

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

**O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NO
BRASIL**

DOUGLAS LEÃO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado em cumprimento parcial às exigências do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Rio Grande do Sul como requisito parcial para a obtenção do diploma de graduação.

Orientador: Prof. Msc. João Marcos Leão da Rocha

Porto Alegre

2010

O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

Douglas Leão*

RESUMO

Nos últimos dois anos, a Contabilidade do Setor Público no Brasil está sendo apresentada com grande destaque na mídia especializada em Contabilidade. Assim, torna-se necessário o entendimento dos novos conceitos apresentados para a Contabilidade Pública, os quais estão alinhados com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS. Porém, alguns profissionais da Contabilidade Pública apresentam dificuldades em compreender o novo foco dado à mesma, agora focado no Patrimônio Público e não mais no Orçamento. O presente trabalho tem por objetivo verificar as principais alterações implantadas no Novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público no Brasil, em relação ao anterior. Tal fato é de extrema importância para que o profissional da área pública demonstre interesse na busca da renovação de seus conhecimentos, abrindo sua visão para além da questão orçamentária da antiga Contabilidade Pública Brasileira, buscando uma melhor evidenciação dos fatos do Patrimônio Público.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública. Plano de Contas do Setor Público. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade brasileira está passando por importantes alterações nos últimos anos, pois há uma busca de convergência às normas internacionais de contabilidade. Tal fato iniciou em 2007 com a publicação da Lei nº 11.638 de 2007 e, posteriormente, com a edição da Medida Provisória nº 449 de 2008 (convertida na Lei nº 11.449 em 2009), como descrito por Comitê de Pronunciamentos Contábeis (2008, p. 2): “As exigências de ajustes trazidos pela Lei nº 11.638/07 e Medida Provisória nº 449/08 não se enquadram como mudança de circunstâncias,

* Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. (leaodl@yahoo.com.br).

estimativas ou evento econômico subsequente, pois decorrem de processo normativo em direção às Normas Internacionais de Contabilidade”.

O impacto da nova legislação na Contabilidade Societária acabou por alavancar esforços para mudanças na Contabilidade Pública do país, como demonstra Carlin (2008, p. 1):

A Contabilidade, em seus diversos ramos, encontra-se atualmente em um processo amplo de convergência que, no caso da contabilidade societária brasileira, foi intensificado pelas alterações promovidas pela Lei nº 11.638, de 27 de dezembro de 2007. Contudo, embora muito se tenha estudado e discutido, tal processo nos âmbitos da contabilidade societária e internacional, seu escopo é bem mais amplo, e alcança também a contabilidade pública. No Brasil, por meio de um esforço de organismos profissionais, governamentais e de acadêmicos e pesquisadores, essa convergência na área pública é almejada para 2012.

Tais fatos acarretaram no surgimento de um grupo de trabalho, instituído através da Portaria STN nº 136/2007, denominado Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, o qual, em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), realiza estudos para uma mínima padronização dos conceitos e das práticas contábeis na Contabilidade Pública no Brasil, conforme Secretaria do Tesouro Nacional (2009).

O Ministério da Fazenda, ao qual está subordinada a Secretaria do Tesouro Nacional, a qual é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, editou a Portaria MF 184 em 25 de agosto de 2008 que fez determinações à STN, conforme Ministério da Fazenda (2008, p. 1):

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.

Os estudos realizados pelo Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis foram demonstrados ao público em geral em forma de uma Minuta, a qual ficou em consulta pública através da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio de seu sítio eletrônico, durante o primeiro semestre de 2009. Esta poderia ser alterada por meio de contribuições realizadas por estudiosos e usuários da contabilidade pública, bastando encaminhar seus estudos e embasamentos à STN para realizar alterações na referida Minuta.

A Minuta apresentou a Contabilidade Pública com um novo foco, pois agora ela passa a dar importância ao enfoque patrimonial e não mais apenas no orçamentário, o que representou grande evolução para se poder mensurar e comparar o Patrimônio Brasileiro com os demais países adotantes das normas internacionais.

Por meio da Portaria STN nº 467, de 6 de agosto de 2009, é aprovado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), sendo o Volume IV destinado ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), mas em 16 de dezembro de 2009, a STN edita a Portaria nº 751 que publica a segunda edição do referido Manual e republica o Volume IV destinado ao Plano de Contas, acrescentando-lhe anexos como: a Relação de Contas Contábeis, Atributos das Contas Contábeis e os Lançamentos Típicos do Setor Público. Tal acréscimo torna o volume mais abrangente, demonstrando, além do referencial teórico, formas práticas para utilização das contas.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, bem como os demais volumes apresentados pelo MCASP, possuem prazo diferenciado para apresentação pelos entes da administração pública, conforme apresentado em Secretaria do Tesouro Nacional (2009) em seu artigo 5º: “Esta Portaria [...] e tem seus efeitos de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatória a partir de 2012 para União, Estados e Distrito Federal e 2013 para os Municípios, [...].”

2 HARMONIZAÇÃO, PADRONIZAÇÃO OU CONVERGÊNCIA

Apesar dos termos parecerem sinônimos, na verdade eles possuem significados diferentes e representam formas diferentes de se tratar com as normas de contabilidade.

2.1 HARMONIZAÇÃO

É “um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas” (NIYAMA, 2007, p. 38). Ou seja, é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas para que se possa comparar as informações contábeis entre países.

2.2 PADRONIZAÇÃO

A padronização é a aplicação de um conjunto rígido de critérios, uniformizando as práticas contábeis sem que haja flexibilização na aplicação das regras. Para Choi e Meek apud Carlin (2008, p. 2) a:

Harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos, nos aspectos onde essas práticas podem ser diferentes, de maneira que os padrões harmonizados estejam livres de conflitos lógicos e permitam a comparabilidade da informação financeira entre diferentes países.

2.3 CONVERGÊNCIA

É a eliminação das diferenças entre os padrões nacional e internacional da aplicação das normas contábeis, sendo para isto necessário o esforço dos órgãos nacionais e internacionais emissores de normas contábeis.

Então temos que, segundo Carlin (2008, p. 2):

[...], enquanto a harmonização busca reduzir as diferenças entre as práticas contábeis existentes entre países por meio de procedimentos como a reconciliação de lucros e de patrimônio líquido, por exemplo, para permitir a comparação das informações contábeis entre esses países, a convergência contábil é um processo amplo que envolve a busca pela eliminação das diferenças entre os padrões contábeis, necessitando para tanto o envolvimento e esforço dos organismos reguladores bem como de grupos de usuários que necessitam de informações contábeis comparáveis. A padronização seria uma imposição de padrões contábeis sem considerar fatores locais como o sistema legal, político, *status* da profissão entre outros.

No Brasil, definiu-se que seria realizada a convergência das normas contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), as quais são emitidas pela IFAC (International Federation of Accountants). Para isso, foram definidas metas para que a convergência seja alcançada.

3 METAS DEFINIDAS PARA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL AOS PADRÕES INTERNACIONAIS

Diversas metas foram traçadas para que se atinja o objetivo da convergência aos padrões internacionais. Muitas já foram cumpridas, como a elaboração das Normas Técnicas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as NBC T 16.1 a 16.10, o Manual Técnico de Contabilidade Aplicado ao Setor Público e o Manual Técnico dos Demonstrativos Contábeis. Ainda falta a apresentação de um novo Plano de Contas de Custos e a convergência definitiva com as Normas Internacionais de Contabilidade.

No plano temporal, em 2008 foram apresentadas as NBC T's, as quais apontaram o norte para definição dos rumos da Contabilidade Pública, também foram realizadas as traduções das Normas Internacionais e a discussão pelo Grupo de Trabalho designado a apresentar as novas normas. No ano de 2009, ocorreram as apresentações das Minutas para discussão com os usuários da Contabilidade Pública e, posteriormente, foi apresentado o Manual Técnico de Contabilidade

Aplicado ao Setor Público, bem como a apresentação do Plano de Contas até o terceiro nível.

Para 2010, tem-se o início de vigência das novas regras, as quais podem ser implantadas de forma facultativa, para que se possa realizar todas as adaptações para quando iniciar a obrigatoriedade e, também, pretende-se apresentar a versão definitiva do Plano de Contas até o 4º nível. Também há a intenção de se discutir com a classe contábil a forma de aplicação e realizar diversos treinamentos para divulgação em todo o país. Em 2012 a aplicação se torna obrigatória para a União, Estados e o Distrito Federal e em 2013 para os Municípios, podendo-se, então, ao final do exercício apresentar as Demonstrações Contábeis de forma unificada com todas as esferas dos entes do país.

Caso algum ente queira apresentar as demonstrações pelo novo modelo, antes do período obrigatório, deverá adotar a partir de 1º de janeiro de 2010 as normas em sua totalidade, não apenas em parte, como por exemplo alterar somente o plano de contas. Tal obrigatoriedade foi definida pela Resolução CFC nº 1.269, de 10 de dezembro de 2009.

4 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO - NBCASP

Com a apresentação das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 16.1 a 16.10), foram definidos os aspectos contábeis para o Setor Público, fato que levou a reestruturação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, além da apresentação de outros fatores que modificaram a Contabilidade Pública. Resumidamente, temos os objetivos de cada:

4.1 NBC T 16.1: CONCEITUAÇÃO, OBJETIVO E CAMPO DE APLICAÇÃO

Tem por objetivo estabelecer a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.2 NBC T 16.2: PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

Apresentar a definição de patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob o aspecto contábil, além de definir o conceito de sistema e de subsistemas de informações contábeis para as entidades públicas (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.3 NBC T 16.3: PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL

Estabelecer as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.4 NBC T 16.4: TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO

Estabelecer conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público, sendo estas definidas como os atos e os fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.5 NBC T 16.5: REGISTRO CONTÁBIL

Tem como objetivo estabelecer os critérios para a realização do registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.6 NBC T 16.6: DEMONSTRAÇÕES CONTÁBIES

Estabelecer as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, sendo elas: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário,

Balanço Financeiro, Demonstrações das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.7 NBC T 16.7: CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Estabelecer os conceitos, a abrangência e os procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público, sendo que esta consolidação objetiva o conhecimento e a disponibilização de todos agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.8 NBC T 16.8: CONTROLE INTERNO

Estabelecer os referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público salvaguardando os ativos, bem como verificando a conformidade das informações registradas, entre outros (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009).

4.9 NBC T 16.9: DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO

Estabelecer os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009). Tal assunto foi motivo de controvérsias por muito tempo para os profissionais de contabilidade do setor público, em decorrência da ênfase que se dava à Contabilidade Orçamentária em detrimento à Patrimonial (SILVA, 2009).

4.10 NBC T 16.10: AVALIAÇÃO E MENSURAÇÃO DE ATIVOS E PASSIVOS EM ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

Estabelecer os critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2009), destacando-se a previsão de contabilização no ativo permanente dos bens de uso comum, como praças, estradas, entre outros.

5 O NOVO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL

Com a apresentação do primeiro esboço do novo Plano de Contas, por meio da Minuta no primeiro semestre de 2009, e posteriormente pela publicação e finalmente a republicação do Plano de Contas, houve a apresentação de diversos objetivos a serem cumpridos pelo mesmo.

5.1 OBJETIVOS DO NOVO PLANO DE CONTAS

O objetivo geral do PCASP é estabelecer normas e procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas, conforme disposto pela Secretaria do Tesouro Nacional (2009), pois anteriormente ao novo plano de contas, não existia uma padronização para todos entes públicos do Estado, então não se podia consolidar de forma imediata as demonstrações contábeis.

São apresentados, ainda, diversos objetivos específicos como: o atendimento das necessidades de informações pelas próprias entidades do setor público; a observação da apresentação em compatibilidade com as normas vigentes (Lei nº 4.320/64, Lei nº 6.404/76, Lei Complementar nº 101/2000, entre outras), os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e adaptar-se às exigências dos agentes

externos, tendo como principal norteador as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP).

5.2 O NOVO ENFOQUE DO PLANO DE CONTAS

Anteriormente ao NPCASP, o foco da contabilidade pública era o Orçamento Público. Então, este era o principal objetivo das demonstrações contábeis, deixando para segundo plano o patrimônio, a gestão financeira e o crédito público. A partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tal visão mudou, pois o enfoque é o Patrimônio Público, o qual engloba todos os demais: o Planejamento, Controle, Orçamento, Gestão Financeira e a própria Contabilidade Pública.

Com a apresentação da NBC T 16.2, a qual fez a definição do patrimônio público e a classificação dos elementos patrimoniais sob aspecto contábil, além da apresentação dos sistemas e subsistemas contábeis, houve a divisão do Sistema Contábil em Patrimonial e Controle, sendo o primeiro subdividido em Financeiro, Não Financeiro (Permanente) e de Resultado, e o segundo em Orçamentário, de Custos e de Compensação. Conforme Silva (2009) temos:

a) Sistema Patrimonial: engloba as contas de ativo e passivo, com exceção das contas de compensação, e as variações ativas e passivas. É dividido nos subsistemas: Financeiro, que registra e evidencia os fatos que refletem o ingresso e desembolso financeiro; Não Financeiro, registra e evidencia os bens, direitos e obrigações não financeiras e a posição do patrimônio líquido; Resultado, faz o registro das variações ativas e passivas relacionadas a aumentos e reduções do patrimônio líquido durante o exercício.

b) Sistema de Controle: apresenta informações sobre atos potenciais, planejamento e execução do orçamento, programação financeira, custos e outros controles. Seus subsistemas são: Orçamentário, o qual faz o registro e evidenciação dos atos e fatos relacionados ao planejamento orçamentário; Custos, o qual evidenciará os custos dos bens e serviços disponibilizados pela entidade;

Compensação, o qual registra e evidencia os atos da gestão que poderão afetar o patrimônio da entidade, bem como os de função específica de controle.

5.3 A NATUREZA DA INFORMAÇÃO DAS CONTAS DO PCASP

No quadro a seguir, são demonstradas a forma anterior e a atual da natureza da informação das contas do PCASP.

Quadro 1: A Mudança na Natureza da Informação das Contas do PCASP

Anterior	
Ativo	Passivo
	PL
Compensado	Compensado
Despesas Orçamentárias	Receitas Orçamentárias
Resultado Diminutivo do Exercício	Resultado Aumentativo do Exercício
Atual	
Ativo	
Passivo	
PL	
Variações Patrimoniais Aumentativas	
Variações Patrimoniais Diminutivas	
Controles Diversos	
Compensado	
Controles Orçamentários	
Custos	

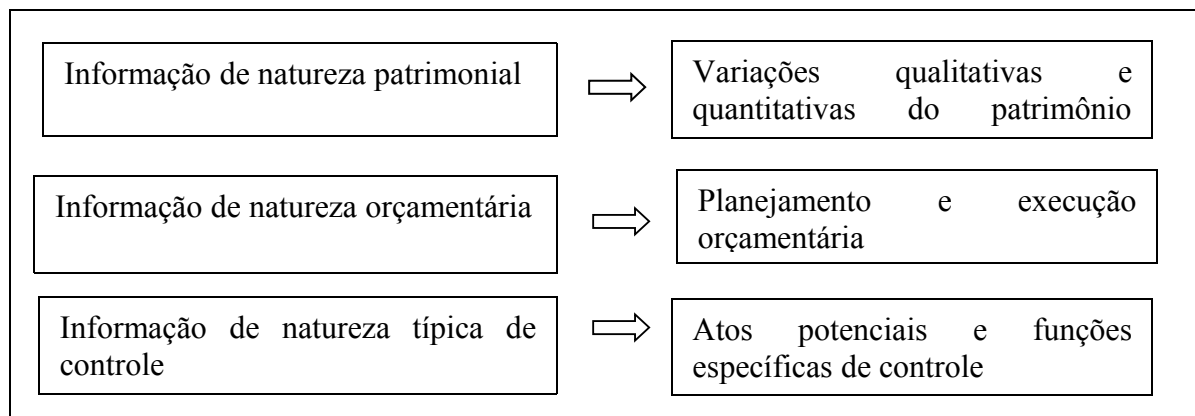
Fonte: Elaborado com base em Secretaria do Tesouro Nacional (2009)

Ocorreram mudanças na natureza da informação das contas do novo plano de contas, ficando assim dividida, tendo sua definição conforme a NBC T 16.2, 16.4 e Conselho Federal de Contabilidade (2009):

- a) Ativo: compreende os direitos e os bens, tangíveis ou intangíveis adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelo setor público, que represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro;
- b) Passivo: compreende as obrigações assumidas pelas entidades do setor público ou mantidas na condição de fiel depositário, bem como as contingências e as provisões;
- c) PL: representa a diferença entre o Ativo e o Passivo;
- d) Variações Patrimoniais Diminutivas;
- e) Variações Patrimoniais Aumentativas. São variações Patrimoniais as transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, mesmo em caráter compensatório, afetando, ou não, o seu resultado, sendo que aquelas que afetarem o patrimônio líquido, deverão manter correlação com as respectivas contas patrimoniais. Podem ser aumentativas (aumentam o PL) ou diminutivas (reduzem o PL);
- f) Controles Orçamentários: conforme Conselho Federal de Contabilidade (2009), são as contas com a função de controle, para elaboração de informações gerenciais, acompanhamento da execução orçamentária, rotinas ou elaboradas por auditores;
- g) Atos Potenciais: representado pelas contas de registro de atos potenciais que não requereram registros nas contas patrimoniais, mas que potencialmente possam modificar o patrimônio, conforme Conselho Federal de Contabilidade (2009);
- h) Controles Diversos: controles diversos com funções gerenciais;

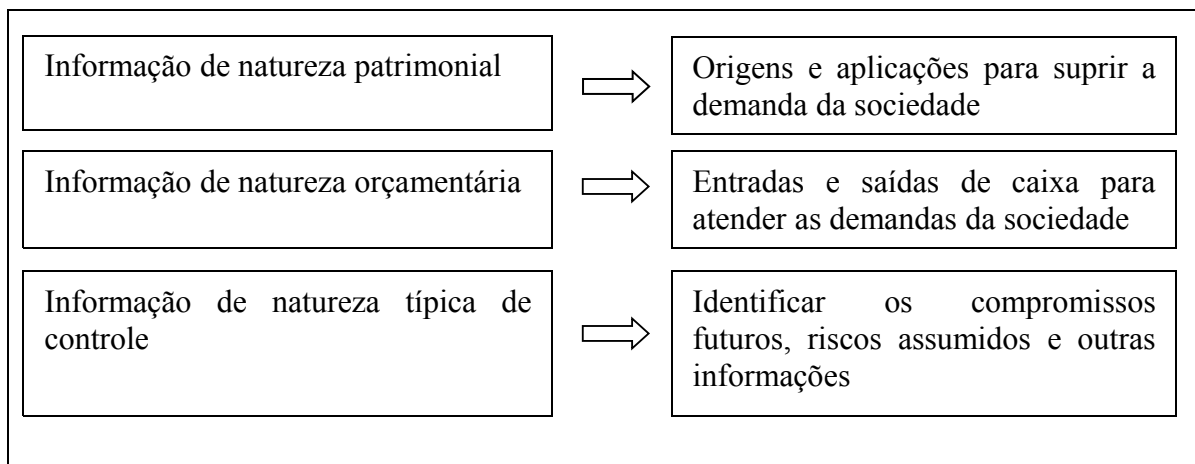
- i) Custos: evidenciará os custos dos bens e serviços disponibilizados pela entidade.

Quadro 2: Natureza das Informações das Contas



Fonte: Elaborado com base em Conselho Federal de Contabilidade (2009)

Quadro 3: Natureza das Informações das Contas



Fonte: Elaborado com base em Conselho Federal de Contabilidade (2009)

Quadro 4: As classes do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público

1 - Ativo	2 - Passivo e Patrimônio Líquido
3 - Variações Patrimoniais Diminutivas	4 - Variações Patrimoniais Aumentativas
5 - Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6 - Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
7 - Controles Devedores	8 - Controles Credores

Fonte: Elaborado com base em Conselho Federal de Contabilidade (2009)

Segundo Secretaria do Tesouro Nacional (2009), a informação evidenciada pelas classes de 1 a 4 são de natureza Patrimonial. As classes 5 e 6 evidenciam a Orçamentária e as classes 7 e 8 são de natureza de Controle.

5.4 AS PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES DAS CONTAS DO PCASP

Para uma melhor visualização das principais contas dentro de seus subsistemas, é apresentada a descrição baseada em Filho (2009).

5.4.1 Contas Patrimoniais (Subsistema Patrimonial/Financeiro)

Apresentam as contas que compõem o Patrimônio da Entidade.

5.4.1.1 Ativo

É dividido em Circulante e Não Circulante, sendo que o primeiro compreende os ativos que atendam um dos seguintes critérios: sejam caixa ou seu equivalente, realizável ou mantido para venda ou consumo dentro do ciclo operacional da entidade; mantidos para negociação ou realizáveis até o término do exercício seguinte. O segundo, compreende os bens e direitos realizáveis após o fim do

exercício seguinte, sendo composto pelo ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível, Secretaria do Tesouro Nacional (2009).

5.4.1.2 Passivo

Também é dividido em Circulante e Não Circulante. O primeiro compreende as obrigações conhecidas e estimadas, as quais devem atender a qualquer um dos seguintes critérios: prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade; sejam mantidos para negociação; tenham prazo estabelecido ou esperados até o término do exercício seguinte; sejam valores de terceiros ou retenções deles, quando a entidade do setor público for fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, Secretaria do Tesouro Nacional (2009).

O Passivo Não Circulante compreende obrigações conhecidas e estimadas, cujos prazos estão situados após o término do exercício seguinte, Secretaria do Tesouro Nacional (2009).

5.4.1.3 Patrimônio Líquido

Compreende o valor residual dos ativos após a redução dos valores do passivo. Tem como principais contas o patrimônio social e capital social, reservas de capital e lucros, resultados acumulados. Tais contas referentes a lucros são utilizadas nas empresas públicas e entidades públicas que possuem fim lucrativo, como Petrobrás, Banco do Brasil, entre outras.

5.4.2 Contas de Resultado (Subsistema Patrimonial)

Apresenta as contas relacionadas ao Resultado Patrimonial.

5.4.2.1 Variação Patrimonial Diminutiva

São as contas que afetam a composição do patrimônio líquido da entidade, reduzindo-o, por meio de saída de recursos ou aumento do passivo. As principais contas correspondem à remuneração de pessoal, encargos patronais, benefícios, entre outros.

5.4.2.2 Variação Patrimonial Aumentativa

Afetam a composição do patrimônio líquido de forma que este aumente, desde que não seja referente ao aporte de capital proveniente dos proprietários, sob a forma de entrada de recursos ou redução de passivos. Suas principais contas estão relacionadas a benefícios previdenciários e assistenciais, bem como aqui se enquadram as contas referentes às políticas públicas de transferência de renda, como o conhecido programa Bolsa Família do Governo Federal.

5.4.3 Contas de Controles Orçamentários (Subsistema Orçamentário)

Apesar de não ser o foco da Contabilidade Pública do Brasil, continuam os controles baseados nas informações orçamentárias, pois há tal necessidade conforme Lei nº 4.320 (1964):

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.

Tal fato decorre de não ter ocorrido mudanças na forma de disponibilização das verbas públicas para os investimentos e gastos. Para que se possa gastar, há necessidade de aprovação através do Congresso Nacional da Lei Orçamentária Anual, no caso do Governo Federal, onde são disponibilizados os recursos para cada ministério utilizar no exercício seguinte, onde tais recursos serão registrados no Balanço desde a previsão da despesa orçamentária, como da fixação desta e posteriormente no empenho da despesa até o seu pagamento. Divide-se em Controles da Aprovação do Orçamento e Planejamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento.

O primeiro, apresenta contas com a função de registro dos atos e fatos referentes à execução orçamentária: possui as contas Planejamento Plurianual Aprovado, Projeto de Lei Orçamentária Anual, Previsão da Receita, Fixação da Despesa, Inscrições em Restos a Pagar, entre outras. O segundo, apresenta as contas com a função de registro dos atos e fatos referentes à execução orçamentária e financeira: possui as contas de Execução do Planejamento, Execução da Receita, Receita a Realizar, Execução de Restos a Pagar, entre outras.

5.4.4 Contas de Controles (Subsistema de Compensação)

Subsistema composto das contas onde são registrados os atos potenciais e controles específicos.

5.4.4.1 Controles Devedores

São apresentadas contas com referência a atos potenciais, os quais são relacionados com situações não compreendidas no patrimônio, mas que de alguma forma possa afetá-lo, além de apresentar outros tipos de controle, com natureza de saldo devedora. Os seus grupos são, de acordo com Secretaria do Tesouro Nacional (2009):

- a) Atos potenciais: contas que apresentam situações que podem afetar o patrimônio, podendo ser do ativo ou passivo, excluindo-se contas ligadas a execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle;
- b) Administração Financeira: contas que registram a programação Financeira e fazem o controle das Disponibilidades;
- c) Dívida Ativa: apresentam os créditos passíveis de serem inscritos em dívida ativa;
- d) Riscos Fiscais: Controlam os riscos fiscais que não preencham requisitos para serem inscritos de imediato no Passivo.

- e) Custos: controlam custos dos bens e serviços produzidos;
- f) Outros Controles: outros controles não especificados.

5.4.4.2 Controles Credores

Contas onde são registrados Atos Potenciais e contas com função precípua de controle, com natureza do saldo credora. Seus grupos são:

- a) Execução dos Atos Potenciais: contas que apresentam situações que podem afetar o patrimônio, podendo ser do ativo ou passivo, excluindo-se contas ligadas à execução orçamentária e financeira e as contas com função precípua de controle;
- b) Execução da Administração Financeira: apresenta o valor das movimentações de cotas de despesas de restos a pagar;
- c) Execução da Dívida Ativa: apresenta o controle dos créditos a serem inscritos em dívida ativa, segregando os que se encontram em processo de inscrição e a tramitação dos créditos inscritos;
- d) Execução dos Riscos Fiscais: apresenta o controle dos riscos fiscais apresentados pela Lei de Diretrizes Orçamentárias e que não possam ser registrados como passivos;
- e) Apuração de Custos: controle dos custos dos bens e serviços produzidos;
- f) Outros Controles: outros controles não especificados anteriormente.

5.4.5 Contas de Custos (Subsistemas de Custos)

Até o momento não foi apresentado um Plano de Contas de Custos, o qual está previsto para o ano de 2010.

5.5 AS PRINCIPAIS INOVAÇÕES APRESENTADAS

Com a apresentação das NBCT's 16.9 e 16.10, foram apresentados os conceitos que aproximaram a Contabilidade Pública da Contabilidade Societária,

sendo eles: depreciação, amortização, exaustão, avaliação patrimonial, reavaliação e redução ao valor recuperável.

5.5.1 Depreciação

Segundo a NBCT 16.9, a depreciação é apresentada como a redução do valor dos bens tangíveis pelo desgaste ou perda de utilidade por uso, ação causada pela natureza ou obsolescência. Ainda, segundo a mesma:

Não estão sujeitos ao regime de depreciação:

- (a) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antigüidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros;
- (b) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada;
- (c) animais que se destinam à exposição e à preservação;
- (d) terrenos rurais e urbanos.

Bens como prédios, veículos, móveis, utensílios, entre outros, devem ser depreciados para que se mantenha o patrimônio da entidade corretamente avaliado e evidenciado pela contabilidade.

Para o cálculo de depreciação, pode-se utilizar como fórmula: valor total para se colocar o ativo em pleno funcionamento, menos o valor residual (valor pelo qual se venderia o bem após o período que se estima utilizar) dividido pelo período considerado para utilização do bem. Esta seria uma forma de cálculo, mas poderiam ser utilizadas outras, já que segundo Nascimento (2008): “A NICSP 17 não estabeleceu qual seria a metodologia correta de depreciação, cabendo à entidade definir com base no tipo do bem. A norma recomenda somente a evidenciação da metodologia utilizada nas notas explicativas”.

5.5.2 Amortização

Segundo a NBCT 16.9, significa a “redução do valor aplicado na aquisição de direitos de propriedade e quaisquer outros, inclusive ativos intangíveis, com

existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado”.

5.5.3 Exaustão

Ainda, segundo a mesma norma, a exaustão é “a redução do valor, decorrente da exploração, dos recursos minerais, florestais e outros recursos naturais esgotáveis”.

5.5.4 Avaliação Patrimonial

A NBCT 16.10 define como “a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos”. Segundo Darós e Pereira (2010, p. 10):

No tocante a avaliação dos elementos patrimoniais, a NBCASP estabelece critérios para cada um dos grupos: disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido. Quanto às disponibilidades, aos créditos e dívidas, estabelece a avaliação pelo valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial. Dessa forma, atende ao disposto no artigo 106, inciso I da Lei Federal nº 4.320/64.

5.5.5 Reavaliação

É apresentado como a adoção de um valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil. Segundo Darós e Pereira (2010), são estabelecidas regras para as reavaliações, pois se deve utilizar o valor justo ou de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, além de observar prazos, como: anualmente para contas ou seus grupos cujos valores de mercado podem variar significativamente e a cada 4 anos para as demais contas ou grupos delas.

5.5.6 Redução ao Valor Recuperável (*impairment*)

Segundo a Norma, significa o ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil. Segue os mesmos princípios da reavaliação. “*Impairment*, portanto, reflete um decréscimo na utilidade de um ativo que é controlado pela entidade além do seu desgaste natural por uso ou obsolescência” Nascimento (2009, p. 29).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com todas as mudanças que ocorreram na Contabilidade Pública no Brasil, esta recupera sua importância frente às demais, como a Contabilidade Societária, pois a partir do momento em que é possível consolidar as demonstrações de todos municípios, estados e distrito federal juntamente com a federal, será possível a comparabilidade com outras Nações. Com isso, poderemos, de fato, apresentar dados sobre o real desenvolvimento do País e como é realizada a aplicação dos recursos públicos nas diversas áreas em todos os níveis da Administração Pública, em comparação com os demais países.

Dentre as mudanças, merece destaque a possibilidade de reavaliação dos bens públicos, além da possibilidade de aplicação dos conceitos de depreciação, já que anteriormente havia grande dúvida em relação a tal possibilidade, sendo os bens avaliados pelo valor de custo, sem aplicação de conceitos de depreciação.

Fundamentalmente, o grande passo que a Contabilidade Pública apresenta é o foco no Patrimônio Público, e não somente no Orçamento, pois com tal visão é possível a apresentação de dados mais fidedignos, com a aplicação dos conceitos mencionados para apresentar dados mais reais possíveis, além da convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – IPSAS.

Ainda, para a Contabilidade Pública Brasileira chegar ao seu ápice, faz-se necessário uma reestruturação do currículo no ensino do curso de Graduação em Ciências Contábeis, pois tal área da Contabilidade é, geralmente, deixada para segundo plano, pois se dava importância somente a Contabilidade Societária e de Custos.

THE NEW PLAN OF AUDITORS APPLIED TO PUBLIC SECTOR IN BRAZIL

ABSTRACT

Over the past two years, the Public Sector Accounting in Brazil is presented with great emphasis on specialized media in Accounting. Thus, it is necessary to understand the new concepts presented to the Public Accounts, which are aligned with the International Accounting Standards for the Public Sector - IPSAS. However, some professionals in the Public Accounts have difficulty understanding the new focus given to it, now focused on Public Property and no longer in the budget. Thus, this study aims to determine the main changes implemented in the New Chart of Accounts Applied to Public Sector in Brazil, compared with the previous. This fact is of extreme importance to the professional area of public shows interest in seeking the renewal of their knowledge, opening his vision beyond the budget issue of the former Brazilian Public Accounting, seeking better disclosure of the facts of Public Property.

KEY-WORDS: Public Accounting. Chart of Accounts for Public Sector. Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Portaria MF nº 184**, de 25 de agosto de 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf> Acesso em: 19 maio 2009.

_____. **Lei n. 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. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 23 junho 2009.

_____. **Portaria STN nº 751**, de 16 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCASP_port751.pdf> Acesso em 07 abril 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Disciplina 05 – Plano de Contas do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/apst_cpta.doc> Acesso em 09 dezembro 2009.

_____. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Disciplina 05 – Plano de Contas do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/Discp_5.ppt> Acesso em 09 dezembro 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.128**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001128> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.129**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001129> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.130**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001130> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.131**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001131> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.132**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001132> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.133**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001133> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.134**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001134> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.135**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001135> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.136**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001136> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.137**, de 21 de novembro de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001137> Acesso em 14 maio 2009.

_____. **Resolução CFC nº 1.269**, de 10 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2009/001269> Acesso em 16 abril 2010.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 13 – Adoção Inicial da Lei nº 11.638/07 e da Medida Provisória nº 449/08**. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_13.pdf > Acesso em: 18 março 2010.

CARLIN, Diego de Oliveira. **Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf> Acesso em: 07 maio 2009.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade Pública**. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>> Acesso em: 26 março 2010.

FILHO, José Francisco Ribeiro. **Normas Internacionais de Contabilidade e Princípio da Competência no Setor Público**. In: CONVENÇÃO DE CONTABILIDADE DO RIO GRANDE DO SUL, 12, 2009, Bento Gonçalves. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/palestras/xii_convencao/jose_francisco_ribeiro.pdf> Acesso em: 26 março 2010.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil**. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIPremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/COUNTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf> Acesso em: 19 agosto 2009.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios**: plano de contas aplicado ao setor público. 2 ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. São Paulo: Atlas, 2009.