

RECONHECIMENTO DE RECEITAS E DESPESAS NO SETOR PÚBLICO - A EXPERIÊNCIA BRASILEIRA NO CONTEXTO MUNDIAL

ÁREA DE INVESTIGAÇÃO: CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO E DAS ORGANIZAÇÕES NÃO LUCRATIVAS

Lino Martins da Silva
Prof. Doutor do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ

RESUMO

A apropriação das Receitas e Despesas orçamentárias, no setor público, tem sido vista com reservas por muitos estudiosos de contabilidade, principalmente por contrariar as normas de reconhecimento de receitas e despesas aplicadas às operações das empresas privadas. Ocorre que as atividades do Estado, em qualquer esfera, estão embasadas na arrecadação e distribuição de recursos, segundo lei orçamentária aprovada pelo legislativo na condição de representante da população e portanto, o setor público, ao contrário das atividades empresariais, não tem como objetivo a geração de lucros. Enquanto a atividade empresarial obtém as receitas dos clientes e distribui os resultados para seus sócios ou acionistas, na atividade pública as receitas são obtidas dos cidadãos e devem retornar a esses mesmos cidadãos nas mais diversas formas de prestação dos serviços públicos.

Entretanto, é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento das normas que regem o sistema contábil, visto que as primeiras estão submetidas ao denominado

regime misto, de caixa para as receitas e de competência para as despesas, enquanto as segundas devem utilizar o regime de competência total, fazendo os ajustes necessários para a apuração correta dos resultados de cada exercício.

É fora de dúvida que o entendimento das formas de reconhecimento de receitas e despesas passa pelo estudo das origens do orçamento especialmente quando revela que a maior preocupação dos gestores públicos é com o fluxo de caixa das entidades públicas e trabalham, quase sempre, com o entendimento de que o momento mais adequado para medir o desempenho orçamentário é o que decorre dos recebimentos de receitas e pagamentos de despesas.

Este, portanto, é o foco da comunicação que estamos apresentando para avaliação da Comissão Organizadora do VIII Congresso de Contabilidade e Auditoria, pois acreditamos que o reconhecimento de receitas e despesas orçamentárias das entidades governamentais deve estar na pauta das discussões na viragem do milênio, conforme tema básico do referido Congresso.

O trabalho está desenvolvido mediante a

abordagem dos seguintes tópicos:

1. Reconhecimento dos resultados no Brasil
 - princípio da evidenciação - art. 83 da lei 4.320/64
 - princípio da universalidade dos registros - art. 93 da lei 4.320/64
2. Estudo dos critérios de contabilização no setor público
 - Regime de caixa;
 - Regime de competência;
 - Regime misto.
3. Perspectivas futuras no reconhecimento dos resultados

1 INTRODUÇÃO

A apropriação das Receitas e despesas orçamentárias, no setor público, tem sido vista com reservas por muitos estudiosos de contabilidade, principalmente por contrariar as normas de reconhecimento de receitas e despesas aplicadas às operações das empresas privadas. Ocorre que as atividades do Estado, em qualquer esfera, estão embasadas na arrecadação e distribuição de recursos, segundo lei orçamentária aprovada pelo Legislativo na sua condição de representante da população e portanto, o setor público, ao contrário das atividades empresariais, não tem, em princípio, o objetivo da geração de lucros. Enquanto a atividade empresarial obtém as receitas dos clientes e distribui os resultados para seus sócios ou acionistas, na atividade pública as receitas são obtidas dos cidadãos e devem retornar a esses mesmos cidadãos nas mais diversas formas de prestação dos serviços públicos.

Para o adequado entendimento das transações governamentais é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento das normas que regem o sistema contábil, visto que as primeiras estão apoiadas no fato de que o orçamento é elaborado, discutido e aprovado segundo o regime de caixa para as receitas e despesas, enquanto as segundas utilizam o regime de competência.

É fora de dúvida que o entendimento

das formas de reconhecimento de receitas e despesas passa pelo estudo das origens do orçamento especialmente porque a maior preocupação dos gestores públicos é com o fluxo de caixa e consequentemente trabalham quase sempre, com o entendimento de que o momento mais adequado para medir o déficit ou superávit é o que decorre do confronto entre recebimentos e pagamentos sem considerar os reflexos de transações anteriores e posteriores ao exercício a que se referem.

2 RECONHECIMENTO DOS RESULTADOS NO BRASIL

As normas que regem o reconhecimento dos resultados no Brasil são bastante precárias e estão consubstanciadas na Lei 4.320, de 17 de março de 1964 que estabelece, no art. 35, como regra básica desse reconhecimento que:

Art. 35 - Pertencem ao exercício financeiro:

- I - as receitas nele arrecadadas;
- II - as despesas nele legalmente empenhadas.

Tal definição tem sido vista com reservas por muitos estudiosos de contabilidade, principalmente por contrariar os princípios fundamentais de contabilidade aplicados às operações das empresas privadas. Entretanto, ao aprofundar os estudos no reconhecimento das receitas e despesas do setor público deve-se considerar suas especificidades vez que a gestão governamental está voltada para uma entidade sem fins lucrativos e, enquanto a atividade empresarial obtém receitas dos clientes com as quais suporta custos e despesas e distribui os resultados para seus sócios ou acionistas, a atividade pública obtém receitas retiradas dos cidadãos e utiliza-as nas mais diversas formas de prestação dos serviços públicos.

Sem dúvida, os critérios de reconhecimento de receitas e despesas no Brasil, conforme artigo acima são ultra - conservadores, pois para as receitas utiliza o

regime de caixa e para as despesas o regime de competência. Tal procedimento traduz a preocupação do legislativo para que os administradores não comprometam recursos que ainda não existam no caixa do Tesouro.

Entretanto, a prática tem revelado que na apuração do resultado do Estado é preciso distinguir as regras de elaboração e aprovação do orçamento, das normas que regem o sistema contábil, visto que as primeiras estão submetidas, conforme artigo 35, da Lei, ao denominado regime misto, (de caixa para as receitas e de competência para as despesas), enquanto as segundas devem utilizar o regime

de competência total, fazendo os ajustes necessários para a apuração correta dos resultados de cada exercício.

Assim, quando do registro dos eventos orçamentários relativos à receita, os órgãos governamentais adotam o regime de caixa e desta forma estão obedecendo ao princípio da anualidade orçamentária, mas sob o aspecto da afetação do resultado ao patrimônio deveriam fazer o registro das receitas a receber decorrentes não só do lançamento direto ou "de ofício" como também da inscrição na dívida ativa, conforme exemplo a seguir:

	EVENTO	LANÇAMENTO	VALOR
19X0	O órgão de Finanças procede à emissão da cobrança do imposto mediante o lançamento direto e remessa da cobrança para os contribuintes no valor de \$ 200	Debito: Valores a Arrecadar no Exercício (nome do contribuinte) Credito: Variações Ativas – Independentes da Execução Orçamentária	\$ 200
19X0	No final do exercício verifica que somente metade dos valores foi arrecadado e a outra metade é inscrita na Dívida Ativa para cobrança judicial.	Debito: Créditos Fiscais Inscritos (nome do contribuinte) Credito: Valores a Arrecadar no Exercício	\$ 100

No que se refere à execução orçamentária da despesa é adotado o regime de competência, limitado ao registro das que tenham sido *legalmente empenhadas*, excluindo, portanto, todos os demais compromissos que não decorram da execução do orçamento, conforme é o caso dos precatórios que o Poder Judiciário encaminha ao Executivo, no ano anterior ao pagamento

com vistas à inclusão no projeto de lei de orçamento a ser enviado ao Legislativo e eventuais despesas que, por insuficiência de dotação, correspondem a compromissos líquidos e certos. Estas operações deveriam, pelo regime de competência, ensejar lançamentos contábeis no momento em que a administração tomar conhecimento de sua existência, conforme exemplo a seguir:

	EVENTO	LANÇAMENTO	VALOR
19X0	O Executivo recebe comunicação do Poder Judiciário informando que deve incluir no orçamento de 19x1 o valor de \$ 200 relativo ao pagamento de precatórios.	Debito: Variações Passivas - Independentes da Ex. Orçamentária Credito: Provisão para Precatórios a Pagar	\$ 200
19X0	Pelos compromissos assumidos no valor de \$ 50, que constituem obrigações líquidas e certas e não foram apropriadas ao orçamento por dotação insuficiente ou por se referirem a compromissos relativos a aposentadorias, reformas decorrentes do regime de capitalização simples.	Debite: Variações Passivas Independente da Ex. Orçamentária Credite: Provisão para contas a pagar	\$ 50

Em que pese os esforços dos órgãos representativos dos contabilistas não tem sido possível implementar dois princípios fundamentais básicos constantes da lei de regência do orçamento público brasileiro, quais sejam: (a) o princípio da evidenciação (art. 83) e (b) o princípio da universalidade dos registros (art. 93) a seguir transcritos:

(a) Princípio da evidenciação

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

(b) Princípio da universalidade dos registros

“Todas as operações de que resultam débitos e créditos de natureza financeira, não compreendidos na execução orçamentária, serão também objeto de registro, individualização e controle contábil”.

Do exposto, pode-se concluir que a ausência de princípios fundamentais de contabilidade específicos para a Contabilidade Pública tem permitido a manutenção de registros e prestações de contas muito mais

voltadas para a ótica orçamentária e financeira do que para a ótica econômica.

Diante dos princípios da evidenciação e da universalidade dos registros constata-se que, no Brasil, o critério de apropriação das receitas e despesas ao resultado vigora desde 1964 e tal critério deveria ser observado por dois aspectos que se complementam: (1) o regime de competência misto, para a execução orçamentária e, (2) o regime de competência para todos os demais eventos de natureza econômica não contemplados na execução orçamentária.

Em resumo, temos os seguintes regimes de reconhecimento dos resultados:

- a) Nas operações relativas à execução orçamentária
 - Regime de caixa para os ingressos (receitas);
 - Regime de competência para as despesas (somente as legalmente empenhadas).
- b) Nas operações que não decorram da execução orçamentária
 - Regime de competência para todos os demais atos e fatos administrativos não compreendidos na execução orçamentária.

O que se observa, entretanto, é uma preferência dos administradores e até mesmo dos contabilistas pelo fluxo de

caixa e, conseqüentemente, tais regras ainda não foram plenamente implantadas seja porque constituem avanços para o qual o setor público (sempre muito conservador) não está preparado ou porque a preocupação, tanto dos Parlamentares quanto do cidadão, está centrada na avaliação dos programas de governo a curto prazo.

3 ESTUDO DOS CRITÉRIOS DE CONTABILIZAÇÃO NO SETOR PÚBLICO

Em todo o mundo o sistema de contabilidade orçamentária deve conceituar os distintos estágios das receitas e despesas e compatibilizar estes estágios com o ciclo orçamentário, levando sempre em conta que alguns fatos administrativos têm origem em períodos anteriores a esse ciclo e, por sua vez, fatos administrativos atuais podem repercutir em ciclos orçamentários futuros. Para isto a contabilidade deve identificar qual foi o fato que provocou o ingresso de receitas estimadas ou o consumo de despesas autorizadas.

Na prática usamos a expressão "*execução orçamentária*", mas uma análise mais profunda mostrará que a mesma não é adequada pois, em sentido estrito, executar significa efetuar uma ação, obra e, portanto, a execução orçamentária consiste no universo das etapas da receita e da despesa, seja pela venda de bens e arrecadação de tributos ou pela prestação de serviços, aquisição de bens ou construção de obras. Assim, nem todas as etapas implicam em reconhecimento de ativos e passivos no sistema contábil.

Este assunto tem sido discutido de modo abrangente pelos órgãos normatizadores do sistema contábil do setor público como a Federação Internacional de Contadores (IFAC), a Associação Interamericana de Contabilidade (AIC) e os padrões editados pelo GASB (General Accounting Standards Board) que constantemente divulgam estudos e editam pronunciamentos sobre princípios específicos, bases, convenções, regras e práticas a serem

adotados na contabilidade das entidades públicas. Estes organismos têm identificado os seguintes critérios de contabilização de receitas e despesas do setor público:

- Regime de caixa;
- Regime de competência;
- Regime misto

a) Regime de caixa

O regime de caixa é aquele no qual o sistema contábil adota o seguinte entendimento:

- a) as despesas ocorrem no momento do efetivo pagamento, ou seja na saída de recursos do disponível;
- b) os ingressos somente são registrados quando ocorre a entrada dos recursos.

O regime de caixa baseia-se, portanto, no princípio de que a receita e a despesa são reconhecidas no momento do recebimento e do pagamento, ou seja o consumo ou utilização dos créditos orçamentários somente são considerados no resultado no momento do pagamento e, por outro lado, as receitas são sempre registradas em função do ingresso efetivo dos recursos oriundos do sistema de arrecadação.

Base de caixa significa uma base de contabilidade que reconhece transações e outros eventos quando do recebimento ou do pagamento. Mede, portanto, o resultado financeiro do período como sendo a diferença entre recebimentos e pagamentos. As demonstrações contábeis neste regime correspondem ao fluxo monetário.

É claro que o regime de caixa facilita o acesso regular e o entendimento do impacto fiscal sobre as contas do governo e contribui para a reconciliação desses dados no fluxo monetário do Tesouro. Todavia é ineficiente para indicar imediatamente ou mesmo a médio e longo prazo as obrigações do Estado como por exemplo, as aposentadorias, reformas e pensões que não estão incluídas como passivo e, na maioria das vezes, são incluídas no orçamento de cada exercício por valores subavaliados. Também não registra os ativos decorrentes de valores a receber como:

impostos com fatos geradores constituídos e em cobrança administrativa ou judicial.

Pelo que se observa o regime de caixa pode contribuir para distorcer os resultados financeiro e econômico, além de omitir do legislativo as reais necessidades de recursos para cobertura dessas obrigações que somente ficam evidenciadas de modo claro no regime de competência.

b) Regime de competência

O regime de competência aplica os seguintes critérios:

- a) registra as receitas quando nasce o crédito tributário mediante o lançamento efetuado pelo órgão público
- b) reconhece as despesas em função dos compromissos ou obrigação assumidas.

No regime de competência as receitas e despesas são registradas segundo o período em que foram ganhas ou incorridas, mesmo quando ainda não recebidas ou pagas. Neste regime a despesa pode ser reconhecida segundo dois critérios: (1) critério jurídico e (2) critério econômico e contábil.

Para os que defendem o critério jurídico as despesas somente podem ser reconhecidas se estiverem legalmente empenhadas, ou seja, competem ao exercício todas as despesas decorrentes de atos ou fatos administrativos que estejam apoiadas em alguma situação contratual seja ela decorrente de empenho, contrato, ajuste, acordo ou outro instrumento jurídico.

Por outro lado, para os que apoiam o critério econômico-contábil as despesas são apropriadas quando da efetiva execução do serviço independentemente da existência do instrumento jurídico referido no critério anterior. Este critério, uma vez adotado, permite maior utilidade das demonstrações contábeis que passam a fornecer informações relevantes para o processo de planejamento sobre os recursos utilizados e os resultados obtidos e, ainda, permitem a avaliação da eficácia e atribuição de responsabilidades pela eficiência.

c) Regime misto

No regime misto os critérios de apropriação são os seguintes:

- a) as despesas, pelo regime de competência
- b) as receitas, pelo regime de caixa

O regime misto encara a apuração do resultado no setor público de modo conservador vez que só considera como receitas os valores que ingressaram no caixa e apropria como despesas todos os compromissos que sejam assumidos pelos gestores. A desvantagem deste regime é que as demonstrações da execução orçamentária não se referem a períodos idênticos e, portanto, não apresentam homogeneidade nos registros, dificultando a análise do resultado.

Os organismos internacionais ainda identificam a existência do regime de caixa ajustado e do regime de competência ajustado que correspondem a alternativas dos dois regimes acima e se referem basicamente a critérios de contabilização dos ativos e passivos de longo prazo quando a entidade não utiliza o regime de competência total.

No passado as práticas contábeis do setor público sempre foram relegadas a segundo plano, especialmente quando o foco passou a ser o orçamento como instrumento de política econômica, voltado para o auxílio dos administradores na tarefa de perseguir a estabilidade e, deste modo, os sistemas contábeis sofreram considerável atraso na sua concepção teórica e aplicação prática

4 PERSPECTIVAS FUTURAS NO RECONHECIMENTO DOS RESULTADOS

A realidade atual é que as organizações do Estado e os respectivos gestores tem preocupação maior com o fluxo de caixa e deixam de lado os aspectos econômicos, especialmente porque esta tem sido a vontade dos usuários das demonstrações financeiras do Estado.

É claro que muitos profissionais de

Contabilidade, de Controle ou de Auditoria, Inspectores dos Tribunais de Contas etc. não podem ficar satisfeitos com informes contábeis e financeiros fragmentados que tratam simplesmente de aspectos orçamentários e financeiros e não permitem uma avaliação global da gestão.

Em face da própria definição de Contabilidade, como ciência de estudo do patrimônio, não é mais possível desconhecer que, muitos dos programas, projetos e atividades de responsabilidade do Estado, uma vez iniciados passam a ter um ciclo próprio e, por conseguinte, não ficam limitados ao ano fiscal ou exercício financeiro a que corresponde a autorização inicial, resultando daí a sua inclusão em planos de médio e longo prazo (Plano Plurianual) cujos reflexos devem ser avaliados no Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

A evolução dos conceitos orçamentários tem que ser acompanhada por avanços simultâneos nos sistemas de contabilidade pública com vistas ao acompanhamento da evolução do patrimônio público não só em decorrência da execução orçamentária como também de todos os outros ativos e passivos.

Na realidade, em muitos países a ênfase ainda é a adoção do regime de caixa que permite, segundo alguns, melhor reconciliação com os dados do fluxo monetário, além de mensurar com maior precisão o impacto das operações nos tetos autorizados pelo Poder Legislativo, facilitando a prestação de contas e a identificação clara das necessidades imediatas de financiamento do setor público. Nesses países o sistema de contabilidade, quando existe, fica restrito ao registro dos reflexos das operações orçamentárias, cabendo registrar que Portugal, em setembro de 1997, aprovou o Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP) que constitui um passo fundamental na reforma da administração financeira e de contas públicas daquele país.

Nos últimos anos os organismos internacionais têm apresentado diversas reflexões sobre qual dos regimes deve ser adotado pelo setor público. As discussões tem mostrado que existem defensores de cada um

deles e para escolher o que melhor atenda ao princípio da evidênciação é preciso que, ao examinar qualquer transação no setor público, seja considerado que a entidade pública, por seu representante, é sempre autorizada pela lei orçamentária a assumir obrigações, ou seja, quando o gestor realiza uma transação contratual de compra de bens ou serviços, que serão entregues no futuro, está movimentando o orçamento e gerando obrigações de curto, médio ou longo prazo.

Por outro lado, o orçamento é aprovado pelo legislativo tendo como base prováveis recebimentos e pagamentos a serem efetuados no período a que se refere e, portanto, essa aprovação está apoiada no regime de caixa. Este é o primeiro problema a ser enfrentado pois o orçamento é elaborado e votado com base no regime de caixa, mas durante a execução cumpre um ritual diferente do conceito inicial conforme estágios seguintes:

- (1) Fixação do Crédito Orçamentário;
- (2) Quadro de Detalhamento da Despesa na qual os recursos, segundo os programas, projetos e atividades são distribuídos às várias unidades orçamentárias e administrativas;
- (3) Empenho que corresponde ao compromisso para compra de bens e serviços após a licitação (concurso) ou sua dispensa;
- (4) liquidação para registrar o cumprimento do contrato de compra ou reconhecimento de dívida em favor do fornecedor; e
- (5) pagamento, representado pelo desembolso dos recursos.

Estas conceituações têm sido complementadas, em alguns casos, para incluir transações, eventos e circunstâncias, mesmo quando não ocorra efeito financeiro imediato e consequentemente a Contabilidade Pública deve evoluir, cada vez mais, para registrar, além das receitas e despesas tradicionalmente incluídas, as seguintes:

- a) as receitas a que o Estado renuncia em função de programas de incentivo a certas atividades

econômicas (*Renúncia de Receitas*)

- b) os passivos originários de obrigações reais, da qual toma conhecimento antes da apropriação orçamentária, como as despesas referentes a precatórios, inativos e pensionistas (*Provisões, Reservas Técnicas etc.*) e,
- c) obrigações potenciais como o diferimento de despesas relativas à manutenção futura de hospitais, escolas, delegacias de polícia, etc., "*Contabilidade de Manutenção ou Manutenção diferida*".

O regime de competência é reconhecido como o sistema que fornece um quadro explícito das obrigações, auxiliando os administradores a ver o histórico das ocorrências nos últimos exercícios e a fazer projeções para os próximos orçamentos. Sem dúvida em períodos de crise o regime de competência permite que os administradores públicos vejam os riscos inerentes de sua decisões e, deste modo, possam, além de melhorar o processo de planejamento, focar o contingenciamento de dívidas de curto, médio e longo prazo, ou, ainda, reconhecer a liquidez de certos ativos como é o caso dos valores inscritos na dívida ativa.

No nível de gerenciamento a contabilidade pelo regime de competência fornece um quadro detalhado dos custos totais que podem ser compatibilizados com o fluxo de caixa do período e permite estudar os reflexos dos custos indiretos, bem como auxilia na identificação do valor dos ativos físicos constantes do ativo permanente, especialmente os que podem gerar receitas como, por exemplo, a apuração de resultados entre aluguéis recebidos por imóveis de propriedade do Estado e aluguéis pagos por imóveis de terceiros ocupados pelo Estado, que viabiliza a gestão eficiente do patrimônio público.

Finalmente, com a utilização do regime de competência na forma que vem sendo preconizada em diversas partes do mundo é possível conhecer o custo efetivo das atividades desenvolvidas pelo Estado e melhorar a alocação dos recursos ao orçamento, facilitando o processo de planejamento e tomada de decisões para que o gestor determine quais os serviços que o governo pode fornecer diretamente e quais os que pode contratar no mercado.

O quadro a seguir mostra os diversos métodos de apuração dos resultados no setor público:

Método	Descrição	Tratamento dado na compra de um edifício e de suprimentos	
		Compra e 1º ano de uso do edifício: - Custo total do edifício = \$ 10 - Pagamentos em dinheiro durante o ano fiscal = \$ 5 - Despesa de depreciação por ano fiscal = \$ 1	Compra e uso de materiais de consumo: - Materiais comprados e recebidos = \$ 3 - Pagamentos em dinheiro = \$ 2 - Consumo de materiais = \$ 1
Caixa	Orçamento autorizativo em que o Legislativo iguala os recebimentos e pagamentos em dinheiro a serem realizados durante o exercício fiscal. Não requer a apropriação dos custos de contrato ou despesa de depreciação. Aprovação legislativa prévia pode não ser requerida quando as consequências financeiras do contrato não ocorram durante o ano fiscal. Só são reconhecidas despesas e receitas no orçamento quando decorram dos fluxos monetários.	- Inclui \$ 5 na autorização orçamentária; - Registra o desembolso de \$ 5 na despesa e no cálculo do déficit/superávit. Contabilização básica: D: Imóveis C: Caixa/Bancos 5	- Inclui \$ 2 na autorização orçamentária; - Registra o desembolso de \$ 2 na despesa e no cálculo do déficit/superávit. Contabilização básica: D: Almoxarifado C: Caixa/Bancos 2
Competência	Orçamento autorizativo é a quantia calculada de recursos a serem consumidos, Independentemente de quando o compromisso foi feito ou fluxos monetários acontecem. Despesas e Receitas são reconhecidas no orçamento no período em que os recursos são consumidos, obrigações aumentam ou receitas são ganhas.	- Inclui \$ 5 na autorização orçamentária; - Registra como custo \$ 1 no cálculo do déficit/superávit (assumindo o resultado operacional líquido como medida de identificação do déficit/superávit) - Inclui \$ 5 como exigência de financiamento (fluxos de caixa) que pode ou não requerer aprovação. Contabilização básica: D: Imóveis D: Compromissos a Pagar 5 D: Custo de Depreciação C: Depreciação Acumulada 1	- Inclui \$ 1 na autorização orçamentária; - Registra como custo \$ 1 no cálculo do déficit/superávit para cobrir os materiais consumidos durante o período. - Inclui \$ 2 como exigência de financiamento (fluxo de caixa) que pode ou não requerer aprovação. Contabilização básica: D: Almoxarifado C: Compromissos a Pagar 2 D: Custo de Materiais C: Almoxarifado 1
Critério atual nos Estados Unidos (Obrigações baseadas no orçamento)	Orçamento autorizado em que a autoridade provida por lei pode assumir compromissos financeiros que resultarão em despesas imediatas ou futuras envolvendo fundos do governo federal. Esta autoridade é exercida antes dos funcionários assumam compromissos legais em nome do governo. As obrigações são registradas principalmente quando são adquiridos os bens e serviços, independentemente do recebimento e consumo.	- Inclui \$ 10 na autorização orçamentária. - Inclui \$ 5 nas despesas e no cálculo do déficit/superávit. Contabilização básica: D: Imóveis C: Contas a Pagar 10 D: Contas a Pagar C: Caixa/Bancos 5	- Inclui \$ 3 na autorização orçamentária e nas obrigações. - Inclui \$ 2 nas despesas e no cálculo do déficit/superávit. Contabilização básica: D: Almoxarifado C: Contas a Pagar 3 D: Despesas de Consumo C: Almoxarifado 2