um gasto pode ocorrer como retribuição a um benefício gerado para a produção de receitas que só podem ser incorporadas definitivamente ao patrimônio em períodos futuros, quando então seriam reconhecidos como despesas. No setor privado, a depreciação é o melhor exemplo de despesa reconhecida unicamente no regime de competência, incorrida para a consecução da receita reconhecida no período ou, genericamente, para atender a todas as receitas ganhas como despesas específicas do período.

3.2.3 REGIME DE COMPETÊNCIA MODIFICADO

O regime de competência modificado geralmente é ambíguo. Em alguns casos ele é bastante abrangente de forma a confundir-se com o

regime de competência puro, sendo classificado como semi-forte. Em outros casos, por ser mais restrito, é classificado fraco.

Nos Estados Unidos, o regime de competência modificado, classificado como fraco, reconhece como receita apenas os aumentos de caixa e de outros recursos financeiros circulantes (MEYERS, 1999 p. 363). Esse regime é o que atende aos critérios de receita “mensurável e disponível” citados na literatura contábil governamental norte-americana.

O regime de competência modificado, classificado como semi-forte, inclui na receita, além dos itens reconhecidos pelo regime anterior, os aumentos de ativos circulantes não financeiros (MEYERS, 1999 p. 363).

Como despesas, no regime modificado fraco, são reconhecidos os gastos que implicam em redução de ativos financeiros circulantes ou aumento em passivos circulantes (MEYERS, 1999 p. 365).

O reconhecimento como despesa de gastos que implicam, além daqueles da classificação fraca, redução de ativos financeiros não circulantes ou aumentos de passivos não circulantes, caracterizam a classificação semi-forte (MEYERS, 1999 p. 365).

O regime de competência puro incluiria, além de todas as espécies de variações anteriores levadas a resultado, os consumos e acréscimos de ativos permanentes que igualmente interfeririam no resultado econômico.

Figura 20 – Modificações do regime de competência patrimonial.

Fonte: elaboração do autor

3.2.4 VANTAGENS E DESVANTAGENS

De acordo com o IFAC (2000 d § 253) o regime de competência:

- ✓ Permite que o governo demonstre *accountability* no uso dos recursos.
- ✓ Permite que o governo demonstre *accountability* pelo uso de todos os ativos e passivos reconhecidos nas demonstrações contábeis.
- ✓ Mostra como o governo está financiando suas atividades e satisfazendo suas necessidades de caixa.

- ✓ Permite que os usuários avaliem a capacidade de financiamento contínuo do governo e sua capacidade de honrar passivos e contratos.
- ✓ Demonstra a posição financeira do governo e suas mudanças.
- ✓ É útil na avaliação do desempenho do governo em termos de custo dos serviços, eficiência e realizações.

A principal desvantagem do regime de competência reside no custo e complexidade da informação gerada.

4 DISCUSSÃO

O cenário operacional contemporâneo é bastante diferente daquele no qual os conceitos da contabilidade pública começaram a se desenvolver. Fatores exógenos, que não se traduzem em transações de natureza orçamentária corrente, mas talvez futuras, ganham a cada dia mais importância, afetando as futuras execuções, sendo alvo da discussão sobre a oportunidade da sua captura nas demonstrações contábeis governamentais.

Desde a instituição do Cameralismo europeu até a adoção do sistema de contas nacionais pela Organização das Nações Unidas, no início década de 1950, a contabilidade pública gozou de prestígio como sistema de informação governamental. Com a emergência da contabilidade nacional ou social, a contabilidade pública foi perdendo seu lugar no contexto decisório governamental, servindo apenas de fonte alimentadora dos sistemas de contas nacionais. Desde então, a contabilidade social teve uma aceitação global, tornando-se um sistema quase que *padronizado*.

Porém, a contabilidade governamental de nações como o Reino Unido e os Estados Unidos passaram a se preocupar com o potencial econômico dos bens do Estado com mais intensidade a partir da década de 90 do século XX, aumentando assim a discussão sobre o regime de competência. Nesta perspectiva os Estados são vistos como um conjunto de ativos líquidos capazes de gerar benefícios aos seus cidadãos. Aparentemente os

esforços internacionais na contabilidade pública convergem para um mesmo ponto, a saber, a melhor evidenciação dos elementos patrimoniais do Estado, suscitando um uso maior do regime de competência pelo registro oportuno e tempestivo das transações que causam variações patrimoniais. Todavia, esta ampliação do escopo da contabilidade pública não é nova. Na contabilidade italiana da segunda metade do século XIX, bem como na contabilidade pública brasileira de 1922, o registro das variações patrimoniais qualitativas e quantitativas já era observado.

O conceito do regime de competência é visto no cenário internacional de forma abrangente, como o reconhecimento dos efeitos de transações e outros eventos quando ocorrem, sendo lançados nos registros contábeis e reportados nas demonstrações contábeis dos períodos a que se referem (IASB, 1998 p. 34). Na estrutura conceitual brasileira a competência é tratada como princípio e seu escopo varia em função de outro princípio, qual seja, o da oportunidade, que diz respeito à integridade e tempestividade do registro das variações patrimoniais. O princípio da competência se relaciona com a apuração do resultado de um período pela confrontação das receitas com as despesas que concorreram para gerá-las. Oportunidade diz respeito às transações que geram variações patrimoniais, enquanto competência diz respeito aos períodos e as variações que compõe seus resultados. Essa distinção não é feita nos pronunciamentos normativos internacionais.

A partir da abordagem brasileira, o conceito internacional de competência torna-se híbrido. O conceito de competência do então IASB

não segregou a questão da oportunidade, nele implícito. Assim, a competência abrange um horizonte variado de possibilidades. Aparentemente, competência plena seria levar todas as receitas e despesas do período, para resultado. Porém, isso denota observância plena do princípio de oportunidade. A maior ou menor observância da oportunidade determina a tempestividade e integridade das variações quantitativas que são registradas e levadas a resultado, enfraquecendo ou fortalecendo o regime. Existem inúmeros exemplos, que demonstram que a imposição ou recomendação do uso do regime de competência, genericamente, não garante harmonia nas regras contábeis entre um e outro país. Por exemplo, o reconhecimento ou não dos passivos previdenciários em formação ou dos ativos relativos à infra-estrutura viária, bem como sua depreciação, tem tratamentos diferentes de país para país.

Os pronunciamentos do IFAC e do FMI não podem ser considerados como elementos de *harmonização*. O primeiro organismo, embora internacional, adota as “melhores práticas” do setor privado de origem anglo-americana. O segundo representa os interesses de credores do mercado financeiro internacional que é, predominantemente, anglo-americano.

Os países com origem cameralista construíram seus modelos contábeis fortemente ligados ao orçamento. Do orçamento derivou-se a contabilidade do patrimônio. Alguns países, principalmente os da vertente germânica do Cameralismo, continuam trabalhando com sistemas orçamentários e financeiros, evidenciando pouco sobre o patrimônio. Na

vertente latina, a Itália conseguiu elaborar um sistema de contabilidade integrando o orçamento, os recursos financeiros (meios) e os recursos de longa duração (bens). Este modelo foi importado pelo Brasil no início do século XX. Embora já tenha sido apontado por pesquisadores, no Brasil não se fizeram aperfeiçoamentos, sobretudo no sentido de melhorar a representação oportuna dos ativos que indicam a capacidade de prestação de serviços do Estado. Os sistemas de países inseridos no modelo Anglo-americano operam em um contexto cultural e legal mais liberal do que os do modelo Europeu Continental. A característica de descentralização dos recursos auferidos pela Coroa Britânica sugere uma razão para o não alinhamento da contabilidade pública na Europa no passado, o que se estendeu às colônias no resto do mundo. Daí outra suposição pode ser feita: a de que o orçamento público não teve a mesma abrangência e influência no modelo anglo americano como teve no europeu continental.

A contabilidade pública, nos Estados Unidos, começou nas administrações locais, na forma de contabilidade financeira, altamente descentralizada através de fundos, com uma representação “fraca” dos elementos patrimoniais de longa duração, quer dizer, enfatizando o fluxo financeiro. Atualmente o modelo reformista do GASBS 34 nos Estados Unidos aponta para um abandono gradual da ênfase nos fundos e busca de um regime de competência mais forte nas atividades tipicamente governamentais. Na Grã-bretanha também são encontrados fundos, porém em um número muito inferior aos norte-americanos.

No Reino Unido a *Resource Accounting* compreende a aplicação das mesmas normas de contabilização do setor privado no setor governo. No *Resource Accounting*, bem como no GASBS 34 não fica claro onde se buscará a informação de natureza financeira e orçamentária, enfatizada nos sistemas de origem cameral - uma premissa para que haja harmonização de fato, ou seja, o intercâmbio de um sistema para outro.

No Brasil, pela influência cameralista e do direito, a contabilidade pública se estruturou de forma que todos os recursos arrecadados e gastos de uma entidade jurídica de direito público interno fossem contabilizados constituindo uma única entidade contábil. O artigo 56 da Lei 4.320 garantiu a unidade de tesouraria eliminando-se a possibilidade de vinculação entre arrecadação e determinado gasto. As exceções foram previstas nos artigos 71 a 74 da mesma lei, que dispõe sobre os “Fundos Especiais”. Existem outras formas de vinculação de recursos arrecadados pelas pessoas de direito público interno, que embora não se enquadrem como fundos especiais, tem a aplicação ou gestão financeira bastante parecida com aqueles, como por exemplo, os convênios e transferências voluntárias.

[...] o fundo especial não é detentor de patrimônio, porque é o próprio patrimônio, não é entidade jurídica, não é órgão ou unidade orçamentária, ou, ainda, não é apenas uma conta mantida na Contabilidade, mas tão somente um tipo de gestão de recursos financeiros destinados aos pagamentos de obrigações por assunção de encargos de várias naturezas, bem como por aquisições de bens e serviços a serem aplicados em projetos ou atividades vinculados a um programa de trabalho para cumprimento de objetivos específicos em uma área de responsabilidade e que a Contabilidade tem por função evidenciar, como é seu próprio objetivo, através de contas próprias, segregadas para tal fim (MACHADO JR e REIS, 2003 p. 161).

Reis (1993 p. 35) destaca que cada fundo está sujeito a obrigações legais previstas na Lei 4.320, tais como, classificações, balanço orçamentário, patrimonial, financeiro, demonstração das variações patrimoniais, dívida flutuante e fundada.

No caso brasileiro, em função da utilização dos fundos especiais, a gestão torna-se mista, quer dizer, por caixa único e por fundos especiais:

[...] qualquer que seja a esfera governamental, ou seja, se por um lado se vislumbra a gestão pelo fundo geral em decorrência do que dispõe o art. 56 da Lei nº 4.320/64, por outro são identificados fundos especiais regulamentados, criados por lei, em que se identificam os recursos financeiros e de outras naturezas, funcionando assim, como exceção àquela regra, cujos fundamentos encontram-se nos artigos 71 e 74 daquela lei (REIS, 1993 p. 9).

Todavia, o fundo especial é exceção à regra do caixa único ou do fundo geral. Assim, recursos orçamentários, extra-orçamentários, investimentos, recursos confiados fiduciariamente à entidade governamental, acabam sendo contabilizados num único fundo geral. O que é regra nos Estados Unidos é a exceção no Brasil.

O argumento para a reforma global da contabilidade pública, levando à assunção do regime de competência, tem sido a consideração da sustentação das políticas fiscais de longo prazo. O modelo GFS do FMI preocupou-se com essa argumentação e apresentou uma proposta contábil que tem como regime preferencial o de competência.

Do ponto de vista fiscal, a utilização do regime de caixa, ou similar, resulta em geração de superávits, déficits ou equilíbrios orçamentários. Assim, o uso do regime de caixa tende a considerar a dívida pública como fator chave na sustentação da política fiscal.

A óptica usual de análise fiscal utiliza o resultado primário da execução orçamentária (RPEO), isto é, a diferença entre a receita arrecadada e a despesa empenhada excluídos os compromissos referentes ao serviço e amortização da dívida num dado período. O RPEO tem a capacidade de modificar a dívida líquida do governo. Esta abordagem fornece informações de natureza financeira e sobre o crédito de maneira rápida e clara. Sua ênfase, contudo, está restrita ao curto prazo.

$$\begin{aligned} \text{RPEO} &= \text{Recebimento em Caixa} - \text{Empenhos (não relacionados à dívida)} \\ &= -\Delta \text{ Dívida líquida} \end{aligned}$$

Figura 21 – Resultado primário da execução orçamentária

Fonte: o autor, adaptado do trabalho de Robinson para o caso Australiano.

O argumento “anti-endividamento” implícito na geração de RPEO equilibrados ou superavitários é reforçado pela necessidade de geração de poupança interna.

Todo o esforço fiscal empreendido na obtenção de um resultado financeiro (Lei 4.320 art. 85) ou de um resultado primário (da execução orçamentária - RPEO) positivo fica comprometido frente a fatores negativos, sob a dívida que são de difícil controle, tais como oscilações cambiais

desfavoráveis, quando o endividamento está ancorado em moeda estrangeira. Outros fatores podem contribuir e facilitar o esforço fiscal governamental, como por exemplo, ingressos de privatizações e o crescimento do PIB.

O GFS do FMI sugere uma análise fiscal de longo prazo a partir do uso de um regime de competência no sistema contábil, que serve de base para a elaboração dos indicadores fiscais. O GFS enfatiza o uso do Resultado Operacional (RO), preferentemente ao RPEO. Há que se explicar que existe um conceito de déficit ou superávit operacional¹¹ ligado ao conceito de déficit primário que é utilizado na Lei de Responsabilidade Fiscal brasileira (Lei Complementar 101). Este resultado é obtido a partir do uso do regime prevalente na execução, segundo o artigo 35 da Lei 4.320, diferentemente do RO, que é apurado pela confrontação de todas as receitas e todas as despesas reconhecidas num dado período.

O RO é acrescido pelas receitas realizadas no período, independentemente da sua arrecadação. Um resultado operacional “zero” poderia indicar que a receita realizada foi suficiente para cobrir todo o custo do serviço governamental prestado no período em questão. Essa interpretação, contudo, sugere que o esforço fiscal de arrecadação se correlaciona com a prestação dos serviços públicos, e esta tese não foi esposada, tampouco provada no direito financeiro. O estoque patrimonial

¹¹ Vide glossário.

relacionado ao RO, que é um fluxo, assume, no jargão do FMI, o significado de riqueza líquida (RL). O uso do regime de competência no GFS enfatiza a manutenção do capital que poderia ser interpretada como a manutenção da capacidade de geração de benefícios à população.

Numa análise à luz dos conceitos emanados pelo FMI, o patrimônio público se estrutura da seguinte forma:

Ativo financeiro (AF)	Passivo financeiro (PF)
Ativo não financeiro (ANF)	Riqueza líquida (RL)

Figura 22 – Grupos de contas - GFS

Fonte: FMI

Daí,

$$\Delta AF + \Delta ANF = \Delta PF + \Delta RL$$

Onde,

$$RO = \Delta RL$$

O regime de competência, incluindo no seu conceito o princípio da competência e o princípio da oportunidade, diferencia-se do regime de caixa no tratamento das transações com bens de capital e dos passivos que não sejam dívidas. Por exemplo, a variação patrimonial derivada dos aumentos

em passivos referentes às aposentadorias deveria ser registrada com a despesa levada ao resultado patrimonial no momento em que o passivo é incorrido, mesmo que nenhum pagamento tenha sido realizado. Este procedimento é diferente do empenhamento dos gastos com transferências a pessoas, que consideram apenas o gasto corrente. No caso dos bens de capital, o regime de competência reconhece a depreciação (consumo) e não o gasto de capital (aquisição) como despesa. Ingressos da venda de ativos não são reconhecidos como receita no regime de competência.

Assumindo que:

GK = gastos de capital.

RK = receitas da venda de bens de capital.

PND = passivos líquidos do ativo financeiro (AF) e não relacionados com a dívida pública – passivos não dívida.

D = depreciação.

IL = investimento líquido = Δ ANF.

ANF = ativos não financeiros (tangíveis e intangíveis).

Tem-se o seguinte fluxo:

$$\text{RPEO} = \text{RO} - \text{GK} + \text{D} + \text{RK} + \Delta \text{PND}$$

Figura 23 – Desdobramento do resultado primário

Fonte: o autor, adaptado do trabalho de Robinson para o caso Australiano.

Como,

$$\text{IL} = \text{GK} - \text{RK} - \text{D}$$

$$\text{RPEO} = \text{RO} - \text{IL} + \Delta \text{PND}$$

Figura 24 – Viés anti-investimento do resultado primário

Fonte: o autor, adaptado do trabalho de Robinson para o caso Australiano.

A fórmula acima ilustra o viés anti-investimento do resultado primário da execução orçamentária, haja vista que este será tanto maior quanto mais o governo falhar em manter ou repor a sua infra-estrutura.

O regime de competência enfoca não somente a dívida pública, mas também todos os outros estoques patrimoniais que o governo controla. A contabilidade, balizada por um regime financeiro, tem a dívida como parâmetro da sustentação da política fiscal. Teoricamente, o regime de competência oferece uma perspectiva mais ampla de análise, quer dizer, segue o princípio da oportunidade no registro de variações patrimoniais,

possibilitando o registro dos ativos não financeiros, bem como dos passivos dificilmente capturados, como por exemplo, os previdenciários em formação.

Todavia, um resultado operacional (RO) equilibrado não garante necessariamente sustentação fiscal. Desconsiderando-se a *Golden rule*, um governo poderá estar financiando grandes investimentos com passivos financeiros de funcionamento, que não dívidas de financiamento e o RO isoladamente não o demonstrará.

Teoricamente, a análise da variação da capacidade operacional do Estado pode ser realizada pelo uso do resultado fiscal (RF). O resultado fiscal é obtido pela exclusão dos investimentos líquidos, do resultado operacional.

$$RF = RO - IL$$

Figura 25 – Resultado fiscal sob a óptica permanente

Fonte: o autor, adaptado do trabalho de Robinson para o caso Australiano.

Um resultado fiscal “zero” significa que a receita (corrente) foi suficiente para cobrir a despesa da manutenção dos serviços públicos (despesa corrente) e também para financiar a reposição do estoque de capital público depreciado no período.

Manter o Resultado Fiscal no longo prazo significa também manter o nível de Passivos Financeiros Líquidos constantes. Da figura 22 podemos assumir que:

$$\Delta AF + \Delta ANF = \Delta PF + \Delta RL$$

então,

$$\Delta AF - \Delta PF = + \Delta RL - \Delta ANF$$

como,

$$RO = \Delta RL \text{ e}$$

$$IL = \Delta ANF$$

tem-se:

$$RF = \Delta AF - \Delta PF$$

Figura 26 – Resultado fiscal sob a óptica financeira

Fonte: o autor, adaptado do trabalho de Robinson para o caso Australiano.

Se o investimento líquido for negativo (quer dizer, a depreciação acrescida do ingresso da venda de bens de capital excede o gasto de capital num período) a política fiscal eventualmente terá permitindo a descapitalização governamental. Portanto, o Resultado Fiscal, assim como o Resultado Primário da Execução Orçamentária, contém viés anti-capital,

advindo da busca de melhores indicadores obtidos pela redução nos gastos de capital e pela venda de ativos não financeiros. Para ilustrar tal situação montou-se uma simulação no anexo B.

5 CONCLUSÕES

A contabilidade é uma ciência social. A sociedade transformou-se nos últimos trinta anos desde a mudança na orientação econômica, política e social; já a contabilidade pública brasileira mudou pouco desde 1964.

Nos países com origem contábil cameral da vertente germânica, bem como nos países de origem britânica e nos Estados Unidos, a representação integrada do patrimônio ou dos recursos operacionais do governo é uma novidade que tem sido enfatizada nos seus processos reformistas. O método adotado tem sido o uso do regime de competência, porém o consenso termina nesse ponto. As divergências entre modelos dizem respeito ao escopo de utilização do princípio da oportunidade, para então levar as variações registradas ao resultado de um período. A maior ou menor observância do princípio da oportunidade pode fazer com que se verifiquem diferenças significativas nas práticas contábeis comparadas entre um e outro país, ou mesmo dentro de determinado país, como no caso dos Estados Unidos, onde determinados fundos obedecem a um regime de competência fraco enquanto outros obedecem a um regime semi-forte ou forte. Assim, frente à diversidade contábil, a harmonização pretendida por órgãos como IFAC e FMI pode se constituir em um grande desafio.

O senso comum de diferentes práticas reformistas não traz grandes novidades para a contabilidade pública brasileira, na qual se observa uma defasagem na retratação dos ativos e passivos que precisa ser revista. Isto

implica na não observância plena do princípio da oportunidade. Apesar de toda a campanha em torno do uso do regime de competência no governo, a ênfase nos resultados financeiros, como a geração de superávits fiscais, tem sido muito intensa. A busca por resultados fiscais positivos, tal como o resultado primário, tem estado associada aos “desinvestimentos”, que dada a não observância do princípio da oportunidade, deixam de ser retratados adequadamente no patrimônio.

Felizmente o legado contábil integrou, na contabilidade pública brasileira, o orçamento e o patrimônio. Este é um fator que não pode e nem deve ser abandonado quando do estudo e consideração das “melhores práticas” internacionais. O sincretismo contábil brasileiro também permitiu a inclusão do mecanismo de fundos especiais para abranger as atividades que necessitassem de maior descentralização. Portanto, com exceção dos problemas da primazia da legislação sobre a realidade econômica dos entes governamentais, a contabilidade pública brasileira não deve, em nada, às melhores práticas internacionais. Uma revitalização na contabilidade pública, pela ampliação da observância do princípio da oportunidade, auxiliaria na evidenciação de ativos e passivos ainda não capturados nas demonstrações contábeis.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANTHONY, Robert N. e DOUGLAS, Patricia. An Analysis of the Government Accounting Model. **The Government Accountants Journal**. Arlington, Summer 1991. Vol 40, Iss. 2.

ALE, Miguel Angel. **Manual de Contabilidad Gubernamental**. 4ª ed. Buenos Aires: Ediciones Macchi, 2001. 367 p.

AUERBACH, A. KOTLIKOFF, L. e LEIBFRTZ, W. **Generational Accounting around the World**. Chicago: National Bureau of Economic Research, 1999. 534 p.

AUSTRALIAN NATIONAL AUDIT OFFICE. **Asset Management Handbook**. Canberra: ANAO, June 1996. 60 p.

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.

BACEN. Dívida Líquida e Necessidade de Financiamento do Setor Público. Agosto de 1999. Disponível em: <http://www.bc.gov.br>. Acesso em 15 fev. 2003.

BAER, Werner. **A Economia Brasileira**. 2ª ed. São Paulo: Nobel, 2003. 509 p.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. 523 p.

BARROS, Luiz Celso de. **Ciência das Finanças – Direito Financeiro**. 4ª ed. São Paulo: Edipro, 1991. 373 p.

BRASIL. Lei nº 4536 de 28 de Janeiro de 1922. Organiza o Código de Contadoria da União.

_____. Lei nº 4320 de 17 de março de 1964. Estatui Normas de Direito Financeiro e para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

_____. Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988.

_____. Lei nº 8666. 1993.

_____. Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal.

_____. Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil.

BRUN, Alessandro de; MONETTI, Ugo. **Trattato di Contabilità di Stato**. Milano: Società Editrice Libreria, 1921. 944 p.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Direito Administrativo e Políticas Públicas**. São Paulo: Saraiva, 2002. 298 p.

BURKHEAD, Jesse. **Orçamento Público**. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1971. 627 p.

CAIADO, Antonio C. P. ; PINTO, Ana C. **Manual do Plano Oficial de Contabilidade Pública**. 2ª ed. Lisboa: Areas Editora, 2002. 485 p.

CAPERCHIONE, Eugenio ; MUSSARI, Riccardo. **Comparative Issues in Local Government Accounting**. Norwell: Kluwer Academic Publishers, 2000. 266 p.

CATELLI, Armando. **Controladoria – Uma abordagem da Gestão Econômica**. São Paulo: Atlas, 1999. 596 p.

CRCSP. **Os Princípios Fundamentais de Contabilidade**. 26ª ed. 1999. 211 p.

CHAN, James. The Implications of GASB Statement Nº 34 for Public Budgeting. **Public Budgeting & Finance**. Fall, 2001. pp. 79-87.

CHOI, Frederick D. S. ; MUELLER, Gerhard G. **International Accounting**. 2nd ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1992. 601 p.

CIVIL ENGINEERING NEWS. Financial Reporting to Include Roads and Bridges. **Civil Engineering**. November 2000, p. 16.

COUSTOUROS. George J. **Accounting in the Golden Age of Greece: A Response to Socioeconomic Changes**. Urbana: Centre for International Education and Research in Accounting. 1979. 91p.

D'ÁURIA, Francisco. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1942.

_____. **Ciência das Finanças Teoria e Prática**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1947. 517 p.

_____. **Cinqüenta Anos de Contabilidade (1903-1953)**. São Paulo: Indústria Gráfica Siqueira S/A, 1953. 360 p.

DEMO, Pedro. **Metodologia Científica em Ciências Sociais**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1995. 293 p.

_____. **Avaliação Qualitativa – Polêmicas do Nosso Tempo**. 7ª ed. Campinas: Ed. Autores Associados, 2002. 109 p.

DORNBUSCH, Rudiger ; FISCHER, Stanley. **Macroeconomia**. 5ª ed. Makron: São Paulo, 1991. 930 p.

DUE, John ; Fredlaender, Ann. **Government Finance – Economics of the Public Sector**. 5ª ed. Homewood: Irwin, 1973. 703 p.

DURLER, George; CARMENT, Thomas; KENNETT, Danny. Bridging the Gap – Using Modified Accrual Accounting Systems to Prepare Full Accrual Government Wide Financial Statements. **Journal of Government Financial Management**. Spring 2002. pp 45-57.

ELLWOOD, Sheila. The Financial Reporting (R)Evolution in the UK Public Sector. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. Vol. 14. nº 4, pag. 565-594, Winter 2002.

ENGSTROM, John H. ; HAY, Leon. **Essentials of Accounting for Government and not-for-profit Organizations**. Burr Ridge: Irwin, 1996. 355 p.

FACHIM, Odília. **Fundamentos de Metodologia**. São Paulo: Atlas, 1993. 153 p.

FILIOS, Vassilios P. The Cameralistic Method of Accounting: A Historical Note. **Journal of Business Finance & Accounting**. Oxford: Autumn 1983. Vol 10, Iss. 3. pg. 443-451.

FMI. **Government Finance Statistics Manual**. Washington: IMF, 2001. 185 p.

FORRESTER, David. **An Invitation to Accounting History**. Disponível em <http://accfinweb.account.strath.ac.uk/df/b2.html>. Acesso em 31.8.2003

FORTUNA, Eduardo. **Mercado Financeiro – Produtos e Serviços**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Quality Mark, 1999. 544 p.

FRANCO, Gustavo. Antoninho Trevisan e o déficit orçamentário. **Carta Capital**. 9 de junho de 1999. p. 42.

FREEMAN, Robert ; SHOULDERS, Craig D. **Governmental and Non Profit Accounting – Theory and Practice**. 6th ed. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2000. 858 p.

FRS 11. **Impairment of Fixed Assets and Goodwill**. July 1998.

GASB. **Statement No. 14 of the Governmental Accounting Standards Board - The Financial Reporting Entity**. U.S.A., June 1991.

GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 6ª Ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIROUX, Gary; JONES, Rowan; Pendlebury, Maurice. Accounting and Auditing for Local Governments in the U.S. and the U.K. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. Vol. 14. n.º 1, p. 1-26, Spring 2002.

HAENER, M. K. ; ADAMOVICZ, W. L. Regional Forest resource accounting: a northern Alberta case study. **Can J. For. Res.** Vol 30. NCR Canada, 2000. p 264-273

HALL, Robert ; LIEBERMAN, Marc. **Macroeconomia Princípios e Aplicações**. São Paulo: Thomson, 2003. 511 p.

HARTLEY, Keith. Long-Term Policy Implications of Resource Accounting and Budgeting: An Economist View. **Rusi Journal**. August 2001.

HENDRIKSEN, Eldon ; VAN BREDA, Michael. **Teoria da Contabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 1997. 550 p.

HM TREASURY. **Resource Accounting Manual**. 2002-03 ed. Norwich: Crown Copyright, 2003. 300 p.

HORNGREN, C.; DATAR, S.; FOSTER, G. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: LTC, 2000. 717 p.

HUMMELSHEIM, Stefan ; TIMMERMAN, Dieter. **The Financing of Vocational Educational and Training in Germany**. CEDEFOP: 2000, 97 p.

IASC. **Normas Internacionais de Contabilidade**. São Paulo: IBRACON, 1998.

IBAM-BNDES. **Lei de Responsabilidade Fiscal – Estudos em Grupo de Aprendizagem**. Rio de Janeiro: IBAM/BNDES, 2001. 5 vol.

IFAC. **IFAC Handbook 2000 – Technical Pronouncements – International Public Sector Accounting Standards**. New York : IFAC, 2000.

_____. Governmental Financial Reporting. Definition and Recognition of Revenues. **IFAC Public Sector Committee – Study 9**. New York: IFAC 1996.

_____. Governmental Financial Reporting. Definition and Recognition of Expenses / Expenditures. **IFAC Public Sector Committee – Study 10**. New York: IFAC, 1996.

_____. Governmental Financial Reporting. Accounting Issues and Practices. **IFAC Public Sector Committee – Study 11**. New York: IFAC May 2000. 284 p.

_____. Perspectives on Cost Accounting for Government. **IFAC Public Sector Committee – Study 12**. New York: IFAC, 2000.

_____. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. **Exposure Draft 21**. New York: IFAC, 2001.

_____. Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector. **IFAC Public Sector Committee – Occasional Paper**. New York: IFAC June 2002. p. 34.

JAMESON, Samuel H. (Organizador). Orçamento e Administração Financeira. **Textos Selecionados de Administração Pública**. Vol. VII. Rio de Janeiro: EBAP-FGV, 1963. 293 p.

JONES, Rowan. National Accounting, Government Budgeting and the Accounting Discipline. **Financial Accountability & Management**. Vol. 16. nº 2, maio de 2000. p. 101-15.

_____. Public versus Private: The Empty Definitions of National Accounting. **Financial Accountability & Management**. Vol. 16. nº 2, maio de 2000. p. 167-78.

JONES, R.; PENDLEBURY, M. **Public Sector Accounting**. 5ª ed. London: Financial Times & Prentice Hall, 2000.

KAGANOVA, Olga. ; NAYYAR-STONE, Ritu. Municipal Real Property Asset Management: An Overview of World Experience, Trends and Financial Implications. **Journal of Real State Portfolio Management**. Vol. 6, nº 4, 2000.

KAM, Vernon. **Accounting Theory**. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, 1990. 581 p.

KERLINGER, Fred N. **Metodologia da Pesquisa em Ciências Sociais – um tratamento conceitual**. São Paulo: EPU, 1979. 378 p.

KOHAMA, Heilio. **Balancos Públicos: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. São Paulo: Atlas, 1995.

KONRAD ADENAUER FOUNDATION. Discourse on Europe: Local Government Competition in the United Europe. **Workshop on the Future of Local Politics**. Candenabia, Lake Como: August 2000.

LIKIERMAN, Andrew. Planing and Controlling UK Public Expenditure on a Resource Basis. **Public Money & Management**. January 2003. p 45-50.

LIMA, Diana V. ; CASTRO, Róbison, G. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

LONGO, Carlos Alberto ; TROSTER, Roberto Luis. **Economia do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 1993. 202 p.

LÜDER, Klaus. Research in Comparative Governmental Accounting over the Last Decade – Achievements and Problems. 7th CIGAR Conference. Valencia, Spain, 14-15 june 2001. 30 p.

_____. National Accounting, Governmental Accounting and Cross-Country Comparisons of Government Financial Condition. **Financial Accountability & Management**. Vol.16 nº 2, Maio 2000.

MACHADO JR, José. ; REIS, Heraldo da Costa. **A Lei 4.320 comentada e a Lei de responsabilidade fiscal**. 31^a ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2003. 332 p.

MANCINI, José. **Estanislau Kruszinski – em comemoração ao dia do contabilista**. São Carlos: Associação dos Contabilistas, 1978. 86 p.

MARTINS, Cláudio. **Compêndio de Finanças Públicas**. Rio de Janeiro: Forense, 1988. 320 p.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9^a ed. São Paulo: Atlas, 2003. 370 p.

MC GEOUGH, Francis. Resource accounting: myth and reality. **Management Accounting**. June 1997. p. 36-37.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 25^a ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MEYERS. Roy T. **Handbook of Government Budgeting**. San Francisco: Jossey-Bass Publishers, 1999. 766 p.

MINAYO, Maria Cecília de Sousa (Org.). **Pesquisa Social – Teoria, Método e Criatividade**. 21^a ed. Petrópolis: Vozes, 2002. 80 p.

MONSEN, Norvald Nitræ. The case for cameral Accounting. **Financial Accountability & Management**. Oxford: Feb 2002. Vol. 18, Iss. 1, pg. 39.

MONTORO FILHO, André F. **Contabilidade Social – Uma Introdução à Macroeconomia**. 2^a ed. São Paulo: Atlas, 1992.

MUELLER, Gerhard; Gernon, Helen; MEEK, Gary. **Accounting An International Perspective**. 3^a ed. Burr Ridge: Irwin, 1994. 200 p.

MUSGRAVE. Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas/MEC, 1974. 2 vol.

NASCIMENTO, José O. **Contabilidade Pública**. Porto Alegre: CEPA, 1971. 236 p.

_____. A Contabilidade Pública no Brasil. Um histórico resumido até a edição da Lei nº 4.320-64. **Revista do CRCRS**, Porto Alegre, v. 22, nº 72, p.10-12, jan-mar 1993.

NCGA. **National Council on Governmental Accounting Statement 1 - Governmental Accounting and Financial Reporting Principles**. U.S.A., March 1979.

_____. **National Council on Government Accounting Statement 3 – Defining the Governmental Reporting Entity**. U.S.A., December 1981.

NEUBY, Barbara L. On the Lack of a Budget Theory. **PAQ**. P. 131-142. Summer 1997.

NIKITIN, Marc. The Birth of Modern Public Sector Accounting in France and the Influence of Count Mollien on Public Sector Accounting in Italy and Britain. **8th World Congress of Accounting Historians**.

OECD. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. **OECD Journal on Budgeting**. Vol 2. Supplement 1. 2002.

_____. Accrual Accounting and Budgeting Practices in Member Countries: Overview. **International Accrual Accounting Symposium**. Paris, 13-14 November 2000.

OLIVEIRA, Manoel Marques. **Lições de Contabilidade Pública**. Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 1958. 444 p.

PALATNIK, Beny ; SILVEIRA, Ricardo F. Controle de déficit e de dívida na União Européia; reflexões para a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal. **Informe-se**. Nº 30, Agosto de 2001. Secretaria de Assuntos Fiscais do BNDES.

PARRY, Michael. **Training Workshop on Government Budgeting in developing countries**. Washington: The United Nations, December 1997.

PATON, William. **Accountant's Handbook**. 3rd ed. New York: The Ronald Press Company, 1949. 1505 p.

PATTON, Terry ; BEAN, David. The Why and How of the New Capital Asset Reporting Requirements. **Public Budgeting & Finance**. Fall 2001. p 31-46.

PAULANI, Leda M. ; BRAGA, Márcio B. **A Nova Contabilidade Social**. São Paulo: Saraiva, 2000. 297 p.

PEREIRA, José Matias. **Finanças Públicas – A Política Orçamentária no Brasil**. São Paulo: Atlas, 2003. 254 p.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. **Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil – Para uma nova interpretação da América Latina**. São Paulo: Editora 34, 1996. 357 p.

PESSOA, Robertônio Santos. Alerta! A "nova Administração Pública" . Jus Navigandi, Teresina, a. 4, n. 43, jul. 2000. Disponível em: <http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=318>. Acesso em: 14 set. 2003.

PETRI, Nelson. **Análise de Resultados no Setor Público**. Tese de Doutorado. São Paulo: FEA-USP, 1987.

PIRES, João Batista F. S. **Contabilidade Pública**. 6ª ed. Brasília: Franco e Fortes Consultoria, 2001.

PISCITELLI, H. **Contabilidade Pública: Uma Abordagem da Administração Financeira Pública**. São Paulo: 1995.

PREMCHAND, Aaron. **Effective Government Accounting**. Washington: International Monetary Fund, 1995.

PREMCHAND, A. ; BURKHEAD, J. **Comparative International Budgeting and Finance**. New Brunswick: Transaction Books, 1984.

PYHRR, Peter A. **Orçamento Base Zero**. Rio de Janeiro: Interciência, 1981.

QUIRINO, Nicola. I metodi di Redazioni dei Documenti di Bilancio nei Principali Paesi Comunitari. **Ministero Del Tesoro, Del Bilancio e Della Programmazione Economica**. Nota n.5, Aprile 2001. Disponível em: http://www.tesoro.it/DOCUMENTAZIONE/ARREDOC/AREA_CTSP/INDICE/BILANCIO_ALTRI_PAESI/CR20.doc. Acesso em 4.9.2003.

RAZEK, Joseph R; HOSCH, Gordon; IVES, Martin. **Introduction to Governmental and Not-for-Profit Accounting**. Upper Saddle River: Prentice Hall, 2000. 644 p.

REIS, Heraldo da Costa. **Contabilidade Municipal: Teoria e Prática**. 2ª ed. Rio de Janeiro : Livros Técnicos e Científicos, 1979.

_____. **Gestão Governamental e a Contabilidade por Fundos. Textos de Administração Municipal**. Volume 8. Rio de Janeiro: IBAM, 1991. 59 p.

_____. **Prestação de Contas: Contas de Gestão, Contas de Governo e Contas de Entidade**. Rio de Janeiro: IBAM, 1998.

REPUBBLICA ITALIANA. **Testo Unico degli Enti Locali**. 18.8.2000

REZENDE, Fernando. **Finanças Públicas**. São Paulo: Atlas, 1985. 368 p.

RIANI, Flávio. **Economia do Setor Público – Uma Abordagem Introdutória**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. 296 p.

ROBINSON, Marc. Accrual Accounting and Australian Fiscal Policy. **Fiscal Studies**. 2002. Vol. 23, n. 2, pp. 287-300.

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia Científica - Guia para Eficiência nos Estudos**. São Paulo: Atlas, 1976. 166 p.

RUPPEL, Warren. **GAAP for Governments 2001. Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles for State and Local Governments**. New York: John Wiley & Sons, 2001, 582 p.

SCHAEFFER, Michael. **The Budget and Public Sector Performance**. Municipal Finance – URBAN. World Bank, 7 March, 2000.

SCHMIDT, Karl-Heinz. **Staatwirtschaftslehre – a component of Staatswissenschaften Today and Tomorrow**. European Journal of Law and Economics. Sep. 2001 12, 2. p 135-143.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental – Um Enfoque Administrativo**. 4ª ed. São Paulo : Atlas, 2000.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública – Um enfoque na Contabilidade Municipal**. São Paulo : Atlas, 2001.

TRIVIÑOS. Augusto N. S. **Introdução à Pesquisa em Ciências Sociais. A Pesquisa Qualitativa em Educação**. São Paulo: Atlas, 1987. 175 p.

TREVISAN, Antoninho Marmo. Gustavo Franco e a dívida mobiliária. **Carta Capital**. 9 de junho de 1999. p. 43.

TROSTER, Roberto L. ; MORCILLO, Francisco M. **Introdução à Economia**. São Paulo: Makron, 1999. 401 p.

TYER, Charlie ; WILLAND, Jennifer. Public Budgeting in America: A Twentieth Century Retrospective. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**. Vol. 9, nº 2, p.189-219, Summer 1997.

UNITED STATES OF AMERICA. Department of Treasury – Financial Management Service. **Budgetary Accounting Guide**. 1996. 200 p.

VATTER, William J. **The Fund Theory of Accounting and Its Implications for Financial Reports**. Chicago: The University of Chicago Press, 1947. 141 p.

VIANA, Cibilis da Rocha. **Teoria Geral da Contabilidade**. Porto Alegre: Sulina, 1955. 2 volumes.

VEIGA, Clóvis de Andrade. **Direito Financeiro Aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1975. 430 p.

VELLOSO, Raul. **Ajuste Incompleto Retarda Recuperação da Economia Brasileira**. Artigo preparado para o Instituto Futuro do Brasil. Agosto de 2001.

WILKEN, Edgard da Silva. **Manual de Contabilidade Pública**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Editora Aurora, 1953. 367 p.

_____. **Técnica Orçamentária e Contabilidade Pública**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Editora Aurora, 1974. 479 p.

GLOSSÁRIO

1. *Accountability* – a responsabilidade de uma pessoa ou entidade desempenhar determinada função. Pode ser imposta pela estrutura na qual o responsável está inserido, ou por forças externas, tais como a legislação, operacionalizando-a com a adequação da estrutura, e não simplesmente referindo-a.
2. *Ano Financeiro* – período no qual se executa o orçamento. No Brasil coincide com o ano civil.
3. *Ativo Financeiro* (FMI) – consiste no conjunto de disponibilidades, valores a receber (inclusive a dívida ativa) e investimentos (inclusive a participação em empresas). O fator chave na classificação do FMI é a exigibilidade sobre ativos em poder de outras unidades econômicas.
4. *Ativo Financeiro* (Lei 4320) – o estoque líquido de ingressos monetários autorizados pelo orçamento, somado aos valores retidos sob custódia pela entidade governamental, com respectiva contrapartida no passivo financeiro e valores a receber que representam valores que já foram arrecadados que tenham um crédito como contrapartida no disponível. Seu valor líquido representa receitas arrecadadas e não gastas, se positivo, ou gastos sem cobertura, se negativo.
5. *Arm's Length (transaction)* – uma transação na qual cada parte age em seu próprio interesse, refletindo o preço justo de mercado dos serviços ou bens transacionados; neutralidade.

6. *Bilancio* – demonstrativo de previsão (*bilancio preventivo*) e de execução orçamentário italiano. Conjunto de Demonstrações Contábeis.
7. *Benchmark* – uma cifra ou um indicador que é importante e que pode ser utilizado para se comparar outras cifras ou indicadores, se adequada.
8. *Caixa* – caixa; caixa em trânsito e bancos conta movimento. Em contabilidade governamental pode significar a diferença entre o ativo financeiro e passivo financeiro, ajustada pelos créditos transferidos do período anterior, deduzidas as operações de crédito a eles vinculadas.
9. *Code Law Accounting* – contabilidade fortemente regulamentada pela legislação e que privilegia a forma legal sobre a essência dos eventos econômicos. É característica dos países sob a influência do direito romano.
10. *Complexidade* – qualidade do que é complexo, ou que abrange ou encerra muitas fatores.
11. *Component unit* – organizações norte-americanas distintas da administração direta com dirigentes eleitos e com responsabilidade financeira, cujo relacionamento com o governo torne sua evidenciação conjunta necessária.
12. *Contabilização* – processo de registro, mensuração, interpretação e comunicação de dados econômico-financeiros de uma entidade aos seus usuários internos e externos.

13. *Contabilidade Integrada* – contabilidade formada pela adição e combinação do orçamento, patrimônio e gerenciamento num único sistema de informação.
14. *Continuidade (Going Concern)* – postulado contábil segundo o qual a entidade existirá indefinidamente no tempo e espaço, e que os procedimentos contábeis se processam de forma totalmente independente sem qualquer interferência no seu ritmo.
15. *Default* – falha em honrar um contrato, especialmente uma dívida; inadimplência.
16. *Déficit Nominal* – Resultado negativo da execução orçamentária que inclui as despesas financeiras e receitas a valor presente, de preferência.
17. *Déficit Operacional* – Resultado negativo da execução orçamentária que inclui as despesas financeiras, mas não inclui a correção monetária. Sob o aspecto da gestão operacional se expressa pela diferença entre receitas correntes e despesas correntes.
18. *Déficit Primário* – Resultado negativo da execução orçamentária que não inclui as despesas financeiras, e, tampouco, a correção monetária.
19. *Desembolso* – Redução de disponibilidade.
20. *Despesa* – Redução de ativo ou aumento de passivo, objetivando a obtenção de algum benefício econômico, ocorrido no próprio período de apuração do resultado.

21. *Despesa Orçamentária* – compromissos de gasto autorizados pelo orçamento num dado ano.
22. *Execução Orçamentária* – a maneira como se realizam as contas do orçamento.
23. *Empenho (Encumbrance)* – compromisso de gasto contratado pelo governo, que reduz a disponibilidade orçamentária fixada.
24. *Enforcement* – a capacidade de fazer com que uma regra ou norma seja cumprida.
25. *Entidade (Unit reporting)* – menor unidade evidenciada numa demonstração contábil.
26. *Fair Value* – valor que pode ser obtido na venda de um ativo num mercado com vendedores e compradores dispostos a transacioná-lo sob condições normais.
27. *Fixação (Appropriation)* – montante de gastos autorizados pelo orçamento para um determinado objeto.
28. *Fundo* – entidade contábil e não jurídica, a qual possui uma destinação de determinado ingresso para o atendimento de gastos específicos.
29. *GASB – Government Accounting Standards Board*: Comitê de Normas Contábeis Governamentais Norte-americano.
30. *GASBS – Government Accounting Standards Board Statement*: Normas contábeis emitidas pelo GASB.

31. *Gasto* – Sacrifício financeiro representado pela entrega imediata ou futura (passivo) de ativos monetários.
32. *Golden Rule* – “Regra de ouro” pela qual uma receita de capital deve servir como fonte de financiamento, unicamente para gastos de capital; nunca para gastos correntes.
33. *Harmonização* – Conceito no qual diferentes normas para reconhecimento e contabilização coexistem em países diferentes, sem serem conflitantes, quer dizer, são evidenciadas de forma a permitir a conversão para outras bases de mensuração.
34. *Heritage Assets* – Ativos de natureza cultural, ambiental ou histórica que se preserva em benefício das gerações futuras.
35. *Impairment* – Redução permanente no valor do ativo. A recuperação do custo do ativo ou do seu valor contábil não expressa as expectativas reais.
36. *Ingresso* – Aumento nas disponibilidades.
37. *Lançamento da Receita (Levy)* – Conhecimento por parte do governo de um crédito fiscal.
38. *Montante Recuperável* – O maior entre o valor realizável líquido e valor em uso (FRS 11).
39. *Padronização* – Conceito no qual um único tipo de norma contábil é aplicado a todas as situações, sem considerar fatores locais.

40. *Período Adicional* – Tempo acrescentado ao ano financeiro com o objetivo de concluir, neste período, a arrecadação de tributos e o pagamento de despesas a ele relativas.
41. *“Quase-caixa”* – Investimentos temporários em ativos financeiros.
42. *Receita* – Aumentos no ativo ou reduções no passivo que não impliquem em aumento no passivo.
43. *Receita Orçamentária* – no Brasil, corresponde a aumentos de disponibilidades, sem que haja aumento correspondente no passivo financeiro.
44. *Rendiconto* – Prestação de contas.
45. *Renewals Accounting* – Prática contábil britânica que substitui a depreciação dos ativos de infraestrutura pelo seu gasto de manutenção na demonstração dos resultados ou custos da entidade governamental em questão.
46. *Special Drawing Rights (SDR)* – Reserva internacional de ativos criada pelo FMI, em 1969, para suplementar as reservas de ativos existentes dos membros do fundo. Os SDR são avaliados com base numa cesta de moedas, servindo como unidade de contabilização para o FMI e outras organizações internacionais.
47. *Trust* – um contrato no qual os outorgados (*Trustees*) encampam a propriedade de algum ativo do concedente (*Grantor*) para conservar ou protegê-lo tanto para aquele quanto para os beneficiários, tendo

autoridade para aplicar tais recursos. O contrato é estabelecido pelo concedente, podendo ou não ser revogável.

48. UK GAAP - *United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles* – Normas de contabilidade geralmente aceitas no Reino Unido.

49. *Valor em Uso* – o valor presente dos fluxos de caixa futuros obtidos como resultado do uso contínuo de um ativo, incluindo aqueles resultantes da sua alienação final (FRS 11).

50. *Valor Realizável Líquido* – o montante pelo qual um ativo pode ser alienado deduzidos os custos associados à sua venda (FRS 11).

ANEXO A

Os lançamentos a seguir ilustram a aplicação dos conceitos apresentados no item sobre controle da execução orçamentária norte-americana. Trata-se de movimentações nos fundos governamentais. Considerem-se as movimentações sintéticas de um determinado exercício financeiro.

Movimentação no Fundo Geral:

1 – Orçamento.

D – Receita Prevista	\$ 1.000.000,00
C – Fixação	\$ 990.000,00
C – Saldo não apropriado do Fundo	\$ 10.000,00

2 – Lançamento dos tributos – Impostos sobre a propriedade.

D – Impostos sobre a propriedade a receber	\$ 1.000.000,00
C – Provisão para tributos inarrecadáveis	\$ 5.000,00
C – Receita de Impostos sobre a Propriedade	\$ 995.000,00

3 – Arrecadação dos tributos.

D – Disponibilidades	\$ 993.000,00
C – Impostos sobre a propriedade a receber.	\$ 993.000,00

4 – Baixa do Tributo considerado inarrecadável.

D – Provisão para tributos inarrecadáveis.	\$ 1.000,00
--	-------------

C – Impostos sobre a propriedade a receber.	\$ 1.000,00
---	-------------

5 – Inscrição da Dívida Ativa.

D – Dívida Ativa.	\$ 6.000,00
-------------------	-------------

C – Impostos sobre a propriedade a receber.	\$ 6.000,00
---	-------------

6 – Transferência da Provisão constituída para tributos inarrecadáveis para a Dívida Ativa.

D – Provisão para tributos inarrecadáveis.	\$ 500,00
--	-----------

C – Provisão para Dívida Ativa Inarrecadável.	\$ 500,00
---	-----------

7 – Reversão da Provisão, pelos tributos recebidos.

D – Provisão para tributos inarrecadáveis.	\$ 3.500,00
--	-------------

C – Receita de Impostos sobre a Propriedade	\$ 3.500,00
---	-------------

8 – Empenho para o gasto com materiais.

D – Empenhos	\$ 400.000,00
--------------	---------------

C – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 400.000,00
--	---------------

9 – Liquidação parcial dos gastos com materiais.

D – Gasto com materiais.	\$ 300.000,00
--------------------------	---------------

C – Fornecedores.	\$ 300.000,00
-------------------	---------------

D – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 300.000,00
--	---------------

C – Empenhos	\$ 300.000,00
--------------	---------------

10 – Aquisição de Equipamentos – Bens Móveis.

D – Gasto com equipamentos	\$ 250.000,00
C – Fornecedores	\$ 250.000,00

11 – Alienação de Bens Móveis.

D – Disponibilidades.	\$ 10.000,00
C – Receita da alienação de bens móveis.	\$ 10.000,00

12 – Estorno do saldo não empenhado e reserva para re-empenho no ano seguinte:

D – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 100.000,00
C – Empenhos	\$ 100.000,00

D – Saldo do Fundo	\$ 100.000,00
C – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 100.000,00

13 – Transferência de recursos para o Fundo de serviço da dívida

D – Trans. p/ o Fundo de Serviço da Dívida	\$ 250.000,00
C – Disponibilidades	\$ 250.000,00

14 – Encerramento das contas orçamentárias

C – Receita Prevista	\$1.000.000,00
D – Fixação	\$ 990.000,00
D – Saldo do Fundo	\$ 10.000,00

15 – Encerramento das contas de Resultado.

C – Saldo do Fundo	\$ 1.008.500,00
D – Receita de Impostos sobre a Propriedade	\$ 998.500,00
D – Receita da alienação de bens móveis.	\$ 10.000,00
D – Saldo do Fundo	\$ 550.000,00
C – Gasto com materiais.	\$ 300.000,00
C – Gasto com equipamentos	\$ 250.000,00

Movimentação no Fundo de Serviço da Dívida:

16 – Orçamento.

D – Receita Prevista	\$ 1.250.000,00
D – Outras Receitas Previstas	\$ 250.000,00
C – Fixação	\$ 505.000,00
C – Saldo não reservado do Fundo	\$ 995.000,00

17 – Lançamento dos tributos – Impostos sobre a propriedade.

D – Impostos sobre a propriedade a receber	\$ 1.256.000,00
C – Provisão para tributos inarrecadáveis	\$ 6.000,00
C – Receita de Impostos sobre a Propriedade	\$ 1.250.000,00

18 – Arrecadação dos tributos.

D – Disponibilidades	\$ 1.150.000,00
C – Impostos sobre a propriedade a receber.	\$ 1.150.000,00

19 – Baixa do Tributo considerado inarrecadável.

D – Provisão para tributos inarrecadáveis.	\$ 2.500,00
C – Impostos sobre a propriedade a receber.	\$ 2.500,00

20 – Investimento temporário de parte da arrecadação.

D – Investimentos	\$ 1.000.000,00
C – Disponibilidades	\$ 1.000.000,00

21 – Venda de parte do Investimento temporário.

D – Disponibilidades	\$ 500.000,00
C – Investimentos	\$ 450.000,00
C – Receita de Juros s/ Investimentos	\$ 50.000,00

22 – Provisionamento dos juros devidos.

D – Gasto com Juros	\$ 500.000,00
C – Juros maturados s/ Títulos a Pagar	\$ 500.000,00

23 – Pagamento dos juros aos detentores dos títulos públicos:

D – Juros maturados s/ Títulos a Pagar	\$ 500.000,00
C – Disponibilidades	\$ 500.000,00

24 – Transferência do Fundo Geral

D – Disponibilidades	\$ 250.000,00
C – Transferência do Fundo Geral	\$ 250.000,00

25 – Pagamento dos gastos operacionais.

D – Gastos com agentes financeiros	\$ 5.000,00
C – Disponibilidades	\$ 5.000,00

26 – Juros sobre investimentos auferidos no período.

D – Investimentos	\$ 25.000,00
C – Receita de Juros	\$ 25.000,00

27 – Valorização do investimento no mercado.

D – Investimentos	\$ 25.000,00
C – Receitas – aumento no <i>fair value</i> investimentos	\$ 25.000,00

28 – Encerramento das contas orçamentárias

C – Receita Prevista	\$1.250.000,00
C – Outras Receitas Previstas	\$ 250.000,00
D – Fixação	\$ 505.000,00
D – Saldo do Fundo	\$ 995.000,00

29 – Encerramento das contas de resultado.

C – Saldo do Fundo	\$ 1.600.000,00
D – Receita de Impostos sobre a Propriedade	\$ 1.250.000,00
D – Receita de Juros sobre Investimentos	\$ 75.000,00
D – Receitas - aumento no <i>fair value</i> do invest.	\$ 25.000,00

D – Saldo do Fundo	\$ 505.000,00
C – Gasto com Juros.	\$ 500.000,00
C – Gasto com a operação financeira	\$ 5.000,00

Movimentação no Fundo de Projetos de Capital:

30 – Orçamento.

C – Fixação	\$ 18.000.000,00
D – Receita Prevista	\$ 8.000.000,00
D – Receita Prevista – Outras fontes	\$ 10.000.000,00

31 – Emissão e venda de títulos da dívida pública.

D – Disponível	\$10.000.000,00
C – Receita da emissão de títulos públicos	\$10.000.000,00

32 – Transferência de capital do governo central.

D – Recebíveis de outro governo	\$ 8.000.000,00
C – Receita diferida – Trans. outro governo	\$ 8.000.000,00

33 – Recebimento da transferência de capital do governo central.

D – Disponível	\$ 8.000.000,00
C – Recebíveis de outro governo	\$ 8.000.000,00

34 – Empenho para os gastos com o projeto.

D – Empenhos – gasto com o projeto \$ 400.000,00

C – Saldo do fundo reservado para empenhos \$ 400.000,00

35 – Liquidação parcial dos gastos com o projeto.

D – Gastos com o projeto \$ 360.000,00

C – Contas a pagar \$ 360.000,00

D – Saldo do fundo reservado para empenhos \$ 360.000,00

C – Empenhos \$ 360.000,00

36 – Pagamento do gasto com o projeto:

D – Contas a pagar \$ 360.000,00

C – Disponível \$ 360.000,00

37 – Investimento de curto prazo

D – Investimentos \$ 12.000.000,00

C – Disponível \$ 12.000.000,00

38 – Empenho para os gastos com execução da obra.

D – Empenhos – gastos com a obra \$ 17.600.000,00

C – Saldo do fundo reservado para empenhos \$ 17.600.000,00

39 – Liquidação parcial dos gastos com o projeto, com retenção de caução.

D – gastos - custos da obra	\$ 5.500.000,00
C – Contas a pagar	\$ 4.950.000,00
C – Cauções	\$ 550.000,00

D – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 5.500.000,00
C – Empenhos – gastos com a obra	\$ 5.500.000,00

40 – Pagamento

D – Contas a Pagar	\$ 4.950.000,00
C – Disponível	\$ 4.950.000,00

41 – Realização da receita diferida pelos gastos incorridos.

D – Receita diferida - Trans. outro governo	\$ 5.500.000,00
C – Receitas – transferências de capital	\$ 5.500.000,00

42 – Juros sobre investimentos auferidos no período.

D – Investimentos	\$ 300.000,00
C – Receita de Juros	\$ 300.000,00

43 – Valorização do investimento no mercado.

D – Investimentos	\$ 550.000,00
C – Receitas – aumento no <i>fair value</i> investimentos	\$ 550.000,00

44 – Encerramento das contas orçamentárias

D – Empenhos	\$ 12.400.000,00
C – Saldo do fundo reservado para empenhos	\$ 12.400.000,00
C – Receita Prevista	\$ 8.000.000,00
C – Receita Prevista – outras fontes	\$ 10.000.000,00
D – Fixação	\$ 18.000.000,00

45 – Encerramento das contas de resultado.

C – Saldo do Fundo	\$ 16.350.000,00
D – Receita – transferência de capital	\$ 5.500.000,00
D – Receita de Juros sobre Investimentos	\$ 300.000,00
D – Receitas - aumento no <i>fair value</i> do invest.	\$ 550.000,00
D – Receita de emissão de títulos	\$ 10.000.000,00
D – Saldo do Fundo	\$ 5.860.000,00
C – Gastos – projeto	\$ 360.000,00
C – Gastos – custos da obra	\$ 5.500.000,00

Movimentação no grupo de contas do ativo fixo geral:

46 – Incorporação de equipamentos (relacionado ao nº 10).

D – Equipamentos	\$ 250.000,00
C – Investimento das receitas do fundo geral	
no ativo fixo	\$ 250.000,00

47 – Alienação de bens móveis (relacionado ao nº 11).

D – Investimento das receitas do fundo geral

no ativo fixo	\$	10.000,00
---------------	----	-----------

C – Bens móveis	\$	10.000,00
-----------------	----	-----------

48 – Incorporação dos custos incorridos no projeto de capital

D – Equipamentos	\$	5.860.000,00
------------------	----	--------------

C – Investimento das receitas da emissão

de títulos no ativo fixo	\$	360.000,00
--------------------------	----	------------

C – Investimento das receitas da transferência

de capital no ativo fixo	\$	5.500.000,00
--------------------------	----	--------------

Movimentação no grupo de contas da dívida de longo prazo geral:

49 – Registro da dívida pública

D – Montante a ser obtido para a

amortização da dívida de longo prazo	\$	10.000.000,00
--------------------------------------	----	---------------

C – Títulos da dívida a pagar	\$	10.000.000,00
-------------------------------	----	---------------

ANEXO B

Nesta seção é apresentado um modelo de aplicação dos conceitos de estrutura e análise fiscal do FMI aplicados à contabilidade pública. Os estoques patrimoniais devem ser considerados *harmonizados* com o manual do GFS.

A elaboração dessa simulação obedece algumas premissas:

- ✓ O modelo captura todas as entidades que interferem na política fiscal de acordo com a classificação do FMI.
- ✓ Compromisso de reduzir a relação dívida / PIB.
- ✓ Manutenção do superávit primário em 3% do PIB.
- ✓ Crescimento constante do PIB em 2% ao ano.
- ✓ Aumento nos salários em 1% ao ano.
- ✓ Crescimento de 5% ao ano nas transferências a pessoas - previdência.
- ✓ Inclusão da depreciação no modelo num valor constante.
- ✓ Ausência de elevação nos preços igualando o conceito de resultado nominal e operacional (da execução orçamentária).
- ✓ Ausência de fatores exógenos sobre a evolução da dívida, tais como, crises cambiais.

	ANO 0	ANO 1	ANO 2	ANO 3	ANO 4	ANO 5	ANO 6	ANO 7
ATIVO FINANCEIRO	150	445	468	490	509	513	528	555
ATIVO NÃO FINANCEIRO	520	483	448	415	384	355	328	303
DEPRECIAÇÃO	-	(10)	(20)	(30)	(40)	(50)	(60)	(70)
TOTAL	670	918	896	875	853	818	796	788
PASSIVO FINANCEIRO	120	398	404	413	439	439	439	460
PASSIVO NÃO FINANCEIRO	500	495	490	480	450	430	420	400
RIQUEZA LÍQUIDA	50	25	2	(18)	(36)	(51)	(63)	(72)
TOTAL	670	918	896	875	853	818	796	788

Figura 27 – Saldos reclassificados - GFS.

Fonte: elaboração do autor

TRANSAÇÕES QUE AFETAM A RIQUEZA LÍQUIDA	ANO 1	ANO 2	ANO 3	ANO 4	ANO 5	ANO 6	ANO 7
Ingressos Orçamentários							
(+) RECEITAS (Arrecadação)							
(a) Impostos	378	386	393	401	409	417	426
(b) Venda de Ativos	37	35	33	31	34	37	40
Compromissos Orçamentários							
(-) DESPESAS (Gastos Orçamentários)							
(c) Pessoal	358	362	365	369	373	376	380
(d) Transferências	30	32	33	35	36	38	40
(e) Juros	5	5	5	5	5	5	5
(f) Amortização de empréstimos	5	5	10	30	20	10	20
(g) Investimentos	-	-	-	-	5	10	15
= RESULTADO DA EXECUÇÃO ORÇAMENTARIA	17	17	13	(7)	4	15	6
(+) MUTAÇÕES PASSIVAS							
(f) Amortização de empréstimos	5	5	10	30	20	10	20
(g) Investimentos	-	-	-	-	5	10	15
(-) MUTAÇÕES ATIVAS							
(b) Venda de Ativos	37	35	33	31	34	37	40
= RESULTADO OPERACIONAL BRUTO	(15)	(13)	(10)	(8)	(5)	(2)	1
(-) (k) DEPRECIACÃO	10	10	10	10	10	10	10
= RESULTADO OPERACIONAL LÍQUIDO	(25)	(23)	(20)	(18)	(15)	(12)	(9)
(-) Transações de Ativos							
não financeiros							
(g) (-) Aquisição - mutação ativa	-	-	-	-	5	10	15
(b) (+) Venda - mutação passiva	37	35	33	31	34	37	40
= EMPRÉSTIMOS TOMADOS OU CONCEDIDOS	12	12	13	13	14	15	16
INVESTIMENTO LÍQUIDO = g - b - k	(47)	(45)	(43)	(41)	(39)	(37)	(35)
RESULTADO FISCAL	22	22	23	23	24	25	26
RESULTADO PRIMÁRIO	27	27	28	28	29	30	31
PIB	900	918	936	955	974	994	1.014

Figura 28 – Evolução dos fluxos e apuração dos resultados.

Fonte: elaboração do autor

% do PIB

Figura 29 – Comparação de resultados e variáveis fiscais.**Fonte:** elaboração do autor

ANEXO C

Objetivos	Regime de caixa		Regime de competência	
	Puro	Modificado	Modificado	Puro
ADERÊNCIA LEGAL AOS ORÇAMENTOS	SIM	SIM	SIM	SIM
ADERÊNCIA A EXIGÊNCIAS LEGAIS, CONTRATUAIS, INCLUINDO LIMITES DE GASTOS	RELATIVAS ÀS EXIGÊNCIAS E LIMITES DE CAIXA	EXIGÊNCIAS E LIMITES DOS RECURSOS EM CAIXA E PRÓXIMOS DE CAIXA	EXIGÊNCIAS E LIMITES DOS RECURSOS EM CAIXA E FINANCEIROS	EXIGÊNCIAS E LIMITES DOS RECURSOS EM CAIXA E ECONÔMICOS
FONTES, ALOCAÇÃO E USOS DOS RECURSOS FINANCEIROS	RECURSOS EM CAIXA	RECURSOS EM CAIXA E PRÓXIMOS DE CAIXA	RECURSOS EM CAIXA E FINANCEIROS	RECURSOS EM CAIXA E FINANCEIROS
BASE DAS EXIGIBILIDADES FINANCIAMENTOS	RECURSOS EM CAIXA	RECURSOS EM CAIXA E PRÓXIMOS DE CAIXA	CAIXA E OUTROS RECURSOS FINANCEIROS	CAIXA E OUTROS RECURSOS FINANCEIROS
CAPACIDADE DE FINANCIAR ATIVIDADES E ATENDER PASSIVOS	DE CAIXA	DE RECURSOS EM CAIXA E PRÓXIMOS DE CAIXA	DE RECURSOS FINANCEIROS	A PARTIR DE RECURSOS ECONÔMICOS
CONDIÇÕES FINANCEIRAS E SUAS MODIFICAÇÕES	POSIÇÃO DO CAIXA	POSIÇÃO DO CAIXA E DOS RECURSOS PRÓXIMOS DE CAIXA	RECURSOS FINANCEIROS	RECURSOS FINANCEIROS E ECONÔMICOS
DESEMPENHO FINANCEIRO EM TERMOS DE CUSTO DOS SERVIÇOS	INFORMAÇÃO NÃO DIVULGADA	INFORMAÇÃO NÃO DIVULGADA	INFORMAÇÃO DIVULGADA DE FORMA LIMITADA	FORNECE INFORMAÇÕES NECESSÁRIAS À AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO

Figura 30 – Bases de reconhecimento e suas modificações

Fonte: IFAC, 2000.

País	Regime de Competência Econômica	Regime de Competência Econômica, exceto capitalização e depreciação de ativos	Regime de caixa, exceto para certos tipos de transações reconhecidas pelo regime de competência econômica	Regime de Caixa puro
Alemanha				X
Austrália	X			
Áustria				X
Bélgica				X
Canadá		X		
Coréia				X
Dinamarca			X (1)	
Espanha				X
Estados Unidos			X (2)	
Finlândia		X (3)		
França				X
Grécia				X
Holanda				X
Hungria				X
Irlanda				X
Islândia		X		
Itália		X (4)		X (4)
Japão				X
Luxemburgo				X
México				X
Noruega				X
Nova Zelândia	X			
Polônia				X
Portugal				X
Reino Unido	X (5)			
República Tcheca				X
Suécia				X
Suíça				X
Turquia				X

(1) Dinamarca – despesa com juros e pensões em regime de competência.

(2) E. U. A. – despesa de juros, certos planos de previdência, empréstimos reconhecidos pelo regime de competência.

(3) Finlândia – pagamentos de transferências não são reconhecidos pelo regime de competência.

(4) Itália – Orçamento preparado em ambos: regime de caixa e de competência; a exceção é a não capitalização nem depreciação de ativos.

(5) Reino Unido – orçamento preparado pelo regime de competência completo a partir do ano orçamentário 2001-2002.

Figura 31 – Regimes dos orçamentos governamentais.

Fonte: OECD, 2000 p. 3.

País	Regime de Competência Econômica	Regime de Competência Econômica, exceto capitalização e depreciação de ativos	Regime de caixa, exceto para certos tipos de transações reconhecidas pelo regime de competência econômica	Regime de Caixa puro
Alemanha				X
Austrália	X			
Áustria				X
Bélgica				X
Canadá		X		
Coréia				X
Dinamarca			X (1)	
Espanha				X
Estados Unidos	X			
Finlândia	X			
França			X (2)	
Grécia	X			
Holanda				X
Hungria				X
Irlanda				X
Islândia		X		
Itália		X (3)		X (3)
Japão				X
Luxemburgo				X
México				X
Noruega				X
Nova Zelândia	X			
Polônia			X (4)	
Portugal				X
Reino Unido				X (5)
República Tcheca				X
Suécia	X			
Suíça				X
Turquia				X

(1) Dinamarca – despesa com juros e pensões em regime de competência.

(2) França – despesa de juros e certas transações reconhecidas pelo regime de competência.

(3) Itália – Orçamento preparado em ambos: regime de caixa e de competência; a exceção é a não capitalização nem depreciação de ativos.

(4) Polônia – pensões reconhecidas pelo regime de competência.

(5) Reino Unido – demonstrações contábeis a serem preparadas pelo regime de competência completo a partir do ano orçamentário 2005-2006.

Figura 32 – Regimes patrimoniais.

Fonte: OECD, 2000 p. 4