

INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
CURSO DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS

ANDRÉ DE MEDEIROS JACOB

PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS E
BENEFÍCIOS

BRASÍLIA,
JULHO/2015

ANDRÉ DE MEDEIROS JACOB

**PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS E
BENEFÍCIOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas no curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: ProfMsc. Edmilson Soares Campos

**BRASÍLIA,
JULHO/2015**

ANDRÉ DE MEDEIROS JACOB

**PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS E
BENEFÍCIOS**

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialização em Direito Tributário e Finanças Públicas no curso de Pós-Graduação Lato Sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Brasília, 24 de julho de 2015

ProfMsc. Edmilson Soares Campos (Orientador)

Prof. Msc. Hector Vieira

Prof^a. Msc. Janete Ricken

BRASÍLIA,

JULHO/2015

RESUMO

Este estudo objetiva identificar os benefícios trazidos pelas mudanças na Contabilidade Pública brasileira e seu impacto na transparência de informações. As dificuldades enfrentadas na implantação do novo plano de contas também são necessárias para melhor entendimento do processo. Apresenta os principais conceitos necessários para o entendimento da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Além disso, aborda os principais pontos de mudança no setor. Para averiguar as mudanças na contabilidade pública, foi necessário pesquisar junto aos entes brasileiros que já se adequaram às mudanças, o que de fato foi obtido como benefício proporcionado por estas. Neste sentido, foi utilizado o método de pesquisa qualitativa, onde foram realizados questionários nos setores contábeis de 2319 municípios brasileiros. A partir dos dados coletados, concluiu-se que a adoção do novo plano de contas aplicado ao setor público traz impactos positivos na execução contábil de um ente público.

Palavras chave: Contabilidade Pública. Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Transparência. Processo de Convergência.

ABSTRACT

This study aims to identify the benefits brought by the changes in the Brazilian public accounting and its impact on transparency of information. The difficulties faced in the implementation of the new chart of accounts are also needed to better understand the process. It presents the key concepts necessary for understanding the Applied to the Public Sector Accounting. Furthermore, it addresses the main points of change in the industry. To investigate the changes in public accounting, it was necessary to search at Brazilian entities that already have adapted to changes, which in fact was obtained as a benefit provided by these. In this sense, we used the qualitative research method, where questionnaires in accounting sectors 2319 municipalities were performed. From the collected data, it was concluded that the adoption of the new chart of accounts applied to the public sector has positive impacts on accounting execution of a public entity.

Keywords: Public Accounting. Chart of Accounts applied to the Public Sector. Transparency. Process of convergence.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	01
1. O CONTEXTO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA.....	04
1.1 Os princípios da contabilidade aplicada ao setor público.....	06
1.2 A transparência de informações.....	08
1.3 A Lei 4.320/1964 e o antigo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.....	10
1.4 O processo de convergência aos padrões internacionais.....	14
1.5 O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.....	16
1.6 A Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais.....	18
1.7 As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público.....	20
1.8 Os sistemas de gestão pública como elementos de suporte à organização.....	22
1.9 Utilização do conceito de “contas correntes” nos sistemas contábeis.....	25
2. O IMPACTO DAS IMPLANTAÇÕES DO NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NOS ENTES MUNICIPAIS.....	26
2.1 O retrato da implantação do novo PCASP.....	26
2.2 Análises das principais dificuldades encontradas pelos municípios para implantação do novo PCASP	28
2.3 Análises dos principais benefícios obtidos pelos municípios implantaram o PCASP	31
2.4 A utilização dos “contas – correntes” como fator de transparência.....	33
CONCLUSÃO.....	36
APÊNDICE.....	38
REFERÊNCIAS.....	40

INTRODUÇÃO

A contabilidade aplicada ao setor público é a aplicação das normas e princípios fundamentais contábeis nas entidades públicas. Neste sentido, com a adoção dos padrões internacionais de contabilidade, é natural que o setor público também acompanhe o processo de convergência.

As finanças públicas brasileiras passam por um processo de amadurecimento. Com a Lei 12.527/2011, a Lei da Transparência, os entes da federação devem informar, em seus respectivos portais, informações sobre a execução orçamentária, ações e projetos executados, procedimentos licitatórios, entre outras informações.

Uma das diretrizes que fundamentam o processo de convergência é a busca de informações que possam ser comparáveis. Ao se adotar um padrão contábil, é possível estabelecer comparativos entre os entes da federação.

A portaria 634/2013, da Secretaria do Tesouro Nacional, determinou que os entes da federação deverão adotar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) até o final de 2014. Trecho da norma segue a seguir:

Art. 11 O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público – DCASP deverão ser adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014.¹

As mudanças propostas pelo novo plano de contas não são poucas. A ideia, como será exposto no decorrer deste estudo é aproximar um pouco mais a contabilidade pública da contabilidade praticada pelas instituições privadas.

Este estudo tem o objetivo de mostrar os benefícios que a adoção do novo PCASP pode trazer aos entes, que podem ser tanto em termos de transparência como também em execução financeira e orçamentária.

O tema proposto foi escolhido por ter acessibilidade às informações a respeito do novo plano de contas, além de que, devido ao tema abordado, o pesquisador

¹ BRASIL. **Portaria nº 634**, de 19 de novembro de 2013.

pode usufruir de uma estrutura que permitirá um maior alcance amostral.

Segundo as Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 16.1 (NBCT 16.1) – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação - temos o seguinte objetivo da contabilidade pública:

Fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.²

Como instrumento de controle social, a contabilidade deve evidenciar de forma coerente a realidade da entidade pública, contribuindo desta forma para a tomada de decisão e também para a adequada prestação de contas dos recursos públicos. E para o exercício deste controle, um aspecto torna-se fundamental, a transparência de informações.

A prestação de contas por meio da transparência é de fundamental importância para a população. Por meio dela, todos conseguem verificar o que é feito com os recursos públicos. Não só isso, também se torna uma ferramenta de controle do povo, que passa a ter acesso real à execução financeira.

Neste sentido, este estudo tem a seguinte problemática: **Quais os impactos e benefícios obtidos com a adoção do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público para fins da transparência de informações?**

Com base na problemática abordada acima, ficam estabelecidas duas hipóteses: a primeira é a influência positiva do novo PCASP sobre a transparência de informações. Já a segunda, trata-se da influência negativa.

Este tema foi escolhido pois a contabilidade pública é um importante instrumento de gestão. Ela é a saída de várias informações que permeiam um órgão público. Por meio dela, também podem ser analisadas as políticas fiscais, o que auxilia a avaliação da gestão governamental. Neste sentido, é importante analisar o impacto das mudanças na gestão pública, de forma a verificar o seu efeito na transparência de informações, uma vez que a prestação de contas com a sociedade é uma das

² Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade aplicada: ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília. Ed: s.n; p. 6. 2013

diretrizes republicanas. Além disso, sabe-se que para a maioria dos entes da federação, a mudança de paradigmas não é fácil. Nesta linha, este estudo também é uma forma de conhecer os benefícios obtidos e os desafios enfrentados que os entes tiveram com a implantação do PCASP.

Esta pesquisa caracteriza-se por ser qualitativa. O que a motivou foi o fato do pesquisador ter acessibilidade às informações dos entes municipais. Para fins profissionais, esta pesquisa possibilitará a tomada de ações que facilitarão o trabalho de implantação do novo PCASP. Neste sentido, a abordagem de pesquisa é a dogmática, uma vez que é embasa pela doutrina e legislação.

Com o auxílio das áreas técnicas de Contabilidade Municipal e Estudos Técnicos da Confederação Nacional dos Municípios, foi elaborado um questionário (ver APÊNDICE) que foi aplicado em 2319 municípios brasileiros. Assim, tornou-se possível identificar os principais benefícios e desafios enfrentados por estes entes no processo de implantação. Por razões de custos e tempo para a realização da pesquisa, o questionário não foi aplicado em todos os 5.568 municípios.

Para a melhor organização deste estudo, ele será estruturado da seguinte forma: no primeiro capítulo será abordado o contexto da contabilidade pública brasileira, onde serão abordados os principais aspectos teóricos bem como o atual marco regulatório. O segundo capítulo mostrará os resultados da pesquisa realizada; por último, o terceiro capítulo evidenciará as conclusões.

1. O CONTEXTO DA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

Inicialmente, é necessário expor o conceito de contabilidade aplicada ao setor público. Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade 16.1, propostas pelo Conselho Federal, temos o seguinte conceito e objetivo:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionadas ao controle patrimonial de entidades do setor público³.

Neste sentido, a Contabilidade Aplicada ao Setor Público é responsável por coletar, registrar e controlar os fatos que permeiam a Administração Pública, acompanhando a execução orçamentária, assim como todo o ciclo da administração do setor público. Logo, registra a arrecadação de receitas e a execução das despesas públicas, não deixando de lado o controle do Patrimônio Público (ALMEIDA, 1994). A contabilidade pública é a disciplina que utiliza as técnicas contábeis aplicadas às normas de Direito Financeiro (ANGELICO, 2009). Por ser o instrumento para o registro das finanças públicas, uma vez que abrange toda a execução orçamentária, a contabilidade pública evidencia também a política fiscal; isto se deve ao fato de permitir o controle da arrecadação e também das despesas públicas.

É interessante ressaltar que a contabilidade aplicada ao setor público brasileira historicamente tem um viés orçamentário, contudo, é válido ressaltar que esta ciência estuda o controle patrimonial das entidades do setor público. Sendo assim, todos os fatos que afetam o patrimônio público devem ser evidenciados, sendo dependentes ou independentes da execução orçamentária.

Por estar intimamente ligada aos recursos públicos, a contabilidade tem o orçamento como um dos seus pilares. Sendo assim, a execução orçamentária deve ser fielmente evidenciada. A NBCT 16.5, Registro Contábil, estabelece o que deve ser de fato mensurado ou avaliado monetariamente por meio da contabilidade aplicada ao setor público:

³ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11**. Brasília. Ed: s.n; p. 6. 2013

O patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade.⁴

Percebe-se que o objeto de estudo da contabilidade aplicado ao setor público é o patrimônio das entidades públicas. Sendo assim, todos os atos da gestão que alterem o patrimônio devem ser registrados na contabilidade, estes registros devem permitir a adequada mensuração do patrimônio público, por isso devem obedecer a alguns princípios, que serão abordados no transcorrer deste estudo.

A partir do conceito exposto, é importante evidenciar qual é o campo de aplicação da contabilidade pública, ou seja, quais são os entes que devem obedecer as normas específicas para o setor público. Neste sentido, segundo a Norma Brasileira de Contabilidade 16.1, temos as seguintes entidades que devem observar as normas aplicáveis, assim como a forma de obediência:

- (a) integralmente, as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais;
- (b) parcialmente, as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social.⁵

Observa-se que um dos fundamentos da contabilidade aplicada ao setor público é a instrumentalização do controle social. A contabilidade permite aos usuários a avaliação de como os recursos públicos são utilizados, logo, é indispensável para o exercício da cidadania.

⁴ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; p. 22. 2013

⁵ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; p. 6. 2013

1.1 Os princípios da contabilidade aplicada ao setor público

A contabilidade pública, como instrumento de controle social, é pautada por princípios. Por isto, a NBCT 16.5, Registro Contábil estabelece quais os princípios que devem ser observados pela contabilidade, alguns deles são os seguintes:

Comparabilidade – os registros e as informações contábeis devem possibilitar a análise da situação patrimonial de entidades do setor público ao longo do tempo e estaticamente, bem como a identificação de semelhanças e diferenças dessa situação patrimonial com a de outras entidades.

Compreensibilidade – as informações apresentadas nas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários. Para esse fim, presume-se que estes já tenham conhecimento do ambiente de atuação das entidades do setor público. Todavia, as informações relevantes sobre temas complexos não devem ser excluídas das demonstrações contábeis, mesmo sob o pretexto de que são de difícil compreensão pelos usuários.

Confiabilidade – o registro e a informação contábil devem reunir requisitos de verdade e de validade que possibilitem segurança e credibilidade aos usuários no processo de tomada de decisão.

Fidedignidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem representar fielmente o fenômeno contábil que lhes deu origem.

Imparcialidade – os registros contábeis devem ser realizados e as informações devem ser apresentadas de modo a não privilegiar interesses específicos e particulares de agentes e/ou entidades.

Integridade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem reconhecer os fenômenos patrimoniais em sua totalidade, não podendo ser omitidas quaisquer partes do fato gerador.

Objetividade – o registro deve representar a realidade dos fenômenos patrimoniais em função de critérios técnicos contábeis preestabelecidos em normas ou com base em procedimentos adequados, sem que incidam preferências individuais que provoquem distorções na informação produzida.

Representatividade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem conter todos os aspectos relevantes.

Tempestividade – os fenômenos patrimoniais devem ser registrados no momento de sua ocorrência e divulgados em tempo hábil para os usuários.

Uniformidade – os registros contábeis e as informações devem observar critérios padronizados e contínuos de identificação, classificação, mensuração, avaliação e evidenciação, de modo que fiquem compatíveis, mesmo que geradas por diferentes entidades. Esse atributo permite a interpretação e a análise das informações,

levando-se em consideração a possibilidade de se comparar a situação econômico-financeira de uma entidade do setor público em distintas épocas de sua atividade.

Utilidade – os registros contábeis e as informações apresentadas devem atender às necessidades específicas dos diversos usuários.

Verificabilidade – os registros contábeis realizados e as informações apresentadas devem possibilitar o reconhecimento das suas respectivas validades.

Visibilidade – os registros e as informações contábeis devem ser disponibilizadas para a sociedade e expressar, com transparência, o resultado da gestão e a situação patrimonial da entidade do setor público.⁶

A partir destes princípios, é possível compreender como a contabilidade deve ser observada no setor público. Outro ponto a ser observado é que o objeto da contabilidade é o patrimônio público, logo, a boa gestão dos recursos deve ser observada e retratada pelo setor contábil.

É interessante destacar, como foi colocado anteriormente, que a contabilidade aplicada ao setor público permite a instrumentalização do controle social. Logo, é fundamental que os registros sejam realizados com observância aos princípios contábeis, pois são necessários para a adequada evidenciação do patrimônio público.

Nesse sentido a contabilidade ganha uma função social, que pode ser observada na NBCT 16.1:

A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.⁷

Para refletir adequadamente o ciclo da administração pública, há a necessidade de utilização dos sistemas contábeis. Este sistema deverá apoiar a administração na tomada de decisões, prestação de contas e também na gestão dos recursos públicos.

⁶ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; pgs. 19-20. 2013

⁷ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; p.6. 2013

1.2 A transparência de informações

No dia 18 de novembro de 2011 foi sancionada a lei 12.527/2011, conhecida como Lei da Transparência. Neste sentido, é importante ter em evidência o que fala essa lei e entender o que ela trouxe de novidades dentro das finanças públicas.

O primeiro ponto a ser colocado é que, a esta lei, estão subordinados os órgãos públicos da administração direta dos poderes Executivo, Legislativo, incluindo os Tribunais de Contas e Judiciário e Ministério Público. As autarquias, fundações públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios também devem observá-la.

Para as finanças públicas, é importante ter em mente os artigos sexto, sétimo e oitavo desta lei, que estão parcialmente transcritos a seguir:

Art. 8º É dever dos órgãos e entidades públicas promover, independentemente de requerimentos, a divulgação em local de fácil acesso, no âmbito de suas competências, de informações de interesse coletivo ou geral por eles produzidas ou custodiadas.

§ 1º Na divulgação das informações a que se refere o caput, deverão constar, no mínimo:

I - registro das competências e estrutura organizacional, endereços e telefones das respectivas unidades e horários de atendimento ao público;

II - registros de quaisquer repasses ou transferências de recursos financeiros;

III - registros das despesas;

IV - informações concernentes a procedimentos licitatórios, inclusive os respectivos editais e resultados, bem como a todos os contratos celebrados;

V - dados gerais para o acompanhamento de programas, ações, projetos e obras de órgãos e entidades; e

VI - respostas a perguntas mais frequentes da sociedade⁸

A partir do que foi colocado, a contabilidade pública permite o atendimento dos seguintes pontos: informações patrimoniais, informações sobre licitações e contratos, implementação e acompanhamento das ações de governo, registro de repasses ou transferências de recursos financeiros e o registro das despesas.

A prestação de contas de recursos públicos, além de ser um instrumento republicano, é fundamental para que os usuários das informações contábeis, neste

⁸ BRASIL. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011.

caso, os cidadãos, tenham ciência de como foram aplicados os recursos. Podemos entender que a finalidade da divulgação das contas públicas é atender as necessidades dos cidadãos, que poderão avaliar se os recursos foram aplicados de forma a atender suas demandas (PLATT NETO, 2013). Observa-se que, por meio da prestação de contas, os cidadãos podem exercer o controle social sobre os recursos públicos, e a partir daí terão instrumento para avaliar a forma como o orçamento foi aplicado.

Como podemos ver a contabilidade está intimamente ligada neste processo, uma vez que passam por ela grande parte das informações exigidas. Para isso, é necessário que a gerência contábil e financeira tenha um forte apoio em tecnologia da informação. Verificaremos ao longo deste estudo como estas informações são obtidas por meio dos sistemas de informações contábeis.

1.3 A Lei 4.320/1964 e o antigo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

A lei 4.320 é adotada como o modelo orçamentário padrão para a Administração Pública. Além das normas gerais de Direito Financeiro, ela vai mais adiante, pois estatui também o Plano de Contas Único. (GIACOMONI, 2010). O plano de contas é a relação de todas as contas passíveis de registro, por meio dele é realizada a execução contábil.

É interessante ressaltar que esta lei veio para estabelecer um maior controle e padronização do orçamento, contabilidade e prestações de contas. (SILVA, 2004). A lei 4.320 permitiu uma uniformização da execução orçamentária, por isso, até os dias atuais ela é vista como um marco nas finanças públicas brasileiras.

No que tange ao controle orçamentário, faz-se necessário observar o artigo 75, conforme a seguir:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;

II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;

III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços⁹

Ainda neste contexto, é necessário abordar que a execução orçamentária sofrerá controle interno e externo. O primeiro será feito ainda no âmbito do Poder Executivo, o segundo pelo Poder Legislativo.

Para a validação da legalidade das informações, o setor de Contabilidade deve estar atento ao que está sendo executado, uma vez que erros rotineiros podem ocorrer, como classificações orçamentárias incorretas, por exemplo. Neste sentido, em seu título IX, capítulo I, a Lei 4.320 traz disposições gerais a respeito deste setor:

Art. 83. 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.

⁹ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Art. 84. Ressalvada a competência do Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a tomada de contas dos agentes responsáveis por bens ou dinheiros públicos será realizada ou superintendida pelos serviços de contabilidade.

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Art. 86. A escrituração sintética das operações financeiras e patrimoniais efetuar-se-á pelo método das partidas dobradas.

Art. 87. Haverá controle contábil dos direitos e obrigações oriundos de ajustes ou contratos em que a administração pública for parte.

Art. 88. Os débitos e créditos serão escriturados com individualização do devedor ou do credor e especificação da natureza, importância e data do vencimento, quando fixada.

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.¹⁰

A partir do exposto, se torna necessário, no contexto do antigo plano de contas, evidenciar como os registros contábeis são feitos no decorrer da execução orçamentária. Antes de chegarmos a estes registros, é interessante conhecer como funciona o antigo plano de contas:

¹⁰ BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964.

CONTAS PATRIMONIAIS	
ATIVO	PASSIVO
Ativo Circulante Ativo Realizável a Longo Prazo Ativo Permanente Ativo Compensado	Passivo Circulante Passivo Exigível a Longo Prazo Resultado de Exercícios Futuros Patrimônio Líquido Compensado
CONTAS DE RESULTADO	
DESPESA	RECEITA
Despesas Correntes Despesas de Capital	Receitas Correntes Receitas de Capital Deduções da Receita
RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO – VARIAÇÕES PASSIVAS	RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO – VARIAÇÕES ATIVAS
Resultado Orçamentário Resultado Extra-Orçamentário	Resultado Orçamentário Resultado Extra-Orçamentário Resultado Apurado

Quadro 1 – plano de contas composto por seis classes de contas

Imagem 1: O antigo plano de contas

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios¹¹

Neste plano de contas, a execução orçamentária era registrada nas contas do ativo compensado e passivo compensado, nas classes 1.9 e 2.9. As contas de resultado de despesa e receita, que neste cenário se confundiam parcialmente com as respectivas naturezas, acompanhavam a execução da despesa e receita conforme o caso. As contas de resultado diminutivo e aumentativo serviam para registrar variações patrimoniais, registros de resultado orçamentário e extra orçamentário. Os demais controles de registro dos atos potenciais ativos e passivos também eram feitos no ativo e passivo compensado.

Neste plano, tínhamos 4 subsistemas de informação: o sistema financeiro, que representa as entradas e saídas de caixa, bem como registros de obrigações (são as contas 1 e 2, exceto ativo compensado e passivo compensado); o sistema patrimonial, que representa as despesas e as receitas e as mutações patrimoniais; o sistema orçamentário, que mostra a execução orçamentária, tanto execução da despesa como realização da receita, além das previsões orçamentárias; e o sistema de controle, que mostra atos potenciais como assinaturas e execuções de contratos, celebrações de convênios, entre outros.

¹¹ Disponível em: http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/estrutura_plano_contas.pdf, p: 1

Neste caso, a execução orçamentária fica um pouco mais confusa, uma vez que está dentro de registros patrimoniais, na parte do compensado. As contas de resultado de despesa e receita se confundem com as naturezas, acompanhando exclusivamente a execução orçamentária. A execução patrimonial, como por exemplo uma incorporação, é feita pelas contas de mutação. Uma aquisição de veículo terá um registro para incorporação (contas 6 e 1), um para registro da despesa (contas 3 e 2) e outro para evidenciação da execução orçamentária, feita no passivo compensado. Ou seja, a execução orçamentária e a patrimonial não estão de fato casadas, quando deveriam estar. Além disso, em algumas ocasiões o sistema patrimonial se comunica com o financeiro, o que pode dificultar um pouco o entendimento.

1.4 O processo de convergência aos padrões internacionais

A contabilidade pública brasileira passa por mudanças. Como foi mencionado, a partir de 2015 os entes da federação devem estar aderentes ao novo plano de contas e às demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

A convergência visa harmonizar as normas contábeis aos padrões internacionais, enfocando também o patrimônio, mas sem deixar de observar as particularidades vigentes na legislação brasileira (CASTRO, 2010).

Este processo se fundamenta em algumas premissas:

- **Comparabilidade:** com a padronização dos processos contábeis, as informações tornam-se mais comparáveis. Esta premissa está aderente aos princípios de contabilidade.
- **Foco no Patrimônio:** a contabilidade pública brasileira, como já foi observado, apresenta grande foco no orçamento público. As novas normas propõem a evolução da gestão patrimonial. É válido ressaltar que o orçamento não será deixado de lado, agora ele será evidenciado em conjunto com o patrimônio.
- **Auxílio na tomada de decisão:** com os processos harmonizados e as informações comparáveis, os usuários são beneficiados nas tomadas de decisões. Exemplo: bancos internacionais de financiamento poderão verificar as informações contábeis do ente público para observar se ele será capaz de quitar as suas obrigações.
- **Aproximação da contabilidade pública à contabilidade societária:** para atendimento às leis orçamentárias, a contabilidade pública historicamente se distanciou um pouco das práticas contábeis comerciais. O novo plano de contas permite uma aproximação destas áreas, uma vez que muitos conceitos até então não praticados começarão a ser utilizados (exemplo: depreciação). A legislação fiscal continuará a ser atendida, contudo, as práticas contábeis internacionais também deverão ser observadas.

A portaria 184/2008 inicia o processo de convergência e designa a Secretaria do Tesouro Nacional como órgão central para a sua concretização:

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de

Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I - identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.¹²

A partir do estabelecimento desta portaria, a STN iniciou o processo de padronização dos procedimentos contábeis. O primeiro passo seria a instituição do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, já que ainda não havia um plano padronizado para toda a federação. Os entes, via de regra, utilizavam o plano adotado pela União.

¹² BRASIL. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008.

1.5 O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

O processo de convergência da contabilidade também alcançou o setor público. Neste sentido, de acordo com a portaria MF 184, a Secretaria do Tesouro Nacional deve promover a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade do setor público.

A necessidade da adoção de um plano de contas padronizado se dá por conta da Lei Complementar 101, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que compete ao órgão central de contabilidade a função de consolidar as contas nacionais, como pode ser verificado no artigo sétimo:

Art. 7º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

...

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e o processo de registro padronizados dos atos e fatos da administração pública;

...

XXVIII - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas aplicado ao setor público, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público¹³

Sendo assim, foi criado o Grupo Técnico de Contabilidade. Este grupo teve a função de, em um processo democrático, padronizar o plano de contas. Este plano seguiria as seguintes diretrizes: segregação da informação orçamentária da patrimonial, registro das variações patrimoniais segundo o regime de competência, registro de procedimentos contábeis específicos e elaboração de estatísticas fiscais mundiais com base nos padrões estabelecidos pelo FMI.

Com base nestas diretrizes, o novo plano de contas foi criado, apresentando a seguinte estrutura:

¹³ BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000.

1 - Ativo 1.1 - Ativo Circulante 1.2 - Ativo Não Circulante 3 - Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 - Pessoal e Encargos 3.2 - Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 - Uso De Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 - Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 - Transferências Concedidas 3.6 - Desvalorização e Perda De Ativos 3.7 - Tributárias 3.9 - Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	2 - Passivo e Patrimônio Líquido 2.1 - Passivo Circulante 2.2 - Passivo Não Circulante 2.3 - Patrimônio Líquido 4 - Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 - Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 - Contribuições 4.3 - Exploração e venda de bens, serviços e direitos 4.4 - Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 - Transferências Recebidas 4.6 - Valorização e Ganhos Com Ativos 4.9 - Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 - Planejamento Aprovado 5.2 - Orçamento Aprovado 5.3 - Inscrição de Restos a Pagar	6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 - Execução do Planejamento 6.2 - Execução do Orçamento 6.3 - Execução de Restos a Pagar
7 - Controles Devedores 7.1 - Atos Potenciais 7.2 - Administração Financeira 7.3 - Dívida Ativa 7.4 - Riscos Fiscais 7.8 - Custos 7.9 - Outros Controles	8 - Controles Credores 8.1 - Execução dos Atos Potenciais 8.2 - Execução da Administração Financeira 8.3 - Execução da Dívida Ativa 8.4 - Execução dos Riscos Fiscais 8.8 - Apuração de Custos 8.9 - Outros Controles

Imagem 2: Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios¹⁴

Este novo plano é dividido em 3 subsistemas de informações: patrimonial (classes 1,2,3 e 4), orçamentário (classes 5 e 6) e controle (7 e 8).

Algumas mudanças devem ser observadas na aplicação do novo plano de contas aplicado ao setor público: sistema financeiro foi incorporado ao sistema patrimonial, as contabilizações ocorrem somente dentro do seu próprio sistema (um débito no sistema orçamentário não pode ter um respectivo crédito no sistema patrimonial, por exemplo); as contas de despesa e receita (3 e 4) agora não são contabilizadas necessariamente com a execução orçamentária, como foi abordado acima, elas seguem o regime de competência; as contas exclusivamente de controle do antigo ativo e passivo compensado agora estão representadas nas contas 7 e 8, o que colaborou para um lançamento contábil mais coerente entre os sistemas.

¹⁴ Disponível em: http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/estrutura_plano_contas.pdf, p: 2 - 3

1.6 A Adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais

Outra novidade que acompanha o novo plano de contas aplicado ao setor público é a adoção de procedimentos patrimoniais que até então não eram praticados na administração. Vale ressaltar que própria lei 4.320, em seus artigos 85, 89, 100 e 104, prevê a evidenciação do patrimônio público.

Além disso, a Lei de Responsabilidade Fiscal já prevê que a Lei de Diretrizes Orçamentária, em seu Anexo de Metas Fiscais, deverá contemplar a evolução do patrimônio líquido do ente:

Art. 4o. A lei de diretrizes orçamentárias atenderá o disposto no §2o do art. 165 da Constituição e:

[...]

§2o O Anexo conterá, ainda:

[...]

III - evolução do patrimônio líquido, também nos últimos três exercícios, destacando a origem e a aplicação dos recursos obtidos com a alienação de ativos;

15

Neste sentido, a portaria 634/2013 traz os principais procedimentos que deverão ser adotados a fim de refletir adequadamente a situação patrimonial do ente federativo:

I - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;

II - reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;

III - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;

IV - registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;

V - reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;

VI - demais aspectos patrimoniais previstos no MCASP.¹⁶

Os reconhecimentos das obrigações por competência merecem uma atenção especial. Com a mudança do plano de contas, agora é possível reconhecer uma despesa antes do empenho. Por exemplo, quando um ente federativo contrata uma operação de crédito, ao receber o recurso, o fato gerador da obrigação ocorre e o

¹⁵ BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000.

¹⁶ BRASIL. **Portaria nº 634**, de 19 de novembro de 2013.

passivo deve ser registrado. Neste sentido, ao efetuar o pagamento; como o passivo já está contabilizado, ele passa a se tornar efetivamente financeiro, entrando para o cálculo do superávit financeiro. Administrativamente, para efeitos da despesa, ainda não houve de fato a liquidação. Por isso, contribuindo para o regime de competência, considera-se esta despesa como “em liquidação”.

Vale ressaltar que estes procedimentos contábeis patrimoniais devem ser adotados gradativamente após a implantação do PCASP (2015). É o que normatiza a portaria 634 da STN.

Art. 13 Os Procedimentos Contábeis Patrimoniais – PCP, definidos no MCASP e de observância obrigatória pelos entes da Federação, terão prazos finais de implantação estabelecidos de forma gradual por meio de ato normativo da STN.¹⁷

A implantação destes procedimentos exige dedicação da equipe de implantação, além disso, os sistemas de gestão também devem estar preparados para contabilizar as operações citadas.

¹⁷ BRASIL. Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013.

1.7 As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

A contabilidade pública é responsável por ser o instrumento do controle social. Por meio dela, os cidadãos podem acompanhar a execução do orçamento público, bem como podem verificar qual é a posição patrimonial do seu ente federativo. Neste sentido, é possível obter esta análise por meio das demonstrações contábeis.

A lei 4.320/1964 trazia como obrigatórias as seguintes demonstrações:

Art. 102. O Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas.

Art. 103. O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo único. Os Restos a Pagar do exercício serão computados na receita extra orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Art. 104. A Demonstração das Variações Patrimoniais evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício.

Art. 105. O Balanço Patrimonial demonstrará:

- I - O Ativo Financeiro;
- II - O Ativo Permanente;
- III - O Passivo Financeiro;
- IV - O Passivo Permanente;
- V - O Saldo Patrimonial;
- VI - As Contas de Compensação.¹⁸

Atualmente, o MCASP traz como obrigatórias as seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial (BP); Balanço Orçamentário (BO); Balanço Financeiro (BF); Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP); Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

O balanço patrimonial tem a função de evidenciar a posição patrimonial da entidade pública, apresentando o seu saldo patrimonial (CARVALHO, 2005). Por meio desta demonstração, é possível analisar a situação patrimonial da entidade.

¹⁸ BRASIL. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

O balanço orçamentário confrontará as receitas e despesas previstas e as efetivamente realizadas. (MACHADO JUNIOR, 2003). O balanço orçamentário evidencia a execução orçamentária, ele informa como é realizada a política fiscal do ente, já que confronta os ingressos orçamentários com as despesas realizadas.

O balanço financeiro evidencia o produto da contabilidade financeira, evidenciando a movimentação de valores, principalmente o numerário (SILVA, 2003). Este demonstrativo é basicamente o controle de caixa da entidade pública, ele confronta as disponibilidades financeiras com os respectivos compromissos. Aqui vale atentar que aqui são observados também os ingressos e dispêndios extra orçamentários.

A DVP evidencia o confronto das receitas e despesas patrimoniais, conforme expõe Castro e Garcia (2008, p. 193):

A Demonstração das Variações Patrimoniais visa evidenciar as alterações verificadas no patrimônio líquido da entidade, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicar o resultado patrimonial do exercício. Este resultado vai incorporar-se ao Patrimônio Líquido.

Ressalta-se que a DMPL será obrigatória somente para as estatais dependentes e para os entes que as incorporem no processo de consolidação das contas públicas.

1.8 Os sistemas de gestão pública como elementos de suporte à organização

A Administração Pública, apesar de ainda contar com alguns elementos burocráticos, hoje é pautada pela corrente gerencial. Os cidadãos querem cada vez mais um retorno pelos tributos pagos. Sendo assim, é cada vez maior a busca por resultados, logo, aspectos como qualidade, produtividade e economicidade são cada vez mais importantes para o bom desempenho da gestão (MIGLIAVACCA, 2002).

Um grande passo em busca da boa gestão é a informatização da Administração Pública, o que contribui para respostas mais rápidas às demandas dos cidadãos, bem como auxilia na tomada de decisão na aplicação de recursos públicos. Como a contabilidade é a ciência que evidencia os atos e fatos da gestão, é imprescindível que os sistemas englobem as informações contábeis.

Logo, como a contabilidade passa por várias áreas da gestão pública, é fundamental que esteja integrada com os outros sistemas da Administração (CASTRO, 2007). Sendo assim, é interessante que o sistema contábil seja integrado com os sistemas de arrecadação, pessoal, patrimônio, entre outros. Com isso, as informações podem ser registradas com maior fidedignidade.

. Os sistemas de gestão pública são elementos fundamentais para o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais. Isto se deve ao fato destes guardarem as informações necessárias para o bom funcionamento da gestão pública.

As informações contábeis fazem parte deste contexto, sendo assim, é de suma importância que os sistemas estejam preparados para atender as mudanças proporcionadas pelo novo plano de contas aplicado ao setor público.

É válido ressaltar que os contadores exercem fundamental importância neste processo de adequação. Isto porque são eles que conhecem a fundo os procedimentos contábeis e por isto são os profissionais mais preparados para avaliar os sistemas de gestão e auxiliar no processo de customização dos sistemas para atender as normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

A portaria 548/2010, expedida pelo Ministério da Fazenda, estabelece os requisitos contábeis dos sistemas de administração financeiras dos entes públicos. Estes requisitos podem ser observados abaixo:

Art. 7º O SISTEMA deverá ser desenvolvido em conformidade com as normas gerais para consolidação das contas públicas editadas pelo órgão central de contabilidade da União, relativas à contabilidade aplicada ao setor público e à elaboração dos relatórios e demonstrativos fiscais e permitir:

I – compatibilizar, integrar e consolidar as informações disponíveis nos diversos Poderes, órgãos e entidade de cada ente da Federação;

II – registrar e evidenciar todas as informações referidas no art. 7º do Decreto nº 7.185, de 27 de maio de 2010;

III – elaborar e divulgar as demonstrações contábeis e os relatórios e demonstrativos fiscais, orçamentários, patrimoniais, econômicos e financeiros previstos em lei ou acordos internacionais de que a União faça parte, compreendendo, isolada e conjuntamente, as transações e operações de cada órgão, fundo ou entidade da administração direta, autárquica e fundacional, inclusive empresa estatal dependente; e

IV – a identificação das operações intragovernamentais, para fins de exclusão de duplicidades na apuração de limites mínimos e máximos na consolidação das contas públicas;

V – a evidenciação da origem e a destinação dos recursos legalmente vinculados à finalidade específica.

Art. 8º O SISTEMA deverá permitir o registro, de forma individualizada, dos fatos contábeis que afetem ou os atos que possam afetar a gestão fiscal, orçamentária, patrimonial, econômica e financeira.¹⁹

Como pode ser observado, um ponto importante para adoção das normas de contabilidade aplicadas ao setor público é a adequação dos sistemas de gestão aos novos padrões. Existe a preocupação dos sistemas apresentarem requisitos mínimos para atender adequadamente os entes públicos, nesse sentido, existem também outros requisitos elencados conforme a seguir:

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

(a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;

(b) a função atribuída a cada uma das contas;

(c) o funcionamento das contas;

(d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar

¹⁹ BRASIL. Portaria nº 548, de 22 de novembro de 2010.

o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;

(e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos;

(f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados

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

Quando se tratar de transação em moeda estrangeira, esta, além do registro na moeda de origem, deve ser convertida em moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação²⁰

Como pode ser observado, os sistemas contábeis devem obedecer a requisitos mínimos de segurança e também contábeis, de modo a armazenar com fidedignidade as informações referentes ao patrimônio da entidade pública. Contudo, apesar da existência destes requisitos, eles ainda não são suficientes para assegurar a qualidade do sistema de gestão pública.

²⁰ Conselho Federal de Contabilidade. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; p. 6. 2013

1.9 Utilização do conceito de “contas correntes” nos sistemas contábeis

Uma das principais mudanças entre os planos de contas é que a execução orçamentária não fica evidenciada no balancete ou no razão contábil. Principalmente na Administração Pública Federal e também na Estadual, é comum a utilização do conceito de “contas correntes”.

Os “contas correntes” são detalhamentos implementados nas contas contábeis que permitem por meio do saldo de uma conta obter informações diversas. Por exemplo, se o “conta corrente” de uma conta passiva for credor. Por meio do saldo daquela conta, consigo obter o saldo global e também o saldo devido a cada fornecedor. Tendo em vista o novo PCASP, este conceito pode ser utilizado nas contas orçamentárias. Por exemplo, se o “conta corrente” da conta “Crédito Empenhado a Liquidar” for “natureza de despesa”, é possível extrair um relatório de quanto se tem para liquidar por natureza.

Para fins de ilustração, um registro contábil de empenho detalhado por contas contas correntes a nível de natureza de despesa ficaria da seguinte forma:

Quadro 1: Explicação da utilização dos Contas Correntes

Contabilização	Detalhamento – Natureza de Despesa	Valores
D – Crédito Disponível	319011	5000,00
C – Crédito Empenhado a Liquidar	319011	5000,00

Fonte: Elaborado pelo autor

Alguns Tribunais de Contas do país como o do Rio Grande do Sul e Santa Catarina utilizam este conceito. O Estado do Espírito Santo possui hoje um dos melhores portais da transparência do país e utiliza fortemente este conceito.

2. IMPACTO DAS IMPLANTAÇÕES DO NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NOS ENTES MUNICIPAIS

2.1 O retrato da implantação do novo PCASP

A seguinte pergunta foi realizada aos setores de contabilidade dos entes federativos: “Em 2014, seu município conseguiu implantar o novo plano de contas (PCASP)?”

Quadro 2: Resultados sobre a implantação do PCASP

Opções	Números
Implantaram o Pcasp em 2014	1564 prefeituras
Não implantaram ou em implantação	712 prefeituras
Não responderam	43 prefeituras

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios, 2015²¹

O gráfico em pizza abaixo, sintetiza as seguintes informações:

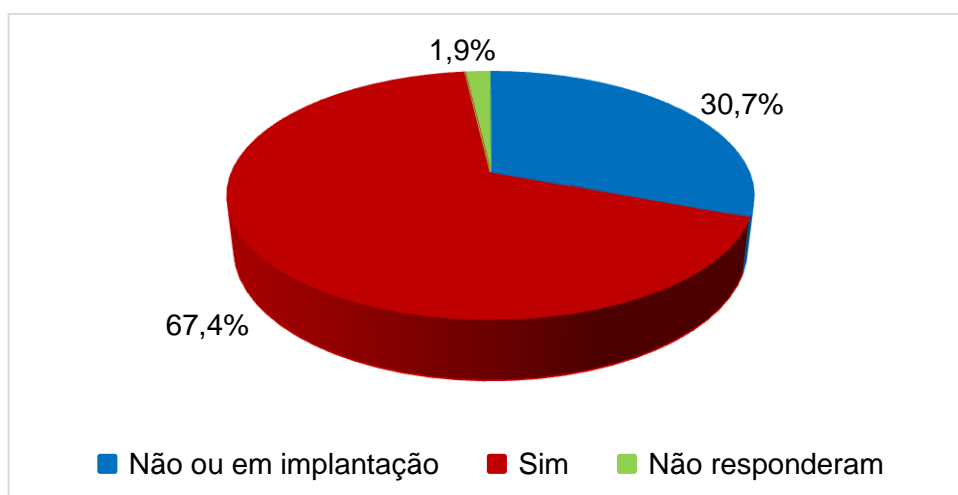


Gráfico 1: Resultados sobre a implantação do PCASP

Fonte: Elaborado pelo autor

²¹ Disponível em: http://www.cnm.org.br/porta1/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf

Deste questionamento, ressalta-se o estado de Santa Catarina, em que dos 255 municípios que responderam, obtivemos o seguinte resultado:

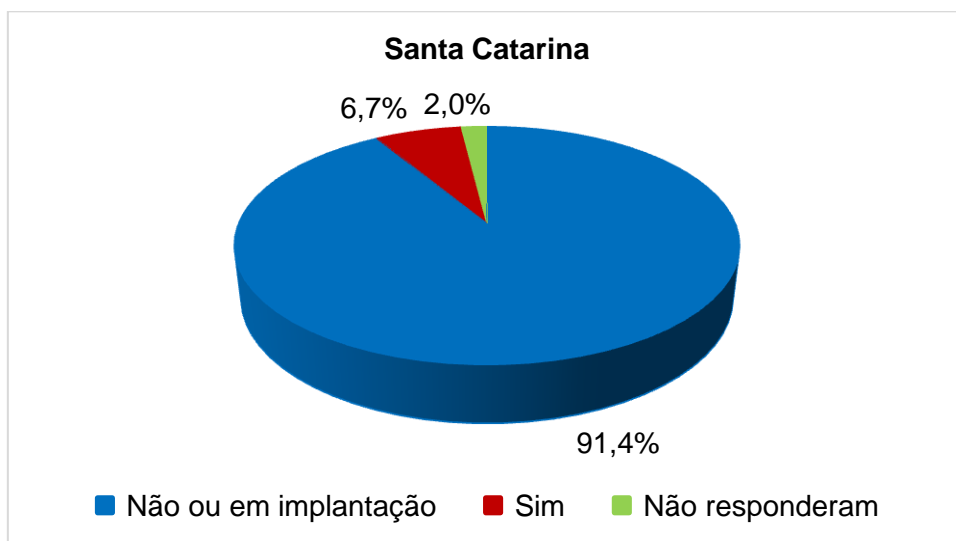


Gráfico 2: Resultados sobre a implantação do PCASP – Santa Catarina

Fonte: Elaborado pelo autor

A partir do exposto, observa-se que, em âmbito nacional, existe ainda um número relativamente alto de municípios que não implantaram o novo plano de contas. Ressalta-se que, caso os municípios não prestem contas de acordo com os padrões do novo plano em 2015, poderão ter suas transferências voluntárias bloqueadas.

Como ainda não existe uma uniformidade na adoção do plano, observa-se que o princípio da comparabilidade não é adequadamente obedecido, já que com planos de contas distintos as informações patrimoniais podem não ser tão comparáveis.

Outro aspecto relevante é que a consolidação das informações contábeis em âmbito nacional também é prejudicada, uma vez que nem todos os entes já adotaram o novo PCASP. É como se o país trabalhasse com linguagens contábeis diferentes. Torna-se necessário então um prévio procedimento de tradução do plano antigo para o novo, o que possibilita a consolidação das contas nacionais.

2.2 Análises das principais dificuldades encontradas pelos municípios para implantação do novo PCASP.

A seguinte pergunta foi realizada aos setores de contabilidade dos entes federativos, esta pergunta foi feita para os municípios que implantaram e para os que não implantaram o PCASP: **“Quais as maiores dificuldades para implantação do novo PCASP?”**

Esta pergunta teve o objetivo de verificar as reais dificuldades encontradas, e a partir daí, construir um cenário do que realmente dificulta a implantação do plano de contas.

Tendo isto em vista, para os municípios que não implantaram o PCASP foram obtidos os seguintes resultados:



Gráfico 3: Dificuldades para implantação do PCASP – Municípios que não implantaram

Fonte: Elaborado pelo autor

Já os municípios que implantaram o PCASP apresentaram as seguintes informações:

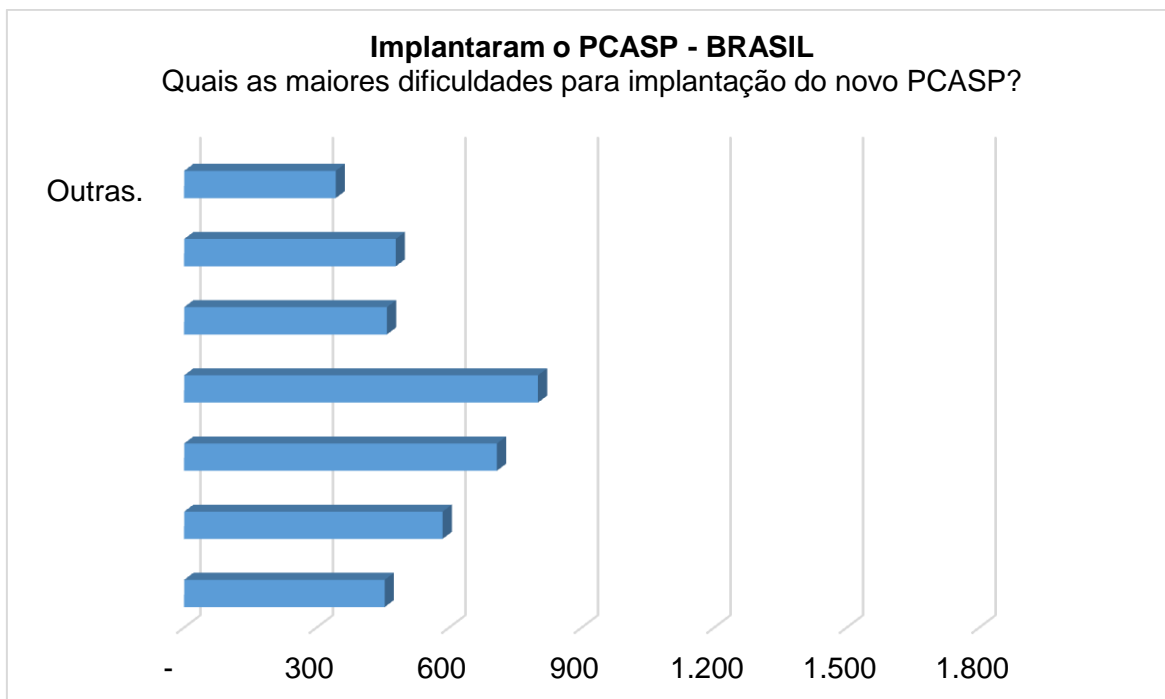


Gráfico 4: Dificuldades para implantação do PCASP – Municípios já implantaram

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios

Observa-se que a partir dos dados apresentados temos os seguintes fatores de dificuldade apontados pelos entes da federação (do mais votado para o menos votado):

Quadro 3: Dificuldades para implantação do PCASP

Opções	Nº de prefeituras
1 - Apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos	1125
2 - Adaptação das rotinas contábeis ao novo PCASP	981
3 - Procedimento de correspondência entre as contas do antigo para o novo plano de contas	782
4 - Integração dos sistemas auxiliares (se houver)	668
5 - Parametrização das rotinas de encerramento	666
6 - Dificuldade em encontrar bons sistemas	663
7 - Outras	561

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios, 2015²²

Por meio dos dados obtidos, verifica-se que a apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos representa o principal desafio apontado pelos entrevistados. Como o acompanhamento destas informações não fazia parte da rotina dos gestores, é necessário que sejam apurados os dados relevantes para o início desta atividade. Por se tratar de uma nova prática no âmbito da contabilidade pública, compreende-se o porquê desta figurar como o principal desafio, principalmente em momentos de transição de planos de contas.

A adaptação de rotinas contábeis ao novo PCASP também é um grande desafio. É necessário que seja feita uma revisão de todos os procedimentos contábeis adotados pelo ente, de forma a adaptá-los ao novo plano. Por isso, a correspondência entre as contas do antigo e novo plano é outro desafio a ser vencido. Todas as rotinas contábeis, além de revisadas, agora devem ser feitas com as novas contas. Por exemplo, um empenho, que antes era contabilizado de uma forma, agora é registrado por outras contas.

A integração dos sistemas auxiliares é outro ponto crítico. É necessário lembrar que a contabilidade é a ciência que estuda o patrimônio público, sendo assim, todos os fatos que o alterem devem ser registrados. Por isso, é fundamental que os sistemas auxiliares permitam o adequado registro das informações a que são pertinentes.

A parametrização das rotinas de encerramento é a atividade que consolida as informações do ano. Sendo assim, ela é de fundamental relevância, uma vez que permite: a apuração dos restos a pagar, transferências de saldos, consolidação de informações patrimoniais, apuração do resultado patrimonial e orçamentário, entre outros dados.

A execução orçamentária representa toda a movimentação financeira do ente público. Logo, é fundamental que os sistemas de gestão tenham qualidade suficiente para evidenciar coerentemente esta execução. Por isso, entende-se que a dificuldade em encontrar bons sistemas é outro grande desafio a ser vencido.

²² Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf

2.3 Análises dos principais benefícios obtidos pelos municípios que já implantaram o novo PCASP.

Neste tópico o seguinte questionamento será analisado: “**Após a implantação, quais os benefícios obtidos com o novo PCASP?**”. Esta pergunta foi feita aos entes que já implantaram o PCASP, ou seja, toda sua execução orçamentária e financeira se dá nos moldes do novo plano de contas. Neste sentido, foram obtidos os seguintes resultados:

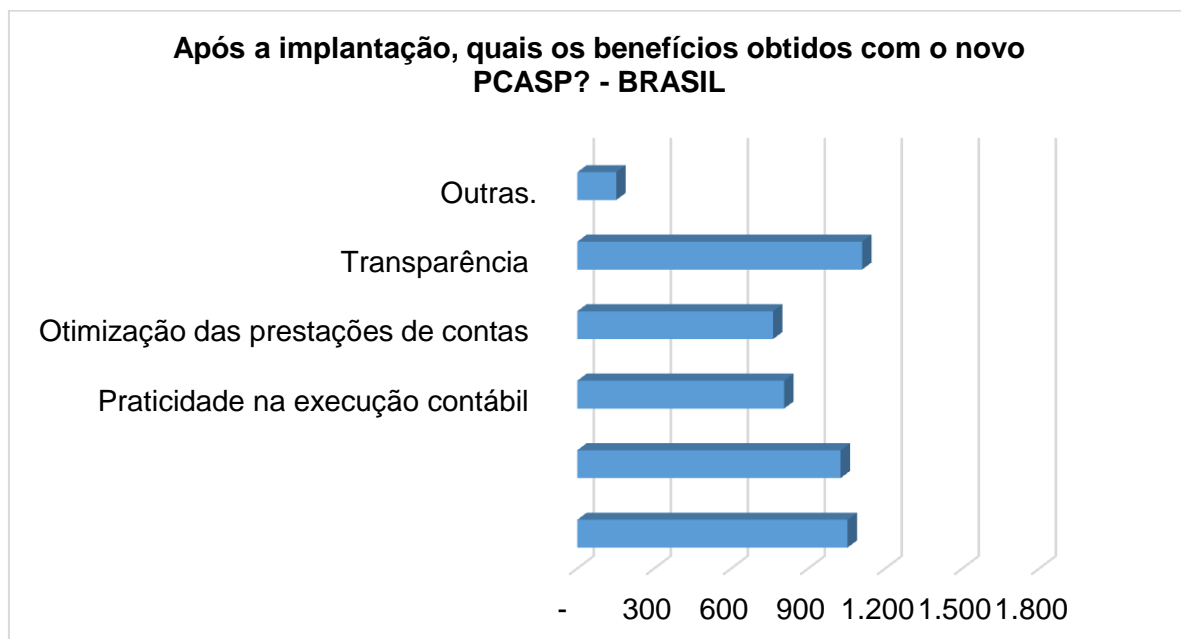


Gráfico 5: Benefícios obtidos com a implantação do PCASP

Fonte: Elaborado pelo autor

Após a análise dos dados podemos considerar que os benefícios obtidos com o novo plano de contas podem ser assim ordenados (do mais votado para o menos votado):

Quadro 4: Benefícios Obtidos com a Implantação do PCASP²³

Opções	Nº de prefeituras
1 - Transparência	1110
2 – Melhora na qualidade da informação gerencial	1053
3 – Melhor acompanhamento das informações patrimoniais	1026

²³ Disponível em: http://www.cnm.org.br/porta1/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf

4 – Praticidade na execução contábil	806
5 – Otimização das prestações de contas	763
6 - Outras	152

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios, 2015.²⁴

Observa-se que a transparência foi o principal benefício apontado com a utilização do PCASP, seguido pela melhora na qualidade da informação gerencial e melhor acompanhamento das informações patrimoniais. Fica evidenciado que a operacionalização do PCASP pode sim contribuir para a adequada transparência de informações.

Por ter um forte viés ao controle das informações, a qualidade da informação gerencial passou a ter um maior destaque. As informações patrimoniais também são acompanhadas mais de perto, por isso o plano deve permitir o seu adequado acompanhamento.

Um aspecto também apontado foi a praticidade na execução contábil. Este benefício está intimamente ligado à lógica de operacionalização do PCASP, que se tornou mais dinâmica e compreensível. Conseqüentemente, as prestações de contas são otimizadas.

Por meio desta análise, pode-se também inferir que diversos princípios contábeis são observados com a implantação do novo PCASP, dentre eles podem ser citados: visibilidade, compreensibilidade e utilidade.

²⁴ Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf

2.4 A utilização dos “contas – correntes” como fator de transparência

Tendo em vista que a execução orçamentária, do ponto de vista das naturezas de receita e despesa, não ficará evidenciada claramente no balancete, a utilização dos “contas - correntes” para evidenciá-la torna-se uma alternativa. Além disso, este conceito pode ser ampliado e utilizado em várias outras vertentes como por exemplo os seguintes controles: saldos por credor, fontes de recursos, programas de trabalho, patrimonial, saldos por conta bancária, notas de empenho, liquidações, pagamentos, entre vários outros. A idéia por trás do conta corrente é o detalhamento da informação, sendo assim, de acordo com o objetivo, quando maior a capacidade de especificar a informação, mais transparente ela se tornará.

No que tange à execução orçamentária, a contabilidade não registraria somente as movimentações entre as contas contábeis; mas permitiria também o adequado registro das execuções da despesa e receita por suas respectivas naturezas.

Neste sentido, foi feito o seguinte questionamento: **“O sistema contábil do seu município permite o registro das receitas e despesas orçamentárias por meio de “contas – correntes?”** “. A partir daí, os percentuais obtidos podem ser visualizados abaixo:

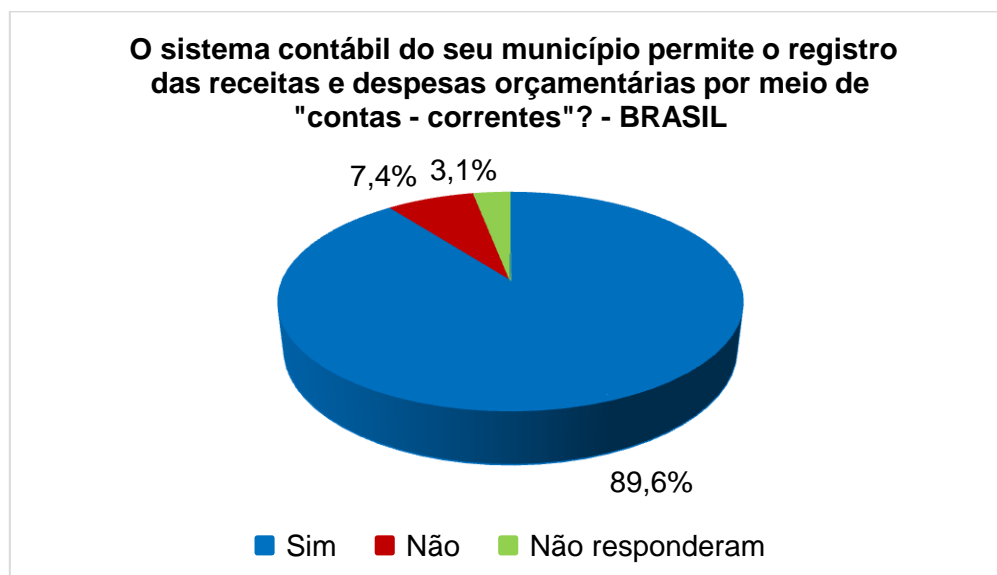


Gráfico 6: Utilização do conceito de “contas correntes” nos municípios.

Fonte: Elaborado pelo autor

Em números, temos os seguintes dados: 2.077 municípios utilizam “contas – correntes”, 171 não utilizam e 71 não responderam.

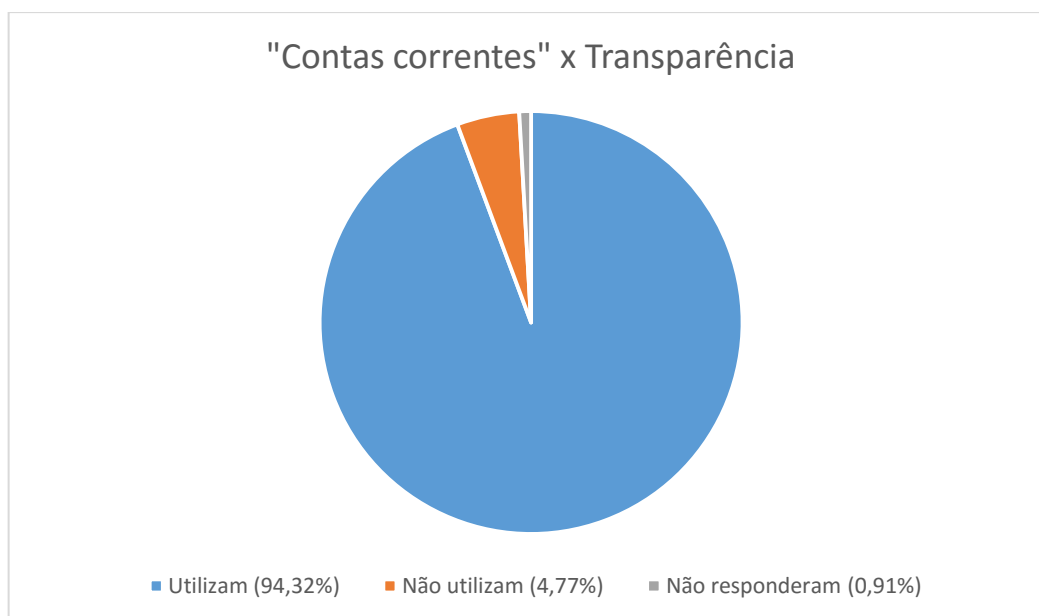
Observa-se que a utilização deste conceito é um meio para atender a transparência, otimizando a instrumentalização do controle social. Sendo assim, é importante verificar a relação entre a transparência e a utilização dos “contas – correntes” no contexto do novo plano de contas.

Neste sentido, observamos os seguintes números:

- 1.564 prefeituras (67,4% de 2.319) já implantaram o PCASP;
- Destas 1.564 prefeituras, 1.110 apontaram a transparência como principal benefício obtido após esta implantação.

A partir dos números expostos, cria-se a seguinte questão: **“Qual a relação da utilização dos “contas – correntes” e a transparência das contas públicas?”** Após o estabelecimento deste questionamento, os seguintes dados são apresentados:

Gráfico 7: “Contas Correntes” x Transparência



Fonte: Confederação Nacional dos Municípios

Em números temos os dados obtidos no quadro abaixo:

Quadro 5: PCASP x Transparência x “Contas Correntes”

Prefeituras que apontaram a transparência como benefício obtido com o novo PCASP	1.110
Prefeituras que implantaram o PCASP, apontaram a transparência e utilizam contas – correntes	1.047
Prefeituras que implantaram o PCASP, apontaram a transparência e não utilizam contas - correntes	53
Prefeituras que implantaram o PCASP, apontaram a transparência e não responderam	10

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios, 2015.²⁵

A partir dos números apresentados, pode-se inferir que a utilização dos “contas correntes” impacta positivamente a transparência das informações. Com isso, há maior controle social dos recursos públicos, e uma maior obediência ao princípio da visibilidade.

²⁵ Disponível em: http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf

CONCLUSÃO

Este estudo, como foi definido anteriormente, objetivou o alcance dos seguintes pontos: apuração das principais dificuldades enfrentadas pelos municípios na implantação do PCASP e apuração dos principais benefícios obtidos com a implantação do PCASP para os entes que já o implantaram.

A contabilidade pública passa por um processo de transformação. Pelos números apresentados, observa-se que temos ainda um número alto de municípios que não implantaram o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Isto pode ser verificado pois dos 2.319 municípios que participaram da pesquisa, 712 não implantaram ou estão em processo de implantação.

Neste sentido, verificou – se que as três principais dificuldades apontadas para a implantação do PCASP são: apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos; adaptação das rotinas ao novo PCASP e procedimento de correspondência entre as contas do antigo para o novo plano de contas (“de – para”)

Para a melhora deste quadro é de fundamental importância que os responsáveis pelo processo de implantação nos entes federativos se capacitem e busquem compreender as mudanças. Desta forma, conseguirão alcançar o sucesso na implantação.

Outro ponto a ser levantado é que o novo plano de contas exige um bom controle patrimonial, uma vez que as informações de patrimônio ganharam destaque. Como a contabilização patrimonial, na prática, não foi o grande foco nos entes, já se esperava que surgissem dificuldades na apuração destes procedimentos.

Além disso, a adaptação das rotinas ao novo PCASP exige comprometimento de todas as áreas envolvidas. As áreas de contabilidade, planejamento, arrecadação, recursos humanos, tecnologia da informação, entre outras que forem necessárias para o processo; todas devem estar integradas e comprometidas para atingir o objetivo.

Quanto aos benefícios obtidos com a implantação, aponta-se os três principais: transparência, melhora na qualidade da informação gerencial e melhor acompanhamento das informações patrimoniais.

No início deste estudo, na abordagem do problema de pesquisa, as seguintes hipóteses foram delineadas:

- A adoção do novo PCASP impacta positivamente a transparência de informações;
- A adoção do novo PCASP impacta negativamente a transparência de informações.

A partir dos dados obtidos, observou-se que dos 1.564 municípios que implantaram o PCASP, 1.110 (71% aproximadamente) apontaram a transparência como um dos principais benefícios alcançados. Ainda nesta linha, foi observado que a utilização dos “contas – correntes” contribui bastante para o atendimento da transparência de informações, uma vez que dos 1.110, 1.047 (94,32%) utilizam este conceito.

Desta forma, este estudo permite concluir que a adoção do novo plano de contas aplicado ao setor público impacta positivamente a transparência de informações. Conclui – se também que os objetivos gerais e específicos deste estudo foram alcançados. Fica como sugestão para os próximos estudos, a ampliação deste em âmbito estadual. Além disso, uma vez que os sistemas de informação estão diretamente relacionados neste processo, fica também como sugestão o estudo sobre a avaliação dos sistemas de gestão pública municipais.

APÊNDICE

1) Em 2014, seu Município conseguiu implantar o novo plano de contas (PCASP)?

Não ou em implantação. Quais as maiores dificuldades para implantação do novo PCASP?

- Dificuldade em encontrar bons sistemas;
- Procedimento de correspondência entre as contas do antigo para o novo plano de contas;
- Adaptação das rotinas contábeis para o novo PCASP;
- Apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos;
- Integração dos sistemas auxiliares (se houver);
- Parametrização das rotinas de encerramento;
- Outras.

Sim. Quais as maiores dificuldades para implantação do novo PCASP?

- Dificuldade em encontrar bons sistemas;
- Procedimento de correspondência entre as contas do antigo para o novo plano de contas;
- Adaptação das rotinas contábeis para o novo PCASP;
- Apuração de informações patrimoniais para adaptação aos novos procedimentos;
- Integração dos sistemas auxiliares (se houver);
- Parametrização das rotinas de encerramento;
- Outras.

Após a implantação, quais os benefícios obtidos com o novo PCASP?

- Melhora na qualidade da informação gerencial;
- Melhor acompanhamento das informações patrimoniais;
- Praticidade na execução contábil;
- Otimização das prestações de contas;
- Transparência;
- Outras;

2) O sistema contábil do seu município permite o registro das receitas e despesas orçamentárias por meio de “contas – correntes”?

Sim. No próprio sistema.

Sim. Faremos por meio de um sistema paralelo.

Não

Utilizaremos outro método.

Imagem 3: Estrutura do questionário aplicado nos municípios pesquisados

Fonte: Confederação Nacional dos Municípios, 2015.²⁶

²⁶ Este questionário foi elaborado internamente pelas áreas de Contabilidade Municipal e Estudos Técnicos, não está disponível em publicações ou sites. Os resultados alcançados por este estudo foram obtidos pela aplicação deste questionário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, M. C. **Auditoria: um curso moderno e completo**. São Paulo: Saraiva, 1994.
- ANGÉLICO, João. **Contabilidade pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 04 de maio de 2000.
- BRASIL. **Lei nº 4.320**, de 17 de março de 1964.
- BRASIL. **Lei nº 12.527**, de 18 de novembro de 2011
- BRASIL. **Portaria nº 184**, de 25 de agosto de 2008.
- BRASIL. **Portaria nº 548**, de 22 de novembro de 2010.
- BRASIL. **Portaria nº 634**, de 19 de novembro de 2013.
- CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e contabilidade pública: teoria e questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.
- CASTRO, R. P. A. **Sistema de controle interno: uma perspectiva do modelo de gestão pública gerencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- CASTRO, Domingos Poubel. **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**. 3º Ed. São Paulo, editora Atlas, 2010.
- CASTRO, Domingos Poubel; GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade pública no governo federal: guia para reformulação do ensino e implantação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do excel**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Novos Padrões Contábeis**. Brasília. Ed:s.n;2012. Disponível em:
http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/24032015_pesquisa_pcaps.pdf. Acesso em: 30 de julho de 2015.
- CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Relatório de Pesquisa - PCASP**. Brasília. Ed:s.n;2015. Disponível em:
http://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/estrutura_plano_contas.pdf. Acesso em: 30 de julho de 2015.

- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público : NBCs T 16.1 a 16.11.** Brasília. Ed: s.n; 2013
- GIACOMONI, James, **Orçamento Público: ampliada, revisada e autorizada.** 15° Ed. São Paulo, editora Atlas, 2010.
- MACHADO JÚNIOR, J. Teixeira; REIS, Heraldo da Costa. **A lei nº 4320 comentada.** 31. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: IBAM, 2003.
- MIGLIAVACCA, Paulo N. **Controles internos nas organizações.** São Paulo: Edicta, 2002.
- PLATT NETO, Orion Augusto. **Livro Didático Contabilidade Pública II,** 10ª Edição. Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina Centro Sócio – Econômico. 2013
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- SILVA, Lino Martins. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 7° Ed., São Paulo, editora Atlas, 2004.

