



REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL

<http://www.ccsa.ufrn.br/ojs/index.php/ambiente>

ISSN 2176-9036

Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público: uma Análise Comparativa

New Account Plan Applied to the Public Sector: a Comparative Analysis

Autores:

Maurício Corrêa da Silva

Professor Mestre da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: prof.mauriciocsilva@gmail.com

Edimilson Monteiro Batista

Professor Especialista da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: edimilsonmb@tcu.gov.br

Edmilson Jovino de Oliveira

Professor Mestre da Universidade Federal do Rio Grande do Norte

E-mail: edmilson_jovino@yahoo.com.br

Resumo

A contabilidade governamental no Brasil passa por significativas mudanças, iniciadas principalmente com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. A pesquisa tem o objetivo de analisar se o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) atende aos dispositivos previstos na Lei 4.320/64, quanto à evidenciação das contas públicas e segundo a característica da compreensibilidade para o registro contábil (Resolução CFC nº 1.132/2008). A metodologia utilizada foram as pesquisas exploratórias, bibliográfica e qualitativa. A coleta de dados foi realizada no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para destacar as principais contas do atual Plano de Contas da Administração Pública Federal e do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), aprovado pela Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009. Os resultados revelaram que o PCASP apresenta alterações representativas na compreensibilidade do registro contábil com a criação de 8 classes de contas contábeis e ao permitir o registro dentro da mesma natureza da informação (subsistemas de informações financeiras e patrimonial, orçamentário ou de controle), bem como ao elencar as novas contas contábeis para serem utilizadas na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais. Quanto ao elenco de contas para elaborar o Balanço Orçamentário e atender aos dispositivos legais, Art. 11 e 13 da Lei nº 4.320/64 e Art. 52 da LRF, o PCASP não atende e a característica da informação contábil da compreensibilidade ficou prejudicada.

Palavras-chave: Plano de Contas; Nova Contabilidade Governamental: Cidadãos.

Abstract

The governmental accounting in Brazil is undergoing significant changes, started mainly with the issuing of the Decree from the Revenue Ministry nº 184, of August 25th, 2008. The research aims to analyze if the new Account Plan Applied to the Public Sector (PCASP) satisfies the provisions described in the Law 4.320/64, regarding the disclosure of the public accounts and according to the characteristic of the understandability for the accounting record (Resolution CFC nº 1.132/2008). The methodology used was the exploratory, bibliographical and qualitative research. The data gathering was conducted in the site of the National Treasury (STN) in order to highlight the main accounts of the current Federal Public Administration Account Plan and of the new Account Plan Applied to the Public Sector (PCASP), approved by the Decree STN nº 751, of December 16th, 2009. The results revealed that PCASP exhibits representative changes in the understandability of the accounting record with the creation of 8 classes of accounting record and by allowing the record within the same nature of information (subsystems of financial and assets information, budget or control), as well as by describing the new accounting records to be used in the elaboration of the Financial Variations Statement. As to the description of accounts to elaborate the Budget Sheet and to satisfy the legal provisions, Art. 11 and 13 of the Law nº 4.320/64 and Art. 52 of the LRF, PCASP does not comply and the characteristic of the accounting information of the understandability was compromised.

Keywords: Account Plan; New Governmental Accounting; Citizens.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade governamental no Brasil passa por significativas mudanças, iniciadas principalmente com a edição da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determinou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – órgão central do sistema de contabilidade federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP), editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em 29 de novembro de 2007 já havia editado a Resolução CFC nº 1.111, na qual realizava uma interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, previstos na Resolução CFC nº 750/93, na perspectiva do setor público. Posteriormente, em 21 de novembro de 2008, o CFC editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137/2008).

Todas as alterações da nova contabilidade governamental não podem contrariar os dispositivos previstos nos Art. 83 a 106 da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que tratam no Capítulo IX dos procedimentos da contabilidade pública, visto que a referida lei continua em vigor. As mudanças são decorrentes de uma interpretação mais estendida do Art. 83, considerado como princípio da evidenciação e do Art. 93 da mencionada lei, considerado este último, como princípio da universalidade dos registros.

De forma geral, pode-se dizer que o “Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” visa resgatar a Contabilidade como ciência e seu objeto de estudo: o patrimônio público (FEIJÓ; BUGARIM, 2008, p. 80).

Não existem dúvidas de que deveria ter sido aprovado pelo Congresso Nacional uma nova lei sobre os procedimentos contábeis públicos, mas as tentativas não deram resultados até agora, como é o caso do Projeto de Lei nº 135/96. O Brasil carece de uma lei que estabeleça os procedimentos contábeis públicos e que obrigue as entidades públicas manter uma contabilidade analítica com registros de todos os fatos e atos administrativos que possam ter repercussão patrimonial. Niyama e Silva (2008, p. 286) afirmam que apesar de ter representado para sua época uma evolução, a Lei 4.320 está defasada e apresenta conceitos que atualmente já não são mais usados.

De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009, p. 22), a legislação contábil pública brasileira, a Lei 4.320/64 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria da Contabilidade nos itens de avaliação, mensuração, reconhecimento e evidenciação, distanciando a legislação da teoria contábil.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) editou em 16 de dezembro de 2009, a Portaria nº 751, na qual aprovou o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republicou o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). O Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e os novos modelos das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser aplicados obrigatoriamente em 2012 à União, aos Estados, ao Distrito Federal, e, em 2013 aos Municípios.

Diante do exposto, surge o seguinte questionamento que esta pesquisa investigará: o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) atende aos dispositivos previstos na Lei 4.320/64, quanto à evidenciação das contas públicas e segundo a característica da compreensibilidade para o registro contábil (Resolução CFC nº 1.132/2008)?

O objetivo desta pesquisa é analisar se o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) atende aos dispositivos previstos na Lei 4.320/64, quanto à evidenciação das contas públicas e segundo a característica da compreensibilidade para o registro contábil (Resolução CFC nº 1.132/2008), com a perspectiva de contribuir em futuras alterações na legislação que regulamenta os procedimentos contábeis aplicados ao setor público, bem como na melhoria da qualidade da informação contábil junto aos seus principais usuários: os cidadãos.

Para alcançar este objetivo geral, após uma revisão na literatura, a pesquisa abordará análises comparativas entre o atual Plano de Contas da Administração Pública Federal e o novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A importância desta pesquisa reside na discussão que deve ser mantida sobre os novos procedimentos contábeis aplicados ao setor público, visto que além de haver pouca literatura tratando de assuntos pertinentes, o tema é relevante para os usuários finais da contabilidade governamental: os cidadãos que pagam seus tributos. Ressalta-se também, que infelizmente a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, continua em vigor e, é a principal norma sobre contabilidade governamental (BRASIL, 1964). A Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que estabelece normas de finanças públicas não alterou os dispositivos que tratam dos procedimentos contábeis (BRASIL, 2000).

A pesquisa está dividida em cinco tópicos. O primeiro, a introdução trata dos antecedentes, objetivo, contribuição e importância. O referencial teórico, ou seja, a fundamentação com base na literatura está no segundo tópico. O tópico seguinte, terceiro, trata da metodologia utilizada na pesquisa. No tópico quarto, os resultados das comparações entre os planos de contas e as análises, e, finalizando a pesquisa, o tópico cinco com as considerações finais, recomendação, conclusão e as referências utilizadas.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Segundo Piscitelli, Timbó, Rosa (2002, p. 235), o Plano de Contas é o conjunto de títulos, previamente definidos, representativos de um estado patrimonial e de suas variações, organizados e codificados com o objetivo de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão, devendo permitir, de forma precisa e clara, a obtenção dos dados relativos ao patrimônio.

O Plano de Contas é a relação das contas utilizadas por uma entidade em sua atividade, agrupadas segundo a sua natureza com o intuito de evidenciar o seu patrimônio. O Plano de Contas estabelece previamente a conduta a serem adotados na escrituração através da exposição das contas em seus títulos, funções, funcionamento, grupamento, análises, derivações, dilatações e reduções.

Um plano de contas ideal deve ter o elenco de contas (relação de todas as contas a serem utilizadas), a função das contas (finalidade de cada uma) e o mecanismo de funcionamento das mesmas (a maneira como se debita e credita e a relação com outras). Na elaboração do plano de contas são evidenciadas as contas sintéticas (aquelas que resumem os registros contábeis e não são escrituradas) e as contas analíticas (aquelas que recebem diretamente os registros contábeis).

Silva (2004, p. 307) esclarece que o Plano de contas é uma relação completa das contas julgadas necessárias à revelação dos elementos patrimoniais e na contabilidade governamental, o mesmo objetiva a relevação dos estágios da receita e despesas; entradas e saídas financeiras; fatos contingentes e aleatórios que afetam o patrimônio e ao registro de fatos e operações que não produzem alterações patrimoniais.

O atual Plano de Contas da Administração Pública Federal foi elaborado, inicialmente, conforme a Instrução Normativa nº. 23, de 23 de dezembro de 1986, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Periodicamente é atualizado e tem como parte integrante a Relação das Contas, a Tabela de Eventos e os Indicadores Contábeis.

De acordo com Mota (2006, p. 253), o plano de contas da administração federal possui uma estrutura complexa, visto que deve conter contas para os gestores públicos que realizam atos e fatos típicos da área pública (restos a pagar, dívida ativa, previsão de receitas, dotação de despesas, etc.) e, também, para registrar transações comerciais, industriais e financeiras peculiares da iniciativa privada, realizadas por algumas entidades da administração indireta (compra e venda de mercadorias, fabricação e produção de bens e serviços, etc.).

O elenco de contas do Plano de Contas é utilizado para elaborar as demonstrações contábeis. No caso do setor público, a Lei nº. 4.320/64 estabelece no Art. 101 que os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais (BRASIL, 1964).

O Balanço Orçamentário (Art. 102 da Lei nº 4.320/64) demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas, ou seja, evidenciará a execução do orçamento e para tal foram criadas as contas do sistema orçamentário. O Art. 52 da LRF determina que o Balanço Orçamentário deva especificar, por categoria econômica, as receitas por fonte, informando as realizadas e a realizar, bem como a previsão atualizada e as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

O Balanço Financeiro (Art. 103 da Lei nº 4.320/64) demonstrará a receita e a despesa orçamentária bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies provenientes do exercício anterior, e os que se

transferem para o seguinte. Foram criadas as contas do sistema financeiro para atender a elaboração do Balanço Financeiro.

A Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP (Art.104 da Lei nº 4.320/64) evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício que será transferido para o Balanço Patrimonial. O Balanço Patrimonial (Art. 105 da Lei nº 4.320/64) demonstrará o ativo financeiro (créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e dos valores numerários); o ativo permanente (bens, créditos e valores cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa); o passivo financeiro (compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária); o passivo permanente (dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate); o saldo patrimonial e as contas de compensação que serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas anteriormente e que possam vir a afetar o patrimônio público.

As definições de ativo e passivo permanente passaram a serem conhecidas como “não financeiros” e foi criado o sistema patrimonial e o sistema de compensação para atender aos registros de contas para a elaboração do Balanço Patrimonial, conjuntamente com as contas do sistema financeiro. As contas financeiras têm o objetivo de possibilitar o cálculo do superávit financeiro, que é a diferença positiva entre Ativo e Passivo Financeiro, o qual poderá ser utilizado para a abertura de créditos adicionais (Art. 43 da Lei 4.320/64).

Castro e Garcia (2004, p. 109) esclarecem que a contabilidade pública não permite fazer registros contábeis diretos envolvendo na mesma partida contábil “contas financeiras” e “não financeiras”, o que acabou por implicar a divisão da mesma em sistemas contábeis: sistema financeiro (SF) e sistema patrimonial (SP).

Observa-se que a Lei nº 4.320/64 exige a criação de contas para atender à elaboração dos Balanços Orçamentários, Financeiros, Patrimoniais e a Demonstração das Variações Patrimoniais, às quais poderão ser agrupadas em sistemas ou subsistemas. No caso do Balanço Orçamentário, por envolver atos administrativos (autorização para arrecadar receitas, dotação de despesas, etc.), que afetarão o patrimônio público, decorrentes do cumprimento da Lei Orçamentária Anual, deverão ser criadas contas próprias de receitas por fonte, realizadas e a realizar e despesas por grupo de natureza que deverá discriminar a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo, visando atender ao Art. 52 da LRF.

Para elaborar o Balanço Orçamentário, de acordo com o Art. 102 da Lei nº 4.320/64, Castro e Garcia (2004, p. 150) esclarecem que são utilizadas as contas 2.9.1.1.1/2 e 1.9.1.1.4 para as receitas correntes e de capital previstas e realizadas, respectivamente; e as contas 1.9.2.1.1 e 2.9.2.1.3.02.01 para despesas fixadas e executadas do orçamento inicial e as contas 1.9.2.1.2/9 e 2.9.2.1.3.02.01 para as despesas fixadas e executadas dos créditos especiais e extraordinários.

As contas financeiras e não financeiras, bem como as contas para os registros de operações não compreendidas na execução orçamentária de que resultem débitos e créditos que afetarão o patrimônio público poderão ser movimentadas em registros diretos. O importante é demonstrar uma situação real da entidade pública nos seus demonstrativos contábeis.

Para atender o inciso VI do Art. 105 da Lei nº 4.320/64, deverão ser criadas contas contábeis com movimentos de débitos e créditos para o registro das denominadas contas de compensação em sistemas ou subsistemas. Nas contas de compensação serão registrados os bens, valores, obrigações e situações que, mediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio (assinaturas de convênios, contratos, etc.).

3 METODOLOGIA

O estudo foi desenvolvido sob a forma de pesquisa exploratória com o objetivo de aprofundar conhecimentos sobre as contas contábeis que deverão ser utilizadas no Plano de Contas da Administração Pública, realizado a partir da pesquisa bibliográfica constante de livros, periódicos e da legislação pertinente.

A coleta de dados foi realizada no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para destacar as principais contas do atual Plano de Contas da Administração Pública Federal e do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), aprovado pela Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009.

As análises dos dados foram realizadas com a abordagem da pesquisa qualitativa, visto ser utilizada para destacar as características dos fatos observados.

A questão da característica da compreensibilidade para o registro contábil pressupõe a utilização de contas contábeis com terminologias simples e diretas para serem utilizadas na elaboração dos demonstrativos contábeis.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES SOBRE AS COMPARAÇÕES DOS PLANOS DE CONTAS

Analisando as principais contas do atual Plano de Contas da Administração Pública Federal e do novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), disponíveis no sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), foram obtidos os resultados constantes das Tabelas 1 a 3.

A tabela 1 demonstra o resultado de comparações de níveis, classes e sistemas/subsistemas de contas entre os planos de contas da administração pública federal.

Tabela 1 - Comparações entre os Planos de Contas – Níveis, Classes e Sistemas/subsistemas de contas

Observações	Atual Plano de Contas	Novo Plano de Contas (PCASP)
- Estrutura das contas contábeis - nomenclaturas dos quatro primeiros níveis de contas	- Classe, Grupo, Subgrupo, Elemento	- Classe, Grupo, Subgrupo, Título
- Classe das contas	1. Ativo; 2. Passivo; 3. Despesa; 4. Receita; 5. Resultado do Exercício Diminutivo; 6. Resultado do Exercício Aumentativo	1. Ativo; 2. Passivo e Patrimônio Líquido; 3. Variação Patrimonial Diminutiva; 4. Variação Patrimonial Aumentativa; 5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; 6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; 7. Controles Devedores e 8. Controles Credores
- Sistemas e subsistemas de contas	- Sistemas: Orçamentário; Financeiro; Patrimonial; Compensação	- Subsistemas: Informações Orçamentárias; Informações Patrimoniais; Custos e de Compensação

Fonte: STN (2010) – adaptado.

Percebe-se por meio das informações apresentadas na Tabela 1, uma alteração do nome do 4º nível da estrutura das contas contábeis, de elemento para título no PCASP. As classes das contas contábeis no PCASP passaram de 6 para 8, com destaque para as classes 5

e 6 para serem utilizadas no controle e da execução do Plano Plurianual (PPA), do Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA), bem como do Orçamento aprovado.

O sistema contábil público passa a ser estruturado em subsistemas. Foram criados os Subsistemas de Informações Orçamentárias (orçamento, programação e execução orçamentária, alterações orçamentárias e resultado orçamentário); Subsistemas de Informações Patrimoniais (alterações nos elementos patrimoniais, resultado econômico e resultado nominal); Subsistemas de Custos (custos dos programas, dos projetos e das atividades desenvolvidas, uso dos recursos públicos e custos das unidades contábeis) e o Subsistema de Compensação (alterações potenciais nos elementos patrimoniais, acordos, garantias e responsabilidades).

Os registros contábeis que no atual Plano de Contas somente ocorrem dentro de cada sistema, no PCASP poderão ser realizados dentro da mesma natureza de informação, seja financeira e patrimonial, orçamentária ou de controle. Assim, os lançamentos estarão fechados dentro das classes 1, 2, 3 e 4 ou das classes 5 e 6 ou das classes 7 e 8. Estes procedimentos facilitam os registros contábeis ao permitir os registros de fatos administrativos aumentativos e diminutivos, utilizando subsistemas diferentes.

As denominações das classes: Ativo; Passivo e Patrimônio Líquido; Variação Patrimonial Diminutiva; Variação Patrimonial Aumentativa; Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento; Controles da Execução do Planejamento e Orçamento; Controles Devedores e Controles Credores, do Novo Plano de Contas, poderiam ser mais compreensíveis no enfoque patrimonial: Ativo; Passivo e Patrimônio Líquido; Despesas e Receitas e no enfoque orçamentário e de controles: Compensações Devedoras (Controle Orçamentário de Receitas - Controle Orçamentário de Despesas – Controles Diversos Devedores) e as Compensações Credoras (Controle Orçamentário de Receitas - Controle Orçamentário de Despesas – Controle Diversos Credores).

Verifica-se que as alterações, aqui analisadas, apresentam a característica da compreensibilidade comprometida ao ser utilizado terminologias de classes de contas contábeis mais abrangentes para os registros contábeis, tais como controles da aprovação do planejamento e orçamento.

A tabela 2 sintetiza as comparações entre os planos de contas no tocante ao elenco de contas que serão utilizadas para elaborar o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais.

Tabela 2 - Comparações entre os Planos de Contas – Contas para elaborar o Balanço Orçamentário e a Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)

Observações	Atual Plano de Contas	Novo Plano de Contas (PCASP)
- Contas para elaborar o Balanço Orçamentário (4º nível) - Receitas	- 1.9.1.1 Arrecadação Orçamentária – Nat. da Receita 1.9.1.2 Arrecadação Orçamentária – Fontes de Recursos 2.9.1.1 Previsão Orçamentária – Nat. da Receita 2.9.1.2 Previsão Orçamentária – Fontes de Recursos	5.2.1.1 Previsão Inicial da Receita 6.2.1.1 Receita a Realizar 6.2.1.2 Receita Realizada
- Contas para elaborar o Balanço Orçamentário (4º nível) - Despesas	1.9.2.1 Dotação Orçamentária 1.9.2.2 Movimentação de Créditos 2.9.2.1 Disponibilidade de Crédito 2.9.2.2 Movimento de Créditos	5.2.2.1 Dotação Orçamentária 5.2.2.2 Movimento de Créditos 6.2.2.1 Disponibilidade de Crédito 6.2.2.2 Movimento de Créditos
- Contas para elaborar a DVP (4º nível) – Variações Diminutivas	5.1.1.0 Despesa Orçamentária 5.1.2.0 Interferências Passivas 5.1.3.0 Mutações Passivas 5.2.1.0 Despesa Extra-Orçamentária 5.2.2.0 Interferências Passivas 5.2.3.0 Decréscimos Patrimoniais	3.0.0.0 Variação Patrimonial Diminutiva 3.1.0.0 Pessoal e Encargos 3.2.0.0 Benefícios Previdenciários 3.3.0.0 Benefícios Assistenciais 3.4.0.0 Financeiras 3.5.0.0 Transferências 3.6.0.0 Tributárias e Contributivas 3.7.0.0 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital 3.8.0.0 Desvalorização e Perda de Ativos 3.9.0.0 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas
- Contas para elaborar a DVP (4º nível) – Variações Aumentativas	6.1.1.0 Receita Orçamentária 6.1.2.0 Interferências Ativas 6.1.3.0 Mutações Ativas 6.2.1.0 Receita Extra-Orçamentária 6.2.2.0 Interferências Ativas 6.2.3.0 Acréscimos Patrimoniais	4.0.0.0 Variação Patrimonial Aumentativa 4.1.0.0 Tributárias e Contributivas 4.3.0.0 Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços 4.4.0.0 Financeiras 4.5.0.0 Transferências 4.7.0.0 Exploração de Bens e Serviços 4.8.0.0 Valorização e Ganhos com Ativos 4.9.0.0 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas

Fonte: STN (2010) – adaptado.

Percebe-se na Tabela 2, um detalhamento maior de contas do 4º nível no atual Plano de Contas para serem utilizadas na elaboração do Balanço Orçamentário no lado das receitas orçamentárias. Não foram elencadas no PCASP as receitas por naturezas e por fontes de recursos, conforme exigência do Art. 52 da LRF e Art. 11 da Lei 4.320/64. A característica da informação contábil da compreensibilidade ficou prejudicada pela falta das classes, grupos, subgrupos e títulos de contas para evidenciar as receitas orçamentárias. Quanto às despesas orçamentárias, as contas se equivalem no atual Plano de Contas e no PCASP.

As contas para serem utilizadas na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), no PCASP, tiveram grandes alterações, visto que somente serão registradas as alterações patrimoniais de fatos administrativos diminutivos e/ou aumentativos.

Os fatos permutativos que anteriormente eram registrados (atual Plano de Contas) e depois compensados com outros registros para ser regularizado a não alteração patrimonial, deixaram de existir (por exemplo: roteiro contábil do evento 51.0.145). No caso da DVP houve um ganho na característica da informação contábil da compreensibilidade.

A tabela 3 evidencia comparações entre as relações de contas para atender a Lei 4.320/64 e a LRF.

Tabela 3 - Comparações entre os Planos de Contas – Relação de contas para atender a Lei 4.320/64 e a LRF

Observações	Atual Plano de Contas	Novo Plano de Contas (PCASP)
- Relação de Contas de Despesas por Categoria Econômica e Grupo de Natureza – Art. 12 da Lei 4.320/64 e Art. 52 da LRF	3.0.0.0 Despesa 3.3.0.0 Despesa Corrente 3.3.1.0 Pessoal e Encargos Sociais 3.3.2.0 Juros e Encargos da Dívida 3.3.3.0 Outras Despesas Correntes 3.4.0.0 Despesa de Capital 3.4.4.0 Investimentos 3.4.5.0 Inversões Financeiras 3.4.6.0 Amortização/Refinanciamento da Dívida 3.9.0.0 Reserva de Contingência	3.1.0.0 Pessoal e Encargos 3.2.0.0 Benefícios Previdenciários 3.3.0.0 Benefícios Assistenciais 3.4.0.0 Financeiras 3.5.0.0 Transferências 3.6.0.0 Tributárias e Contributivas 3.7.0.0 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital 3.7.1.1 Consumo de Material 3.7.2.0 Serviços 3.7.3.0 Depreciação, Amortização e Exaustão 3.7.8.0 Custo de Materiais, Serviços e Consumo de Capital
- Relação de Contas de Receitas por Categoria Econômica e Fonte de Recursos – Art. 11 da Lei 4.320/64 e Art. 52 da LRF	4.0.0.0 Receita 4.1.0.0 Receita Corrente 4.1.1.0 Receita Tributária 4.1.2.0 Receita de Contribuição 4.1.3.0 Receita Patrimonial 4.1.4.0 Receita Agropecuária 4.1.5.0 Receita Industrial 4.1.6.0 Receita de Serviços 4.1.7.0 Transferências Correntes 4.1.9.0 Outras Receitas Correntes 4.2.0.0 Receita de Capital 4.2.1.0 Operação de Crédito 4.2.2.0 Alienação de Bens 4.2.3.0 Amortização de Empréstimos 4.2.4.0 Transferências de Capital 4.2.5.0 Outras Receitas de Capital 4.7.0.0 Receita Corrente Intra-Orçamentária	4.1.0.0 Tributárias e Contributivas 4.3.0.0 Venda de Mercadorias, Produtos e Serviços 4.4.0.0 Financeiras 4.5.0.0 Transferências 4.7.0.0 Exploração de Bens e Serviços 4.7.1.1 Exploração Patrimonial 4.7.1.2 Exploração Agropecuária 4.7.1.3 Exploração Industrial 4.7.2.0 Exploração de Serviços

Fonte: STN (2010) – adaptado.

Na Tabela 3, observa-se que as relações de contas de Despesas por Categoria Econômica e Grupo de Natureza (Art. 12 da Lei 4.320/64 e Art. 52 da LRF) e as relações de contas de Receitas por Categoria Econômica e Fonte de Recursos (Art. 11 da Lei 4.320/64 e Art. 52 da LRF) foram comprometidas no PCASP. Não existem no 4º nível da estrutura das contas, as contas de despesas e receitas por categoria econômica (Corrente e de Capital). O

elemento de despesa “obras”, previsto no Art. 15 da Lei nº 4.320/64, não foi evidenciado no 4º nível das demais contas da conta 3.7.0.0 - Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital.

Os grupos de natureza da despesa de investimentos, inversões financeiras não estão visíveis no PCASP. As classes 5 e 6 do PACSP deveriam ter contas de controle da despesa corrente e de capital, bem como das receitas correntes e de capital. Tais contas facilitariam as conferências de saldos do Balanço Orçamentário. Deve-se observar também, que o registro contábil de uma Operação de Crédito (empréstimo e/ou financiamento) é um fato permutativo, tanto na contabilidade privada quanto na nova contabilidade governamental, mas deverão ser evidenciados para fins do Art. 11 da Lei nº 4.320/64 e Art. 52 da LRF como despesa orçamentária (despesa de capital).

As contas de receitas e despesas que representam fatos administrativos permutativos (aquisição de material de consumo via almoxarifado, operações de créditos, etc.) do atual Plano de Contas deverão ser evidenciadas no PCASP nas contas do subsistema de informações orçamentárias.

Todos os projetos de substitutivos da nova lei de finanças, disponíveis no sítio da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) – Projetos de Leis Complementares (PLCs) nº 229, 248 e 135 (revogação da Lei nº 4.320/64 e alterações da LRF), permanecem com a titulação de receitas e despesas correntes e de capital. As classes 5 e 6 do PCASP deveriam ser utilizadas para os registros das receitas e despesas orçamentárias por categorias econômicas, fonte e grupo de natureza.

Diante do exposto, o PCASP necessita de adaptações para atender os referidos dispositivos legais e considerando que apresentam mais classes de contas, deveria atender a característica da compreensibilidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS, RECOMENDAÇÃO E CONCLUSÃO

O presente estudo em atenção ao objetivo formulado realizou comparações entre o atual Plano de Contas da Administração Federal (4º nível) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que deverá entrar em vigor a partir de 2012.

Considerando que as alterações a serem introduzidas pela nova contabilidade governamental deverão ser utilizadas por toda a administração pública brasileira (federal, estadual e municipal) para que sejam evidenciados seus resultados nos demonstrativos contábeis, a questão da característica do registro contábil da compreensibilidade deveria levar em conta que o usuário mandatário da informação contábil deve ser os cidadãos que pagam seus tributos e sustentam toda a administração pública. Desse modo, a linguagem contábil, as nomenclaturas utilizadas devem focar tais usuários.

Recomenda-se outras pesquisas explorando os temas da nova contabilidade governamental, tais como: novos demonstrativos contábeis, novos registros contábeis, outras comparações entre os Planos de Contas, etc. Deve-se procurar exaurir todas as dúvidas a respeito da nova contabilidade governamental, a fim de que a mesma seja fonte de informações para a cidadania brasileira.

Conclui-se que o PCASP apresenta alterações representativas na compreensibilidade do registro contábil com a criação de 8 classes de contas contábeis e ao permitir o registro dentro da mesma natureza da informação (subsistemas de informações financeiras e patrimonial, orçamentário ou de controle), bem como ao elencar as novas contas contábeis para serem utilizadas na elaboração da Demonstração das Variações Patrimoniais. Quanto ao elenco de contas para elaborar o Balanço Orçamentário e atender aos dispositivos legais, Art. 11 e 13 da Lei nº 4.320/64 e Art. 52 da LRF, o PCASP não atende a característica da informação contábil da compreensibilidade ficou prejudicada.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 23 de março de 1964.

BRASIL. Lei complementar nº. 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 05 de maio de 2000.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF Nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 26 de agosto de 2008.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Portaria STN nº 751, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília, 17 de dezembro de 2009.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Instrução Normativa nº. 23, de 23 de dezembro de 1986. Plano de Contas da Administração Pública Federal. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Plano de Contas da Administração Pública Federal**.

Disponível em:

<http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/download/Pcontas.pdf> .

Acesso em 27 jan. 2010.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**.

Disponível em:

<http://www.stn.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Volume_IV_PCASP_republicacao.pdf>. Acesso em 27 jan. 2010.

BRASIL. Ministério do Planejamento. Secretaria de Orçamento Federal (SOF). **Nova lei de finanças**. Disponível em:

< https://www.portalsof.planejamento.gov.br/bib/legislacao/nova_lei>. Acesso em 27 jan. 2010.

CASTRO, Domingos P. de; GARCIA, Leice M. **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**. São Paulo: Atlas, 2004.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Princípios Fundamentais de Contabilidade**. Resolução CFC nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP** (Resoluções do CFC nº 1.128 a 1.137, de 21 de novembro de 2008).

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Portaria MF 184/2008: um marco para implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público. **Revista Brasileira de Contabilidade**, Brasília, ano XXXVII, n. 173, p.79-89, set./out. 2008.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai/ago 2009.

MOTA, Francisco G. L. **Curso básico de contabilidade pública: teoria com exercícios comentados**. 2. ed. Brasília: Cidade, 2006.

PISCITELLI, Roberto B.; TIMBÓ, Maria Z. F.; ROSA, Maria B. **Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

NIYAMA, Jorge K.; SILVA, César A. T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVA, L. M. da. **Contabilidade governamental – um enfoque administrativo**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2004.