



Plano de Contas e Convergência aos Padrões Internacionais: Estudo Comparativo entre as Propostas dos Governos Brasileiro e Espanhol

Chart of Accounts and Convergence with International Standards: A Comparative Study of the Proposals of the Brazilian and Spanish Governments

Poliana Alves de Araújo Moura¹, Diana Vaz de Lima², Lucas Oliveira Gomes Ferreira³

RESUMO

Na Administração Pública, a relação de contas tem papel importante para o adequado registro dos atos e fatos, bem como para a geração de informações, sendo desejável uniformidade na linguagem do plano de contas. Considerando as ações do Brasil e da Espanha para a instituição de um plano de contas nacionalmente padronizado, este trabalho tem por objetivo comparar as propostas de plano de contas discutidas pelos dois países e verificar se elas estão alinhadas aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor público. Trata-se de ensaio baseado em pesquisa bibliográfica e documental, que identificou como estes países vêm conduzindo o processo de convergência no setor público com relação à estrutura de suas contas, tendo como referencial as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS em inglês). A justificativa para o estudo está na comparação de propostas de plano de contas de dois países pertencentes a continentes e blocos econômicos distintos, mas que possuem aspectos culturais e até mesmo línguas (português e espanhol) semelhantes. O estudo mostrou que a proposta do Governo brasileiro está mais alinhada aos padrões internacionais, e que, comparativamente, há diferenças significativas entre esta e a proposta do Governo espanhol. Como o IFAC vem considerando tanto o Brasil como a Espanha em processo de convergência, há de se discutir se a estratégia dos países em atender as suas tipicidades locais na construção dos seus planos de contas não prejudicará o processo de adoção das IPSAS.

Palavras-Chave: Plano de Contas. Governo Brasileiro. Governo Espanhol. Convergência.

ABSTRACT

In Public Administration, the chart of accounts is considered important for public financial management, both for recording acts and events and for generating information. In view of these usages and their importance, uniformity of language in the chart of accounts is desirable. Given the respective efforts of the Brazilian and Spanish governments to establish nationally standardized charts of accounts, the objective of this study was to compare the respective proposals of these governments with respect to chart of accounts and verify their degree of convergence with the International Accounting Standards Applied to the Public Sector (IPSAS). The countries compared belong to different economic blocs, but have similar languages and cultures (Portuguese and Spanish). The study showed that the Brazilian Government's proposal is more in line with international standards and that there are significant differences between this proposal and that of the Spanish government. As the International Federation of Accountants (IFAC) considers both Brazil and Spain to be in the process of convergence, discussion of whether the strategy of these countries to respond to local peculiarities in their chart of accounts is appropriate is in order, as is consideration of and the effect of this strategy on the process of adopting IPSAS.

Keywords: Chart of Accounts. Brazilian Government. Spanish Government. Convergence.

¹ Universidade de Brasília -UnB- poliaraujoster@gmail.com

² Universidade de Brasília -UnB - diana_lima@unb.br

³ Universidade de Brasília -UnB - lucas.ferreira@tjdf.t.jus.br

1 INTRODUÇÃO

A estrutura do plano de contas é a base da escrituração contábil, interferindo diretamente na qualidade das informações constantes dos relatórios contábeis da entidade. Na Administração Pública, a relação de contas tem papel importante para o adequado registro dos atos e fatos, bem como para a geração de informações, sendo desejável uniformidade na linguagem do plano de contas.

Com base no compromisso assumido para a convergência dos procedimentos contábeis adotados pelo Governo brasileiro aos padrões contábeis estabelecidos internacionalmente, por meio da publicação da Portaria MF n. 184 de 25 de agosto de 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi autorizada a elaborar instrumentos que auxiliassem esse processo, destacando-se, entre eles, a instituição de um plano de contas padronizado nacionalmente, cuja proposta foi materializada no volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, parte integrante do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Para tratar a questão, foi desenvolvido estudo comparativo entre as regras estabelecidas pelas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, (IPSAS, em inglês), a proposta discutida nacionalmente pelo Governo brasileiro e a proposta de plano de contas que deverá ser adotada em 2011 pelo Governo espanhol, que, a exemplo do Governo brasileiro, encontra-se listado pela *International Federation of Accountants* - IFAC - como em processo de convergência.

A escolha do Plano de Contas do Governo Espanhol para o estudo comparativo está no fato de a Espanha fazer parte da União Europeia, bloco econômico que vem trabalhando no sentido de produzir harmonização contábil tendo como base os padrões internacionais de contabilidade, de modo a melhorar a compreensão da informação contábil para todos os seus usuários e gerar comparabilidade entre as informações apresentadas. Além disso, as semelhanças existentes entre os países, como a língua e a cultura colaboram para a realização do estudo.

Segundo os normativos legais em vigor no Brasil, a nova estrutura do Plano de Contas padronizada deve ser adotada obrigatoriamente pelos Governos Federal, Estadual e Municipal a partir de 2013. Dessa forma, diante do contexto de uma breve exigência legal da adoção de um Plano de Contas padronizado nacionalmente, que exigirá dos entes públicos brasileiros um grande esforço intelectual e econômico, tendo em vista a necessidade de adaptação ou completa substituição dos sistemas contábeis informatizados utilizados atualmente, a discussão se dá sobre a seguinte questão: as propostas de plano de contas discutidas pelos Governos brasileiro e espanhol estão alinhadas aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor público?

O presente estudo consiste em pesquisa bibliográfica e documental, que identificou como estes Governos vêm conduzindo o processo de convergência no setor público com relação à estrutura de suas contas. A justificativa reside na comparação de propostas de plano de contas de dois países pertencentes a continentes e blocos econômicos distintos, mas que possuem aspectos culturais e até mesmo línguas (português e espanhol) semelhantes.

Para atender a questão de pesquisa, o artigo apresenta, além dessa introdução: (i) os aspectos conceituais relacionados aos planos de contas; (ii) as peculiaridades do plano de contas do setor público; (iii) o estudo comparativo entre os governos brasileiro e espanhol; (iv) comentários finais com recomendações para os pesquisadores de Contabilidade Pública.

2 ASPECTOS CONCEITUAIS RELACIONADOS AOS PLANOS DE CONTAS

O plano de contas representa, segundo Lima e Castro (2007, p. 110), o projeto das contas julgadas necessárias ao registro de todos os componentes patrimoniais e dos fenômenos da gestão, relativos a uma determinada entidade. Para Crepaldi (2003):

Plano de contas é um conjunto de determinadas contas em função do ramo de atividade e porte de cada empresa. Nele são

apresentadas as contas, títulos e descrição de cada uma, bem como os regulamentos e convenções que regem o uso do plano e de suas contas integrantes do sistema contábil da entidade, tendo como finalidade servir de guia para o registro e a demonstração dos fatos contábeis. (Crepaldi, 2003, p. 70).

Em razão de sua importância para a qualidade da informação gerada pela Contabilidade, a estrutura do Plano de Contas deve ser cuidadosamente estudada. Segundo o Manual de Contabilidade da FIPECAFI:

A elaboração de um bom Plano de Contas é fundamental no sentido de utilizar todo potencial da Contabilidade em seu valor informativo para os inúmeros usuários. Assim, ao preparar um projeto para desenvolver um Plano de Contas, a empresa deve ter em mente as várias possibilidades de relatórios gerenciais para uso externo e, dessa maneira, prever as contas de acordo com os diversos relatórios a serem produzidos. Se anteriormente isso era de grande importância, atualmente, com os recursos tecnológicos da informática, passou a ser essencial, pois tais relatórios propiciarão a tomada de decisão mais ágil e eficaz por parte dos usuários (Fipecafi, 2006, p.38).

Assim, a elaboração de um Plano de Contas no Setor Público tem como objetivo o controle, a uniformização dos registros contábeis, a evidenciação do patrimônio da entidade e suas variações e a consolidação das contas para confecção de relatórios padronizados, possibilitando a geração de informações que efetivamente contribuam para o processo decisório (gestores públicos) e para o conhecimento da gestão da coisa pública (sociedade em geral).

Segundo Viana (1976, p. 95), a estrutura de um Plano de Contas deve compreender: (a) a intitulação de todas as contas necessárias e sua disposição em sistema; (b) a enunciação das funções atribuídas a cada uma das contas que compõem o plano, também conhecido como manual de contas; (c) o estabelecimento da rotina dos lançamentos, de acordo com o desenvolvimento da gestão.

O plano de contas também deve ser estruturado por meio de contas que expressam o patrimônio de forma qualitativa e quantitativa. Para Iudícibus et al (2006):

Por aspecto qualitativo do patrimônio entende-se a natureza dos elementos que o compõem, como dinheiro, valores a receber ou a pagar expressos em moeda, máquinas, estoques de materiais ou mercadorias, etc. A delimitação qualitativa desce, em verdade, até o grau de particularização que permita a perfeita compreensão do componente patrimonial. Assim, quando falamos em “máquinas”, ainda estamos a empregar um substantivo coletivo, cuja expressão poderá ser de muita utilidade em determinadas análises.

O atributo quantitativo refere-se à expressão dos componentes patrimoniais em valores, o que demanda que a Contabilidade assuma posição sobre o que seja “Valor”, porquanto os conceitos sobre a matéria são extremamente variados (Iudícibus et al., 2006, p. 73).

Usualmente, para que o patrimônio da entidade seja identificado por intermédio de grupos de contas, estas são agrupadas conforme suas características, para facilitar sua análise e compreensão.

Na área privada, as contas seguem a estrutura estabelecida pela legislação societária, em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade, e são classificadas em contas patrimoniais (representativas de bens, direitos e obrigações, cujos saldos são acumulados) e em contas de resultado (representativas de variações que afetam o patrimônio líquido da instituição, normalmente representadas sob a forma de receitas e despesas, que, ao final de cada exercício, são encerradas). No Setor Público, além dessas, têm-se as contas de controle, utilizadas na contabilização de atos potenciais relacionados à gestão dos recursos públicos, que podem vir a afetar o patrimônio da entidade.

As contas patrimoniais evidenciam os elementos diretamente relacionados com a mensuração da posição patrimonial financeira, e classificam-se em Ativos (bens e direitos),

Passivos (obrigações) e Patrimônio Líquido (que compreende os recursos próprios da entidade). Já os elementos diretamente relacionados à mensuração do desempenho na demonstração de resultado (contas de resultado) são as receitas e as despesas.

3 PECULIARIDADES DO PLANO DE CONTAS DO SETOR PÚBLICO

A proposta de padronização do Plano de Contas no Setor Público brasileiro, que se encontra no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2011) traz que o plano de contas representa 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 dos procedimentos contábeis.

No âmbito do Governo Federal, o Plano de Contas é padronizado em todas as entidades públicas que utilizam o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI - atingindo a Administração Direta e Indireta de todos os Poderes. Alguns Estados e Municípios brasileiros dispõem de um sistema semelhante ao SIAFI, intitulado Sistema Integrado de Administração Financeira para os Estados e Municípios – SIAFEM - cuja formatação original disponibilizada em 2002 acabou sendo alterada ao longo dos anos para atender as tipicidades de cada ente público, resultando, assim, em estruturas de plano de contas diferentes entre si.

Segundo a STN (2011), a estrutura de um Plano de Contas deve manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda:

- a) A terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas;
- b) A função atribuída a cada uma das contas;
- c) O funcionamento das contas;
- d) A utilização do método das partidas do-

bradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com a sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis;

- e) As contas específicas que possibilitam a apuração de custos;
- f) A tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados.

3.1 Aspectos legais

As normas gerais para elaboração e gerenciamento do Plano de Contas no âmbito do Governo Federal foram instituídas pela Instrução Normativa STN n. 08/1996, tendo como parte integrante a relação de contas, a tabela de eventos e a tabela de indicadores contábeis utilizados por todas as unidades gestoras que integram o SIAFI. O gerenciamento do plano de contas do Governo Federal é de responsabilidade do órgão central de contabilidade da União, que é a Coordenação-Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional (CCONT), estando autorizada a (STN, 1996):

- a) Criar, extinguir, especificar, desdobrar, detalhar e codificar contas;
- b) Expedir instruções sobre a utilização do Plano de Contas, compreendendo os procedimentos contábeis pertinentes;
- c) Promover as alterações e ajustes necessários à atualização do plano de contas, observada sua estrutura básica, incluindo a Tabela de Eventos e os Indicadores Contábeis.

Apesar de a Lei Complementar n. 101 (2000) estabelecer em seu art. 50 que a edição de normas gerais para consolidação de contas públicas é de competência da CCONT até que seja implantado o conselho de gestão fiscal (art. 67), não é obrigatório que a estrutura do plano de contas padronizada no Governo Federal seja observada pelos entes subnacionais, prejudicando, conseqüentemente, a consolidação das contas nacionais ao longo dos anos.

3.2 Plano de contas em vigor no governo federal brasileiro

A atual estrutura do Plano de Contas do Governo Federal encontra-se regulamentada no Manual SIAFI, com o propósito de atender, de maneira uniforme e sistematizada, ao registro contábil dos atos e fatos relacionados com os recursos colocados à disposição dos órgãos da Administração Direta e Indireta, de forma a proporcionar maior flexibilidade no gerenciamento e consolidação dos dados e atender as necessidades de informação de todos os níveis da Administração Pública, objetivando, segundo a Macrofunção SIAFI 02.06.00 (STN, 2010), principalmente:

- a) Realçar o Estado Patrimonial e suas variações, concentrando as contas típicas de controle nos grupos de compensação, de forma a propiciar o conhecimento mais adequado da situação econômico-financeira da gestão administrativa;
- b) Padronizar o nível de informações dos Órgãos da Administração Direta e Indireta com a finalidade de auxiliar o processo de tomada de decisão, ampliando a quantidade dessas informações e facilitando a elaboração do Balanço Geral da União;
- c) Permitir, por meio da Relação de Contas e Tabelas, a manutenção de um sistema integrado de informações orçamentárias, financeiras e patrimoniais na Administração Pública Federal, com a extração de relatórios necessários à análise gerencial, inclusive aos Balanços e às demais demonstrações

Contábeis, capazes de atender aos aspectos legais e fiscais.

O Plano de Contas do Governo Federal em vigor até 2013 está estruturado em seis Classes de contas, sendo duas patrimoniais (Ativo e Passivo) e quatro de resultado (Despesa, Receita, Resultado Diminutivo do Exercício e Resultado Aumentativo do Exercício), conforme (Quadro 1):

A lógica contábil do Plano de Contas Federal atualmente em vigor se dá por meio de quatro sistemas de contas: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, possibilitando que os lançamentos contábeis proporcionem, segundo Lima e Castro (2007, p. 30), o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Nessa lógica, cada conta pertence a um determinado sistema de contas, previamente definido no Plano de Contas, sendo realizados lançamentos apenas entre as contas pertencentes àquele determinado sistema.

As contas, por sua vez, são estruturadas por níveis de desdobramento, classificadas e codificadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação orçamentária, financeira e patrimonial, e estão classificadas em sete níveis: Classe, Grupo, Subgrupo, Elemento, Subelemento, Item e Subitem. Os três primeiros níveis não são escriturados, pois têm a função de agregar os valores dos níveis anteriores, sendo os demais níveis escriturados, com a possibilidade

Quadro 1 - Estrutura Atual do Plano de Contas do Governo Federal

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 - ATIVO	2 - PASSIVO
Circulante Realizável a Longo Prazo Permanente Compensado	Circulante Exigível a Longo Prazo Patrimônio Líquido Compensado
CONTAS DE RESULTADO	
3 - DESPESA	4 - RECEITA
Despesas Correntes Despesas de Capital	Receitas Correntes Receitas de Capital
5 - RESULTADO DIMINUTIVO DO EXERCÍCIO	6 - RESULTADO AUMENTATIVO DO EXERCÍCIO
Orçamentárias Extraorçamentárias	Orçamentárias Extraorçamentárias

Fonte: (STN, 2011)

de desdobrar-se em contas correntes, para auxiliar no controle e acompanhamento dos saldos pelo gestor público. (Lima & Castro, 2007, p.112).

3.3 Necessidade de reestruturação

Em 2003, na ausência de uma regulamentação nacional a ser observada pelos entes subnacionais quanto à estrutura de Plano de Contas, o Ministério da Previdência Social (MPS) publicou a Portaria MPS n. 916 (MPS, 2003), determinando que todas as unidades gestoras dos regimes próprios de previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios brasileiros utilizassem uma estrutura única de contas previamente estabelecida, afetando diretamente mais de 2.000 entes federativos.

A determinação do MPS acabou interferindo na consolidação das contas dos entes subnacionais, pois, ao atender a exigência do MPS, as contas da unidade gestora dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS) se apresentavam diferentes das contas do seu ente federativo. Objetivando minimizar o impacto dessa determinação, os Tribunais de Contas, como o do Estado do Rio Grande do Sul, estabeleceram estrutura própria de Plano de Contas (Res. TCE RS n. 766/2007), seguindo, basicamente, a mesma estrutura de contas, utilizada no Governo Federal, padronizando os planos de contas dos municípios a eles jurisdicionados.

Este cenário reforçou a necessidade de uma ampla discussão nacional sobre o assunto, que culminou com a instituição do Grupo de Trabalho Técnico, com a participação de representantes de diversos órgãos e entidades públicas de todo o Brasil (Portaria STN n. 136). Dando continuidade a essa iniciativa, o Ministério da Fazenda publicou em 2008 a Portaria nº. 184, autorizando a STN a desenvolver instrumentos que auxiliassem a convergência dos procedimentos contábeis até então adotados às Normas Internacionais de Contabilidade e às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP 16).

Após vários estudos, publicou-se, por meio da Portaria STN n. 467/2009, o primeiro

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a ser utilizado obrigatoriamente pela União, Estados e Distrito Federal, que atualmente encontra-se em sua quarta edição.

A parte IV do MCASP refere-se ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), onde são estabelecidos conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, de modo a atender a todos os entes da Federação, e aos demais usuários da informação contábil, permitindo a geração de base de dados consistentes para compilação de estatísticas e finanças públicas.

4 ESTUDO COMPARATIVO E ANÁLISE DE DADOS

No âmbito internacional, a convergência cresce a cada dia nos governos locais, como no estudo realizado no Nepal por Adhikari e Mellemvik (2011). No entanto, a convergência ainda é muito influenciada principalmente pelas reformas da nova administração pública (*New Public Administration - NPM*) e pela necessidade de *accruals* (Guthrie, 1998; Lapsley et al., 2009), os quais ainda possuem políticas muito divergentes (ADAM, MUSSARI e JONES, 2011).

A convergência dos procedimentos contábeis pelas *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS* - não é obrigatória; mas, devido à globalização, tornou-se quase que inevitável. A composição de contas anuais de 16 países do *Organization for Economic Coordination and Development (OECD)* e da Comunidade Europeia, estudados por Pina e Torres (2003), demonstrou diversidade relevante entre os sistemas contábeis governamentais. Os autores ressaltam a importância da adoção do *accrual basis* como forma de padronizar e remodelar a contabilidade no setor público.

Segundo Nascimento (2007), para o *International Public Sector Accounting Standards Board - IFAC* a adoção das IPSAS pelos governos:

[...] irá aprimorar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelas entidades do setor público no mundo inteiro. O Comitê reconhece o direito dos governantes e dos definidores de normas

em âmbito nacional de estabelecer diretrizes e normas contábeis para demonstrativos financeiros para o setor público em suas respectivas jurisdições. (Nascimento, 2007).

Entende-se, pois, que a busca pela convergência irá proporcionar uma melhor apresentação das informações contábeis, de tal modo que, iniciado o momento do processo de convergência, devem ser observados os requisitos básicos dessa legislação.

Mas, para o IFAC, as demonstrações contábeis somente estarão de acordo com as IPSAS se todas as regras contidas nas mesmas forem observadas, caso contrário, nem com notas explicativas as incompatibilidades com as IPSAS serão justificadas. O IFAC também entende que se uma entidade se desvia dos preceitos e requisitos das IPSAS para cumprir a legislação de um determinado país, e esses desvios são considerados relevantes, a entidade não pode declarar que está elaborando as demonstrações segundo estas normas. (Nascimento, 2007)

Países como Brasil, Argentina, França, Espanha, Índia, Israel, Nigéria, entre outros, estão listados no IFAC como países que adotaram ou estão em processo de adoção das IPSAS. Para subsidiar o presente estudo, foi realizado estudo comparativo mediante análise das estruturas de plano de contas contempladas nas IPSAS, na proposta do plano de contas nacional do Governo brasileiro e no plano de contas geral do Governo espanhol, objetivando verificar se os Governos do Brasil e da Espanha vêm de fato observando as recomendações do IFAC quanto à estrutura do plano de contas.

4.1 Plano de contas segundo as IPSAS

Como o objetivo das IPSAS é estabelecer requisitos básicos que devem compor as demonstrações contábeis do Setor Público, e não um plano de contas rígido e rigoroso, não há entre essas normas uma estrutura de Plano de Contas previamente estabelecida.

Segundo o disposto na IPSAS 1 - *Presentation of Financial Statements* - as contas devem estar contempladas nas Demonstrações Contá-

beis com o propósito de garantir a comparabilidade das demonstrações produzidas pela entidade em relação às produzidas anteriormente, como também com as de outras instituições.

De modo geral, a IPSAS 1 estabelece que as demonstrações contábeis devem ser compostas por informações sobre o Ativo, Passivo e Patrimônio líquido (contas patrimoniais), este último contemplado em classe específica. Já os elementos diretamente relacionados à mensuração do desempenho na demonstração de resultado (contas de resultado) devem ser compostos por informações sobre as Receitas e as Despesas, classificados segundo a sua natureza.

Adicionalmente, a IPSAS recomenda a inclusão de uma comparação entre os montantes consignados no orçamento e os efetivamente executados, quando as demonstrações financeiras e o orçamento estão sob o mesmo regime contábil. (Nascimento, 2007, Quadro 2 abaixo):

Quadro 2 - Estrutura das contas das Demonstrações Contábeis segundo a IPSAS 1.

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 - ATIVO	2 - PASSIVO
Circulante	Circulante
Não Circulante	Não Circulante
3 - PATRIMÔNIO LÍQUIDO	
CONTAS DE RESULTADO	
4 - RECEITAS	5 - DESPESAS
Operacionais	Funcionais Operacionais

CONTAS ORÇAMENTÁRIAS	
6 - ORÇAMENTO	
Aprovado	
Executado	

Fonte: IPSAS 1 - International Public Sector Accounting Standards - IPSAS

A estrutura das demonstrações contábeis proposta pela IPSAS 1 traz a divisão das contas de Ativo e Passivo classificadas em “circulante” e “não Circulante”, sendo o Ativo classificado em ordem decrescente de liquidez, e o Passivo em ordem crescente de exigibilidade. No caso das subclassificações das contas, dependerão de fatores como materialidade, relevância e consistência do item patrimonial, sugerindo, a norma,

algumas subclassificações: em contas a receber, por exemplo, podem constar os tributos a receber e outras receitas derivadas, contas a receber de partes relacionadas e outros recebíveis. Os estoques, por sua vez, podem ser subdivididos, segundo a IPSAS 12 Estoques (*Inventories*, em inglês), em rubricas como mercadorias, matéria-prima, produtos em elaboração e produtos acabados. (Nascimento, 2007).

As contas do Patrimônio Líquido devem expressar o valor residual entre o Ativo e o Passivo, onde são indicados o capital, o superávit e o deficit acumulado e eventuais reservas. As receitas e despesas que se originam das atividades operacionais devem distinguir-se das que se originam da posse de ativos e do financiamento das atividades da entidade.

No caso das despesas, a subclassificação tem como propósito revelar o custo e a recuperação dos custos de determinado programa, atividade e outros elementos da entidade, podendo ser agrupadas segundo a sua natureza, como, por exemplo: depreciação, compra de materiais, despesas de transporte e salários; ou, segundo sua função, por meio da classificação das despesas conforme o programa ou a finalidade para que se destine.

4.2 Proposta de plano de contas nacional do governo brasileiro

Para a concepção da proposta do plano de contas nacional do Governo brasileiro, a STN instituiu o grupo de trabalho técnico com representantes das mais diversas instituições governamentais brasileiras, promovendo reuniões e debates com o objetivo de buscar uma estrutura de Plano de Contas que atendesse tanto aos padrões internacionais de Contabilidade com as tipicidades próprias do Governo brasileiro.

O projeto do Plano de Contas Nacional foi materializado em agosto de 2009, com a publicação do volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (STN, 2009), que é parte do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto por tabela de atributos da conta contábil, da relação de contas e da estrutura padronizada de lançamentos. O Manual encontra-se em sua quarta edição e contempla o PCASP

na parte IV, que apresenta o novo Plano de Contas estruturado em oito classes de contas, sendo duas patrimoniais (Ativo e Passivo), duas de resultado (Variação Patrimonial Diminutiva e Variação Patrimonial Aumentativa), duas de controle orçamentário (Aprovação e Execução) e duas de controle de atos potenciais (Controles Devedores e Controles Credores) (Quadro 3):

Quadro 3 – Estrutura da Proposta do Plano de Contas Nacional Brasileiro.

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 - ATIVO	2 - PASSIVO
Circulante Não Circulante	Circulante Não Circulante Patrimônio Líquido
CONTAS DE RESULTADO	
3 - VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA	4 - VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA
Pessoal e Encargos Benefícios Sociais Uso de Bens e Serviços Financeiras Transferências Tributárias e Contributivas Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	Tributárias Contribuições Serviços e Exploração de Bens Financeiras Transferências Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
CONTAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO	
5 - CONTROLE DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO	6 - CONTROLE DA APROVAÇÃO DO PLANEJAMENTO E ORÇAMENTO
Planejamento Aprovado Orçamento Aprovado Inscrição de Restos a Pagar	Execução do Planejamento Execução do Orçamento Execução de Restos a Pagar
CONTAS DE CONTROLE DE ATOS POTENCIAIS	
7 - CONTROLES DEVEDORES	8 - CONTROLES CREDITORES
Atos Potenciais A d m i n i s t r a ç ã o Financeira Dívida Ativa Riscos Fiscais Custos Outros Controles	Execução dos Atos Potenciais Execução da Adm.Financeira Execução da Dívida Ativa Execução dos Riscos Fiscais Controle de Custos Outros Controles

Fonte: Plano de Contas Aplicado ao Setor Público - Volume IV.

Comparativamente ao plano de contas em vigor do Governo Federal, a mudança mais significativa trazida pela estrutura do Plano de Contas Nacional está nas contas de resultado, que passam a registrar apenas os fatos modifi-

cativos, mais adequados aos fundamentos da doutrina contábil.

Os controles orçamentários também foram preservados, ganhando classes de contas próprias (Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento e Controles da Execução do Planejamento e Orçamento). As contas de compensação, anteriormente classificadas no rol das contas patrimoniais, também receberam classes de contas específicas para controles de atos potenciais (Controles Devedores e Controles Credores).

Outro fator importante é a mudança na lógica contábil, que deixa de ser por sistema de contas estanques e passa a ser por naturezas de informação: patrimoniais (Classes 1, 2, 3 e 4), orçamentárias (5 e 6) e de controle (7 e 8).

Inicialmente, a padronização se dará até o quarto nível de desdobramento (Elemento), possibilitando que o próprio gestor promova os demais desdobramentos de acordo com a sua necessidade.

4.3 Proposta de plano de contas geral do governo espanhol

Conforme listado pelo IFAC, o Governo espanhol está em processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Nessa perspectiva, com relação ao plano de contas, em

28 de abril de 2010 (BOE 102, Sec I, p. 36960), foi publicado o plano geral de contabilidade pública (PGCP), com o objetivo de padronizar os critérios contábeis adotados pelas entidades da Administração Pública, a harmonização com os princípios utilizados pelas empresas privadas, como também a atualização com as normas internacionais, os quais serão exigidos a partir de 1º de janeiro de 2011.

O Manual de Contas do Governo espanhol é composto de cinco partes: marco conceitual da contabilidade pública, normas de reconhecimento e avaliação, contas anuais, quadro de contas e definição e relação contábil. No quadro de contas, são elencadas as contas utilizadas na contabilização das transações realizadas. A quinta parte refere-se às definições e à relação dos grupos, subgrupos e estrutura de contas (MEH, 2010) (Quadro 4):

O quadro de contas do Governo espanhol é composto por 10 Classes de Contas, sendo cinco patrimoniais (financiamento básico, ativo não corrente, existências e outros ativos em estado de venda, credores e devedores e contas financeiras), quatro de resultado (gastos por natureza, ingressos por natureza, gastos imputados ao patrimônio líquido e Ingressos imputados ao patrimônio líquido) e uma classe de conta de controle (Contas de Controle Orçamentário).

Quadro 4 - Estrutura do Plano de Contas do Governo Espanhol.

CONTAS PATRIMONIAIS	
1 - FINANCIACIÓN BÁSICA	2 - ACTIVO NO CORRIENTE
Patrimonio. Reservas. Resultados. Subvenciones y Ajustes por Cambio de Valor. Provisiones a Largo Plazo. Empréstitos y Otras Emisiones Análogas a Largo Plazo. Deudas a Largo Plazo con Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas. Deudas a Largo Plazo por Préstamos Recibidos y Otros Conceptos. Fianzas y Depositos Recibidos a Largo Plazo. Situaciones Transitorias de Financiación. Patrimonio. Reservas. Resultados. Subvenciones y Ajustes por Cambio de Valor. Provisiones a Largo Plazo. Empréstitos y Otras Emisiones Análogas a Largo Plazo. Deudas a Largo Plazo con Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas. Deudas a Largo Plazo por Préstamos Recibidos y Otros Conceptos. Fianzas y Depositos Recibidos a Largo Plazo. Situaciones Transitorias de Financiación.	Inmovilizaciones Intangibles. Inmovilizaciones Materiales. Inversiones Inmobiliarias. Inmovilizaciones Materiales e Inversiones Inmobiliarias en Curso. Inversiones Financieras a Largo Plazo en Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas. Otras Inversiones Financieras a Largo Plazo. Fianzas y Depósitos Constituidos a Largo Plazo. Amortización Acumulada del Inmovilizado. Deterioro de Valor de Activos no Corrientes.

3 - EXISTENCIAS Y OTROS ACTIVOS EN ESTADO DE VENTA Comerciales. Materias Primas. Otros Aprovechamientos. Producción en Curso. Productos Semiterminados. Productos Terminados. Subproductos, Residuos y Materiales Recuperados. Activos Construidos o Adquiridos para Otras Entidades. Activos en Estado de Venta. Deterioro de Valor de Existencias.	4 - ACREEDORES Y DEUDORES Acreedores Presupuestarios. Acreedores no Presupuestarios. Deudores Presupuestarios. Deudores no Presupuestarios. Deudores y Acreedores por Administración de Recursos por Cuenta de Otros Entes Públicos Administraciones Públicas. Ajustes por Periodificación. Deterioro de Valor de Créditos
5 - CUENTAS FINANCIERAS Empréstitos y Otras Emisiones Análogas a Corto Plazo. Deudas a Corto Plazo con Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas. Deudas a Corto Plazo por Préstamos Recibidos y Otros Conceptos. Inversiones Financieras a Corto Plazo en Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas. Inversiones Financieras a Corto Plazo. Otras Cuentas Financieras. Fianzas y Depósitos Recibidos y Constituidos a Corto Plazo y Ajustes por Periodificación. Efectivo y Activos Líquidos Equivalentes. Provisiones a Corto Plazo. Deterioro de Valor de Inversiones Financieras a Corto Plazo.	
CONTAS DE RESULTADO	
6 - COMPRAS Y GASTOS POR NATURALEZA Compras. Variación de Existencias. Servicios Exteriores. Tributos. Gastos de Personal y Prestaciones Sociales. Transferencias y Subvenciones. Gastos Financieros. Pérdidas Procedentes de Activos no Corrientes, Otros Gastos de Gestión Ordinaria y Gastos Excepcionales. Dotaciones Para Amortizaciones. Perdidas Por Deterioro.	7 - VENTAS E INGRESOS POR NATURALEZA Ventas e Ingresos por Inversiones Gestionadas Variación de Existencias. Impuestos Directos y Cotizaciones Sociales. Impuestos Indirectos. Tasas, Precios Públicos y Contribuciones Especiales. Transferencias y Subvenciones. Ingresos Financieros. Beneficios Procedentes de Activos no Corrientes, Otros Ingresos de Gestión Ordinaria e Ingresos Excepcionales. Trabajos Realizados para la Entidad. Excesos y Aplicaciones de Provisiones y de Pérdidas por Deterioro.
8 - GASTOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO Perdidas por Valoración de Activos Financieros. Gastos en Operaciones de Cobertura. Gastos por Valoración del Inmovilizado no Financiero. Imputación de Subvenciones. Gastos de Participaciones en Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas con Ajustes Valorativos Positivos Previos.	9 - INGRESOS IMPUTADOS AL PATRIMONIO NETO Ingresos por Valoración de Activos Financieros. Ingresos en Operaciones de Cobertura Ingresos por Valoración del Inmovilizado no Financiero. Ingresos por Subvenciones Ingresos de Participaciones en el Patrimonio de Entidades del Grupo, Multigrupo y Asociadas con Ajustes Valorativos Negativos Previos.

CONTAS DE CONTROLE ORÇAMENTÁRIO
0 - CUENTAS DE CONTROL PRESUPUESTARIO
De Control Presupuestario. Ejercicio Corriente
Anticipos de Tesorería

Fonte: Plan General de Contabilidad Pública

As contas contempladas na proposta Espanhola são singulares, com o fim de suprir seus objetivos particulares. Elas não estão totalmente alinhadas com as contas contempladas nas demonstrações contábeis das IPSAS, mas

sim segregadas de forma distinta, sem correlação com os outros planos de conta. Nas contas patrimoniais, as cinco classes de contas relacionam-se quantitativamente com os outros planos de contas, que normalmente também

possuem 5 classes. A diferença está no aspecto qualitativo dessas classes, pois a Espanha não propõe a divisão exata entre contas do Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido.

Com relação às contas de resultado, a proposta espanhola traz quatro classes, diferentemente da proposta brasileira e das IPSAS, mas a natureza das contas é a mesma, representando apenas um maior detalhamento.

No que se refere às contas de controle, verifica-se que apenas uma classe aparece na proposta do plano de contas do Governo espanhol, voltado para o controle orçamentário, contrariando o senso comum, que costuma trazer mais desdobramentos. A proposta brasileira é mais robusta, trazendo também contas de controle para os atos potenciais.

4.4 Quadro Comparativo

Para verificar se o plano de contas nacional a ser adotado pelo Governo brasileiro está de acordo com os padrões internacionais de Contabilidade, foi efetuada análise entre a proposta atualmente discutida no Brasil, a estrutura de contas contemplada nas demonstrações contábeis das IPSAS e o plano geral de contabilidade pública do Governo espanhol. As classes

de contas foram segregadas em quatro grupos: patrimoniais, de resultado, de controle orçamentário e de controle de atos potenciais, apresentando os seguintes resultados (Quadro 5).

Com relação à classe de contas patrimoniais, verificou-se que a proposta do plano de contas nacional brasileiro encontra-se alinhada com a estrutura de contas contemplada nas IPSAS, mas o mesmo não acontece com a proposta de plano de contas do Governo espanhol, que traz uma classificação própria.

Sobre as contas de resultado, a proposta brasileira está de acordo com as contas contempladas nas IPSAS, apesar de trazer nomenclatura própria (Variações Patrimoniais Ativas e Passivas). A proposta do Governo espanhol, por outro lado, traz quatro classes de contas de resultado, com nomenclatura também distinta, mas é possível inferir que a diferença está no maior detalhamento de tais contas, já que duas delas equiparam-se a entradas ou receitas e as outras duas a saídas ou despesas.

Em relação às contas de controle, a proposta do Governo brasileiro está alinhada ao disposto nas IPSAS. O Governo espanhol, da sua parte, denominou essa classe de “contas de controle orçamentário”, estabelecendo que seu uso será facultativo.

Quadro 5 – Quadro Comparativo Estrutura do Plano de Contas: IPSAS, Brasil e Espanha.

Contas	IPSAS	Brasil	Espanha
Patrimoniais	Ativo Circulante Ativo Não Circulante Passivo Circulante Passivo Não Circulante Patrimônio Líquido	Ativo Circulante Ativo Não Circulante Passivo Circulante Passivo Não Circulante Patrimônio Líquido	Financiamento básico Ativo não corrente Existências e outros ativos em estado de venda Credores e Devedores Contas financeiras
Resultado	Receitas Despesas	Variação Patrimonial Diminutiva Variação Patrimonial Aumentativa	Gastos por natureza Venda e ingressos por natureza Gastos imputados ao patrimônio líquido Ingressos imputados ao patrimônio líquido
Controle Orçamentário	Orçamento Aprovado Orçamento Executado	Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento Controles da Execução do Planejamento e Orçamento	Contas de Controle Orçamentário
Controle de Atos Potenciais	Não Possui	Controles Devedores Controles Credores	Não Possui

Fonte: elaboração própria.

Considera-se, todavia, que um maior desdobramento das contas de controle seja relevante, para que os governos sejam capazes de avaliar suas atuações, governança e *accountability*. Nessa linha, a proposta brasileira avança em relação ao disposto nas IPSAS e na proposta do Governo espanhol, pois, além de controle orçamentário, também é feito o controle dos atos que potencialmente possam afetar as contas públicas.

Embora as IPSAS não tenham estabelecido uma estrutura de contas rígida a ser observada pelos países, a expectativa era que as propostas de planos de contas dos Governos brasileiro e espanhol estivessem alinhadas entre si, em função de aspectos culturais e até mesmo línguas (português e espanhol) semelhantes. Contudo, verificou-se que as estruturas de contas divergem entre si, provavelmente em virtude da tipicidade de gestão local, o que é normal no processo de convergência internacional.

De modo geral, a proposta do Governo brasileiro está mais alinhada aos padrões internacionais, e que, comparativamente, há diferenças significativas entre esta e a proposta do Governo espanhol. Como o IFAC vem considerando tanto o Brasil como a Espanha em processo de convergência, há de se discutir se a estratégia dos países em atender as suas tipicidades locais na construção dos seus planos de contas não prejudicará o processo de adoção das IPSAS.

5 COMENTÁRIOS FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Considerando as transformações que vêm ocorrendo na Contabilidade Pública brasileira no intuito de convergir às normas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade, o presente estudo teve como objetivo comparar as propostas de plano de contas discutidas pelos Governos brasileiro e espanhol e verificar se elas estão alinhadas aos padrões internacionais da contabilidade aplicada ao setor público.

A revisão bibliográfica mostrou que as IPSAS não estabelecem um plano de contas rígido e rigoroso, apenas os requisitos básicos que devem compor as demonstrações contábeis do setor público. Segundo o disposto na IPSAS 1, os elementos diretamente relacionados com a

mensuração da posição patrimonial financeira (contas patrimoniais) são os Ativos, os Passivos e o Patrimônio Líquido, esse último contemplado com classe específica. Já os elementos diretamente relacionados à mensuração do desempenho na demonstração de resultado (contas de resultado) são segregados em Receitas e as Despesas, classificadas segundo a sua natureza. As IPSAS trazem ainda a relação das contas de controle do orçamento, desdobradas em controle dos atos orçamentários aprovados e controle dos atos orçamentários executados.

No caso da proposta brasileira, o PCASP encontra-se estruturado em oito classes de contas, sendo duas patrimoniais (Ativo e Passivo), duas de resultado (Variação Patrimonial Diminutiva e Variação Patrimonial Aumentativa), duas de controle orçamentário (Aprovação e Execução) e duas de controle de atos potenciais (Controles Devedores e Controles Credores).

A proposta do Plano Geral de Contabilidade Pública do Governo espanhol, por sua vez, é composta por 10 Classes de Contas, sendo cinco patrimoniais (financiamento básico, ativo não corrente, existências e outros ativos em estado de venda, credores e devedores e contas financeiras), quatro de resultado (gastos por natureza, ingressos por natureza, gastos imputados ao patrimônio líquido e Ingressos imputados ao patrimônio líquido) e uma classe de conta de controle (Contas de Controle Orçamentário).

O estudo comparativo verificou que há divergências entre a proposta do Governo brasileiro e a proposta do Governo espanhol com relação ao disposto nas IPSAS. Com relação à classe de contas patrimoniais, verificou-se que a proposta do plano de contas nacional brasileiro encontra-se alinhada com a estrutura de contas contemplada nas IPSAS, mas o mesmo não acontece com a proposta de plano de contas do Governo espanhol, que traz uma classificação própria.

Sobre as contas de resultado, a proposta brasileira está de acordo com as contas contempladas nas IPSAS, apesar de trazer nomenclatura própria (Variações Patrimoniais Ativas e Passivas). A proposta do Governo espanhol, por outro lado, traz quatro classes de contas de

resultado, com nomenclatura também distinta, mas é possível inferir que a diferença está no maior detalhamento de tais contas, já que duas delas equiparam-se a entradas ou receitas e as outras duas a saídas ou despesas.

Em relação às contas de controle, a proposta do Governo brasileiro avançou com relação ao disposto nas IPSAS, pois além de dobrar as contas de controle do orçamento em valores aprovados e valores executados, incluiu duas classes de contas de controle de atos potenciais, todas de uso obrigatório. O Governo espanhol, da sua parte, denominou essa classe de “contas de controle orçamentário”, estabelecendo que seu uso será facultativo.

Diante do exposto, o estudo mostrou que a proposta do Governo brasileiro está mais alinhada aos padrões internacionais que a proposta do Governo espanhol, e que, comparativamente, há diferenças significativas entre as propostas dos dois países.

Pesquisas futuras podem discutir se a estratégia dos países em atender as suas tipicidades locais na construção dos seus planos de contas não prejudicará o processo de adoção das IPSAS. Considerando que o processo de convergência às IPSAS, recomenda-se que os pesquisadores em Contabilidade Pública estejam atentos aos resultados das discussões dos grupos técnicos instituídos pela STN, que devem ser materializados na forma de novos manuais de procedimentos contábeis.

REFERÊNCIAS

Adam, B., Mussari R., & Jones R. (2011). The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, 27(2), 0267-4424.

Adhikari, P., & Mellembvik, F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, v. 1, n. 2, 2011, p. 123-143.

Conselho Federal de Contabilidade. (2008). *NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade*

Aplicadas Ao Setor Público. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.cfc.org.br>

Crepaldi, S. A. (2003). *Curso de Contabilidade básica: Resumo da teoria, atendendo as novas demandas da gestão empresarial, exercícios e questões com respostas*. 4ª Edição. São Paulo: Atlas.

Guthrie, G. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector - rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, v. 14, n. 1, p. 1-19.

Institute for International Public Sector Accounting Standards. (2000). *International Public Sector Accounting Standards of the International Federation of Accountants (IPSAS/IFAC). IPSAS 1 - Presentation of Financial Statements*. Recuperado em 3 novembro, 2010, de http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm

_____. (2001). *International Public Sector Accounting Standards of the International Federation of Accountants (IPSAS/IFAC). IPSAS 12 - Inventories*. Recuperado em 3 novembro, 2010, de http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm

Iudícibus, S., Martins, E., & Gelbcke, E. R. (2006). Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. *Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades*. 6ª Edição. São Paulo: Atlas.

Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, v. 18, n. 4, p. 719-23.

Lei Complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (2000). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.planalto.gov.br>

Lima, D. V., & Castro, R. G. (2007). *Contabilidade Pública: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)*. 3ª Edição. São Paulo: Atlas.

MPS- Ministério da Previdência Social. (2003). *Portaria n. 916. Aprovar o Plano de Contas, o Manual das Contas, os Demonstrativos e as Normas de Procedimentos Contábeis aplicados*

aos Regimes Próprios de Previdência Social – RPPS. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.presidenciasocial.gov.br>

Ministerio de Economía y Hacienda. (2010). *Boletín Oficial Del Estado*. Recuperado em 3 de novembro, 2010, de www.boe.es/boe/dias/2010/04/28/pdfs/BOE-A-2010-6710.pdf

MEH- Ministerio de Economía y Hacienda. (2010). *Plan General de Contabilidad Pública*. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.meh.es>

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

Pina, V. & Torres, L. (2003). Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. *Canadian Journal of Administrative Sciences*; 20, 4; ProQuest Science Journals p. 334.

Secretaria do Tesouro Nacional - STN. (1996). *Instrução Normativa n. 08*. Consolida as informações referentes ao Plano de Contas da União. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>

_____. (2007). *Portaria n. 136*. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento Brasília: STN/Coordenação-Geral de

Contabilidade, 2007. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

_____. (2008). *Portaria n. 184*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.tesouro.fazenda.gov.br>

_____. (2011). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público. 4ª. Edição*. Brasília, STN/ Coordenação-Geral de Contabilidade. Recuperado em 8 novembro, 2011, de http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp

_____. (2010). *Manual SIAFI Web*. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://manualsiafi.tesouro.fazenda.gov.br/>

Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul - TCE-RS. (2007). *Resolução TCERS n. 766*. Dispõe sobre a entrega, envio e disponibilização dos dados e informações em meio informatizado, que os responsáveis pelos órgãos ou entidades da administração direta e indireta municipal, inclusive consórcios públicos devem fazer a este Tribunal, de acordo com as competências estatuídas nos incisos I, II, III e IV do art. 71 da Constituição Federal, adaptados ao Estado por força do art. 71 da Constituição Estadual, e dá outras providências. Recuperado em 3 novembro, 2010, de <http://www.tce.rs.gov.br>

Viana, C. R. (1976). *Teoria Geral da Contabilidade*. 6. ed., v. 2. Porto Alegre: Sulina.