

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

DANIEL AZEREDO

**ESTUDO COMPARATIVO DO PLANO DE CONTAS: DA LEI Nº 4.320/64 ATÉ
O MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre
2011

ESTUDO COMPARATIVO DO PLANO DE CONTAS: DA LEI Nº 4.320/64 ATÉ O MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

Daniel ¹

RESUMO

O mundo, atualmente, passa por transformações profundas: a globalização, a evolução tecnológica, a demanda por informações gerenciais exigem que os instrumentos contábeis sejam confiáveis, principalmente no setor público. Devido à convergência aos padrões internacionais, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público passa por uma fase de transformação. As organizações, em cada país, estão procurando adotar os conceitos e procedimentos utilizados internacionalmente. Essas organizações usam como base organismos internacionais, como a IFAC (International Federation of Accountants), que, na área pública, estabelece padrões internacionais de Contabilidade por meio das IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). Estas mudanças visam a aproximar os conceitos da Contabilidade patrimonial à área pública. Diante disso, a Secretaria do Tesouro Nacional apresenta um novo Plano de Contas, que altera diversas disposições em relação ao atual. A nova estrutura deve ser padronizada e permitir informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais consolidadas para uso de seus gestores (os administradores públicos) e usuários (cidadãos).

Palavras-chave: Plano de Contas; Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Contabilidade Pública.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a Contabilidade aplicada ao setor público tem dado enfoque à execução orçamentária e financeira em detrimento da evidenciação patrimonial. Principalmente com a utilização, na estrutura contábil, de termos idênticos, mas conceituados de modo diferente, o que dificulta extração de informações (Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2009).

Esta necessidade de melhor evidenciação dos fenômenos patrimoniais e a busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos do setor público tornaram necessária a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público de abrangência nacional. (Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2009).

Além disso, a Contabilidade no setor público deve servir para gerar informações à sociedade, como afirma Carlin (2008, p. 1):

A contabilidade pública tem como principal função social servir de instrumento de controle por parte da sociedade no acompanhamento das políticas públicas, baseadas na

¹ Graduando do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. azeredodaniel.rs@gmail.com

prestação de contas por parte dos gestores públicos e na correta aplicação dos recursos públicos.

Da mesma forma, Pereira e Silva (2006, p. 3):

Um novo modelo de gestão vem se consolidando no setor público, aquele que vê o cidadão não mais como aquele que só tem obrigações, mas como um “cliente-cidadão”, que cada vez mais exige qualidade nos serviços prestados, assim como, custos menores para a realização dessas atividades, seja sua execução, por meio de órgãos da administração direta, ou, por empresas a eles vinculado.

Nessa mesma linha de pensamentos, Nascimento (2007, p. 75) retrata que “Há, atualmente, uma crescente exigência, por parte da população e dos demais usuários da Contabilidade Pública, da transparência na divulgação das transações governamentais”, sendo assim “é desejável que o entendimento das demonstrações possam alcançar todos os usuários indistintamente”. No entanto, Nascimento (2007, p. 77) mostra que essa realidade é difícil, observando que “Atualmente, a contabilidade governamental não alcança a sua finalidade essencial, que é a de prover informações acessíveis aos seus diversos usuários”.

Assim como na Contabilidade societária, que está caminhando para a convergência, harmonização e padronização com as normas internacionais, a Contabilidade voltada ao setor público também está nesta busca. O Conselho Federal de Contabilidade vem emitindo Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Quanto a esse ponto, Nascimento (2007, p. 48) diz que a harmonização passa por um Plano de Contas único para todas as esferas:

A harmonização em âmbito nacional diz respeito à adoção das mesmas práticas por parte das esferas governamentais federal, estadual e municipal. Portanto, recomenda-se que, primeiramente, exista uma harmonização interna, ou seja, que a contabilidade das diversas esferas governamentais estejam sob uma mesma diretriz e a regulamentação seja a mesma. Caso isto não aconteça, a consolidação das contas públicas não será possível. Um primeiro passo com vistas à harmonização interna no Brasil, seria a adoção de um plano de contas único para as três esferas governamentais.

Caso consiga ser feito da forma citada anteriormente, Nascimento (2007, p. 48) ressalta: “Se o plano de contas único ou plano de contas nacional, a ser definido para as esferas governamentais, observar preceitos e regras das normas internacionais e nacionais, além dos princípios e práticas contábeis geralmente aceitos, um grande passo será dado rumo à harmonização”.

Portanto, o Plano de Contas é o ponto de partida da Contabilidade, uma vez que ele serve de base para a escrituração e as demonstrações contábeis. Angélico (2006, p. 217) mostra a importância do Plano de Contas:

Nenhuma entidade, pública ou privada, poderá gabar-se de possuir um bom serviço de contabilidade se não dispuser de um plano de contas próprio. É a peça de maior importância dentro da organização contábil. Sem ele não se pode dar início aos registros contábeis

Portanto, este estudo tem como objetivo comparar o atual Plano de Contas do Brasil com a nova estrutura proposta, que passará a vigorar a partir de 2012, mostrando a mudança do enfoque orçamentário/financeiro para o patrimonial. Para isso, serão evidenciados a evolução da Contabilidade Pública no Brasil, do início até as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a situação em outros países e os organismos reguladores internacionais.

Este trabalho se classifica quanto aos procedimentos técnicos como bibliográfico, pois a pesquisa se dará em livros, artigos científicos e sítios do governo federal, objetivando descrever as mudanças que estão por ocorrer. Será também qualitativa, uma vez que haverá uma análise do fenômeno estudado, mostrando as mudanças que ocorrerão nesta parte da Contabilidade Pública.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

O controle dos recursos públicos no Brasil ganha ênfase com a abertura dos portos às nações amigas. Em 1964, estabelece-se um grande marco regulatório com a promulgação da Lei nº 4.320/64. Em 1986, tem-se considerável evolução com a criação do SIAFI. Em 2001, regulam-se as finanças, com a Lei de Responsabilidade Fiscal e, atualmente, busca-se a convergência às Normas Internacionais através das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

2.1 O INÍCIO

Com a abertura dos portos, exigiu-se uma maior organização da Colônia no tocante ao controle das cobranças de impostos. Das dificuldades para tal controle, na época, D. João VI resolveu criar o Erário Público (tesouro) e o regime de contabilidade para organizar a elaboração dos orçamentos e a Contabilidade da Colônia (GIACOMONI, 2002).

Nestas normas, dispôs o seguinte, segundo Fortes (2002, p. 31):

Ordeno que a escrituração seja a mercantil por partidas dobradas, por ser a única seguida pelas nações mais civilizadas, assim pela sua brevidade para o manejo de grandes somas, como por ser a mais clara e a que menos lugar dá a erros e subterfúgios onde se esconde a malícia e a fraude dos prevaricadores.

Outro fato importante, já em 1914, segundo Castro (2010, p. 101), ocorreu quando: “o Ministro da Fazenda não conseguiu realizar operações de créditos com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias de empréstimos”. O motivo era a falta de organização da Contabilidade, pois não existiam informações consistentes sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do Governo, resumia-se meramente à escrituração contábil.

Depois desse problema, o Governo Federal somou esforços para a implantação de técnicas de Contabilidade na área pública com padronização de registros, orientação e controle dos atos de gestão. Também foram aprovadas legislações, destacando-se: Código de Contabilidade Pública do ano de 1922, através do Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, juntamente com o Regulamento Geral de Contabilidade Pública, por meio do Decreto nº 15.783, de 08 de novembro de 1922.

2.2 A LEI Nº 4.320/64

Com a criação da Lei nº 4.320/64, que estabelece “normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, começou uma nova era da Contabilidade Pública no Brasil.

A nova legislação mostrou a importância do controle do orçamento, dando enfoque prioritário a esta parte, e ainda definiu que as demonstrações tivessem como base a Contabilidade. As informações foram tratadas em orçamentária, financeira, patrimonial e compensações.

Já nas demonstrações, novamente, nota-se o enfoque extremamente voltado para o orçamento, sendo elas: Balanço Orçamentário – compara o orçamento aprovado com o executado; Balanço Financeiro – apresenta os ingressos e dispêndios, destacando os fatos orçamentários dos demais; Demonstrações das Variações Patrimoniais – apresenta o resultado patrimonial do exercício, destacando o resultado orçamentário dos demais; Balanço Patrimonial – apresenta a posição estática dos Ativos e Passivos, destacando a parte financeira da não financeira (denominada Permanente). Esta separação visa a evidenciar o Superávit Financeiro, que é fonte para o orçamento do exercício seguinte. Além disso, considera que a parte financeira é de livre execução, diferente da parte Permanente, que só pode ser executada por autorização orçamentária.

Segundo Castro (2010, p. 103), os conceitos e regras contábeis começam no artigo 83. Toda a citação de receitas ou despesas é feita com conceitos orçamentários. Com isso, a cultura na área pública traduziu receita ou despesa como sendo fato orçamentário.

Dessa forma, criou-se um problema, como afirma Castro (2010, p. 103):

Esta cultura abriu um fosso conceitual entre Contabilidade Pública, traduzida como Contabilidade da Lei nº 4.320/64 (foco orçamentário), e a Contabilidade Comercial, mais tarde conduzida pela Lei nº 6.404/76 (foco patrimonial). Ou seja, na Contabilidade Pública os termos: *receita e despesa* passaram a ter um conceito orçamentário, enquanto que “receita” e “despesa” no setor privado significam variação do Patrimônio Líquido.

Neste período, em 1967, passou a vigorar o Decreto Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, que estabeleceu as diretrizes para a Reforma Administrativa. Tal decreto, até hoje em vigor, criou regras para o planejamento governamental, normas de administração financeira e contabilidade. Em seu artigo 69, estabeleceu um novo Plano de Contas único para a Administração Direta Federal, na tentativa de padronizar a contabilidade governamental em nível federal (NASCIMENTO, 2007).

O artigo 69, do Decreto, descreve que “Os órgãos da Administração Direta observarão um plano de contas único e as normas gerais de contabilidade e auditoria que forem aprovados pelo Governo”.

Esta separação bem clara entre Contabilidade Pública e Comercial vigorou entre 1964 a 1985, quando foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI.

2.3 CRIAÇÃO DO SIAFI (SISTEMA INTEGRADO DE ADMINISTRAÇÃO FINANCEIRA DO GOVERNO FEDERAL)

Em 1986, o Governo Federal passou por diversos problemas na área administrativa, que refletiram nos recursos públicos e conseqüentemente na Contabilidade. Dentre esses problemas, Fortes (2002, p. 34) cita os mais relevantes:

- a) Sistemas de acompanhamento da execução orçamentária e financeira, exercidos, na sua grande maioria, por registros manuais;
- b) Dificuldade na obtenção de informações gerenciais em todos os níveis da Administração Pública, haja vista a existência de uma defasagem de cerca de 60 dias

entre o encerramento de cada mês e a atualização das informações orçamentárias e financeiras;

- c) O fato da Contabilidade Pública continuar sendo utilizada, apenas, para cumprir as formalidades legais junto ao Tribunal de Contas da União;
- d) Incompatibilidade dos dados em decorrência da diversidade de fonte de informações e das várias interpretações sobre cada conceito, comprometendo o processo de tomada de decisões;
- e) Estoque ocioso de moeda, decorrente da existência de inúmeras contas bancárias no âmbito do Governo Federal, dificultando a administração de caixa.

A partir disso, em 1987, a Contabilidade Pública brasileira ganhou uma nova identidade. Foi criado o SIAFI, inicialmente usado na esfera Federal, no entanto os Estados e Municípios, procuravam novos sistemas informatizados, que seguissem os procedimentos lógicos, inclusive a nova tabela de Plano de Contas implementada no SIAFI.

Assim, Fortes (2002, p. 35) afirma que:

A Contabilidade Pública passou a usar um Plano de Contas que mostrava o Patrimônio e suas variações, sem a necessidade de lançamentos complementares de interligações de sistemas de contas, deixava aquela composição antiga que demonstrava as contas separadas por sistemas e passava para uma composição onde as contas eram apresentadas de acordo com a lógica patrimonial, tendo em vista ser o patrimônio o objeto da contabilidade.

Da mesma forma, Castro (2010, p.105) enfatiza:

A outra mudança ocorreu com o Plano de Contas. Por ser o SIAFI um sistema baseado na Contabilidade e conduzido por um plano de contas com capacidade para atender entidades públicas e, ao mesmo tempo, empresas que dependiam de orçamento e se integraram ao SIAFI (empresas públicas dependes), adotamos a linha da Contabilidade Pública de utilizar os conceitos de receitas e despesas da Lei nº 4.320/64. Até porque uma das estratégias era evitar sistemas paralelos.

O SIAFI é o principal instrumento utilizado para registro, acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal. Desde sua criação, o SIAFI tem alcançado satisfatoriamente seus objetivos (Secretaria do Tesouro Nacional, 2011).

2.4 A LEI DE RESPONSABILIDADE FISCAL (LRF)

A LRF, aprovada em 2000 (Lei Complementar nº 101/2000), dispõe sobre “as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade fiscal e dá outras providências”. Segundo

Fortes (2002, p. 36), “essa Lei já era uma aspiração de Rui Barbosa, que naquela época já dizia: ‘O Brasil precisa de uma Lei que trate das finanças públicas’”.

Fortes (2002, p. 168) afirma:

A Lei de Responsabilidade Fiscal é um marco em matéria de finanças públicas no Brasil. Ela veio para provocar o início de uma mudança cultural na administração dos recursos públicos brasileiros. O administrador público acostumado com os desmandos e irresponsabilidades sem punibilidade passa a ter um instrumento que vem disciplinar as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, aplicada a todas as esferas de governo.

Para Castro, (2010, p. 106) ocorreu uma mudança de foco nas demonstrações contábeis com a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, e assim descreve:

O foco da LRF é financeiro; ou seja, para a LRF, considera-se despesa o desembolso. Esta postura de valorizar o desembolso ocorreu em virtude da Lei nº 4320/64 considerar como despesa o empenho, mesmo que não seja entregue o serviço. Como não foi possível acabar com a figura dos restos a pagar não processados, a LRF tratou a despesa como dispêndio e complementou as informações relativas a orçamento, endividamento e convênios.

2.5 NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

A harmonização das normas contábeis começou no setor privado e também atinge a área pública, sendo que, até 2012, haverá a convergência das Normas Brasileiras às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS – International Public Sector Accounting Standards). Com isso, pretende-se uma mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial.

Pois, assim, afirma Castro (2002, p. 107):

A mudança que está em curso e visa aproximar a Contabilidade Aplicada ao Setor Público das mesmas regras da Contabilidade aplicada ao setor privado, ambas tendo como foco o Patrimônio, sem deixar de atender as peculiaridades da Lei nº 4.320/64, com seu foco orçamentário, e a LRF, com seu foco financeiro.

Entre os aspectos positivos dessa mudança, Castro (2002, p. 107) ressalta:

- a) Uniformidade de procedimentos contábeis nos aspectos patrimoniais entre o setor público e privado;
- b) Aderência aos conceitos e regras internacionais;
- c) Aprimoramento e aprofundamento nos conceitos e nas técnicas específicas de cada área: aspectos patrimoniais aderentes à ciência contábil, aspectos orçamentários aderentes aos aspectos econômicos e aspectos financeiros aderentes às regras fiscais;

- d) Plano de Contas Único para as três esferas de governo: Federal, Estaduais, Distrito Federal e Municipais;
- e) Ganhos de escala com economicidade e padronização de procedimentos nos sistemas informatizados para as empresas que atendem Municípios de Estados diferentes;
- f) Ganho de governabilidade e economicidade para os gestores que contratam sistemas informatizados de contabilidade pela concorrência entre eles e menor risco do gestor que resolver trocar de fornecedor;
- g) Melhoria no ensino de Contabilidade Pública pela padronização dos conceitos patrimoniais.

O Conselho Federal de Contabilidade, na busca pelo novo padrão contábil, publicou, em 21 de novembro de 2011, as 10 primeiras Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em convergência com as Normas Internacionais, todas através de Resoluções, sendo elas:

Resolução 1.128/08	aprova NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
Resolução 1.129/08	aprova NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis
Resolução 1.130/08	aprova NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
Resolução 1.131/08	aprova NBC T 16.4 – Transações no Setor Público
Resolução 1.132/08	aprova NBC T 16.5 – Registro Contábil
Resolução 1.133/08	aprova NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis
Resolução 1.134/08	aprova NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
Resolução 1.135/08	aprova NBC T 16.8 – Controle Interno
Resolução 1.136/08	aprova NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão
Resolução 1.137/08	aprova NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Conselho Federal de Contabilidade (2011).

A Resolução 1.132/08, NBC T 16.5 – Registro Contábil, trata sobre plano de contas, afirmando que as entidades do setor público devem manter sistema integrado de Contabilidade Pública pautado em Plano de Contas.

Dessa forma, no item 4, a referida Norma Brasileira de Contabilidade apresenta:

4. No âmbito de cada esfera de governo, os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário e o Ministério Público devem manter sistema integrado de Contabilidade Pública, pautado em Plano de Contas, que deve compreender:
 - (a) a terminologia de todas as contas e a sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a qual pertence, a natureza e o grau de desdobramento, de modo a possibilitar os registros de valores efetivos e potenciais e a integração dos subsistemas;
 - (b) a enunciação das funções atribuídas a cada uma das contas;
 - (c) o funcionamento das contas com os seus movimentos de débitos e créditos;

(d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial ou compensatória, nos respectivos subsistemas contábeis.

3 ABRANGÊNCIA MUNDIAL

As normas de contabilidade implantadas em diversos países seguem o padrão da International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Além disso, o Fundo Monetário Internacional (FMI), através do Government Finance Statistics Manual (GSFM), também aborda diretrizes contábeis para elaboração das contas.

3.1 MANUAL DE ESTATÍSTICAS DE FINANÇAS PÚBLICAS - GFSM

O Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (Government Finance Statistics Manual) ou GFSM define as regras para emissão de balanços consolidados dos membros do Fundo Monetário Internacional – FMI. Também faz recomendações sobre avaliação de itens patrimoniais e rotinas contábeis. O GFSM busca melhorar a contabilidade pública e assegurar a transparência das informações (NASCIMENTO, 2007).

Diante dos objetivos do Manual, deve-se fazer uma diferenciação importante em termos dos conceitos de contabilidade e estatísticas de finanças públicas. Assim explica Nascimento (2007, p. 12):

O primeiro diz respeito à informação gerada pela ciência contábil e seus princípios fundamentais, direcionada aos seus diversos usuários. Já o segundo, diz respeito a um conceito mais amplo, não necessariamente baseado exclusivamente em demonstrativos contábeis e na evolução de itens patrimoniais que são objeto da contabilidade, mas sim em dados obtidos de todas as atividades econômicas de um país.

No ano de 2001, foi feita a revisão da primeira edição publicada em 1986, criando o novo marco analítico, buscando maior transparência e conhecimento das finanças. O GFSM possui quatro demonstrações: Demonstração das Operações Governamentais, Demonstração de Outros Fluxos Econômicos, Demonstração das Fontes e Aplicações de Caixa e Balanço Patrimonial.

O Balanço Patrimonial, no GFSM 2001, é completo e inclui todo o estoque de ativos e passivos financeiros, ativos e passivos não-financeiros e o patrimônio líquido, diferentemente do GFSM 1986, que apresenta apenas os estoques de ativos e passivos financeiros. Com a inclusão de todas as transações, inclusive os outros fluxos econômicos, são possíveis a integração de fluxos e estoques e a conciliação dos balanços de abertura e fechamento no novo marco

metodológico. No GFSM 2001, as receitas são definidas como transações que aumentam o patrimônio líquido e as despesas como transações que reduzem o patrimônio líquido. As transações em ativos financeiros não afetam o Patrimônio Líquido, haja vista que têm natureza permutativa. (Secretaria do Tesouro Nacional – STN, 2009).

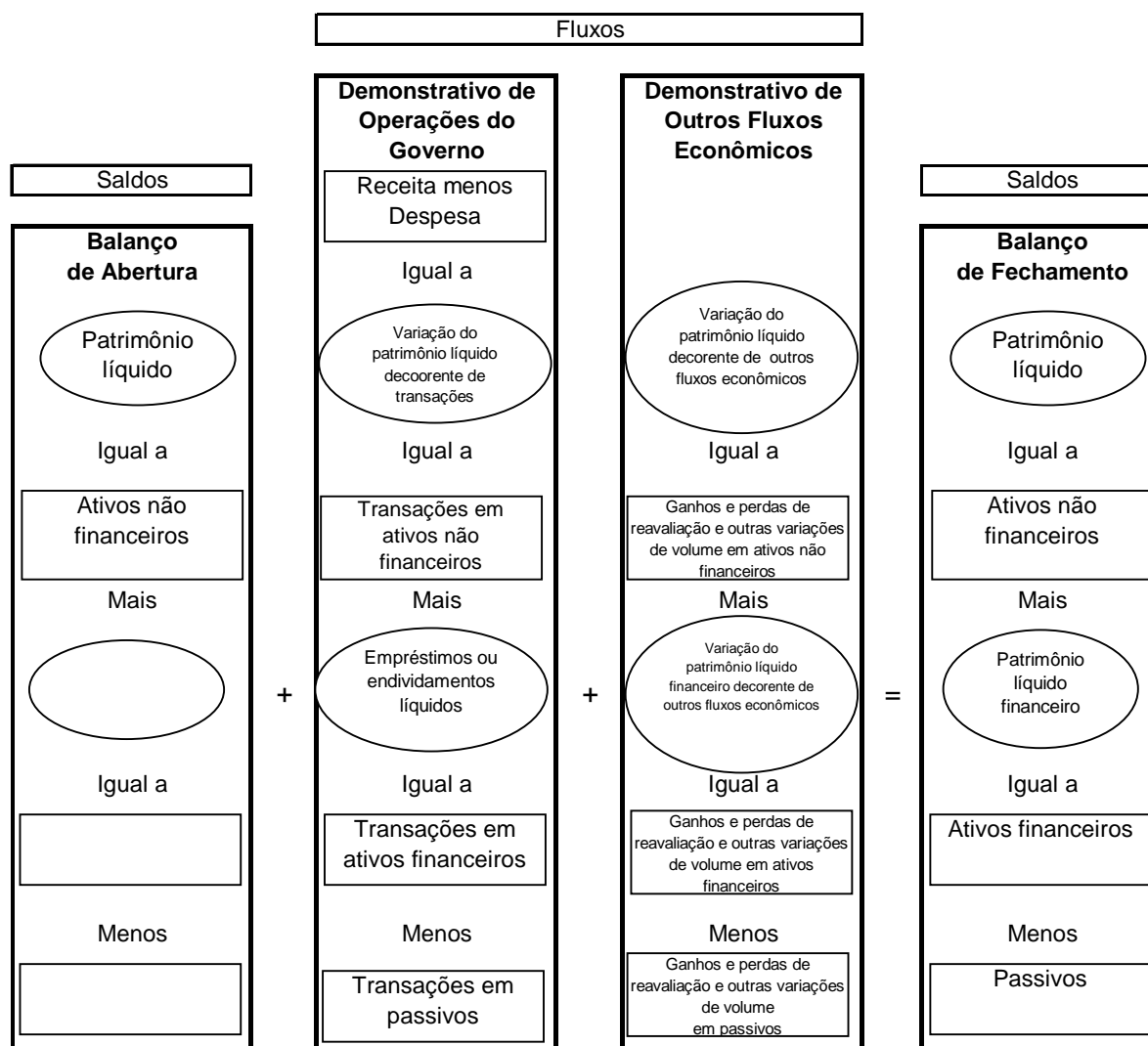


Figura 1: Estrutura do marco analítico do Sistema de Estatística de Finanças Públicas conforme metodologia do GFSM 2001.

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional – STN (2009).

A figura mostra toda a estrutura do Marco Analítico do GFSM e a disposição das suas demonstrações.

3.2 O MODELO DO IPSAS – INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS

Na introdução às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público – NICSP (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), a Federação Internacional dos Contadores, mais conhecida como IFAC (International Federation of Accountants), tece alguns comentários a respeito dos objetivos e da aplicabilidade das NICSP.

A adoção das NICSP pelos governos irá aprimorar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelas entidades do setor público no mundo inteiro. O Comitê reconhece o direito dos governantes e dos definidores de normas em âmbito nacional de estabelecer diretrizes e normas contábeis para demonstrativos financeiros para o setor público em suas respectivas jurisdições. O Comitê encoraja a adoção das NICSP e a harmonização das demandas nacionais com as NICSO (IFAC, 2006, apud NASCIMENTO, 2007, p. 20).

Cabe salientar que o Comitê mencionado no excerto acima se refere ao Comitê do Setor Público (Public Sector Committee) da IFAC, cujo nome mudou recentemente para Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (International Public Sector Accounting Standards Board), conhecido como IPSASB.

A IPSAS 1 – Present of Financial Statements ou NICSP 1 – Apresentação das Demonstrações Financeiras tem como objetivo recomendar o modo pelo qual as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas.

Assim, afirma Nascimento (2007, p. 27):

Segundo os preceitos da norma, as demonstrações contábeis correspondem a uma representação estruturada da posição financeira e desempenho financeiro da entidade e os objetivos das DFPG (Demonstrações Financeiras de Propósito Geral) são, basicamente, o de sustentar as decisões governamentais e prover informações úteis e tempestivas aos usuários da contabilidade.

Para Lima e Moura (2010, p. 7), as IPSAS não têm um modelo pré-definido para o Plano de Contas: “Como o objetivo das IPSAS é estabelecer requisitos básicos que devem compor as demonstrações contábeis do Setor Público, e não um Plano de Contas rígido e rigoroso, não há dentre essas normas uma estrutura de Plano de Contas previamente estabelecida”.

Segundo o disposto na IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements, as informações devem ser compostas por Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, o último contemplado em classe específica. Já as contas de resultado Receitas e Despesas devem ser classificadas segundo a sua natureza. O grande objetivo é que as contas estejam contempladas nas Demonstrações Contábeis com o propósito de garantir a comparabilidade das demonstrações produzidas pela entidade em

relação às produzidas anteriormente, como também com as de outras instituições (LIMA; MOURA, 2010).

Lima e Moura (2010, p.8) demonstram, conforme IPAS 1, a estrutura das contas das demonstrações contábeis:

Estrutura das contas das Demonstrações Contábeis segundo a IPSAS 1

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 – ATIVO	2 – PASSIVO
Circulante	Circulante
Não-Circulante	Não-Circulante
	3 – PATRIMÔNIO LÍQUIDO
CONTAS DE RESULTADO	
4 – RECEITAS	5 – DESPESAS
Operacionais	Funcionais Operacionais
CONTAS ORÇAMENTÁRIAS	
6 – ORÇAMENTO	
Aprovado	
Executado	

Quadro 2: Elenco de contas da IPSAS 1.

FONTE: IPSAS 1 – *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS.

A estrutura traz a classificação do Ativo e Passivo em circulante e não-circulante, sendo o Ativo classificado em ordem decrescente de liquidez, e o Passivo em ordem crescente de exigibilidade. O Patrimônio Líquido resulta do valor residual entre o Ativo e o Passivo, onde são indicados o capital, o superávit e o déficit acumulado e eventuais reservas. Já as receitas e despesas que têm origem nas atividades operacionais devem ser separadas das de origem na posse de ativos e financiamentos da entidade.

Cabe ressaltar que, para a IFAC, as normas só estarão de acordo com as IPSAS caso as demonstrações contábeis observem todas as regras contidas nas normas; caso não aconteça, nem com notas explicativas poderá ser justificada a incompatibilidade. Se houver algum desvio para cumprimento da legislação local, e este for considerado relevante, a entidade fica proibida de declarar que está elaborando suas demonstrações de acordo com as IPSAS (NASCIMENTO, 2007).

3.3 MODELO DE PLANO DE CONTAS EM OUTROS PAÍSES

Diversos países vêm buscando a convergência às normas internacionais, visando a uma contabilidade mais patrimonial, em consonância com normas da IPSAS. No 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em 2008, na cidade de Gramado, Rotter, auditor principal do Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, descreve a situação de alguns países em relação à convergência às novas normas. Entre eles:

- a) Austrália e Nova Zelândia: estão muito avançados, porém não adotam a IPSAS, e sim um muito bem estabelecido sistema de contabilidade governamental usando o IFRS. No entanto, enfrentam sérios problemas de implementação e estão pensando em adotar as IPSAS.
- b) Canadá: estabeleceu um Comitê do Setor Público que normatiza a contabilidade, porém ainda não adotou as normas.
- c) Costa Rica: é o melhor exemplo, adotou a IPSAS em 1998. Já implementou 21 pronunciamentos. Provisiona todos os gastos e aproximadamente 60% dos ingressos tributários. Tem balanço patrimonial e anualmente consolida os balanços públicos.
- d) Inglaterra: também adota as IFRS para o governo. Estão pensando em designar as IPSAS como segundo padrão.
- e) Peru: formalizou a adoção das IPSAS, porém ainda não estão implementadas.
- f) Uruguai: desde 2004, estabeleceu as IPSAS como padrão para o orçamento, não para a contabilidade. Além disso, não adota a contabilidade patrimonial.
- g) A Comissão Européia e as diversas entidades do Sistema das Nações Unidas também estão em processo de implementar as IPSAS.

No 2º Fórum Nacional de Gestão de Contabilidade Pública, realizado em 2008, na cidade de Belo Horizonte, Fortin, do Banco Mundial, também traz a situação de alguns países:

- a) França: promoveu uma reforma ambiciosa em 2001, criando um novo órgão emissor de normas de Contabilidade Pública. Apresenta a contabilidade mais voltada ao aspecto patrimonial, demonstrações financeiras consolidadas para 2007, com base contábil nas normas francesas, IPSAS e IFRS.
- b) Índia: elaborou um plano de transição de convergência com as IPSAS, com prazo de execução entre 10 e 12 anos, em que estabelece um grupo de estudo para desenvolver

uma base de dados e mapeamento dos processos, elaborar um Plano de Contas, entre outros.

A seguir os modelos britânico, australiano, espanhol e português.



 Plano de Contas do Reino Unido		 Plano de Contas da Austrália	
1 – Ativo 1.1 – Ativo Fixo Intangível 1.3 – Ativo Fixo Tangível 1.4 – Equipamento de Transporte 1.5 – Ativos de Leasing 1.7 – Investimentos em Ativos Fixos 1.8 – Ativos Correntes (Estoques, Contas a receber, Disponível, etc.)	2 – Passivo 2.1 – Contas a Pagar CP 2.4 – Contas a Pagar LP 2.5 – Provisões 2.6 – Pensões	1 – Receita 1.1 – Receita Tributária 1.2 – Receita Não Tributária	5 – Ativo 5.2 – Ativos Financeiros 5.3 – Ativos Não financeiros 5.4 – Classificação Anual de Passivos (correntes e Não Correntes)
5 – Custos Operacionais 5.1 – Custos de Pessoal 5.2 – Custos de Aluguel 5.3 – Custos de Depreciação 5.4 – Outros Gastos 5.5 – Provisões 5.6 – Transferências e Doações 5.7 – Contribuições Previdenciárias	3 – Fundos Pertencentes aos Contribuintes (Resultados Acumulados, Reserva de Reavaliação, Reserva de Doações recebidas, Reservas Restritas, Reservas de Transferências) 6 – Superávit/Déficit do Exercício	2 – Despesa 2.2 – Despesa de Bens e Serviços 2.3 – Despesa de subsídios, benefícios e transferências 2.4 – Custos de Endividamento e Outras 2.6 – Transferência de Caixa para as agências governamentais	6 – Aumento/Redução Líquida de Caixa (Fluxo de Caixa Direto) 7 – Reconciliação de Fluxo de Caixa (Fluxo de Caixa Indireto)
	4 – Receita 4.1 – Receita Tributária 4.2 – Receita Operacional 4.3 – Receita de Juros e Dividendos 4.4 – Receita de Contribuição e Transferências	3 – Passivo 3.2 – Juros incidentes s/ Passivos 3.3 – Provisões e Contas a Receber 3.4 – Classificação Anual de Passivos (correntes e não correntes)	8 – Compromissos 8.1 – Compromissos Líquidos 8.2 – Compromissos Líquidos por Maturidade
		4 – Patrimônio Líquido 4.1 – Resultados Acumulados 4.2 – Reservas	9 – Demonstrativos e Controle 9000001 – Resultado Operacional 9000002 – Balanço Patrimonial 9000003 – Demonstrativo Fluxo de Caixa 9000004 – Calendário de Compromissos 9000005 – Calendário de Contingências 9000020 – Orçamento de Capital(etc.)

Figura 2: Plano de Contas do Reino Unido e da Austrália.

FONTE: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, Tesouro Nacional (2009).

 Plano Geral de Contabilidade da Espanha		 Plano Oficial de Contabilidade Pública de Portugal	
1 – Financiamento Básico 10 – Capital 11 – Reservas 12 – Resultados Pendentes de Aplicação 13 – Ingressos a Distribuir 14 – Provisões para Riscos e Gastos 15 – Empréstimos e Emissões de Títulos 16 – Dívidas LP com Entidades Associadas 17 – Dívidas LP por Empréstimos Recebidos 18 – Fianças e Depósitos Recebidos LP 19 – Situações Transitórias Financiamento	4 – Credores e Devedores Operacionais 40 – Fornecedores 41 – Credores 43 – Clientes 44 – Devedores(etc.)	0 – Contas do controle orçamentário e de ordem 01 – Orçamento do Exercício (Totais) 02 – Dotações 03 – Provisões 04 – Orçamento de Exercícios Futuros 05 – Compromissos de Exercícios Futuros	3 – Estoques 31 – Compras 32 – Mercadorias(etc.)
2 – Imobilizado 20 – Gastos de Instalação 21 – Imobilizações Imateriais 22 – Imobilizações Materiais 23 – Imobilizações em Curso(etc.)	5 – Contas Financeiras 50 – Empréstimos e Outras Emissões CP 51 – Dívidas CP com Entidades Associadas 52 – Dívidas CP com Empréstimos Recebidos 53 – Participações CP em Entidades Associadas (etc.)	1 – Disponibilidades 11 – Caixa 12 – Depósitos em Instituições Financeiras 13 – Conta no Tesouro 15 – Títulos Negociáveis 18 – Outras Aplicações de Tesouraria 19 – Provisões para Aplicações de Tesouraria	4 – Imobilizações 41 – Investimentos Financeiros 42 – Imobilizações Corpóreas(etc.)
3 – Estoques 30 – Comerciais 31 – Matérias Primas(etc.)	6 – Compras e Gastos 60 – Compras 61 – Variação de Estoques de Mercadorias 62 – Serviços externos 63 – Tributos 64 – Pessoal(etc.)	2 – Terceiros 21 – Clientes 22 – Fornecedores 23 – Empréstimos Obtidos(etc.)	5 – Fundo Patrimonial 51 – Patrimônio 56 – Reservas de Reavaliação 57 – Reservas 59 – Resultados Transitados
	7 – Vendas e Ingressos 7.1 – Venda de Bens e Serviços (etc.)		6 – Custos e Perdas
			7 – Proveitos e Ganhos
			8 – Resultados

Figura 3: Plano de Contas da Espanha e Portugal.

FONTE: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, Tesouro Nacional (2009).

Observando o modelo apresentado em cada país, vê-se que o Plano de Contas não é algo rígido, devendo refletir a realidade nacional, mas contendo requisitos básicos estabelecidos pela IPSAS ou IFRS.

4 PLANO DE CONTAS BRASILEIRO

O Plano de Contas Brasileiro vigorará com novo formato a partir de 2012. A estrutura atual adota preceitos da Lei nº 4.320/64 e da Lei nº 6.404/76, para atender as necessidades da administração pública.

Cabe ressaltar, novamente, a importância na elaboração do Plano de Contas, conforme Fortes (2002, p. 237) define:

É bom lembrar que, para conhecer a contabilidade em qualquer um dos ramos onde a mesma se aplica, é necessário que se conheçam as suas particularidades, e isso só se torna possível com o estudo aprofundado do plano de contas adotado pelo ramo da contabilidade que se deseja estudar.

4.1 O PLANO DE CONTAS ATUAL

O atual Plano de Contas tem o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos colocados à disposição dos Órgãos da Administração Direta e Indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados, bem como atender as necessidades de informações em todos os níveis da Administração Pública Federal, objetivando, principalmente, conforme Macrofunção SIAFI 02.06.00:

Realçar o Estado Patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão administrativa;
Padronizar o nível de informações dos Órgãos da Administração Direta e Indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a elaboração do BGU; e
Permitir, através da Relação de Contas e Tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Pública Federal, com a extração de relatórios necessários a análise gerencial, inclusive Balanços e demais Demonstrações Contábeis, capaz de atender aos aspectos legais e fiscais.

O Plano de Contas possui estrutura complexa, pois assim como atende a atos e fatos típicos da administração pública, como restos a pagar, dívida ativa, suprimento de fundos, deve também abranger transações comerciais, industriais e financeiras de algumas entidades da administração indireta que efetuam atos da iniciativa privada (MOTA, 2006).

Diante disso, Mota (2006, p. 253) descreve que “em razão desse universo de atividades típicas e atípicas praticadas na administração pública, o seu plano de contas é bastante extenso, exigindo um alto nível de conhecimento dos ramos da Contabilidade, dada a complexidade da própria administração pública”.

A estrutura compreende as contas patrimoniais de Ativo e Passivo, as contas de resultado Despesa e Receita e o Resultado Diminutivo e Aumentativo. As contas são separadas em diferentes sistemas, sendo eles: financeiro, patrimonial, orçamentário e de compensação. Os lançamentos são efetuados dentro de cada sistema; tanto o débito quanto o crédito somente

podem ser feitos se pertencerem ao mesmo sistema. O objetivo é facilitar a elaboração das demonstrações contábeis, em conformidade com a Lei nº 4.320/64.

4.1.1 A ESTRUTURA BÁSICA

Conforme Macrofunção SIAFI 02.06.00, a estrutura básica assim se apresenta:

PLANO DE CONTAS - ESTRUTURA ATUAL	
1 - ATIVO	2 - PASSIVO
1.1 ATIVO CIRCULANTE	2.1 PASSIVO CIRCULANTE
1.2 ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO	2.2 PASSIVO EXIGÍVEL A LONGO PRAZO
1.4 ATIVO PERMANENTE	2.3 RESULTADO DE EXERCÍCIOS FUTUROS
1.9 ATIVO COMPENSADO	2.4 PATRIMÔNIO LÍQUIDO
	2.9 PASSIVO COMPENSADO
3 - DESPESAS	4 - RECEITA
3.3 DESPESAS CORRENTES	4.1 RECEITAS CORRENTES
3.4 DESPESAS DE CAPITAL	4.2 RECEITA DE CAPITAL
	4.9 DEDUÇÕES DA RECEITA
5 - RESULTADO DIMINUTIVO	6 - RESULTADO AUMENTATIVO
5.1 RESULTADO ORÇAMENTÁRIO	6.1 RESULTADO ORÇAMENTÁRIO
5.2 RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO	6.2 RESULTADO EXTRA-ORÇAMENTÁRIO
	6.3 RESULTADO APURADO

Quadro 3: Atual estrutura do Plano de Contas.

FONTE: MACROFUNÇÃO SIAFI 02.06.00, Secretaria do Tesouro Nacional.

As contas de ativo, despesas e resultado diminutivo apresentam saldo devedor; já as contas de passivo, receita e resultado aumentativo apresentam saldo credor.

4.1.2 CONCEITO DAS CONTAS

Para um melhor entendimento do atual Plano de Contas e comparação com o novo, apresentam-se os conceitos do sistema e das classes de conta.

4.1.2.1 Sistemas

As contas são divididas em quatro sistemas, sendo eles:

SISTEMA FINANCEIRO: registra e demonstra os recebimentos e pagamentos de receitas e despesas orçamentárias, respectivamente, os ingressos e os dispêndios extra-orçamentários, que envolvem o ativo e o passivo financeiros. Mota (2006, p. 232).

SISTEMA PATRIMONIAL: registra os bens móveis, imóveis, créditos, obrigações, valores, movimento do almoxarifado, inscrição e baixa de ativos e passivos não financeiros, incorporações e desincorporações de bens independentes da execução orçamentária, isto é, sem movimentação financeira, representadas pelas superveniências e insubsistências ativas e passivas. Mota (2006, p. 233)

SISTEMA DE COMPENSAÇÃO: são as contas que não produzem alteração patrimonial de imediato, quantitativa ou qualitativa, e fazem contrapartida somente consigo mesmas. Essas contas são os bens, direitos e obrigações potenciais. As contas do sistema de compensação têm a função de controle e representam os bens ou valores do poder público em poder de terceiros ou vice-versa, tais como: fiança, aval, hipoteca, contratos, convênio, suprimento de fundos. Mota (2006, p. 238)

SISTEMA ORÇAMENTÁRIO: compreende as contas que fazem o controle do orçamento aprovado (fixação da despesa e previsão da receita) e da sua execução (descentralização, empenho, liquidação e pagamento da despesa e arrecadação e recolhimento da receita etc.), tendo as mesmas características das contas do sistema de compensação, simplesmente por também efetuarem controle. Não registram variação patrimonial e fazem contrapartida consigo mesmas. Mota (2006, p. 240).

4.1.2.2 Classes de Contas

Os conceitos apresentados são os constantes da Macrofunção SIAFI 02.06.00:

ATIVO: inclui as contas correspondentes dos bens e direitos, demonstrando aplicação dos recursos.

PASSIVO: compreende as contas relativas às obrigações, evidenciando as origens dos recursos aplicados no Ativo.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO: representa o capital, as reservas e os resultados acumulados.

DESPESA: inclui as contas representativas dos recursos despendidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado do exercício.

RECEITA: inclui as contas representativas dos recursos auferidos na gestão, a serem computados na apuração do resultado do exercício.

RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO: inclui as contas representativas das variações negativas da situação líquida do patrimônio e da apuração do resultado respectivo.

RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO: inclui as contas representativas das variações positivas da situação líquida do patrimônio e da apuração do resultado respectivo.

4.2 O NOVO PLANO DE CONTAS

Com as mudanças que vem ocorrendo nos últimos anos na Contabilidade, como a adoção de conceitos e normas reconhecidos internacionalmente, a publicação em 2001 da Lei de Responsabilidade Fiscal, e um maior controle dos gastos públicos perante a sociedade, foi criado, pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, por meio da Coordenação-Geral de Contabilidade – CCONT, o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, Plano de Contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A necessidade de melhor evidenciar os fenômenos patrimoniais e a padronização dos atos e fatos administrativos no setor público fizeram com que fosse necessária a elaboração de um Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) de abrangência nacional. Assim enfatiza Castro (2010, p. 219):

A principal mudança na Contabilidade Pública, aquela que justificou a mudança na nomenclatura da Contabilidade com a transformação da Contabilidade Pública em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, foi a mudança de foco (do foco orçamentário para o foco patrimonial). Isto afetou o Plano de Contas de várias formas: eliminou contas (mutações); alterou estrutura de contas (as contas de despesas e receitas orçamentárias foram transferidas das classes 3 e 4 para as classes 5 e 6) e criou contas (classes 7 e 8).

O novo PCASP tem o objetivo de reduzir divergências conceituais e procedimentos, buscando a transparência da gestão fiscal, a racionalização dos custos e o controle social. É importante que se possibilite a padronização de relatórios e demonstrativos previstos na LRF, além das demonstrações contábeis (Secretaria do Tesouro Nacional, 2009).

O campo de aplicação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público abrange todas as entidades governamentais, exceto as estatais independentes, para as quais a sua utilização é facultativa.

Buscando evidenciar o patrimônio em suas diretrizes, sem esquecer as questões orçamentárias, tem-se a: “preservação dos aspectos orçamentários em seus conceitos, regime de

escrituração e demonstrativos, com destaque em classes ou grupos de modo a possibilitar visões sob os enfoques patrimonial, orçamentário ou fiscal” e “inexistência de necessária vinculação entre as classificações orçamentária e patrimonial” (Secretaria do Tesouro Nacional, 2009).

A Portaria nº 751, de 16 de novembro de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional, no seu artigo 5º, estabelece o prazo para implantação do novo Plano de Contas.

Art. 5º Esta Portaria entra em vigor na data de sua publicação e tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios, revogando-se a Portaria STN nº467, de 6 de agosto de 2009 nos aspectos relacionados à publicação do Volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

4.2.1 A ESTRUTURA NOVA

A nova estrutura, adotada com a publicação da Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009, com vigência a partir de 2012, tem o seguinte modelo:

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO	
1 ATIVO	2 PASSIVO E PATRIMÔNIO LÍQUIDO
1.1 Ativo Circulante	2.1 Passivo Circulante
1.2 Ativo Não Circulante	2.2 Passivo Não Circulante
	2.3 Patrimônio Líquido
3 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - VPD	4 VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS - VPA
3.1 Pessoal e Encargos	4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria
3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais	4.2 Contribuições
3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital	4.3 Exploração de Bens e Serviços
3.4 Financeiras	4.4 Financeiras
3.5 Transferências	4.5 Transferências
3.6 Desvalorização e Perda de Ativos	4.6 Valorização e Ganhos com Ativos
3.7 Tributárias	
3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 CONTROLES DA APROVAÇÃO	6 CONTROLES DA EXECUÇÃO
5.1 Planejamento Aprovado	6.1 Execução do Planejamento
5.2 Orçamento Aprovado	6.2 Execução do Orçamento
5.3 Inscrição de Restos a Pagar	6.3 Execução de Restos a Pagar
7 CONTROLES DE DEVEDORES	8 CONTROLES CREDORES
7.1 Atos Potenciais	8.1 Execução de Atos Potenciais
7.2 Administração Financeira	8.2 Execução da Administração Financeira
7.3 Dívida Ativa	8.3 Execução da Dívida Ativa
7.8 Custos	8.4 Apuração de Custos
7.9 Outros Controles	8.5 Outros Controles

Quadro 4: Nova estrutura do Plano de Contas.

FONTE: Secretaria do Tesouro Nacional (2009).

O novo plano é estruturado em 8 classes de contas: as contas de ativo e as de passivo (patrimoniais), as variações patrimoniais diminutivas e as variações patrimoniais aumentativas

(resultado), o controle da aprovação e o controle da execução (controle orçamentário) e o controle de devedores e o controle credores (atos potenciais).

4.2.2 CONCEITO DAS CONTAS

Para um melhor entendimento do novo Plano de Contas e comparação com o anterior, apresentam-se os conceitos do sistema e das classes de conta.

4.2.2.1 Sistemas

Conforme a NBC T 16.2 – Patrimônios e Sistemas Contábeis, o sistema contábil público estrutura-se nos seguintes subsistemas:

SUBSISTEMA DE INFORMAÇÕES ORÇAMENTÁRIAS - registra e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, os atos e os fatos relacionados ao orçamento e à sua execução, que subsidia a administração com informações sobre orçamento, programação e execução orçamentária e resultado orçamentário.

SUBSISTEMA DE INFORMAÇÕES PATRIMONIAIS - registra, avalia e evidencia, por meio de Demonstrações Contábeis próprias, a situação estática dos elementos patrimoniais e a apuração do resultado do exercício, que subsidia a administração com informações sobre alterações nos elementos patrimoniais, resultado econômico e resultado nominal.

SUBSISTEMA DE CUSTOS - coleta, processa e apura, por meio de sistema próprio, os custos da gestão de políticas públicas, gerando relatórios que subsidiam a administração com informações sobre custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas, otimização dos recursos públicos e custo das unidades contábeis.

SUBSISTEMA DE COMPENSAÇÃO - registra e evidencia por meio de contas específicas, os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade, que subsidia a administração com informações sobre alterações potenciais nos elementos patrimoniais e acordos, garantias e responsabilidade.

4.2.2.2 Classes de Contas

Conforme a Secretaria do Tesouro Nacional definiu no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o conceito das contas assim fica:

ATIVOS - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços.

PASSIVOS - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se espera que resultem, para a entidade, saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços.

PATRIMÔNIO LÍQUIDO, SALDO PATRIMONIAL OU SITUAÇÃO LÍQUIDA PATRIMONIAL – é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos.

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado.

CONTROLE DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO – conjunto de contas que controlam os estágios do Planejamento da aprovação, execução e controle.

CONTROLE DE DEVEDORES E CREDORES – a classe de controle engloba três tipos de contas com finalidades distintas: contas representativas de controle dos atos potenciais (subsistema de compensação); contas para apuração de custos (subsistema de custos); e contas específicas de controles administrativos e financeiros (CASTRO, 2010, p. 229)

4.3 AS MUDANÇAS

O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público traz grandes mudanças na Contabilidade Pública, sendo uma das principais a alteração do foco orçamentário para o foco patrimonial. As principais alterações na estrutura do Plano de Contas, que serviu de base para dar suporte contábil aos diversos órgãos e entidades, quando da criação do SIAFI em 1987, são ressaltadas por Castro (2010, p. 226):

- a) transferência das contas de controle orçamentário (subgrupos: 1.9.1; 1.9.2; 2.9.2) das classes 1 – Ativo e 2 – Passivo, para as classes 5 e 6 (controle do planejamento e orçamento);
- b) transferências das contas de compensações (subgrupos: 1.9.9 e 2.9.9) para as classes 7 e 8 (controles diversos)
- c) transferências das contas de despesas e receitas orçamentárias (classes 3 e 4) para as classes 5 e 6 (controle do planejamento e orçamento);
- d) mudança no foco e nomenclatura das Despesas e Receitas (classes 3 e 4). Do foco orçamentário/financeiro para patrimonial. Da denominação Despesa e Receita para a denominação de Variações Patrimoniais (Diminutivas e Aumentativas);
- e) eliminação das Mutações e do Sistema Financeiro de registros contábeis provocado pela mudança no foco da Contabilidade, de Orçamentário para Patrimonial.

Com a mudança, criou-se um problema em relação à Lei nº 4.320/64, pois esta estabelece, em seu artigo 105, a demonstração do Balanço Patrimonial em: Ativo Financeiro, Passivo Financeiro, Ativo Permanente e Passivo Permanente e Saldo Patrimonial. Essa divisão permite apurar o Superávit Financeiro, que serve de base para a abertura de créditos adicionais. Para atender tal regulamentação, haja vista que haverá uma mudança nas contas, devido ao novo plano, a Secretaria do Tesouro Nacional (2009, p.27) determinou que as contas do Ativo e Passivo tenham um atributo específico, solucionando o problema dessa forma:

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

O Ativo passa a contabilizar os investimentos públicos realizados para beneficiar a sociedade. Conforme exemplifica Castro (2010, p. 227): “as obras em rodovias, as pontes e os parques, que antes eram considerados como ativo apenas enquanto estavam em andamento, agora ficam em definitivo no ativo da entidade pública”. Adotam-se a depreciação dos bens patrimoniais e a atualização dos ativos a valores recuperáveis.

No Passivo, que agora deriva de fatos passados e representa obrigação presente, a principal mudança está nos restos a pagar não processados, que antes eram colocados no próprio passivo, de forma incorreta, uma vez que a despesa ainda não acontecera, pois o fornecedor não havia entregado a mercadoria ou prestado o serviço. Com a mudança, essa conta não irá compor

mais o Passivo para fins de demonstração sob o foco patrimonial; agora será demonstrado como anexo do Balanço Patrimonial, para cumprir, como exposto antes, a regra da Lei nº 4.320/64, permitindo o cálculo do superávit financeiro.

No Patrimônio Líquido haverá o detalhamento e a separação do resultado do exercício acumulado, sendo possível visualizar o impacto das ações e omissões ocorridas. Com isso, Castro (2010, p. 228) espera que “a legislação futura venha atentar para este fato, exigindo explicações para efeito de julgamento das contas de gestores que deixam a entidade com redução do Patrimônio Líquido, que é do povo, e que vai exigir de futuras gerações recursos financeiros para cobrir perdas passadas”.

A mudança mais radical aconteceu nas Variações Patrimoniais: antes se classificavam receitas e despesas como contas orçamentárias - contas 3 e 4 -, agora, na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, as contas 3 e 4 representarão despesas e receitas patrimoniais, como no setor privado. Elas não apresentam o mesmo nome adotado no setor privado para não confundir o usuário com a antiga nomenclatura, por isso, ficaram com o nome de Variações. As antigas despesas e receitas (contas 3 e 4) foram transferidas para as classes 5 e 6, que são controle do orçamento e dos restos a pagar (CASTRO, 2010).

Com foco na questão patrimonial, a Secretaria do Tesouro Nacional (2009, p. 250) prevê o lançamento contábil do passivo sem suporte orçamentário. Antigamente somente eram registradas as dívidas que possuíam orçamentário destinado, o que era um grande erro, uma vez que a dívida apresentada no Balanço sempre era menor, pelo simples fato de não se poder fazer o lançamento contábil pela falta de orçamento.

Por fim, ressaltando ainda mais a questão patrimonial, foi extinto o sistema financeiro, ficando somente orçamentário, patrimonial, compensação e custos.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo consiste em descrever as transformações que a Contabilidade Pública passou no Brasil. Constatou-se que o primeiro grande marco na área pública foi a promulgação da Lei nº 4.320/64, que mostrou a importância do controle orçamentário, mas não evoluiu muito na matéria contábil, dando pouca relevância ao patrimônio, uma das principais funções da Contabilidade, e reconhecendo receita e despesa como orçamentárias e não

patrimoniais, sem nenhuma referência sobre o Plano de Contas. Contudo em 1967, com o Decreto nº 200, o Governo mostrou sua preocupação com a criação do Plano de Contas Único.

Com a criação do SIAFI, em 1986, o país deixou de ter uma Contabilidade atrasada e pouco confiável e passou a dispor de informações instantâneas. Com um sistema baseado totalmente na Contabilidade, permitiu-se a criação de um Plano de Contas com capacidade para atender diversas entidades. Em 2001, a Lei de Responsabilidade Fiscal chegou para ajustar as questões das finanças públicas, mas a grande transformação aconteceu com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

As NBCASP estão realizando uma mudança radical na Contabilidade Pública Brasileira. Esse movimento vem acontecendo em diversos países à procura da harmonização, padronização ou convergência do padrão contábil. O Brasil busca a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS; isto significa a eliminação das diferenças entre o padrão nacional e o internacional. Nesse intuito, o Governo Federal reformulou seu Plano de Contas, com a mudança do foco orçamentário para o patrimonial, bem como nas contas e nas demonstrações do setor público.

Informações contábeis claras e fidedignas ajudam na gestão pública, que deve ser eficiente e eficaz no trato do dinheiro público. Nesse objetivo, a Contabilidade deve servir como uma ferramenta capaz de ajudar neste processo, seja através de relatórios para os gestores, seja através da prestação de contas que relate a real situação patrimonial aos seus cidadãos.

ABSTRACT

The world today is going through profound changes: globalization, technological developments, and the demand for information management require that the financial instruments be reliable, especially in the public sector. Due to the convergence to international standards, Accounting Applied to the Public Sector undergoes a transformation phase. Organizations in every country are trying to adopt the concepts and procedures used internationally. These organizations are based on international organizations, such as the IFAC (International Federation of Accountants), which, in the public area, sets international accounting standards by means of IPSAS (International Public Sector Accounting Standards). These changes aim to bring together the concepts of accounting of assets to the public area. Therefore, the National Treasury has a new chart of accounts, amending various provisions in relation to the current one. The new structure should be standardized and allow budget information, financial, and asset statements for managers (public administrators) and users (citizens) to use.

Keywords: Chart of Accounts; Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector; Public Accounting.

REFERÊNCIAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8ª edição – 13 reimpressão. São Paulo: Atlas, 2006.

Brasil. **Decreto-Lei nº 200**, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em 19 mai 2011.

_____. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2010. Lei de Responsabilidade Fiscal. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 19 mai 2011.

_____. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõem sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 04 mai 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009. (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, volume IV).

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Conheça o SIAFI**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/siafi/objetivos.asp>>. Acesso em 02 jun 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual SIAFI Web**. Disponível em: <<http://manuaisiafi.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em 02 jun 2011.

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf>. Acesso em 02 jun 2011.

_____. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público**. Apresentação de slides. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos_contabeis/Manual_PCASP.pdf>. Acesso em 02 jun 2011.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resoluções, Ementas e Normas do CFC**. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em 06 jun 2011.

_____. **Resolução nº 1129/2008, de 25 de novembro de 2011**. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em:

<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001129>. Acessado em 06 jun 2011.

_____. **Resolução nº 1132/2008, de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em 06 jun 2011.

CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o processo de convergência na contabilidade pública brasileira.** Revista CRC/RS, nº 08 – setembro de 2008.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa.** 3. ed. – São Paulo : Atlas, 2010.

FORTES, João. **Contabilidade Pública.** Brasília: Franco & Fortes, 7ª edição – 2002.

FORTIN, Henri. **Eficiência e transparência no uso dos fundos públicos: O novo modelo contábil internacional.** 2º Fórum Nacional de Gestão em Contabilidade Pública. Apresentado em 16 de outubro de 2008. Disponível em <www.cfc.org.br/uparq/henri_fortin.ppt>. Acesso em 03 jun 2011.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 11. Ed. São Paulo : Atlas, 2002.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Curso Básico de Contabilidade Pública.** 2. ed – Brasília, 2006.

MOURA, Poliana Alves de Araújo; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes Ferreira. **Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol.** http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_227.pdf. Congresso da ANPCONT.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional.** Brasília: ESAF, 2007. Monografia premiada com o terceiro lugar no XII Prêmio Tesouro Nacional - 2007. Tributação, Orçamento e Sistemas de Informação sobre Administração Financeira Pública. Brasília (DF).

PEREIRA, Roberto Miguel; SILVA, Lino Martins da. **Consolidação de balanços na área pública: A conexão entre os balanços públicos e lei de responsabilidade fiscal – LRF.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, Rio de Janeiro, v. 11, n. 2, jul/dez 2006.

ROTTER, J. Ronaldo. **Contabilidade Pública: Desafios e Perspectivas da Convergência aos Padrões Internacionais.** 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Apresentado em 28 de agosto de 2008. Disponível em: <<http://www.congressocfc.org.br/palestra.html#>>. Acesso em 03 jun 2011.