

A experiência na implantação do PCASP e DCASP do Estado do Rio de Janeiro

Autores: Jorge Pinto de Carvalho Júnior¹ e Marcelo Jandussi Walther de Almeida²

Colaboradores: Francisco Pereira Iglesias³, David de Brito Dantas⁴ e Luiz Antônio da Cruz Pinheiro⁵

Coordenação: Paulo Henrique Feijó⁶

Resumo: O Estado do Rio de Janeiro, através da Contadoria Geral, vinculada à Secretaria de Fazenda, foi um dos primeiros entes federados do Brasil a implementar, sob o aspecto prático, as inovações oriundas do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, consoante as diretrizes estabelecidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, conhecidas pela sigla IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). O trabalho desenvolvido pela Contadoria Geral do Estado possibilitou o acúmulo de experiências relevantes, sobretudo em razão das inúmeras dificuldades encontradas durante o processo de adequação da realidade até então vigente ao novo cenário globalizado, e das estratégias adotadas para superá-las. Este artigo tem o condão de demonstrar as diretrizes estabelecidas pelo Estado do Rio de Janeiro para adoção, na prática, das novas normas internacionais de contabilidade, desde o planejamento até as questões mais específicas, como os ajustes sistêmicos necessários à sua completa inserção no cotidiano dos operários da contabilidade estadual, apresentando as ideias exitosas, mas também as falhas inerentes a um processo de tamanha dimensão e traçando as perspectivas futuras para que todas as nuances da “nova contabilidade pública” finquem raízes sólidas no Estado do Rio de Janeiro.

Palavras-chave: contabilidade; convergência; patrimônio; eficiência; informação.

¹ Analista de Controle Interno da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, onde ocupa o cargo em comissão de Coordenador de Normas Técnicas, na Contadoria Geral do Estado. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade do Estado da Bahia (UNEB). Pós-graduado em Gestão Pública Municipal pela UNEB. MBA em Contabilidade Governamental pela Fundação Visconde de Cairú/BA. Especialista em Direito Público e Controle Municipal pela UNIBAHIA. Professor Substituto da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Instrutor credenciado pelo Conselho Regional de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro (CRC/RJ). E-mail: profjcarvalho@hotmail.com

² Analista de Controle Interno da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, onde ocupa o cargo em comissão de Diretor do Departamento de Plano de Contas e Tabela de Eventos, na Contadoria Geral do Estado. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). E-mail: mjwa@hotmail.com

³ Analista de Controle Interno da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro, onde ocupa o cargo em comissão de Contador Geral do Estado.

⁴ Analista de Controle Interno da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro. Servidor designado para operacionalizar o planejamento e a execução da primeira etapa de implantação do PCASP.

⁵ Superintendente de Normas Técnicas da Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro.

⁶ Analista de Finanças da Secretaria do Tesouro Nacional, cedido ao Estado do Rio de Janeiro, onde ocupa o cargo em comissão de Subsecretário de Modernização, na Secretaria de Estado de Fazenda. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília (UNB) e pós-graduado em Contabilidade e Finanças pela Fundação Getúlio Vargas (FGV).

1. INTRODUÇÃO

A padronização de processos faz parte da cultura brasileira. Talvez seja uma herança dos tempos de planificação centralizada vivida principalmente nos períodos ditatoriais da história do país. Alguns acham que a padronização engessa e acaba por tolher o processo criativo e a inovação. Outros defendem que ao padronizar se diminui custos e permite-se maior e mais rápida disseminação dos processos de trabalho, mitigando erros e ajudando o entendimento dos usuários, de forma geral.

Alguns setores da economia brasileira ao longo do tempo, normalmente por iniciativa da autoridade reguladora do setor passaram a estabelecer a obrigatoriedade de que as entidades seguissem padrões contábeis estabelecidos. Esse é o caso do setor financeiro onde o Banco Central estabelece o Plano Contábil das Instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF) e o setor elétrico que também possui plano de contas e rotinas contábeis definidas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL.

Em 1987 com o desenvolvimento do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI se implantou para todos os órgãos da administração pública federal o Plano de Contas Único da Administração Pública Federal. A implantação do Plano de Contas Único foi um processo mais amplo do que simplesmente utilizar um rol de contas obrigatórias para organização das informações. Na verdade não só as contas foram padronizadas, mas as rotinas contábeis também, pois junto com a relação de contas e como parte integrante do plano de contas único se implantou o mecanismo de eventos contábeis (Tabela de Eventos) e a definição dos indicadores contábeis de contas e eventos (Tabela de Indicadores Contábeis). Assim, o Plano de Contas Federal é formado pela relação de contas, tabela de eventos e tabela de indicadores contábeis.

Vale ressaltar que a Lei nº 4.320/1964 não dispõe sobre estrutura de plano de contas e não poderia ser diferente, pois a definição de estrutura e funcionamento deste, que é instrumento para geração das informações, é tarefa para os contadores e não para os legisladores.

O sucesso do SIAFI fez com que surgisse a versão deste para Estados e Municípios, logo batizada de Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios - SIAFEM, criado na primeira metade da década de noventa. O SIAFEM virou realidade e levou a padronização da estrutura e funcionamento do plano de contas federal para vários estados e grandes municípios. Em 2005, treze estados brasileiros utilizavam o SIAFEM, sendo cinco deles estão na região Norte (Amapá, Pará, Rondônia, Roraima e Tocantins), quatro na região Nordeste (Alagoas, Maranhão, Pernambuco e Piauí), três na região Sudeste (Espírito Santo, Rio de Janeiro e São Paulo) e um na região Centro-Oeste (Mato Grosso do Sul). Entre os municípios, eram cinco as prefeituras que utilizavam o sistema: Juiz de Fora, Piracicaba, Palmas, Cuiabá e Manaus.

Este era o cenário até 2007 quando se iniciaram as primeiras discussões para o desenvolvimento de um plano de contas nacional. O Brasil vivenciava o cenário de convergência da contabilidade aos padrões internacionais e, no que se refere ao plano de contas, o que se questionava era se existia um plano de referência para seguir os referidos padrões. Assim, para iniciar as discussões a equipe da Secretaria do Tesouro Nacional, responsável por conduzir o processo, pesquisou o plano de contas de alguns países de referência em contabilidade na visão de organismos internacionais.

A conclusão a que se chegou era a esperada, isto é, de que não há um plano de contas internacional e que qualquer estrutura de plano expressa, em grande parte, a cultura contábil disseminada em cada país. Logo, não existe um plano de contas ideal ou o melhor do mundo, pois o melhor é aquele que se adequa à realidade e rotinas de uma organização ou setor e gera as informações demandadas.

Na contabilidade do setor público o primeiro e importante passo de padronização veio com a edição da Lei Federal nº 4.320/1964, que não padronizou rotinas contábeis, mas a saída de dados ao definir as demonstrações contábeis obrigatórias e sua estrutura. Assim, de maneira geral há desde 1964 um bom nível de padronização de processos contábeis no setor público, diferentemente do que ocorre de modo geral no setor privado, principalmente em decorrência da estrutura dos demonstrativos que está padronizada. Por exemplo, os sistemas informatizados de contabilidade do setor público separavam as informações em 4 subsistemas ou sistemas para fins de elaboração das demonstrações contábeis exigidas pela legislação: patrimonial (permanente), financeiro, orçamentário e compensação.

Em 2000, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), novamente aparece a necessidade de se padronizar a forma de elaboração dos demonstrativos, desta vez os exigidos pela LRF e que são partes integrantes do Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF). A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) diante da atribuição imputada pela LRF de consolidação das contas públicas estabelece que a padronização de procedimentos contábeis é uma das premissas para a efetiva consolidação das contas públicas e melhoria da qualidade das informações que seriam enviadas pelos entes da federação. Do contrário a informação enviada teria característica diferente a depender de cada ente, não obstante estarem consolidadas na mesma rubrica.

No Brasil as informações orçamentárias sempre tiveram um bom nível de padronização, mas era preciso ter as demonstrações contábeis do país, isto é, precisava-se fazer o “Balanço do Brasil”. Diante desse cenário a STN começa, em dezembro de 2001, a editar manuais para elaboração do RREO e do RGF, que traziam a estrutura dos demonstrativos e a forma de preenchimento com o objetivo de facilitar o trabalho dos contadores, permitir comparabilidade entre os demonstrativos de cada ente, controlar os limites estabelecidos pela LRF e dar mais transparência sobre a gestão fiscal e orçamentária dos entes da federação.

Considerando que as informações que integram os demonstrativos da LRF são oriundas da contabilidade logo se sentiu a necessidade de padronizar os procedimentos contábeis. Até então o que estava se padronizando era a saída de dados, isto é, as demonstrações contábeis e os demonstrativos fiscais e junto com as dúvidas de preenchimento dos demonstrativos vinham também as dúvidas sobre as rotinas de contabilização. A STN passou a orientar o fazer contábil por meio de emissão de “Notas Técnicas” que respondiam dúvidas de contadores, empresas de contabilidade, Tribunais de Contas e eram disponibilizadas na internet, sendo fonte de referência para o público, em geral carente de orientação técnica. Logicamente que os choques culturais apareceriam mais cedo ou mais tarde, pois a contabilidade da União havia sido “modernizada” no final da década de 80, mais precisamente a partir da implantação do Plano de Contas Único, e possuía um nível de maturidade maior que a média dos Estados e Municípios. Alguns procedimentos divulgados eram questionados e algumas vezes não seguidos por todos os entes. No entanto, era preciso avançar na padronização contábil e as divergências são inerentes à contabilidade na qualidade de ciência social.

Assim, tudo caminhava para que todos seguissem o padrão federal. O Plano de Contas Nacional era uma meta interna da STN e um sonho de muitos contadores da federação. Contudo, quando todos pensavam que já estava sacramentado que o Plano de Contas a ser seguido seria aquele utilizado pela União, apareceu o GTCN (Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis), que de forma democrática e depois de muita discussão elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, estruturado de forma a contemplar a realidade de todos os entes federados, bem como das diversas entidades da administração direta e indireta que os compõem.

Mudar o plano de contas tem um grande impacto em sistemas contábeis e a implantação do PCASP não foi diferente para os estados que utilizavam o SIAFEM. Alguns acreditavam que, por ser um sistema baseado numa tecnologia antiga, o SIAFEM não suportaria uma mudança tão grande, pois implantar o PCASP seria como uma delicada cirurgia no coração do sistema, já que a contabilidade é o “motor que irriga” de informações todas as entidades que integram o governo.

No entanto, o ano de 2012 foi um marco no processo do PCASP da Federação, pois uma equipe pequena, mas ousada, decidiu desafiar a lógica e implantou em menos de um ano o novo plano de contas no SIAFEM, colocando o Estado do Rio de Janeiro na vanguarda do processo de mudança e em destaque no grupo de estados que utilizam o sistema, a ponto de, durante o ano de 2013, apoiar a empresa desenvolvedora do sistema, no caso o Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal – Serpro, no aperfeiçoamento do SIAFEM dos demais Estados que utilizam a mesma plataforma. A experiência de enfrentar esse desafio é que será contada a seguir, em detalhes, por técnicos da equipe de contabilidade do Estado do Rio de Janeiro que vivenciaram esse momento histórico.

2. OBJETIVOS

Constituem objetivos do presente trabalho:

- contextualizar, de forma sintetizada, o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais estabelecidos pela IFAC - *International Federation of Accountants*, através das IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*, no qual estão contempladas as entidades governamentais do Brasil, inclusive o Estado do Rio de Janeiro;
- explicitar a estrutura e o funcionamento do órgão central de contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, bem como o seu papel no processo de implementação da “nova contabilidade pública” em âmbito estadual;
- demonstrar a importância do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público – PCASP, como elemento indispensável e indutor para a adoção dos demais aspectos inerentes à convergência contábil aos padrões internacionais; e
- esclarecer como o Estado do Rio de Janeiro implementou o PCASP e as DCASP do ponto de vista operacional, considerando o ambiente existente antes da adoção dos novos procedimentos contábeis, como se deu o processo de planejamento, as dificuldades enfrentadas para implementação dos referidos instrumentos e as perspectivas futuras em termos de melhoria da qualidade dos métodos de registro, mensuração e evidenciação dos

fenômenos orçamentários, financeiros, patrimoniais e físicos das unidades integrantes da administração pública estadual do Rio de Janeiro.

3. A EXPERIÊNCIA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO NA IMPLANTAÇÃO DO PCASP E DCASP

3.1. Adoção das normas internacionais de contabilidade – breve contextualização

3.1.1. O contexto das mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público

A gestão pública brasileira, nas últimas décadas, tem buscado cada vez mais implementar padrões gerenciais na sistemática de planejamento e execução das políticas públicas, almejando o alcance dos seus objetivos em consonância com os princípios estabelecidos pela Constituição Federal, especialmente no que concerne ao quesito da eficiência.

A decisão gerencial perpassa necessariamente pela adequada análise das informações orçamentárias, financeiras, patrimoniais e operacionais do ente governamental, com o fito de consubstanciar a tomada de decisões que propicie o efetivo desenvolvimento da ação de governo, segundo os melhores padrões de economicidade, eficácia, eficiência e efetividade.

Nesse sentido, a contabilidade aplicada ao setor público exerce um papel fundamental, à medida que possibilita a evidenciação dos fenômenos incorridos no âmbito das entidades governamentais, através das demonstrações e registros auxiliares inerentes à mesma.

Em que pese a relevância da contabilidade no processo gerador de informações, durante muitos anos, no nosso país, determinados aspectos basilares da Ciência Contábil foram relegados a segundo plano, a exemplo do reconhecimento dos fenômenos patrimoniais no momento da ocorrência dos respectivos fatos geradores (adoção integral do princípio da competência), da evidenciação das modificações ocorridas nos bens das entidades públicas, quando estas se originem de fatos independentes da execução orçamentária, da inexistência, na quase totalidade dos entes governamentais, de um sistema de custos devidamente implementado, dentre outros. Nesse sentido, Feijó (2013, p. 83) assevera que:

[...] era necessário concentrar esforços para uniformização dos princípios contábeis e orçamentários aplicados, vez que a adoção de princípios e normas diferentes do recomendável pela boa técnica, ou decorrentes da falta de consenso entre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), levava, necessariamente, a demonstrações que não representam adequadamente a receita, a despesa e o crédito público e, muito menos, o patrimônio público.

Essa distância das práticas contábeis verificadas no setor público em relação à boa técnica recomendável foi motivada, entre outros fatores, pela ênfase dada pelos profissionais da contabilidade aplicada ao setor público aos aspectos orçamentários, extensivamente abordados na Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964, legislação esta que permanece vigente até a atualidade, mas que não se restringe ao trato do orçamento público, abordando também, nos seus arts. 83 a 106 questões patrimoniais, de custos e de contabilidade em linhas gerais. Sobre este assunto, assim dispõe o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (2013, p. 11):

[...] o orçamento público ganhou tanta importância com a lei nº 4.320/64 que as normas para os registros contábeis e as demonstrações previstas por essa lei, que vigem até hoje, propiciaram interpretações muito voltadas para os conceitos

orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais. No entanto, o processo de evolução atual da contabilidade invoca principalmente a referida lei, que dispõe no seu Título IX (Da Contabilidade) [...]

A não observância, pela vertente da contabilidade pública, dos conceitos inerentes à Ciência Contábil, perdurou por muitas décadas, contudo, as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, oriundas do acelerado processo de globalização da economia, contribuíram para desencadear a necessidade da promoção da convergência das práticas contábeis reinantes em âmbito governamental às normas internacionais de contabilidade, visando a disponibilização de informações transparentes, compreensíveis e comparáveis, que permitam a análise por parte de investidores, auditores, cidadãos e demais interessados.

É cediço que cada vez mais torna-se imperiosa a necessidade de uniformização dos demonstrativos e relatórios financeiros em escala internacional, haja vista o permanente relacionamento econômico entre países, sendo imprescindível, para a segurança dos negócios, a disponibilização de informações fidedignas, oportunas e inteligíveis acerca da realidade financeira dos entes governamentais.

Assim, da mesma forma que a gestão pública direcionou e vem direcionando esforços em prol do aperfeiçoamento administrativo e operacional contínuo, a contabilidade, na área governamental, passou a vislumbrar a adoção de um novo modelo, que propicie a inserção do país nos padrões internacionais de contabilidade, a implantação de sistema de custos no setor público, a melhoria da qualidade da informação contábil e a evidenciação dos impactos da gestão na variação do patrimônio líquido. A Revista das Demonstrações Contábeis da União traz, na sua 2ª edição (2013, p. 13), importante passagem acerca de tal temática:

[...] a Secretaria do Tesouro Nacional, na qualidade de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, iniciou um conjunto de mudanças na contabilidade pública trazendo uma nova concepção, e exigindo nova postura e visão sobre os atos e fatos praticados pelo setor público. Tais mudanças provocam mais um efeito: a melhoria do nível de qualificação dos servidores envolvidos, **contribuindo assim para o cumprimento do Princípio da Eficiência na gestão do patrimônio público. (Grifamos)**

O “novo modelo contábil” aplicado ao setor público fundamenta-se nas *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS, que são as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, editadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores), sem entretanto desconsiderar as determinações legais insculpidas na Lei nº 4.320/64, que permanece em vigor, e demais peculiaridades próprias do Brasil. Parafraseando Feijó (2013, p. 76):

O novo modelo de sistema de informação contábil resgata o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio. A cultura contábil que vige no setor público era e ainda é a de privilegiar os aspectos orçamentários, muitas vezes em detrimento ao controle dos aspectos patrimoniais. É bem verdade que este cenário está mudando gradativamente.

3.1.2. *International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16 (NBCASP) e o MCASP/STN

Com o propósito de elevar o Brasil ao status de referência global em contabilidade governamental, iniciou-se, em termos práticos, a partir de 2008, o processo de adoção dos

padrões internacionais na referida área. Dessa forma, acompanhando as alterações anteriormente engendradas na contabilidade societária, que culminaram nas sanções das Leis Federais n° 11.638/07 e 11.941/09, o setor público brasileiro, sob a condução do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional, deu um importante passo rumo à melhoria da qualidade da informação contábil. De acordo com Feijó (2013, p. 34):

[...] pode-se dizer que 2008 foi o ano em que o Brasil efetivamente caminhou para padrões internacionais de contabilidade, primeiramente no setor privado, com as alterações promovidas na Lei n° 6.404/76. Em agosto de 2008, durante o 19° Congresso Brasileiro de Contabilidade, em Gramado/RS, foi anunciado, por meio da publicação da Portaria MF n° 184, que o setor público brasileiro também seguiria rumo aos padrões internacionais.

A base conceitual escolhida como referência para o processo de adoção do novo modelo de contabilidade aplicável ao setor governamental reside nas IPSAS, normas internacionais editadas pela IFAC, considerada como a entidade que detém o status de reguladora internacional em termos de contabilidade pública. As IPSAS publicadas pela IFAC são as seguintes:

Tabela 1 – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

SIGLA	ASSUNTO
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações contábeis
IPSAS 2	Demonstração de fluxos de caixa
IPSAS 3	Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro
IPSAS 4	Efeitos das mudanças nas taxas de câmbio e conversão de demonstrações contábeis
IPSAS 5	Custos de empréstimos
IPSAS 6	Demonstrações consolidadas
IPSAS 7	Investimento em coligada (investimento em coligada e controlada)
IPSAS 8	Investimento em empreendimento controlado em conjunto (<i>Joint Venture</i>)
IPSAS 9	Receita de transações com contraprestação
IPSAS 10	Demonstrações contábeis em economias hiperinflacionárias
IPSAS 11	Contratos de construção
IPSAS 12	Estoques
IPSAS 13	Operações de arrendamento mercantil
IPSAS 14	Evento subsequente
IPSAS 16	Propriedade para investimento
IPSAS 17	Ativo imobilizado
IPSAS 18	Informações por segmento
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
IPSAS 20	Divulgações sobre partes relacionadas
IPSAS 21	Redução ao valor recuperável de ativos não geradores de caixa
IPSAS 22	Divulgação de informação contábil sobre o setor do Governo Geral
IPSAS 23	Receita de transações sem contraprestação (tributos e transferências)
IPSAS 24	Apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis
IPSAS 25	Benefícios a empregados
IPSAS 26	Redução ao valor recuperável de ativos geradores de caixa
IPSAS 27	Ativo biológico e produto agrícola
IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração
IPSAS 30	Instrumentos financeiros: divulgação
IPSAS 31	Ativo intangível
IPSAS 32	Contratos de concessão de serviços: concedente

Fonte: os próprios autores

Com base nas IPSAS, o Conselho Federal de Contabilidade editou, em 2008 as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), às quais foi

incorporada a NBC T 16.11 em 2011, através de Resolução específica. Segundo trecho extraído da Revista das Demonstrações Contábeis (2013, p. 13):

Para o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, foram editadas e publicadas pelo CFC, em 2008, as primeiras normas agrupadas na NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, que implicam em significativas alterações de procedimentos e em importantes interações e impactos sobre as normas atuais. Tais normas visam contribuir para o fortalecimento e uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, de forma que sirvam não só ao cumprimento dos aspectos legais, mas reflitam com fidedignidade o impacto das transações governamentais no patrimônio público.

As NBCASP que se encontram em vigor, atualmente, são as seguintes:

Tabela 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

SIGLA	EMENTA
NBC T 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Transações no setor público
NBC T 16.5	Registro contábil
NBC T 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T 16.8	Controle interno
NBC T 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: os próprios autores

Além das IPSAS e das NBCASP's, constitui elemento normativo da mais alta relevância, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, editado pela Secretaria do Tesouro Nacional. Sobre o MCASP, discorre Feijó (2013, p. 73):

O MCASP se tornou, ao longo desses anos, a principal referência para aqueles que desejam se atualizar sobre os procedimentos da contabilidade aplicada ao setor público, pois serve de elo entre o conceitual e o operacional, considerando as premissas das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e os procedimentos para registro contábil dos principais fatos relacionados com a Administração Pública, segundo as regras do PCASP.

As IPSAS, as NBCASP e, principalmente, o MCASP, agregados à Lei Federal nº 4.320/64 e à Lei Estadual nº 287/79 (Lei que aprova o código de administração financeira e contabilidade pública do Estado do Rio de Janeiro) constituíram o principal arcabouço normativo utilizado pela Contadoria Geral do Estado como diretriz para o planejamento da implementação do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, que possibilitou a elaboração das DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público em consonância com os padrões internacionais.

3.1.3. Prazos definidos pela STN para efetiva implantação dos padrões internacionais

A Secretaria do Tesouro Nacional, na condição de condutor do processo de convergência das práticas contábeis brasileiras às normas internacionais, por força da Portaria MF nº 184/2008 e do Decreto Federal nº 6.976/2009, recebeu a incumbência de identificar as necessidades de adaptação da realidade brasileira aos padrões preconizados nas IPSAS, editar normativos,

manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas.

Para que seja possível a confecção das citadas demonstrações de forma consolidada e em obediência às normas editadas pela IFAC, é preciso que todos os entes federados observem as disposições constantes das NBC T 16, publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, bem como as regras e procedimentos previstos nos atos normativos editados pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Dessa forma, buscando retirar do campo da discricionariedade de cada gestor público a escolha do momento mais oportuno para a implantação das mudanças contábeis, o que fatalmente ocasionaria considerável atraso no alcance dos objetivos pré-fixados no âmbito da convergência, a STN estabeleceu prazo para que os entes federados adotassem os novos procedimentos contábeis. Após a edição de alguns atos regulamentares e sucessivas prorrogações, o prazo atualmente estabelecido para implantação dos novos aspectos contábeis, de acordo com a Portaria STN nº 634/2013, ficou assim definido:

Tabela 3 – Prazos Legais para Adoção dos Novos Procedimentos Contábeis

Tipo de Procedimento	Prazo	Ato Legal Regulamentador
Procedimentos Contábeis Orçamentários	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Específicos	Desde 2012	Portaria STN nº 437/2012
Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Não definido	A ser editado pela STN
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013
Demonstrações Contábeis Ap. Setor Público	Até o final de 2014	Portaria STN nº 634/2013

Fonte: os próprios autores

Como se pode observar, o prazo legal estabelecido para a implementação do PCASP e das DCASP será até o término do exercício financeiro de 2014. Todavia, o ato normativo que originalmente estabeleceu este prazo foi a Portaria STN nº 753, de 21 de dezembro de 2012. Até o final do ano de 2012, os entes da federação tinham o conhecimento de que a adoção do Plano de Contas e das Demonstrações Contábeis seria obrigatória já no ano de 2013. O Estado do Rio de Janeiro se planejou com base nesta informação e, por já ter, em dezembro de 2012, grande parte do aparato sistêmico disponível para inicializar o ano de 2013 com o novo PCASP, optou por não prorrogar a sua implementação, o que o colocou na vanguarda em relação a muitos outros Estados do país, que preferiram adiar a utilização do novo PCASP.

3.2. Pré-Convergência: Estrutura do Sistema de Contabilidade do Estado do Rio de Janeiro

Para viabilizar a compreensão do processo de implementação, pelo Rio de Janeiro, do PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das DCASP – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, é indispensável esclarecer qual é a estrutura, como funciona a contabilidade do Estado e qual era o ambiente existente no período ora denominado pré-convergência.

3.2.1. A Contadoria Geral do Estado (CGE/RJ), as Coordenadorias Setoriais de Contabilidade e o GTCON/RJ

De acordo com o Disposto no Decreto Estadual nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012, a Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ) é o órgão central do subsistema de contabilidade, integrando, juntamente com a Auditoria Geral do Estado, o sistema de controle

interno estadual. Ambos se encontram hierarquicamente vinculados à Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro.

A Contadoria Geral do Estado (CGE/RJ) é responsável, dentre outras atribuições, pela elaboração, manutenção e aprimoramento do plano de contas único e da tabela de eventos contábeis a serem utilizados por todos os órgãos integrantes dos orçamentos fiscal e da seguridade social. Possui ainda a responsabilidade de instituir mecanismos, sistemas e métodos que possibilitem o conhecimento da posição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços públicos, o levantamento dos balancetes mensais e do balanço anual, a análise e interpretação dos resultados econômico-financeiros.

Visando o alcance dos seus objetivos institucionais, a Contadoria Geral do Estado organiza-se, administrativamente da seguinte forma:

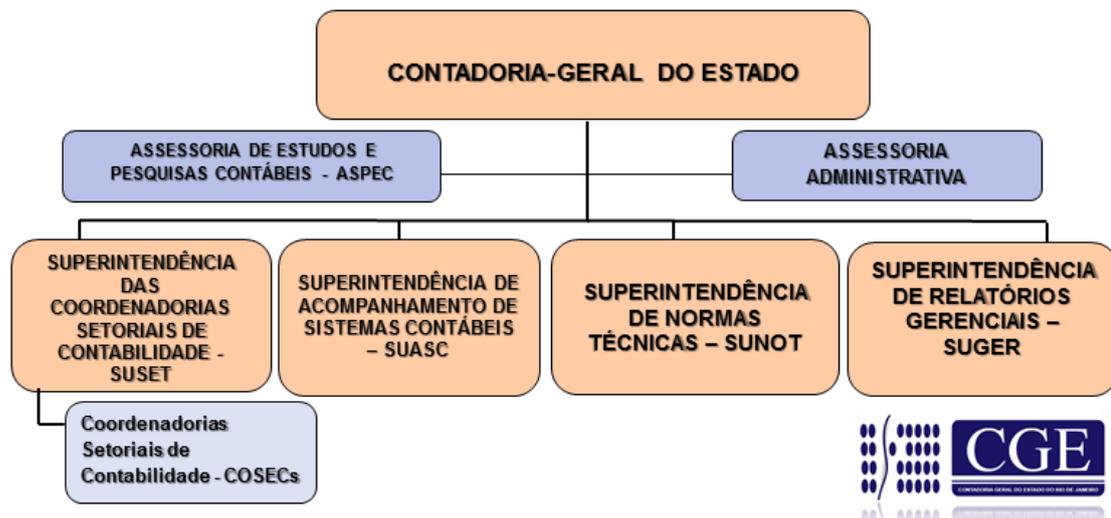


Figura 1 – Organograma da CGE/RJ

Fonte: apresentação da Contadoria Geral do Estado tendo como tema “A experiência do Rio de Janeiro na implantação do PCASP” – Junho de 2013.

Conforme observado na imagem, a CGE/RJ atua de duas formas: o chamado “núcleo central”, formado pelas Assessorias e Superintendências, promove a normatização dos fluxos sistêmicos, processos contábeis e estruturas de demonstrações que serão executados e/ou utilizados nas Secretarias e demais entidades da administração indireta, através das Coordenadorias Setoriais de Contabilidade (COSEC’s) ou órgãos equivalentes. Estas últimas registram os atos e fatos ocorridos nas entidades estaduais, utilizando, para tanto, o Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro – SIAFEM/RJ.

Para enfrentar o desafio de convergir aos padrões internacionais, o Governo do Estado do Rio de Janeiro, através do Decreto nº 43.092 de 21 de junho de 2011 criou o Grupo de Trabalho de Procedimentos Contábeis – GTCON/RJ, composto por diversos órgãos e entidades estaduais, sinalizando desta forma que o trabalho da convergência, apesar de iniciado e coordenado pelo órgão central de contabilidade, constituía uma ação de Governo.

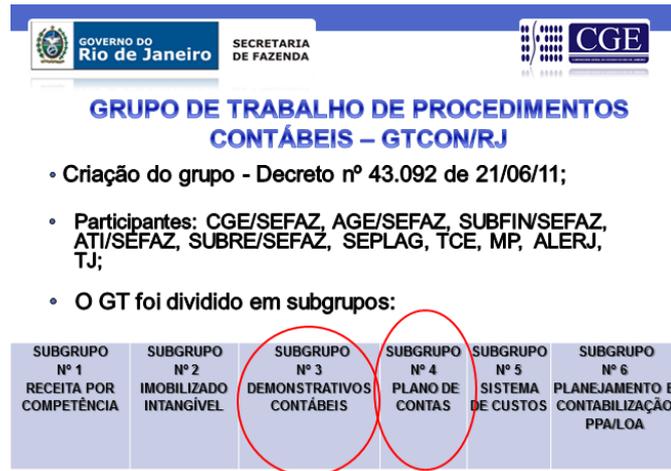


Figura 2 – Composição do GTCON/RJ

Fonte: apresentação da Contadoria Geral do Estado tendo como tema “A experiência do Rio de Janeiro na implantação do PCASP” – Junho de 2013

Cada subgrupo do GTCON/RJ recebeu a incumbência de realizar os estudos necessários à adequação do Estado do Rio de Janeiro aos padrões internacionais de contabilidade, mantendo a devida interação com as Superintendências da Contadoria Geral que, na prática, foram as executoras das principais mudanças operacionais nos métodos e rotinas contábeis até então vigentes.

Para a viabilização da implementação do PCASP nos moldes dos padrões internacionais e conforme as diretrizes emanadas da Secretaria do Tesouro Nacional, além do GTCON/RJ, duas Superintendências da CGE/RJ exerceram papel fundamental: a Superintendência de Normas Técnicas (SUNOT), que foi designada para operacionalizar a aplicação do PCASP e a Superintendência de Acompanhamento de Sistemas Contábeis (SUASC), responsável por implementar as alterações e novas ferramentas solicitadas pela SUNOT no SIAFEM/RJ.

No que tange às DCASP, a Superintendência de Relatórios Gerenciais (SUGER) foi a responsável pelos estudos conceituais e pela confecção da prestação de contas do Governador, bem como da prestação de contas consolidada do Estado nos novos formatos, observando os parâmetros estabelecidos pelas NBC T 16.6 e 16.7.

As Coordenadorias Setoriais de Contabilidade são as responsáveis por colocar em prática os novos procedimentos contábeis, normatizados pelo núcleo central em consonância com as normas internacionais, registrando os atos e fatos verificados nas entidades as quais integram. Vale destacar que cada Secretaria de Estado possui uma Coordenadoria Setorial de Contabilidade, ou seja, a CGE/RJ alcança, através das Coordenadorias, todas as entidades da administração direta. Em relação às entidades da administração indireta, devem as mesmas seguir as orientações técnicas externadas da CGE/RJ, apesar de não haver subordinação hierárquica, consoante preconizado no Decreto Estadual nº 43.463/12.

3.2.2. O sistema informatizado de contabilidade do Estado – SIAFEM/RJ

A implementação do PCASP no novo formato padronizado ensejou a adequação do sistema informatizado de contabilidade utilizado pelo Estado do Rio de Janeiro: o SIAFEM/RJ.

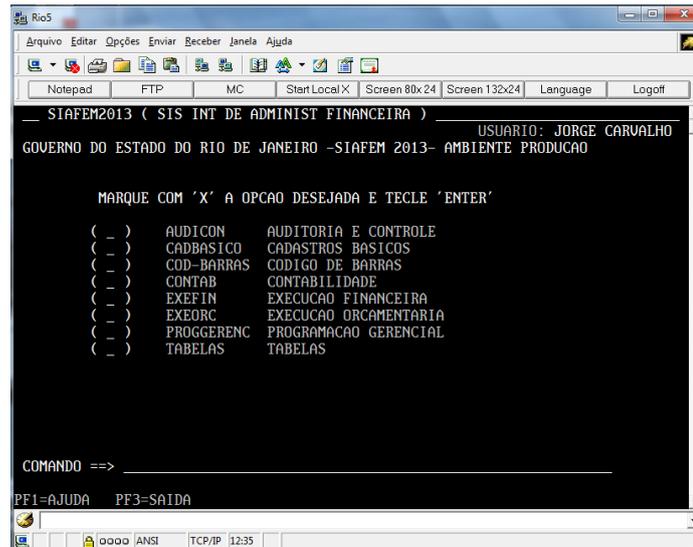


Figura 3 – SIAFEM/RJ

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro

O SIAFEM/RJ é de uso obrigatório por todas as entidades do Estado que integram o Orçamento Fiscal e da Seguridade Social. Existem aproximadamente 170 (cento e setenta) unidades orçamentárias estaduais usuárias do referendado sistema.

Uma característica peculiar do sistema informatizado de contabilidade adotado pelo Estado é a amarração prévia da contabilização através dos roteiros contábeis, constantes dos eventos. Ou seja, para efetivar um registro o usuário não seleciona as contas contábeis que deverão ser debitadas e creditadas para a evidenciação de determinado ato ou fato. Ao invés disso, seleciona o evento contábil mais apropriado à escrituração pretendida. Para melhor visualização, apresenta-se a seguir um exemplo prático de roteiro contábil de determinado evento do SIAFEM/RJ:

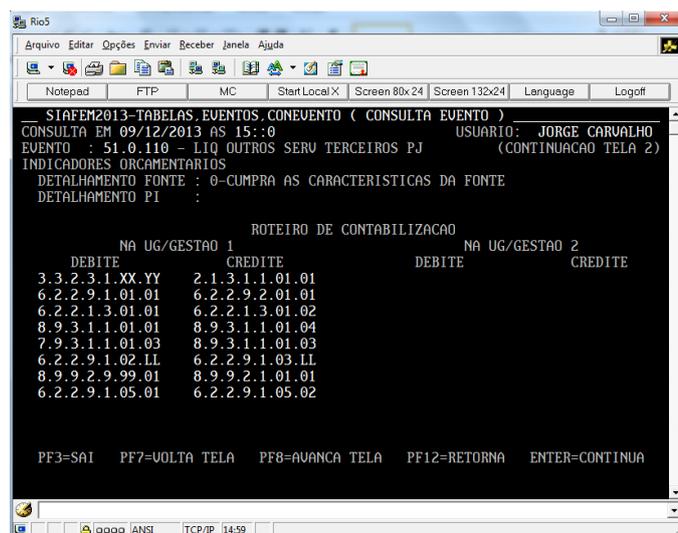


Figura 4 – Roteiro de Contabilização de Evento Contábil do SIAFEM/RJ

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro

Em razão do elevado número de eventos cadastrados no SIAFEM/RJ, foi necessário o desenvolvimento de uma metodologia específica que possibilitasse o aproveitamento da tabela já existente, até mesmo para que os usuários finais, por já possuírem familiaridade com os códigos de eventos pré-existentes, sofressem o menor impacto possível. Tal fato será

melhor abordado no item 3.3.2. deste artigo, que trata sobre a operacionalização da implantação do PCASP.

Conforme já explicitado, as questões de ordem sistêmica, no tocante à convergência, foram tratadas pela SUASC – Superintendência de Acompanhamento de Sistemas Contábeis, em parceria com a ATI – Assessoria da Tecnologia em Informação, também vinculada à SEFAZ/RJ.

No exercício das suas atribuições, a SUASC parametrizou, ainda no ano de 2012, um banco de dados exclusivo para o ano de 2013, no qual a equipe técnica da SUNOT pôde, inicialmente, carregar as novas contas (através da adequação com as contas antigas – “Tabela DE/PARA”) e os eventos contábeis já alterados com os novos códigos de contas, para, em seguida, realizar os testes necessários à validação do sistema, para o exercício financeiro de 2013.

3.2.3. Diagnóstico da Contabilidade do Estado antes da adoção dos padrões internacionais, conforme Pareceres do TCE-RJ

As mudanças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público encontraram, no Estado do Rio de Janeiro, um ambiente desafiador, sobretudo em razão da sua complexidade e das práticas realizadas durante longos anos, as quais, a exemplo de grande parte dos demais entes estaduais brasileiros, tinham foco estritamente orçamentário, não sendo observados na sua totalidade os aspectos patrimoniais e certos princípios intrínsecos à Ciência Contábil, a exemplo do princípio da competência.

A fim de possibilitar uma melhor dimensão da realidade estadual, na área contábil, apresenta-se a seguir tabela ilustrativa com os principais apontamentos efetuados pelo Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro (TCE-RJ) nas contas de gestão do Poder Executivo, atinentes ao exercício financeiro de 2012:

Tabela 4 – Principais Apontamentos do TCE-RJ – Área Contábil

Nº Determ.	Tema	Descrição
02	Ativos de Infraestrutura	<i>Adote, com relação aos bens do ERJ e aos ativos de infraestrutura, as providências necessárias à implantação das etapas definidas no cronograma de ações para execução em 2013, assim como as medidas previstas para o exercício de 2012 que não tiverem sido concluídas, obedecendo assim à Portaria STN nº 828/11 (alterada pela Portaria STN nº 231/12), e, ainda, aos prazos estabelecidos pela Portaria STN nº 753/12.</i>
04	Dedução de Receita	<i>Estabelecer, por intermédio da CGE, rotina contábil para o registro das compensações e transações efetuadas nos termos dos artigos 170 e 171 do CTN, bem como para todos os benefícios fiscais que resultem em renúncia de receitas, na forma prevista no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 5ª edição, aprovado pela Portaria STN nº 437/12 (Parte III – Procedimentos Específicos) e suas alterações, independente do posicionamento da Assessoria Jurídica da Sefaz</i>
05	Bens Imóveis	<i>Proceder à avaliação de cada registro que compõe o saldo da conta bens imóveis, realizando os ajustes necessários a fim de que os saldos retratem, com fidedignidade, a real situação patrimonial do ERJ.</i>
07	Dívida Ativa	<i>Promover a conciliação do saldo da dívida ativa tributária e não tributária registrada no balanço patrimonial com o estoque da dívida ativa da Procuradoria da Dívida Ativa (PG-5), a fim de que os registros contábeis reflitam com fidedignidade a atual situação dos créditos inscritos na dívida ativa estadual.</i>

Nº Determ.	Tema	Descrição
25	DCASP / Notas Explicativas	<i>Fazer constar das notas explicativas os fatos e justificativas que ocasionarem reclassificação de contas, mudanças de critérios de evidenciação, bem como quaisquer divergências entre os saldos de registros contábeis e extracontábeis que comprometam a comparabilidade com exercícios anteriores e/ou a fidedignidade dos demonstrativos contábeis, conforme previsto na NBC T 16.6 (...)</i>
54	Ativo Intangível	<i>Adotar medidas com vistas à criação de rotinas e procedimentos contábeis para o registro de despesas com TI, segregando as realizadas com hardware, software, serviços e consultorias na área de TI, criando novos subelementos específicos para tais despesas, possibilitando a transparência do gasto com TI e a obtenção de informações gerenciais pelos gestores.</i>

Fonte: sítio eletrônico do TCE-RJ / Contas de Governo do Estado do Rio de Janeiro – Exercício 2012 (Processo nº 105.033-4/13)

O cenário verificado demonstra que muitos dos novos procedimentos contábeis previstos no MCASP não vinham sendo praticados pelo Estado do Rio de Janeiro no ano de 2012, a exemplo do mecanismo de dedução de receita orçamentária para registro da renúncia, da correta evidenciação dos bens imóveis pelo valor justo, da contabilização da dívida ativa, da escrituração dos ativos de infraestrutura e intangíveis e da elaboração de notas explicativas para o esclarecimento de determinadas situações. Todavia, ciente da grandeza do trabalho a ser executado, bem como das restrições quantitativas em termos de mão-de-obra disponível, já que as atividades laborais diárias não cessariam, a CGE/RJ optou por priorizar a implantação do PCASP e das DCASP para, gradualmente, atacar os demais aspectos da convergência aos padrões internacionais.

Tal iniciativa vai ao encontro do que ensina o professor Feijó (2013, p. 77):

[...] os principais alavancadores das mudanças serão a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as novas demonstrações contábeis, que têm prazo de implantação estabelecido pela STN para todos os entes da Federação. É provável que o caminho seja mais longo do que o previsto nos normativos, exigindo naturalmente um prazo de 10 a 15 anos para que as mudanças estejam aplicadas por completo e bem assimiladas. Assim, é importante distinguir a mudança do PCASP das mudanças dos procedimentos contábeis. Pode-se implantar o PCASP e continuar com uma contabilidade com práticas antigas.

3.3. O processo de implantação do PCASP no Estado do Rio de Janeiro

3.3.1. Aspectos Conceituais do PCASP

Segundo o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP, parte IV / PCASP (2013, p. 7), o plano de contas:

É a estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente estabelecido, que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis conforme as características gerais da entidade, possibilitando a padronização de procedimentos contábeis.

O objetivo de um plano de contas de determinada entidade é possibilitar, de maneira uniforme e sistematizada, à escrituração dos atos e fatos praticados pela mesma, tendo como características a flexibilidade no seu gerenciamento e a consolidação das informações, alcançando as necessidades dos usuários. Um plano de contas bem estruturado facilitará a tomada de decisões e a prestação de contas, já que propiciará a elaboração de relatórios e demonstrativos através das informações que o compõem.

Em âmbito governamental, a Secretaria do Tesouro Nacional - STN, com o apoio do Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis, é responsável pela administração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público até a implantação do Conselho de Gestão Fiscal, instituído pela LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal, a quem compete:

- Criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas;
- Expedir instruções sobre a utilização do plano de contas, compreendendo os procedimentos contábeis pertinentes; e
- Promover as alterações e ajustes necessários à atualização do plano de contas, observada sua estrutura básica, incluindo os lançamentos típicos do setor público.

No Estado do Rio de Janeiro, a Contadoria Geral, cujas atribuições institucionais foram estabelecidas pelo Decreto Estadual nº 43.463, de 14 de fevereiro de 2012 é a responsável pela administração do Plano de Contas através da Superintendência de Normas Técnicas – SUNOT, que possui um departamento específico para exercer tal atribuição (DPCTE). A estrutura administrativa da SUNOT é a seguinte:

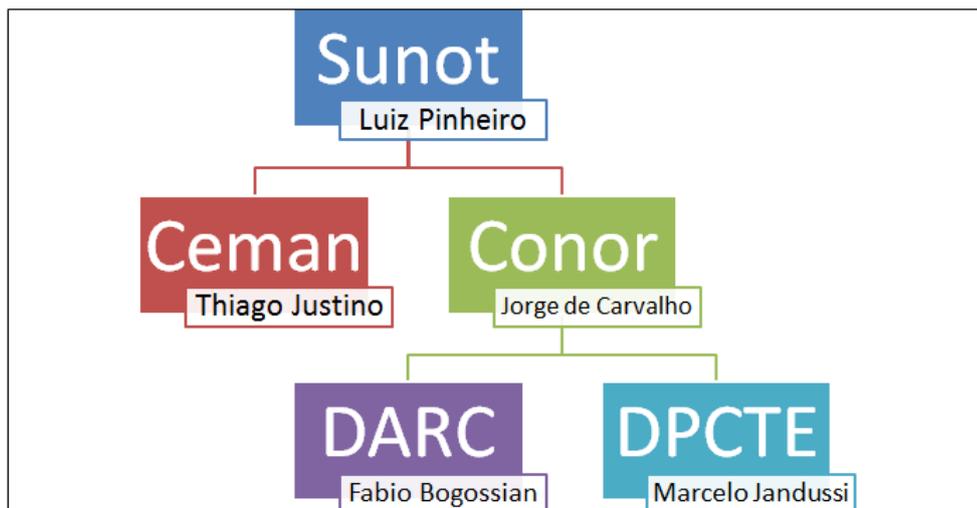


Figura 5 – Organograma da SUNOT/CGE/RJ

Fonte: os próprios autores.

Tabela 5 – Legenda – Siglas da SUNOT/CGE/RJ

LEGENDA	
SUNOT	Superintendência de Normas Técnicas
CEMAN	Coordenação de Estudos e Manuais
CONOR	Coordenação de Normas Técnicas
DARC	Departamento de Acompanhamento de Rotinas Contábeis
DPCTE	Departamento de Plano de Contas e Tabela de Eventos

Fonte: os próprios autores.

O PCASP deve ser adotado por todas as entidades governamentais, exceto as empresas estatais independentes, cuja utilização é facultativa. No caso específico do Estado do Rio de Janeiro, apenas a CEDAE – Companhia Estadual de Águas e Esgotos, a IOERJ – Imprensa Oficial do Estado do Rio de Janeiro, a AGERIO – Agência Estadual de Fomento e a RJPREV – Fundação de Previdência Complementar do Estado do Rio de Janeiro enquadram-se no

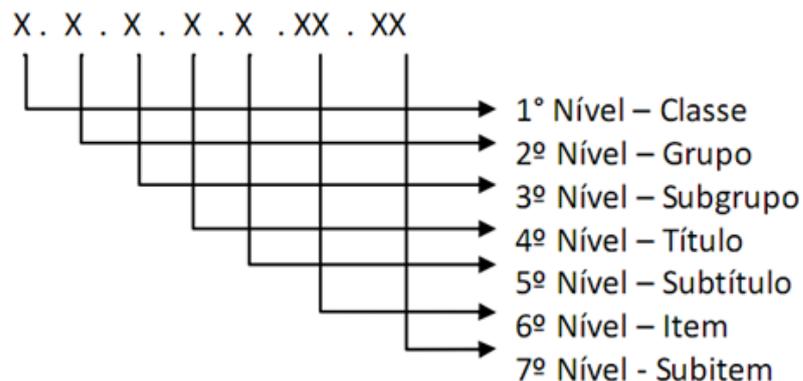
conceito de empresa estatal independente e, por isso, não adotaram o PCASP instituído pela CGE/RJ nos moldes definidos pela STN.

A atual estrutura do PCASP considera as naturezas das informações que constituirão objeto de registro pelas entidades governamentais, segregadas em subsistemas. O subsistema de informações orçamentárias registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária. O subsistema de informações patrimoniais registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações do patrimônio público. Já o subsistema de custos registra, processa e evidencia os custos da gestão dos recursos e do patrimônio públicos. Finalmente, o subsistema de compensação registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle. A figura a seguir evidencia a lógica do registro contábil de acordo com a natureza da informação a ser registrada, segregada em subsistemas de informações:



Figura 6 – Lógica do PCASP para o registro contábil de acordo com os subsistemas de informação
Fonte: apresentação realizada pela STN no Curso de Multiplicadores em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, em Outubro de 2010.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público está estruturado em níveis de desdobramento, conforme a seguinte classificação:



De acordo com as orientações da STN, todos os entes federados devem obedecer a padronização estabelecida pelo órgão central de contabilidade do país nos quatro níveis anteriores ao subtítulo. Nesse sentido, dispõe o MCASP, parte IV / PCASP (2013, p. 28):

Os planos de contas dos entes da Federação somente poderão ser detalhados nos níveis posteriores ao nível utilizado na relação de contas do PCASP, constante no volume de Anexos deste MCASP. Exceção a esta regra corresponde à abertura do 5º nível em intra, inter ou consolidação quando tal conta não existir no PCASP e quando o ente entender ser necessário.

O primeiro nível, representado pelas classes, possui a seguinte estrutura:

Tabela 6 – Classes do PCASP

Código	Descrição
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: os próprios autores.

3.3.2. A Operacionalização da Implantação do PCASP no ERJ

3.3.2.1. Planejamento

O planejamento para a implantação do PCASP no Estado do Rio de Janeiro começou no ano de 2011, por conta da publicação da Portaria STN nº 467 de 06 de agosto de 2009, que fixou os prazos de observância obrigatória dos procedimentos contábeis contidos no MCASP. Em relação ao PCASP, esta Portaria fixou para o ano de 2012 a adoção obrigatória para os Estados e o Distrito Federal.

Com base na realidade atual, infere-se que esse prazo inicial estabelecido pela Portaria STN nº 467/2009 foi demasiadamente curto, tendo em vista as dificuldades inerentes à mudança de comportamento, sobretudo cultural, que o processo de convergência contábil acarreta e também as disparidades dos sistemas contábeis entre os diversos Estados. No próprio Estado do Rio de Janeiro houve um relativo atraso para o início deste planejamento, considerando que a sobredita Portaria data de meados de 2009 e o planejamento para a formulação da ferramenta “DE/PARA” (que consiste na sistemática de transição de saldos contábeis do plano de contas antigo para o novo), por exemplo, começou apenas em meados do ano de 2011.

Mas esse atraso não pode ser considerado como uma particularidade do Estado do Rio de Janeiro, tanto que no final de 2011, a STN, sabendo das dificuldades e da inerente letargia na adoção do novo PCASP, publicou a Portaria nº 828/2011, prorrogando a utilização obrigatória do PCASP para o ano de 2013.

Com esse adiamento, o Estado do Rio de Janeiro obteve todo o ano de 2012 para finalizar o seu planejamento e começar a execução da tabela “DE/PARA”. Neste mesmo ano de 2012, o

Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro fixou prazos para a adoção obrigatória dos itens do MCASP, seguindo os prazos da STN. Segue abaixo o cronograma do Poder Executivo enviado ao TCE/RJ, das ações para a implementação da convergência em relação ao PCASP:

Tabela 7 – Cronograma de ações para implementação da convergência – Poder Executivo RJ

CRONOGRAMA DA ADOÇÃO DOS PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS - MCASP			
Estudo e Procedimentos Contábeis			
Etapas	Produtos	Início	Término
Análise, levantamento e definição de todos os fenômenos relacionados à gestão contábil.	Relatório do levantamento dos fenômenos a serem registrados na contabilidade.	27/01/2012	30/09/2012
Definição e elaboração de eventos para registro dos fenômenos identificados.	Relatório dos eventos para registro contábil dos fenômenos identificados.	27/01/2012	30/09/2012
Levantamento e definição de rotinas de abertura e encerramento do exercício, bem como crítica dos dados.	Relatório contendo a metodologia utilizada para registro de abertura e de encerramento do exercício, bem como crítica de dados.	27/01/2012	30/09/2012
Análise, levantamento e definição de nível de detalhamento necessário ao Ente para extensão do PCASP.	PCASP no nível de detalhamento necessário ao Ente.	27/01/2012	30/09/2012
Adequação			
Etapas	Produtos	Início	Término
Aquisição/desenvolvimento de sistema informatizado e adequação dos procedimentos.	Sistema informatizado adequado à metodologia utilizada e Manual de procedimentos elaborado/atualizado.	10/07/2012	31/10/2012
Avaliação			
Etapas	Produtos	Início	Término
Realização de testes para avaliação dos procedimentos e sistemas estabelecidos.	Relatório do Controle Interno validando os novos procedimentos e sistemas, de acordo com o MCASP.	01/08/2012	31/12/2012
Implementação			
Etapas	Produtos	Início	Término
Aplicação dos procedimentos de acordo com o MCASP.	Procedimentos implementados.	01/09/2012	01/01/2013

Fonte: os próprios autores.

3.3.2.2. Desenvolvimento da tabela “DE/PARA”

Após o trabalho de planejamento principiado no ano de 2011 e finalizado no início de 2012, foi inaugurado, ainda em 2012 o desenvolvimento propriamente dito da tabela “DE/PARA”. Preliminarmente, foi feita uma análise do PCASP divulgado pela STN para os Entes da Federação e a sua comparação com o Plano de Contas até então vigente no Estado do Rio de Janeiro, que possuía as seguintes classes:

Tabela 8 – Classes/Grupos do Plano de Contas do Estado do Rio de Janeiro antes da convergência

Código	Descrição
1	Ativo
1.9	Ativo Compensado (Orçamentário e Outros Controles)
2	Passivo
2.4	Patrimônio Líquido
2.9	Passivo Compensado (Orçamentário e Outros Controles)
3	Despesa Orçamentária
4	Receita Orçamentária
5	Variações Passivas (Despesas Extraorçamentárias)
6	Variações Ativas (Receitas Extraorçamentárias)

Fonte: os próprios autores.

Já nessa análise preliminar, algumas dificuldades foram encontradas, como por exemplo, o fim das contas de Variações (Ativas e Passivas) e também o não aproveitamento dos códigos da receita e da despesa orçamentária como contas escrituráveis no plano de contas, acrescidas de mais um nível.

Por conta da criação dos grupos de trabalhos encarregados de fazer a convergência, os chamados GTCON's, o trabalho do "DE/PARA" do Plano de Contas ficou a cargo do Subgrupo nº 4, que foi composto por oito servidores de diversas Secretarias do Estado. Este subgrupo foi caracterizado pela heterogeneidade de seus integrantes, todavia, em razão do elevado volume de atribuições nos órgãos de atuação, os referidos membros não puderam dar continuidade às discussões e contribuições necessárias à implantação definitiva do PCASP.

Com isso, considerando a necessidade de as etapas seguintes exigirem a participação de servidores com dedicação exclusiva à implantação do PCASP e da alteração da Tabela de Eventos decidiu-se pela extinção do subgrupo do GTCON responsável pelo Plano de Contas, ficando, doravante, toda a execução das tarefas sob a responsabilidade de servidores lotados na Contadoria-Geral do Estado. Abaixo se apresenta um quadro com as etapas concernentes ao trabalho do "DE/PARA":

Tabela 9 – Cronograma para desenvolvimento do "DE/PARA"

Etapas	Data Início	Data Conclusão
Realização do DE/PARA de contas em planilha excel	01/03/2012	31/07/2012
Criação de um banco exclusivo para o trabalho de DEPARA	01/08/2012	10/08/2012
Análise dos roteiros contábeis dos eventos do SIAFEM	01/03/2012	31/07/2012
Inclusão do novo Plano de Contas no banco de teste	10/08/2012	20/08/2012
Conversão dos roteiros de contabilização dos eventos com as contas novas	20/08/2012	31/08/2012
Verificação manual dos eventos convertidos	01/09/2012	30/09/2012
Criação de novos eventos por conta de novas rotinas e de novos procedimentos contábeis	01/10/2012	31/01/2013
Divulgação da tabela "DE/PARA" para as demais Superintendências da CGE para atualização das DCASP	20/08/2012	31/08/2012
Realização de testes de contabilização de eventos	01/10/2012	30/11/2012

Fonte: os próprios autores.

3.3.2.3. Dificuldades enfrentadas

Uma grande dificuldade enfrentada na realização do "DE/PARA", foi o fim das contas de Variações Ativas e Passivas. Anteriormente, toda incorporação e baixa de Ativos e Passivos eram feitas com essas contas de Variações, portanto, o registro era simplificado.

```

SIAFEM2012-TABELAS.EVENTOS.LISEVENTO ( LISTA EVENTOS )
CONSULTA EM 11/12/2013 AS 17:56                USUARIO : JORGE CARVALHO
EVENTO : 54.0.425 - INCORP. BENS IMOVEIS - ESTOQUE (CONTINUACAO TELA 2)
INDICADORES ORCAMENTARIOS
DETALHAMENTO FONTE :
DETALHAMENTO PI :

                ROTEIRO DE CONTABILIZACAO
                NA UG/GESTAO 1                NA UG/GESTAO 2
                DEBITE                CREDITE                DEBITE                CREDITE
                1.1.3.1.2.01.01                6.2.3.1.2.03.07
  
```

Figura 7 – Roteiro de contabilização de evento contábil do SIAFEM/RJ para registro de aquisição de bens imóveis no ano de 2012

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

```

SIAFEM2013 - TABELAS.EVENTOS.CONEVENTO ( CONSULTA EVENTO )
CONSULTA EM 11/12/2013 AS 17:5          USUARIO: JORGE CARVALHO
EVENTO : 54.0.425 - INCORP BENS IMOVEIS - ESTOQUE      (CONTINUACAO TELA 2)
INDICADORES ORCAMENTARIOS
DETALHAMENTO FONTE :
DETALHAMENTO PI   :

                                ROTEIRO DE CONTABILIZACAO
                                NA UG/GESTAO 1          NA UG/GESTAO 2
                                DEBITE                CREDITE          DEBITE                CREDITE
1.1.5.8.1.01.01

```

Figura 8 – Roteiro de contabilização de evento contábil do SIAFEM/RJ para registro de aquisição de bens imóveis no ano de 2013

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

No exemplo acima podem ser visualizadas duas telas de evento contábil extraídas do SIAFEM/RJ. A primeira, referente ao ano de 2012 demonstra o lançamento a débito de um ativo em contrapartida a um crédito em conta de variação ativa. Na segunda tela a contabilização não está balanceada, faltando um registro a crédito para a adequação ao método das partidas dobradas. Por se tratar de aquisição de bens imóveis com execução orçamentária da despesa de capital, o lançamento a crédito no subsistema patrimonial é um passivo financeiro, a ser registrado no momento da liquidação da despesa (ou do estágio intermediário “em liquidação”). Como se observa, não há a incorporação do ativo por variação, tratando-se de fato permutativo no qual o aumento da classe do ativo coincide exatamente com o aumento do passivo. Ou seja, em 2012 era utilizado um único evento para registro do ativo, enquanto em 2013, por conta da implantação do novo PCASP, faz-se necessário o uso de, no mínimo, um evento adicional. Tal fato afeta os usuários do sistema, que não possuíam o costume de contabilizar determinados atos ou fatos com combinação de eventos diferentes.

Com a sistemática da “nova contabilidade pública”, os registros patrimoniais precisam ser melhores classificados, ou seja, as contas de resultado (Variações Patrimoniais Aumentativas e Variações Patrimoniais Diminutivas) precisam evidenciar adequadamente o motivo de determinado acréscimo ou redução do patrimônio.

3.3.2.4. Alteração sistêmica da Tabela de Eventos

A alteração sistêmica do Plano de Contas foi feita de forma automática pela ATI – Assessoria de Tecnologia em Informação, carregando no banco de dados de 2013, o arquivo com a tabela das novas contas parametrizadas na tabela “DE/PARA”. Para facilitar a identificação, pelo usuário do sistema, da transposição dos saldos contábeis registrados nas contas antigas para as novas, foi desenvolvida a funcionalidade LISDEPCASP (Lista DE/PARA do Plano de Contas), no SIAFEM/RJ:

```

__ SIAFEM2013-TABELAS.PLANCONTA.LISDEPCASP ( LISTA DE PARA CONTAS 2012/2013 )
DATA : 11/12/13 as 18:15:53                                USUARIO: JORGE CARVALHO

LISTAR A RELACAO DAS CONTAS EM 2012 PARA 2013

CONTA EM 2012: _____ CONTA EM 2013: 611210101
PAG.:001/051
CONTA2012          DESCRICAO          CONTA2013
-----
191110000 = RECEITA A REALIZAR          621110101
191140000 = RECEITA REALIZADA          621210101
191210100 = ARRECADACAO REALIZADA POR FONTE DE RECURS 621220101
191219900 * OUTRAS ARRECADACOES          621220199
191310100 = ARRECADACAO REPASSADA POR FONTE DE RECURSO 621230101
191319900 * OUTROS REPASSES          621230199
292110000 = CREDITO DISPONIVEL          622110101
292120000 CREDITO INDISPONIVEL          622120000
292120100 CONTECAO DE CREDITO          622120100
292120101 = CREDITO CONTIDO          622120101
292120102 = CREDITO CONTINGENCIADO PARA ALTERACAO DO QD 622120102
292120103 = CREDITO CONTINGENCIADO PRA REMANEJAMENTO 622120103

PA3=SAI PA8=PROX.PAG
PRIMEIRA PAGINA

```

Figura 9 – Funcionalidade LISDEPCASP – Lista DE/PARA do Plano de Contas

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

Foi criada também uma tabela de naturezas de receitas e despesas orçamentárias (LISNRD). Esta tabela foi criada por conta da distinção dos códigos inerentes à classificação da receita e da despesa orçamentária das contas contábeis (VPA's e VPD's), como ocorria antigamente.

```

__ SIAFEM2013-TABELAS.NATRECDESP.LISNRD ( LISTA NATUREZA RECEITA/DESPESA )
CONSULTA EM 11/12/2013 AS 18:19                                USUARIO : JORGE CARVALHO
NATUREZA          NOME
333903900 OUTROS SERVICOS DE TERCEIROS-PESSOA JURIDICA
333903901 TRANSP. EM GERAL, ARMAZENAGEM E DESP.CONEXAS 332310101
333903902 FORNECIMENTO DE PASSAGENS E DESP.C/LOCOMOCAO 332313302
333903903 PREPARO E DISTRIBUICAO DE ALIMENTACAO 332310103
333903904 CONFECCOES EM GERAL 332310104
333903905 OUTROS SERVICOS DE COMUNICACOES 332310105
333903906 SERVICOS DE TELEFONIA FIXA 332310106
333903907 SERVICOS DE IMPRESSAO E ENCARDENACAO 332310107
333903908 PUBLICIDADE E PROPAGANDA 332310108
333903909 ASS.OU AQUIS.DE PUBLIC./OUTROS SERV-REQUER IO 332310109
333903910 PREMIOS DE SEGUROS 332310110
333903911 FORNECIMENTO DE ENERGIA ELETRICA 332310111
333903912 SERVICO DE ASSEIO E HIGIENE 332310112
333903913 LOCACAO DE VEICULOS.FRETES E CARRETOS/PEDAGIO 332310113
333903914 LOCACAO DE BENS MOVEIS 332310114
333903915 LOCACAO DE BENS IMOVEIS DIVERSAS
333903916 SERVICOS TECNICOS CIENTIFICOS E DE PESQUISA 332310116

( _____ ) PARA DETALHAR INFORME CODIGO NATUREZA DE DESPESA/RECEITA

```

Figura 10 – Funcionalidade LISNRD – Lista Natureza de Receitas e Despesas Orçamentárias

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

Já a tabela de eventos não sofreu alterações nos códigos de seus grupos. Também não houve alterações na forma de preenchimento dos documentos de lançamentos no SIAFEM/RJ. Estas medidas tiveram por objetivo reduzir o impacto nas atividades dos usuários do sistema.

Os eventos tiveram seus roteiros contábeis alterados automaticamente via sistema em sua maioria. Os eventos que não puderam ser alterados por completo via sistema, tiveram que ser analisados e alterados manualmente. Esse foi o caso de eventos que tem no seu roteiro contábil, contas aberta para classificação (Ex: 1.2.3.1.1.01.YY):

```

SIAFEM2012-TABELAS.EVENTOS.CONEVENTO ( CONSULTA EVENTO )
CONSULTA EM 11/12/2013 AS 18:24          USUARIO : JORGE CARVALHO
EVENTO : 51.0.110 - LIQ.OUTROS SERU.TERCEIROS PJ      (CONTINUACAO TELA 2)
INDICADORES ORCAMENTARIOS
DETALHAMENTO FONTE : 0-CUMPRA AS CARACTERISTICAS DA FONTE
DETALHAMENTO PI :

```

ROTEIRO DE CONTABILIZACAO			
NA UG/GESTAO 1		NA UG/GESTAO 2	
DEBITE	CREDITE	DEBITE	CREDITE
3.3.3.9.0.39.YY	2.1.2.1.1.01.01		
2.9.2.4.1.01.01	2.9.2.4.2.01.01		
2.9.2.1.3.01.00	2.9.2.1.3.02.00		
2.9.3.4.1.00.00	2.9.3.4.2.00.00		
1.9.3.4.4.00.00	2.9.2.4.1.03.LL		
2.9.2.4.1.02.LL	2.9.3.4.4.00.00		
2.9.3.3.9.01.00	2.9.3.3.1.01.00		
2.9.2.4.1.07.01	2.9.2.4.1.07.02		

Figura 11 – Roteiro contábil de evento para liquidação de despesa – ano de 2012

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

```

SIAFEM2013-TABELAS.EVENTOS.CONEVENTO ( CONSULTA EVENTO )
CONSULTA EM 11/12/2013 AS 18:2          USUARIO: JORGE CARVALHO
EVENTO : 51.0.110 - LIQ OUTROS SERU TERCEIROS PJ      (CONTINUACAO TELA 2)
INDICADORES ORCAMENTARIOS
DETALHAMENTO FONTE : 0-CUMPRA AS CARACTERISTICAS DA FONTE
DETALHAMENTO PI :

```

ROTEIRO DE CONTABILIZACAO			
NA UG/GESTAO 1		NA UG/GESTAO 2	
DEBITE	CREDITE	DEBITE	CREDITE
3.3.2.3.1.XX.YY	2.1.3.1.1.01.01		
6.2.2.9.1.01.01	6.2.2.9.2.01.01		
6.2.2.1.3.01.01	6.2.2.1.3.01.02		
8.9.3.1.1.01.01	8.9.3.1.1.01.04		
7.9.3.1.1.01.03	8.9.3.1.1.01.03		
6.2.2.9.1.02.LL	6.2.2.9.1.03.LL		
8.9.9.2.9.99.01	8.9.9.2.1.01.01		
6.2.2.9.1.05.01	6.2.2.9.1.05.02		

PF3=SAI PF7=VOLTA TELA PF8=AVANCA TELA PF12=RETORNA ENTER=CONTINUA

Figura 12 – Roteiro contábil de evento para liquidação de despesa – ano de 2013

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

3.3.2.5. Execução de testes para homologação do sistema com o novo PCASP

No final do segundo semestre de 2012, a equipe da SUASC-CGE/RJ, começou a realizar os testes de lançamentos no banco de dados de 2013. Estes testes foram de suma importância para verificar se os principais registros contábeis (receita, empenho, liquidação e pagamento) seriam efetuados de forma correta e sem erros. Isto porque a principal preocupação para o início do exercício financeiro de 2013 era não paralisar a execução financeira do Estado, ou seja, não impossibilitar o pagamento das obrigações, que é efetuado através do SIAFEM/RJ.

Estes testes também serviram para verificar se as mudanças e ideias de ajustes propostas para o SIAFEM/RJ teriam o êxito desejado, conforme o planejamento prévio.

3.3.2.6. Capacitação dos operadores da contabilidade estadual

Uma medida de fundamental importância para a correta utilização do novo PCASP foi a capacitação dos operadores da contabilidade do Estado do Rio de Janeiro, uma vez que as modificações conceituais e sistêmicas ficaram adstritas a um número reduzido de servidores, responsáveis pela implementação das mudanças.

Para a propagação do conhecimento, foram atualizadas todas as Rotinas Contábeis elaboradas pela SUNOT/RJ e os manuais mais importantes. Tais instrumentos contêm relevantes

orientações acerca dos procedimentos adequados para tratamento contábil de determinados atos e fatos incorridos no âmbito das entidades governamentais.

Assim, a Contadoria Geral do Estado envidou esforços ainda durante o ano de 2012 e também ao longo de 2013 para disseminar o conhecimento junto aos profissionais contábeis e outros usuários do SIAFEM/RJ, dentre os quais destacam-se:

- Seminário de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, realizado no Auditório da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro no dia 23 de novembro de 2012, contando com cerca de 150 (cento e cinquenta) participantes;
- Reunião técnica da Contadoria Geral do Estado, realizada no Auditório da Secretaria de Estado de Fazenda do Rio de Janeiro no dia 12 de dezembro de 2012, envolvendo cerca de 80 (oitenta) profissionais responsáveis pela contabilidade dos órgãos e entidades estaduais;
- Curso presencial sobre Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, realizado sob a coordenação da Escola Fazendária do Estado do Rio de Janeiro; e
- Orientação constante aos profissionais da contabilidade dos órgãos e entidades estaduais através do Departamento de Acompanhamento e Rotinas Contábeis, vinculado à Superintendência de Normas Técnicas, tendo sido efetuados mais de 3.000 (três mil) atendimentos através do sistema informatizado de mensagens do Estado (Comunica), por telefone e também por e-mail.

3.3.3. Desafios e Perspectivas ao Contínuo Aperfeiçoamento do PCASP no Estado do Rio de Janeiro

Mesmo tendo obtido êxito na implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, a Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro não cessou os trabalhos de aprimoramento e evolução contínua da matriz de contas contábeis utilizada pelos órgãos e entidades estaduais. Como em qualquer processo inovador, foram detectadas pequenas imperfeições que estão sendo gradativamente ajustadas pela equipe técnica da CGE/RJ, buscando adequar integralmente os processos contábeis do Estado às orientações emanadas do CFC, através das NBC T 16 e da STN, através do MCASP.

Dentre as incorreções detectadas no processo de implementação do PCASP, destacam-se:

- Falha no “DE/PARA” de alguns grupos de contas contábeis, a exemplo do atual grupo/item “8.9.9.2.2.05.00 – Demais Obrigações Financeiras a Pagar”, que indevidamente foi agrupado no subtítulo “8.9.9.2.2.00.00 – Obrigações a Pagar de Exercícios Anteriores”, quando na realidade trata-se de conta que evidencia obrigações a pagar sem vinculação a exercício atual ou anterior (antigo grupo/subtítulo “2.9.3.3.3.00.00 – Demais Obrigações Financeiras a Pagar”);
- Necessidade de reclassificação de saldos de contas contábeis de forma a evidenciar adequadamente o mecanismo de consolidação (INTRA, INTER ou EXTRA), haja vista não existir, no PCASP anterior, segregação de contas que espelhassem relacionamentos entre os entes federados. Na figura seguinte, pode ser melhor visualizada a necessidade de reclassificação, uma vez que transações com entidades governamentais das esferas municipais, estaduais ou federal, deverão seguir, no quinto nível das contas contábeis, os

códigos “2 – INTRA OFSS”, “3 – INTER OFSS UNIÃO”, “4 – INTER OFSS ESTADOS” ou “5 – INTER OFSS MUNICÍPIOS”:

SIAFEM2013-CONTAB. CONSULTAS, BALANCETE (BALANCETE CONTABIL)						
CONSULTA EM 12/12/2013 AS 12:08		TELA: 001		USUARIO: JORGE CARVALHO		
UNIDADE GESTORA :	030100	- TRIBUNAL DE JUSTICA				
GESTAO :	00001	- TESOURO				
POSICAO :	DEZEMBRO	- ABERTO				
CONTA :	113813127	- RESSARC. PES. CEDIDO - EXTRA OFSS P/ ANO/MES				
LI CONTA CORRENTE CONTABIL				S A L D O	R\$	
01	2010	12	02578421000120	TRIBUNAL REG DO TRABALHO DA 1A	57.081,92D	
02	2011	01	00394528040224	MINISTERIO DA PREVIDENCIA E AC	4.282,11D	
03	2011	01	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	3.274,74D	
04	2011	02	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	7.556,65D	
05	2011	03	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	7.556,65D	
06	2011	04	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	7.556,65D	
07	2011	05	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	7.556,65D	
08	2011	06	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	8.085,61D	
09	2011	07	02961362000174	MINISTERIO DO ESPORTE E TURISM	9.124,67D	
10	2011	09	06307102000130	MUNICIPIO DE SAO LUIS	10.670,41D	
11	2011	10	06307102000130	MUNICIPIO DE SAO LUIS	12.311,55D	
12	2011	11	06307102000130	MUNICIPIO DE SAO LUIS	12.311,55D	
13	2011	12	01623783000122	PREFEITURA MUNICIPAL DE S. F.	11.137,90D	
LINHA(LI) PARA DETALHAR : <input type="checkbox"/> DATA INICIAL : _____ DATA FINAL : _____						

Figura 13 – Conta corrente de conta contábil de quinto nível “1 - EXTRA OFSS”, evidenciando relacionamento com órgãos federais (quinto nível “3 – INTER OFSS UNIÃO”) e municipais (quinto nível “5 – INTER OFSS MUNICÍPIOS”), demonstrando a necessidade de reclassificação

Fonte: Sistema Integrado de Administração Financeira do Estado do Rio de Janeiro.

- Realizar novo “DE/PARA” em decorrência das alterações na estrutura do PCASP promovidas pela STN, em março de 2013, através da Instrução de Procedimentos Contábeis 00 – IPC 00, que culminou com a modificação de grupos de contas já em utilização pelo Estado do Rio de Janeiro e que, portanto, poderão possuir saldo no encerramento do exercício financeiro em curso;
- Proceder com acertos sistêmicos nas contas contábeis e tabela de eventos, a exemplo de: códigos de restrição de credor/recolhedor em eventos; acerto em eventos complementares, carregados automaticamente quando do uso dos eventos originais aos quais estão vinculados; criação de contas observando o mecanismo de consolidação, a exemplo daquelas integrantes do grupo das consignações/passivo; acerto de caracteres de contas contábeis que possuam conta corrente (símbolo “=”) e/ou sejam retificadores (símbolo “*”), dentre outros.

Apesar da ocorrência de tais pormenores, que não descaracterizam o progresso do Estado do Rio de Janeiro na implementação do PCASP, são evidentes os ganhos obtidos com a entrada em vigor do mesmo já no ano de 2013, sobretudo pela experiência adquirida com a aplicação prática da nova lógica de contabilização. A perspectiva é que todos os ajustes sejam realizados no PCASP a ser utilizado em 2014, de forma que a confecção das demonstrações contábeis do referido exercício, que serão consolidadas no ano de 2015, obedeça integralmente as normas do órgão central de contabilidade do país.

3.4. A elaboração das Demonstrações Contábeis em conformidade com as novas estruturas

Segundo a NBC T 16.6:

Demonstração Contábil: é a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de

natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações.

As demonstrações contábeis aplicáveis ao setor público foram originalmente previstas pela Lei Federal nº 4.320/64, que no seu art. 101 estabelece:

Art. 101. Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos números 12, 13, 14 e 15 e os quadros demonstrativos constantes dos Anexos 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17.

Considerando a necessidade de aperfeiçoamento das demonstrações contábeis, que datavam de 1964, frente às atuais demandas de informações pelos diversos interessados, a Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN nº 438, de 12 de julho de 2012, alterou a estrutura dos anexos da Lei Federal nº 4.320/64, culminando no novo formato a ser utilizado pelos entes federados, que irá possibilitar, juntamente com o PCASP, a consolidação das contas nacionais, prevista para ocorrer em 2015.

Ainda de acordo com a retro mencionada NBC T 16.6, as demonstrações contábeis definidas no campo da contabilidade aplicada ao setor público são: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas. Sobre o acréscimo de demonstrações não previstas originalmente na Lei Federal nº 4.320/64, Feijó (2013, p. 102) assevera:

[...] não se pode esquecer que, em geral, fazer mais do que a legislação exige não é ilegal, por exemplo, a Lei nº 4.320/64 estabelece quatro demonstrações (Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e Demonstração das Variações Patrimoniais), mas as NBCASP incluíram também a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Assim, não há que se falar em ilegalidade, pois não está se confrontando em nada os dispositivos legais.

Diversos doutrinadores conceituam com propriedade, em suas respectivas obras, as demonstrações do setor público. Para o Prof. Lino Martins (2011, p. 341):

O balanço orçamentário evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, [...], confrontando orçamento inicial e suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário [...]

Segundo Slomski (2001, p. 152), o Balanço Financeiro:

Demonstra a receita e a despesa orçamentária, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extraorçamentária, conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Com base nos ensinamentos de Rosa (2011, p. 477),

O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, numa determinada data, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial dos órgãos ou entidades públicas. Portanto, espelha uma visão estática, a realidade do patrimônio da entidade naquele momento. Acompanham o Balanço, em quadro específico, os atos administrativos potenciais que possam vir a afetar o patrimônio dessas entidades, objeto de controle nas contas de Compensação.

Nas palavras de Quintana, et al (2011, p. 168):

[...] a Demonstração das Variações Patrimoniais evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.

[...]

A estrutura da Demonstração das Variações Patrimoniais está de acordo com o estabelecido pelo Anexo 15 da Lei nº 4.320/1964, ajustado pela Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009, da Secretaria do Tesouro Nacional [...]

A Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC tem por finalidade contribuir para um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e entidades governamentais, possibilitando a projeção de cenários de fluxos futuros de caixa e a elaboração de análises sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos.

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL objetiva evidenciar as alterações ocorridas nas contas integrantes do grupo do Patrimônio Líquido, sendo obrigatório apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporem no processo de consolidação das contas.

Quanto às notas explicativas, discorre o MCASP, Parte V (2013, p. 47):

[...] são parte integrante das demonstrações contábeis. Contêm informações adicionais em relação à apresentada no corpo dessas demonstrações e oferecem descrições narrativas ou segregações e aberturas de itens anteriormente divulgados, além de informações acerca de itens que não se enquadram nos critérios de reconhecimento nas demonstrações contábeis.

É mister salientar que a NBC T 16.7 estabelece critérios para a consolidação das demonstrações contábeis, que, segundo a mesma, consiste no processo de agregação de saldos contábeis, excluídas as transações recíprocas entre entidades incluídas no processo de consolidação, de forma a gerar uma unidade contábil consolidada.

3.4.1. Principais Alterações nas DCASP's

Encontram-se resumidas, no quadro seguinte, as principais alterações realizadas pela STN na estrutura das Demonstrações Contábeis, visando adequá-las aos padrões internacionais:

Tabela 10 – Principais Alterações nas Estruturas das DCASP

Demonstração	Principais Alterações Realizadas	
	Estrutura Antiga	Estrutura Nova
Balanço Orçamentário	<ul style="list-style-type: none"> - Despesa orçamentária demonstrada por tipo de crédito; - Não apresentava linhas específicas para refinanciamento de dívidas e saldos de exercícios anteriores para as receitas; - Não apresentava linha de amortização da dívida refinanciada para a despesa orçamentária. 	<ul style="list-style-type: none"> - Despesa orçamentária demonstrada por empenho, liquidação, pagamento; - Apresenta linhas específicas para refinanciamento de dívidas e saldos de exercícios anteriores para as receitas; - Apresenta linha de amortização da dívida refinanciada para a despesa orçamentária; - Contempla anexos de execução de restos a pagar.
Balanço Financeiro	<ul style="list-style-type: none"> - Despesa orçamentária demonstrada por função. 	<ul style="list-style-type: none"> - Despesa orçamentária demonstrada por destinação de recursos.

Demonstração	Principais Alterações Realizadas	
	Estrutura Antiga	Estrutura Nova
Balço Patrimonial	<ul style="list-style-type: none"> - Divisão por grupos em Financeiro e Permanente; - Saldos dos grupos do Ativo e Passivo Compensado integravam a demonstração. 	<ul style="list-style-type: none"> - Divisão por grupos em Circulante e Não-circulante; - Quadro em separado para evidênciação dos saldos dos atos potenciais (compensações); - Quadro em separado para evidênciação dos Ativos Passivos Financeiros e Permanentes; - Contempla anexo – demonstrativo do superávit financeiro.
Dem. Variações Patrimoniais	<ul style="list-style-type: none"> - Enfoque orçamentário (divisão das variações em decorrentes ou independentes da execução orçamentária). 	<ul style="list-style-type: none"> - Enfoque patrimonial, evidenciando as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária.

Fonte: os próprios autores.

3.4.2. A Operacionalização da Implantação das DCASP's pelo Estado do Rio de Janeiro.

Esteve a cargo da Superintendência de Relatórios Gerenciais (SUGER), unidade vinculada à Contadoria Geral, a implantação das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público no âmbito do Estado do Rio de Janeiro.

Preliminarmente a SUGER, através da sua equipe técnica, efetuou amplo estudo da Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com o propósito de identificar as alterações que se fariam necessárias nas demonstrações até então utilizadas, bem como incluir, no seu processo operacional de trabalho, os novos relatórios introduzidos pelas NBC T 16.6.

De porte do conhecimento teórico indispensável ao desenvolvimento das suas atribuições institucionais, a unidade técnica da CGE/RJ inovou, conseguindo ainda no início do ano de 2013, confeccionar as demonstrações contábeis que compuseram a prestação de contas do Governador do Estado atinentes ao exercício financeiro de 2012, em dois formatos: na estrutura antiga e na nova, tendo tal fato repercutido inclusive na mídia local. Nessa ocasião, as novas demonstrações foram confeccionadas em planilha do software excel, da Microsoft.

Todavia, da mesma forma que ocorreu uma grande dificuldade para a implantação do PCASP no sistema informatizado de contabilidade utilizado pelo Estado, a parametrização para geração das novas demonstrações no SIAFEM/RJ envidou grande esforço da equipe técnica da SUGER, que participou de inúmeras reuniões com o SERPRO – Serviço de Processamento de Dados do Governo Federal, a fim de alinhar as bases conceituais e sistêmicas necessárias à confecção das DCASP no novo padrão definido pela STN.

Atualmente, grande parte das novas demonstrações já pode ser extraída diretamente do sistema informatizado de contabilidade utilizado pelo Estado do Rio de Janeiro, restando apenas ajustes pontuais no Balço Financeiro e na Demonstração dos Fluxos de Caixa. Todavia, não há impeditivo para a publicação, em 2014, das demonstrações no formato atualizado, haja vista as alternativas já delineadas pela Superintendência de Relatórios Gerenciais para eventuais entraves, gerados pelo software de contabilidade do Estado.

4. CONCLUSÃO

Até meados da década de noventa, os relatórios contábeis e fiscais do Governo do Estado do Rio de Janeiro disponibilizados aos órgãos de controle interno, externo e à sociedade, eram demasiadamente sintéticos e tinham como característica predominante o enfoque estritamente orçamentário.

Hodiernamente, após a implementação de várias inovações e controles contábeis, as demonstrações contábeis do Estado do Rio de Janeiro e os demais anexos que compõem a prestação de contas estadual, a exemplo das contas de 2012, totalizam, em média, cerca de trinta volumes, representando milhares de páginas com elementos variados, evidenciando uma grande evolução em termos de quantidade de informações, possibilitando uma extensa gama de análises pelos diversos interessados.

No entanto a quantidade de informações inerente à prestação de contas do ano de 2012 ainda não se encontrava provida da necessária qualidade no quesito da evidenciação dos fenômenos ocorridos no âmbito das entidades governamentais. Os controles financeiros e orçamentários do Estado do Rio de Janeiro eram bem executados, mas o trato contábil do patrimônio, objeto de estudo da Ciência Contábil, não refletia a posição fidedigna, oportuna e tempestiva dos ativos, passivos e saldos residuais dos órgãos e entidades integrantes da administração estadual. Tornava-se imprescindível ter uma boa contabilidade patrimonial. E para isso, o arcabouço técnico-normativo composto pela Lei Federal n 4.320/64, Lei Estadual n° 287/79, NBC T 16 e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público editado pela Secretaria do Tesouro Nacional, foi essencial para que o Estado do Rio de Janeiro pudesse traçar as bases conceituais iniciais que culminaram com a implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, de acordo com as melhores práticas internacionais disseminadas pela IFAC, através das IPSAS.

Há de se ressaltar que mudar um plano de contas não é tarefa das mais simples, ainda mais considerando não se tratar apenas de alteração de códigos de contas contábeis, mas sim de resgate de conceitos até então esquecidos pelos profissionais da Ciência Contábil na vertente governamental. A aceitabilidade do desafio, considerando a dimensão da estrutura administrativa do governo estadual do Rio de Janeiro, implicou na elevação exponencial da probabilidade de ocorrência de situações adversas e dos riscos inerentes ao processo de mudança.

A Contadoria Geral do Estado do Rio de Janeiro (CGE/RJ), apesar de contar com um corpo funcional composto por muitos servidores recém-admitidos no serviço público, mas dotados de grande vontade de aprender e trabalhar, decidiu aceitar o grande desafio de, já no ano de 2013, utilizar o novo PCASP e, ao seu término, publicar as DCASP de acordo com as novas estruturas, nos padrões internacionais. Para tanto foi preciso superar uma árdua batalha operacional, sobretudo em decorrência da necessidade de adaptação do sistema informatizado utilizado pelo Estado, o SIAFEM/RJ, o qual não acompanhou a evolução tecnológica inerente aos demais softwares da atualidade. Nesse aspecto, é salutar destacar o essencial apoio fornecido pela ATI – Assessoria de Tecnologia da Informação da SEFAZ/RJ e do SERPRO.

Após a realização dos estudos, do planejamento e da criação de subgrupos específicos para conduzir a implementação, pelo Estado do Rio de Janeiro, dos principais pontos relacionados à convergência da contabilidade aplicada ao setor público aos padrões internacionais, a equipe da CGE/RJ procedeu com uma série de atividades no tocante à operacionalização das

mudanças, priorizando no primeiro momento o PCASP. Feitas as adaptações sistêmicas e os testes que permitiram assegurar a conformidade das alterações engendradas, concluiu-se que, ao término do ano de 2012, o SIAFEM/RJ encontrava-se pronto para iniciar o exercício financeiro de 2013 com a nova estrutura de contas contábeis e que esta seria a opção do Estado, mesmo tendo o prazo legal sido prorrogado pela STN.

A execução orçamentária, financeira e patrimonial do ano de 2013 foi iniciada então com a nova estrutura do PCASP e sem incidência de problemas relevantes, o que não implica a finalização das atividades nesse ínterim. O PCASP continuará sendo aprimorado ao longo dos tempos, tendo por objetivo possibilitar o registro dos atos e fatos ocorridos nas entidades estaduais em estrita conformidade com as melhores práticas contábeis e considerando todas as alterações verificadas nos elementos patrimoniais, sejam elas qualitativas ou quantitativas.

Ao agir dessa forma, a CGE/RJ e, conseqüentemente, o Estado do Rio de Janeiro, tem a convicção de que estará contribuindo para a produção de demonstrações contábeis úteis, fidedignas, compreensíveis e oportunas, que possibilitem segurança à tomada de decisões pelos gestores governamentais e o pleno exercício do controle social pela população fluminense.

REFERENCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 6023**: 2002: informação e documentação: referências: elaboração. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 24 p.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **NBR 10520**: 2002: informação e documentação: citações em documentos: apresentação. Rio de Janeiro: ABNT, 2002. 07 p.

BRASIL. **Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009**. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm>. Acesso em 9 dez. 2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **DCON em Revista**. – v. 1, n. 2 (jul.2013) – Brasília: STN, 2013_. Anual

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. – 5. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Subsecretaria de Contabilidade Pública. Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas à Federação, 2013.

BRASIL. **Lei Federal 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. 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em 11 dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.133/2008**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.134/2008**. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 dez. 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.437/2013**. Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. 2013. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em 10 dez. 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. IFAC. **Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. USA, 2011. Disponível em: <<http://ifac.org>>. Acesso em 09 dez. 2013.

QUINTANA, Alexandre Costa [et al]. **Contabilidade pública**: de acordo com as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. São Paulo: Atlas, 2011.

RIO DE JANEIRO. Tribunal de Contas do Estado do Rio de Janeiro. **Contas de Governo do Estado do Rio de Janeiro – Exercício 2012**. Disponível em: <<http://www.tce.rj.gov.br/web/guest/contas-de-governo;jsessionid=813E68F3BEDE4A40CBF4678D69133B31.jvm1>>. Acesso em: 10 dez. 2013.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do setor público**. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal; São Paulo: Atlas, 2001.