

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

Pessoal,

É um prazer estar em mais um curso online com vocês. Esse já é meu décimo curso à distância e até agora tenho gostado muito da experiência. Muitos alunos já viraram colegas no TCU e em outros órgãos e isso é o que me deixa feliz e satisfeito: a cada ano mais pessoas conhecem o meu trabalho e conseguem utilizá-lo para realizar os seus projetos de vida.

O meu projeto de vida é fazer essas aulas e tornar vocês de concurseiros a concursados. E com isso o meu trabalho vai sendo divulgado e mais pessoas conhecem e...entramos em um círculo virtuoso. Para permitir que esse círculo virtuoso continue a crescer, eu tenho me esforçado para entregar a vocês o melhor material possível, em termos de preço e qualidade. E com preços baixos, tenho pedido a todos os alunos que, ao invés de copiar ilegalmente ou dividir o material com um colega, que convide ele para fazer parte de nossa turma. O material é muito mais barato que o que se pode encontrar no mercado e, assim, respeitando o dinheiro de vocês, peço a amizade, o respeito e a compreensão de vocês no sentido de realizar cópias não autorizadas desse material, mesmo para colegas ou amigos. Vamos criar uma corrente de transparência e honestidade de que tanto exigimos dos que nos representam?

Espero que não entendam esse aviso como ameaça ou qualquer coisa do gênero. Não vou fazer caça-às-bruxas: eu sou apenas um professor que quero ter alunos e dar aulas. Ajudem-me que eu os ajudarei da melhor maneira.

Esse curso de Contabilidade Pública é um antigo sonho e projeto meu. Desde que comecei a dar aulas, optei por dar aulas de Orçamento Público e Direito Financeiro, porque não conseguia visualizar a Contabilidade Pública dissociada do Orçamento. O tiro sai pela culatra:

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

acabei ficando mais conhecido por ter publicado um livro de Orçamento Público pela Editora Campus (Fundamentos de Orçamento Público e Direito Financeiro) e ainda não publiquei nada na área de Contabilidade Pública. É que na verdade, o interesse pela Contabilidade Pública é bem circunstancial, bem diferente da demanda por aulas de Direito Constitucional, Administrativo ou até mesmo, Orçamento Público.

O pessoal só começa a sair desesperado atrás de estudar Contabilidade Pública quando dá o azar disso cair em alguma prova que ele quer passar. E aí vem o desespero, os bloqueios mentais-contábeis (isso existe, eu provo!!), e o choro, e a resignação (nunca mais estudo isso, dizem!).

Mas nada disso é necessário. Contabilidade Pública é uma disciplina adorável – assim como os ursos polares do Atlântico Norte (epa, acho que eu queria dizer ursinhos panda!). Enfim, Contabilidade Pública não é um monstro de sete cabeças (acho que são seis, na última contagem, eu fiquei de ver isso!).

Enfim, vamos parar de blá-blá-blá e estudar.

Bem-vindos ao curso!

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

1 – O que é Contabilidade?

Quando nos deparamos com o estudo de uma nova disciplina, é comum nos questionarmos sobre seu significado, abrangência, campo de atuação, enfim, um sem número de dados e atributos que possam nos fornecer mais informações sobre o objeto de nosso estudo. O termo “contabilidade”, nesse sentido, é um pouco ambíguo e de difícil definição.

Contabilidade pode se referir tanto à **ciência da contabilidade**, quanto aos **demonstrativos contábeis** utilizados de acordo com as normas e técnicas contábeis. A este último, os demonstrativos contábeis, chamamos coloquialmente de “contabilidade da instituição”, “contabilidade da empresa”. No jargão pouco técnico, contabilidade se confunde com os demonstrativos que ela produz.

Do ponto de vista prático, a contabilidade pode ser considerada como uma ciência, permeada de normas técnicas, com o objetivo de produzir informação sobre o patrimônio das entidades. A contabilidade é como um fotógrafo, que com suas técnicas, registra o momento ou a situação patrimonial de uma entidade, seja ela uma pessoa física ou jurídica, pública ou privada, com ou sem fins lucrativos.

É por isso que muitos dizem que o patrimônio é o objeto da contabilidade, ou seja, o patrimônio é a fonte de estudo e atenção da ciência contábil, o que justifica a sua existência.

No entanto, uma coisa é o objeto, outra, completamente diferente, é o objetivo. O objetivo da contabilidade é registrar as informações

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

patrimoniais e condensá-las de tal modo em demonstrações para que seja possível a tomada de decisão por aqueles que utilizam a informação contábil, assim com os sócios, donos, acionistas, fornecedores, bancos, governos, etc.

Assim, como um fotógrafo, a contabilidade registra um momento patrimonial, condensa essa informação em demonstrativos e apresenta àqueles que dela precisam para tomar alguma decisão sobre esse patrimônio.

Para quem nunca estudou contabilidade, essas ideias podem parecer um pouco abstratas. O que é patrimônio? O que são demonstrações contábeis?

O patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma entidade. É algo mutável com o tempo, ou seja, o patrimônio sofre modificações com a passagem do tempo.

Tanto a modificação do patrimônio (dinâmica patrimonial), como sua aparência em um determinado momento (estática patrimonial) podem interessar aos usuários da informação contábil.

Qual foi o lucro dessa empresa no ano X ? (quero saber em quanto o patrimônio aumentou, ou seja, como funcionou a dinâmica patrimonial)

Quanto essa entidade deve para terceiros? (quero saber em um determinado momento, a quantidade de obrigações da entidade, ou seja, uma informação tipicamente estática).

Qual foi o aumento da dívida dessa empresa com terceiros? (nesse caso, não basta eu saber a estática da dívida em determinado momento, mas

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

quanto a dívida variou de um momento estático para outro, ou seja, estamos querendo obter uma informação da dinâmica patrimonial)

Percebe-se que para obter as diversas informações que podem ser úteis aos usuários da informações contábil, eu devo me preocupar se estou procurando uma tendência, uma variação (uma dinâmica), ou uma fotografia de um determinado momento patrimonial (situação estática).

É evidente que para cada situação, a contabilidade vai preparar demonstrativos diversos, de acordo com a informação que se pretende obter. Por exemplo, na contabilidade comercial, conhecida também por ser a “contabilidade das empresas”, regida pela Lei 6.404/76, temos diversos demonstrativos contábeis ali previstos, tais como o Balanço Patrimonial ou a Demonstração do Resultado Exercício (DRE). Qual a diferença entre eles? É por que a lei exige a publicação destas e de outros demonstrativos?

O Balanço Patrimonial apresenta a situação estática, a fotografia patrimonial em determinado momento, ou seja, mostra quando a entidade tem em bens, direitos e obrigações na data do levantamento do balanço. Você, aí na sua casa, pode fazer o mesmo. Veja tudo o que possui, em bens e direitos: pode incluir seu carro, seu dinheiro no banco, seu computador, o dinheiro que a sua vó lhe deve. Tudo isso são bens e direitos e faz parte do que chamamos de ativo. Agora vamos ver o lado ruim da estória: o passivo. Veja o que deve para o seu pai, o quanto ainda falta pagar do carro ou quanto você está devendo no cheque-especial. O somatório do que você deve é chamado passivo.

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

ATIVO	PASSIVO
BENS + DIREITOS	OBRIGAÇÕES

Se você fez as contas e descobriu que seu ativo é maior do que o passivo, parabéns, sua situação é superavitária (patrimônio líquido positivo), ou seja, você tem mais bens e direitos do que obrigações. Caso contrário, sua situação é delicada, você deve mais do que tem em bens e direitos. Significa que mesmo que você venda tudo o que você tem e receba tudo que lhe é direito, ainda não conseguirá pagar tudo o que deve (patrimônio líquido negativo). Isso é uma situação desagradável e deve ser evitada. Mas como se chega a essa situação? Como é que as pessoas, entidades, empresas, tem uma situação superavitária ou deficitária?

Tudo isso decorre das **flutuações ou variações dinâmicas** que o patrimônio sofreu desde que ele surgiu como entidade segregada. Quando foi dito acima sobre a diferença entre o balanço patrimonial e a DRE, o primeiro foi classificado com uma fotografia estática de um determinado momento. Já a DRE, demonstrativo do resultado do exercício, é o resultado ou variação patrimonial de um período para outro. Em outras palavras, se as flutuações patrimoniais forem positivas, ano a ano, isso vai ser registrado em cada uma das DREs anuais e “somado” à situação estática do patrimônio. Nesse momento, conseguimos fazer a ligação entre o patrimônio (Balanço Patrimonial, situação estática) e sua variação (DRE, situação dinâmica). Tudo depende da ótica que é adotada, mas é inquestionável que existe uma ligação umbilical entre o patrimônio e sua flutuação.

Querem ver como?

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

Suponha que você tenha um acordado em um belo dia de sol e descobriu que não tinha nenhum ativo e nenhum passivo. Ou seja, tanto o seu ativo, quanto o seu passivo, bem como o seu patrimônio líquido são iguais a zero. Inconformado com a situação, você vai até o seu pai e lhe pede 100 reais emprestados. Nesse momento, seu ativo sobe para 100, em razão do dinheiro recebido, mas, ao mesmo tempo, a sua dívida sobe para 100. Seu patrimônio líquido, no entanto, continua zero.

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – 100	Empréstimo – 100
	Saldo/Patrimônio Líquido - 0

Você pega o dinheiro e toma um ônibus até o centro da cidade. A passagem lhe custou 5 reais. Como registrar essa variação no patrimônio? Estamos falando agora de uma situação dinâmica e não mais estática, certo? O patrimônio sofreu uma variação.

Se você for tirar a fotografia do momento, você verá que o seu dinheiro diminuiu em 5, ou seja, foi para 95, mas a dívida continua em 100, de modo que o seu patrimônio foi reduzido. O saldo (patrimônio líquido) agora é negativo em 5.

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – 95	Empréstimo – 100
	Saldo/Patrimônio Líquido – -5

Percebam que entre o primeiro balanço patrimonial e o segundo, há uma variação negativa de 5. O patrimônio perdeu 5 do seu valor. Só o Balanço Patrimonial, registrando a fotografia do momento, não revela tudo o que

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

aconteceu, já que diversas situações dinâmicas poderiam ter conduzido a esse resultado. Mas vamos continuar a nossa estorinha...

Você chegou agora ao centro da cidade e decidiu comprar camisas no valor de 50 reais. Nesse momento, há uma modificação patrimonial, mas não é dinâmica, apenas estática, já que há troca de um elemento patrimonial por outro (dinheiro por camisas):

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – 45	Empréstimo – 100
Camisas – 50	
	Saldo/Patrimônio Líquido – -5

Tanto o seu ativo, como o seu passivo, como o seu patrimônio líquido não se alteraram. A única modificação foi na composição do ativo, uma modificação estática. Mais uma vez, a fotografia do momento (BP), não revela tudo.

Suponha que você decida vender as camisas que comprou por 50 por 100 reais e que consiga levar o feito adiante. O que ocorre com o patrimônio? Há uma modificação claramente dinâmica do patrimônio, que agora pode ser assim representado:

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – $45 + 100 = 145$	Empréstimo – 100
Camisas – $50 - 50 = 0$	
	Saldo/Patrimônio Líquido – 45

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

O ativo em dinheiro subiu de 45 para 145, devido às vendas realizadas. O valor das camisas deixa de ser contabilizado, uma vez que elas foram totalmente vendidas. O empréstimo permanece do mesmo jeito, mas percebam que o patrimônio líquido subiu em valor equivalente ao valor do LUCRO obtido na venda das camisas (100 – 50). Qual é a mágica?

Você volta para casa a pé para economizar dinheiro e para o professor economizar com lançamentos contábeis. Ao chegar em casa, verifica que se você for pagar tudo o que deve ao seu pai, 100 reais, ainda lhe sobrarão 45 reais, seus, totalmente seus, que você ganhou e que agora lhe pertence.

Se eu tirasse fotos do primeiro momento e comparasse com o último, eu não poderia entender o que aconteceu. Vamos ver?

Primeiro momento

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – 100	Empréstimo – 100
	Saldo/Patrimônio Líquido - 0

Último momento

ATIVO	PASSIVO
Dinheiro – 145	Empréstimo – 100
	Saldo/Patrimônio Líquido – 45

Como que eu poderia entender as modificações do patrimônio? Como ela ocorreu? Essa tendência será mantida nos dias (ou exercícios) seguintes? Sim, você pode ter achado por acaso um bilhete de raspadinha premiada

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

na rua no valor de 45 reais e, portanto, nada garante que você vá achar outra todo dia ou todo período. Portanto, eu, usuário da informação contábil, não poderia dizer que a sua situação é sustentável se você apenas achou um bilhete premiado na rua, dado que apenas olhando a situação estática é impossível entender o que houve.

É verdade, que você pode ter sido um bom empresário e comprado e vendido camisas ou, ainda, especulado na bolsa com o dinheiro do seu pai. Como saber? Nós só temos como saber como as variações do patrimônio ocorreram se tivermos mais informações sobre os fluxos de entrada e saída dele. Tecnicamente, chamamos isso na contabilidade comercial, de Demonstrativo de Resultado do Exercício (DRE).

Na prática, a DRE é muito mais complexo do que a que eu estou apresentando aqui, já que inclui diversas outras variantes, tais como impostos, contribuições para empregados e despesas não financeiras. Mas a título de exemplo, para o bom entendimento da teoria contábil, a simplificação que estamos usando aqui é bastante válida.

Quero dizer que o PATRIMÔNIO é afetado pelas suas VARIAÇÕES relatadas na DRE. Ou seja, as modificações feitas na fotografia são reveladas na DRE, que registra quais foram os elementos que aumentaram ou reduziram o patrimônio em determinado período!!!
Simples assim!

A nossa DRE simplificada iria demonstrar que você teve um gasto (elemento modificativo redutor do patrimônio) de 5 reais com passagem, mas, ao mesmo tempo, teve um lucro (elemento aumentativo do patrimônio) em 50 reais pela venda com ganhos das camisas.

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

A DRE ficaria assim:

Variações Positivas	Variações Negativas
+50	-5
	Saldo +45

Opa!!!! Alguém aqui também notou que o somatório das variações positivas, deduzidas as variações negativas é igual a 45, o mesmo valor pelo qual o patrimônio foi aumentado!!!!!!!

Perceberam a ligação entre a situação estática (Balanço Patrimonial) e a situação dinâmica (Resultado do Exercício)? Foi coincidência? Claro que não?

O balanço patrimonial (fotografia) é o resultado de todas as variações positivas e negativas que o patrimônio sofreu desde que a entidade começou a existir até aquele determinado momento, dias, meses ou anos depois do seu nascimento.

Vejam bem:

Eu vou a campo e tiro a fotografia do balanço patrimonial. Nela, eu vejo a fotografia do ATIVO e do PASSIVO. Se eu subtrair o ATIVO do PASSIVO, teremos o PATRIMÔNIO LÍQUIDO, que é, em outras palavras, o somatório de todas as DRE (nesse conceito simplificado que eu falei acima) de todos os anos desde que a entidade existiu!

$$\text{ATIVO (BP)} - \text{PASSIVO (BP)} = \dots$$

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

$$= \text{PATRIMÔNIO LÍQUIDO (BP)} = \text{DRE1} + \text{DRE2} + \text{DRE3} + \dots + \text{DREx}$$

Outra forma de entender esse importante conceito (a ligação entre o lado estático e dinâmico do patrimônio) é utilizando uma metáfora com um balde ou tanque cheio de água. A quantidade de água dentro do recipiente em um dado momento é o patrimônio líquido (fotografia, balanço patrimonial), o “ativo” menos o “passivo”. No entanto, se você pensar de outra forma, verá que é igual a quantidade de água que entrou durante toda a vida da existência do balde, subtraída, também, de toda água que saiu, no mesmo período.

Se você medir a quantidade de entradas e colocar ao lado da quantidade de saídas de água, você terá a demonstração do resultado de exercício de “águas”. E esse valor deve ser necessariamente igual à quantidade de água existente dentro do balde naquele mesmo momento (balanço patrimonial). É assim que se faz a ligação entre as informações estáticas e dinâmicas do patrimônio.

2 – Princípios contábeis

Alguns de vocês devem já estar se perguntando. Mas professor, isso aqui não é uma obra sobre Contabilidade Pública? Por que estamos falando de Contabilidade Comercial ou Empresarial? De Balanço Patrimonial e DRE?

A explicação para isso é que, guardada as devidas proporções e particularidades, a ciência da contabilidade é uma só e, como tal, utiliza

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

normas e procedimentos padrões, seja qual for o ramo da ciência contábil que estiver sob o nosso foco de estudo.

A esse conjunto de normas e procedimentos padrões de contabilidade, damos o nome de princípios fundamentais da contabilidade ou, simplesmente, princípios contábeis. Regra geral, os princípios contábeis são práticas adotadas e largamente aceitas tanto no Brasil como na comunidade internacional, que as utiliza como padrão ou referência para evitar que cada um faça a contabilização a sua maneira, impedindo a comparabilidade dos dados.

Assim, do mesmo modo que no Direito há princípios universais que independem da legislação específica ou do país em que é aplicada, como o princípio da presunção de inocência ou o direito ao devido processo legal, a contabilidade também tem normas que são aceitas como válidas pela imensa maioria dos contadores mundo afora e por isso mesmo foram consolidadas em princípios.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade expediu em 1993, a Resolução nº 750/93, que trata dos princípios contábeis “largamente aceitos”, ou seja, aqueles sobre os quais não pairam dúvidas sobre a necessidade de sua aplicação no dia-a-dia da contabilidade e na interpretação das informações produzidas por ela.

Não entendo conveniente estudarmos a fundo cada um dos princípios – estamos como bem sabemos em uma obra de contabilidade pública –, mas ter uma noção básica de quais são e de seus enunciados ajuda muito aquele aluno iniciante que ainda não estudou contabilidade geral ou

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

comercial, mas precisa aprender a contabilidade pública para um concurso ou por motivos profissionais.

Vamos conhecer, então, os princípios fundamentais sobre os quais está alicerçada a contabilidade (toda ela, não só a geral, a empresarial, a pública, mas, de modo geral e guardadas as particularidades, toda ciência contábil).

São princípios da contabilidade:

I) o da ENTIDADE;

II) o da CONTINUIDADE;

III) o da OPORTUNIDADE;

IV) o do REGISTRO PELO VALOR ORIGINAL;

V) o da ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA;

VI) o da COMPETÊNCIA e

VII) o da PRUDÊNCIA.

Antes que alguém já pule da cadeira perguntando se é necessário decorar todos esses princípios para fazer uma prova ou para atuar como contador público, eu lhes digo que não. Mas é bom entendermos alguns deles e é por isso que vamos trabalhar alguns conceitos que os princípios nos trazem à baila.

O **princípio da entidade** diz que é necessário ao contador ou ao usuário da informação contábil entender um patrimônio específico como autônomo, isso quer dizer, independente de outros patrimônios em um universo específico, e principalmente, independente do patrimônio dos seus sócios, acionistas ou cotistas. Eventualmente, a contabilidade pode ser usada para demonstrar a situação contábil de uma pessoa física – não

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

há nenhum problema nisso e as práticas contábeis podem ser utilizadas para esse fim – mas é preciso diferenciar um patrimônio autônomo de outro.

É dizer que o patrimônio dos sócios não se confunde com a da entidade que eles possuem. Em outras palavras, cada patrimônio que tiver vida autônoma, pode ser considerado um patrimônio distinto dos outros, recebendo tratamento individualizado, com lançamentos e demonstrativos segregados dos outros.

É comum, por exemplo, uma “holding” possuir várias empresas com patrimônios diversos; cada uma delas deverá ter a sua demonstração contábil e seus lançamentos feitos de forma separada em função da autonomia patrimonial. Se alguém tiver interesse em fazer a consolidação das demonstrações contábeis, isso será possível, mas sempre há que se fazer a ressalva de que os patrimônios que a constituem são autônomos.

Já o princípio da **continuidade** diz, resumidamente, que os contadores e usuários da informação contábil presumem que a entidade irá continuar com as suas atividades, até que ordem ou situação específica indique o contrário. Há algumas entidades que tem “vida” pré-determinada. Ao iniciar suas atividades, os donos, sócios, acionistas ou representantes informam por quanto tempo irão funcionar, de modo que os valores de seus ativos e passivos já são precificados considerando esse “tempo de vida”.

No entanto, caso uma entidade tenha um tempo de vida indefinido, como é a regra geral, os contadores responsáveis pelas demonstrações e os

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

usuários dessa informação vão presumir que os ativos e passivos estão contabilizados considerando sempre uma vida longa.

Acontece, no entanto, situações em que a vida da entidade fica ameaçada, ou mesmo, quando, os donos, sócios, acionistas ou diretores resolver estipular um tempo futuro para o término das atividades. Nesse caso, por exemplo, deverá haver um ajuste nos valores dos ativos e dos passivos para considerar esse fim antes do que se julgava previsto.

Por exemplo, se a empresa tinha dívidas de longo prazo, para além do prazo agora ajustado para o encerramento das suas atividades, é natural que elas sejam agora contabilizadas com vencimento em prazo mais curto. Por outro lado, os direitos a receber para depois do encerramento das atividades terão que ser depreciados em razão da maior probabilidade de seu não recebimento.

O princípio da **oportunidade**, juntamente com o da **competência**, que veremos mais adiante, talvez sejam eles dois os mais importantes e de aplicabilidade mais imediata no seio da contabilidade pública.

O princípio da **oportunidade** diz que a contabilidade deve registrar as variações e mudanças no patrimônio, no valor e na classificação correta, tão logo tenha se verificado a sua ocorrência. Vamos retomar uma ideia que já exploramos no início dessa obra: a contabilidade atua como fotógrafo de uma situação. Então, não importa os motivos que ocasionaram a mudança patrimonial ou se a mudança tornou a imagem mais bonita ou mais feia.

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

É obrigação do contador e da contabilidade registrar o patrimônio exatamente como ele é, naquele momento, assim como um fotógrafo e sua máquina o fariam em relação à imagem. Se a imagem é feia, mostra uma situação ruim, **não cabe ao fotógrafo decidir outro momento para tirar a foto**; a obrigação dele é registrar **tempestivamente** (assim que possível) **tudo**, independente da sua vontade ou das causas que causaram a situação (boa ou ruim).

O princípio da **competência**, esse sim, de maior importância na contabilidade pública como veremos ao longo dessa obra, diz que as receitas e despesas devem se vincular aos períodos de tempo em que ocorrerem independente do seu efetivo recebimento e pagamento.

Muitos alunos fazem confusão ou não entendem direito esse conceito logo na primeira leitura e eu faço um convite para que, de mente aberta, você esteja preparado para entender, de uma vez por todas, esse importante e crucial princípio da contabilidade, muito utilizado em nosso estudo (e provas) de contabilidade pública.

Receitas e despesas são, regra geral, fonte de geração de mutações, mudanças, no patrimônio líquido. São elas que alteram a composição do patrimônio ao longo do tempo (dias, meses e anos). Para usar o exemplo que dei logo no início dessa obra, as receitas e despesas iriam compor a DRE (que contém os fluxos de entrada e saída) e com isso, alterar o patrimônio líquido (estático) do balanço patrimonial.

Mas, a grande questão que assola os contadores é sobre qual o melhor momento para reconhecer essa receita ou despesa que altera o patrimônio. Sim! Naquele exemplo simplificado, não tocamos nessa questão, mas nem sempre o reconhecimento da receita coincide com o recebimento de

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

dinheiro no caixa da entidade, bem como, a despesa também nem sempre é necessariamente concorrente com a saída de dinheiro do caixa.

Muitas vezes, a empresa pode assumir um compromisso com uma obrigação, mas, por força de acordo ou contrato, deixar para pagar em outro momento. Quando é que o contador deve registrar a ocorrência da despesa? No momento em que a empresa assumiu o compromisso ou no momento do efetivo pagamento?

Essa dúvida permeou muitos contadores e tirou a noite de sono de muitos estudantes. Ainda mais depois das provas! Pelo princípio da competência, ainda que não tenha havido pagamento, a despesa deve ser contabilizada quando a entidade tenha assumido o compromisso firme de fazê-lo. É dizer que a mutação ou mudança patrimonial ocorre no momento em que ela, entidade, assume o compromisso de realizar a despesa, mesmo que o pagamento ocorra depois ou venha a ser parcelado em várias vezes. O pagamento será apenas uma mudança qualitativa, uma troca entre itens patrimoniais: sai dinheiro do caixa ou da conta bancária ou mesmo tempo que sai do passivo a dívida formada pelo compromisso assumido.

O mesmo ocorre no lado da receita. Mesmo que ainda não tenha sido verificada a entrada do dinheiro no caixa – o recebimento – desde que alguém tenha assumido um compromisso com compra de bens da entidade ou qualquer outra transação que envolva a entrada de receita, será neste momento e não no efetivo recebimento que a transação será considerada efetivada. É isso que diz o princípio da competência que, pela sua importância para nós, estudantes de contabilidade pública, devemos ler na íntegra o seu conteúdo:

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

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

Percebam que o princípio da competência é muito mais do que simplesmente correlacionar a receita e a despesa com o tempo da sua ocorrência (e não com o tempo do efetivo recebimento ou pagamento). A norma diz que as receitas e despesas devem ser incluídas no resultado do período em que ocorrerem, sempre que se **correlacionarem**.

Isso geralmente passa despercebido para a maioria dos alunos, mas é importante. As receitas e despesas, pelo princípio da competência, para serem incluídas no mesmo período, devem se correlacionar. É dizer que a despesa deve ser voltada ou ter por objetivo uma geração futura de receita. Se não for esse o objetivo da despesa ou se ela irá gerar receita apenas em um exercício futuro, ela não pode ser considerada como despesa do exercício em que foi gerada, mas sim, apenas nos futuros exercícios em que a receita estiver sendo realizada.

Isso é importante particularmente em projetos ou despesas de grande vulto ou cujos resultados são de longa maturação, a exemplo de projetos de pesquisas ou investimento em tecnologia. Nesse caso, a despesa é considerada inicialmente como um ativo, um bem, chamado de ativo diferido, sendo contabilizada à realização da despesa à medida que as receitas forem se realizando.

Imagine um projeto de investimento de R\$ 10 milhões, cujo prazo de retorno ou maturação será de 5 anos, sendo 50% deste valor no último

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

ano e o restante distribuído igualmente entre os primeiros 4 anos. Como vai ser reconhecida essa despesa? No momento que a entidade assumiu o compromisso do investimento (despesa) ou ao longo da realização da receita correlacionada? A resposta, é claro, já foi dada anteriormente: a despesa tem que se correlacionar com a receita respectiva.

Assim, no caso do exemplo acima, a despesa será reconhecida da seguinte forma:

- a) Ano 1: R\$ 1,25 milhão;
- b) Ano 2: R\$ 1,25 milhão;
- c) Ano 3: R\$ 1,25 milhão;
- d) Ano 4: R\$ 1,25 milhão;
- e) Ano 5: R\$ 5 milhões.

Outra coisa curiosa é que se projeto de investimento, desse mesmo exemplo, for considerado perdido ou insuficiente de gerar o retorno esperado, a despesa deve ser reconhecida totalmente – em razão do princípio da oportunidade já visto – no momento que isso se tornou conhecido pela entidade. Vamos imaginar que no ano 3, a entidade tenha percebido que o projeto se tornou obsoleto ou que outra empresa concorrente entrou no mercado tornando o investimento totalmente incapaz de gerar renda futura. O que deve fazer o contador?

Pelo princípio da oportunidade, deve registrar imediatamente a despesa. E pelo princípio da competência deve vincular a despesa a este exercício. Assim, teríamos:

- a) Ano 1: R\$ 1,25 milhão;
- b) Ano 2: R\$ 1,25 milhão;
- c) Ano 3: R\$ 7,5 milhões.

Contabilidade Pública para o TCE/SP 2011
Aula 01 – O que é contabilidade?

Percebam que a despesa foi toda realizada no Ano 0 (zero) em ambos os casos, mas o seu reconhecimento, pelo princípio da competência, foi diferente em cada um dos casos. O que é importante mostrar em ambos os exemplos é que a saída ou entrada de caixa não tem necessariamente que ser no mesmo momento do reconhecimento contábil da despesa: ela pode ocorrer antes, depois ou em alguns casos, concomitantemente. Apenas, não há necessidade de que seja concomitante.

Relacionado com o princípio da competência (vejam bem, eu falei relacionado, não vinculado!) existe o **regime de competência** das receitas e despesas, em contraposição ao chamado **regime de caixa**. O que seriam o regime de caixa e de competência para receitas e despesas.

Na verdade, a questão é muito simples, mas geradora injustamente de muita confusão entre os alunos. Quando uma empresa ou entidade adota o chamado regime de competência para receitas e despesas, isso quer dizer que ela vai reconhecer as receitas e despesas pela sua realização e ocorrência, independente do recebimento ou pagamento. Isso quer dizer, que ela está usando o princípio da competência, já explicado acima, no seu esplendor.

Mas o que seria o regime de caixa? O regime de caixa ocorre quando a empresa ou entidade utiliza como critério de reconhecimento das receitas e despesas o seu recebimento ou pagamento, independente de quando aconteceu a sua ocorrência. É, portanto, ao contrário do regime de competência. Para o regime de caixa, para reconhecer a receita, ela tem que entrar na caixa de entidade. Nesse mesmo sentido, para uma despesa