

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
UNIVERSIDADE ABERTA DO BRASIL  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E HUMANAS  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA

André Galarça

**O PCASP E O CONTROLE DAS DISPONIBILIDADES POR  
DESTINAÇÃO DE RECURSOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA  
MUNICIPAL**

São João do Polêsine, RS  
2018

**André Galarça**

**O PCASP E O CONTROLE DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO  
DE RECURSOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Trabalho de conclusão apresentado ao  
Curso de Especialização em Gestão  
Pública (EaD), da Universidade Federal  
de Santa Maria (UFSM, RS), como  
requisito parcial para obtenção do título  
**Especialista em Gestão Pública.**

Orientadora: Clandia Maffini Gomes

São João do Polêsine, RS  
2018

**André Galarça**

**O PCASP E O CONTROLE DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO  
DE RECURSOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

Trabalho de conclusão apresentado ao  
Curso de Especialização em Gestão  
Pública (EaD), da Universidade Federal  
de Santa Maria (UFSM, RS), como  
requisito parcial para obtenção do título  
**Especialista em Gestão Pública.**

**Aprovado em 17 de julho de 2018**

---

**Clandia Maffini Gomes, Dra. (UFSM)**  
**(Presidente/Orientadora)**

---

**Sérgio Rossi Madruga, Dr. (UFSM)**

---

**Roberto Schoproni Bichueti, Dr. (UFSM)**

São João do Polêsine, RS  
2018

# **O PCASP E O CONTROLE DAS DISPONIBILIDADES POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA MUNICIPAL**

## **THE PCASP AND THE CONTROL OF AVAILABILITIES FOR DESTINATION OF RESOURCES IN THE MUNICIPAL PUBLIC ADMINISTRATION**

**André Galarça**

### **RESUMO**

O presente trabalho visa analisar a aplicação da contabilização das Disponibilidades Por Destinação de Recursos, tema abordado pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público a partir da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no contexto dos municípios do estado do Rio Grande do Sul. Para além da aplicabilidade das novas normas contábeis, objetivamos verificar o seu correto emprego nas prestações de contas públicas municipais, bem como a percepção dos contadores em relação a este tipo de controle e registro contábil. O método abordado para a pesquisa valeu-se de métodos qualitativos de análise, por meio de entrevistas fechadas com contadores públicos municipais e coleta de dados em relatórios legais publicados pelos entes estudados. Para tanto, selecionamos seis municípios da região central do Estado para o estudo. Observa-se com o estudo a completa migração dos entes para as novas normas contábeis e utilização do PCASP. No entanto, parte das unidades de análise não atende ao exposto na legislação e normas, uma vez que há falta de conhecimento técnico na área e pouco material de pesquisa e bibliográfico acerca do tema deste estudo. Entende-se o PCASP e o controle de DDR como ferramentas eficientes de gestão pública, o adequado uso é premissa da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública; Plano de Contas; Setor Público; Disponibilidade Por Destinação de Recursos; Fonte de Recursos.

### **ABSTRACT**

The present study was useful with a Resource Availability accounting application, a topic addressed by the Accounting Plan Applied to the Public Sector from the New Accounting Applied to the Public Sector, in the context of the state of Rio Grande do Sul. Apart from the application of the new accounting standards, we aim to verify their correct use in the provision of municipal public accounts, as well as the perception of the accountants in relation to this type of control and accounting registration. The method used for the research was based on qualitative methods of analysis, through closed interviews with municipal public accountants and data collection in legal reports published by the entities studied. To do so, we selected a sample of six municipalities from the central region of the State for the study. It is observed with the study the complete migration of the entities to the new accounting standards and use of the PCASP. However, part of the analysis units does not comply with the legislation and norms, since there is a lack of technical knowledge in the area and little research and bibliographical material about the subject of this study. It is understood the PCASP and the control of DDR as efficient tools of public management, the appropriate use is premise of Accounting Applied to the Public Sector.

**Keywords:** Public Accounting; Plan of Accounts; Public Sector; Availability by Resource Allocation; Source of Resources.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
D.O.U.	Diário Oficial da União
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
DDR	Disponibilidade por Destinação de Recursos
FMI	Fundo Monetário Internacional
GTCON	Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis
IFAC	Federação Internacional de Contadores
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
RGF	Relatório de Gestão Fiscal
RPPS	Regimes Próprios de Previdência Social
RREO	Relatório Resumido de Execução Orçamentária
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCE/RS	Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) é o ramo da contabilidade destinado às entidades públicas. Nos últimos anos a CASP sofreu grandes alterações e edições, visto que deve implementar completamente as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a partir da convergência das normas contábeis aos padrões internacionais (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*).

O novo enfoque da CASP é o patrimônio público, diferentemente de tempos anteriores em que contabilidade pública tinha como foco principal o orçamento público. Para Kohama (2008) o gestor público como autoridade dentro do Poder Público tem a CASP como uma aliada nas tomadas de decisões com informações consistentes e tempestivas, em todos os entes da federação, ou seja, nos Municípios, Estados, Distrito Federal e União. A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como fonte de informação, detém os atos e fatos administrativos em registros contábeis de uma entidade pública, em relação a gestão orçamentária, financeira e patrimonial.

Diante das intensas e complexas alterações sofridas nas NBCASP, o Plano de Contas Aplicada no Setor Público (PCASP) torna-se instrumento fundamental no processo de confirmação da Contabilidade como ferramenta de gestão. Cabe ressaltar, também, que o PCASP sofreu um processo de padronização, com o objetivo de registrar as informações contábeis de forma integrada, bem como acompanhar todas as mutações que ocorrem com o patrimônio público.

Nesse sentido, o PCASP aborda o conceito de Disponibilidade por Destinação de Recursos (DDR), que consiste na evidenciação dos valores monetários disponíveis, por Fonte de Recursos, para a execução orçamentária do ente público. Cabe às DDR a classificação orçamentária por fontes de recursos ou destinações, bem como das fontes de financiamentos dos gastos públicos. Este conceito é relativamente novo na Contabilidade Pública e seu estudo merece atenção, uma vez que os estudos e conceitos aplicados ao assunto ainda não possuem grande abrangência no meio acadêmico e profissional, como o caso dos entes federados (estados e municípios).

Dessa forma, este estudo almeja investigar o uso do PCASP no que tange a escrituração contábil, mais especificadamente o controle das DDR, no processo de gestão pública contábil. Para além da efetivação do PCASP como ferramenta contábil obrigatória, pretende-se também verificar a percepção dos contadores públicos municipais acerca desta contabilização, assim como analisar o seu correto uso por meio das NBCASP e

procedimentos contábeis dentro dos municípios do Rio Grande do Sul. Para tanto, selecionamos seis municípios da região central do Estado para análise e verificação de escrituração contábil e contabilização das Disponibilidades por Destinação de Recursos.

Percebe-se que a Contabilidade trabalha com a geração e análise de informações no tocante ao patrimônio das entidades, bem como de suas variações, no entanto, nem sempre são utilizadas como suporte para os exercícios de planejamento, controle e tomada de decisão das entidades públicas. Além disso, a matéria mostra-se inevitavelmente nova e com pouca ou sem bibliografia avançada sobre o assunto. Cabe ressaltar, assim, que a informação contábil pode servir de ferramenta de controle social e controle dos gastos públicos, visto que são dados públicos e publicados à população via exigência legal.

No tocante ao tema desta pesquisa, será realizado o estudo bibliográfico sobre o tema, bem como a coleta dos dados junto aos órgãos selecionados para análise. A partir daí serão analisadas as escriturações contábeis das amostras e confrontamento com os objetivos das NBCASP e PCASP.

## **2 REVISÃO DA LITERATURA**

### **2.1 A NOVA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

A Contabilidade passou, recentemente, por um momento histórico no Brasil. O processo de convergência às normas internacionais é considerado uma revolução para a contabilidade brasileira. Para além da área privada, o setor público também enfrentou esse processo. Dessa forma, o setor público passou a seguir as IPSAS (Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público), que são editadas pelo IFAC (Federação Internacional de Contadores).

Seguindo essa tendência mundial de aperfeiçoamento da contabilidade, o Ministério da Fazenda Público publicou em 2008, a Portaria 184/08, que é considerada o marco inicial do processo de convergência da contabilidade governamental aos padrões internacionais. Como parte desse processo, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) edita anualmente o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com base nas IPSAS e nas normas do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), respeitando a legislação vigente.

O MCASP estabelece regras e procedimentos contábeis a serem observados pela Administração Pública, para todos os poderes e entes da Federação. Seu objetivo é padronizar os procedimentos contábeis colaborando com o processo de elaboração e execução do orçamento e dos registros patrimoniais, econômicos e financeiros, gerando informação útil para os usuários da informação contábil através de demonstrativos adequados aos padrões internacionais (STN, 2013, p. 8).

A aplicabilidade deste processo enfrentou um cronograma de implantação que culminou no ano de 2013, com a obrigatoriedade de implantação do PCASP para todos os entes da federação. Já em 2015 todas as informações divulgadas passaram a ser divulgadas no novo padrão de contabilidade.

Segundo a STN (2013) este novo modelo objetiva resgatar a essência da contabilidade aplicada ao setor público, dando o enfoque adequado ao seu objeto, o patrimônio público. O processo de convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. Além disso, permite a consolidação das contas nacionais, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, baseado em procedimentos e registros padronizados utilizados pelos entes da Federação, conforme estabelecido pela Lei de Responsabilidade Fiscal (LC 101/00).

## 2.2 O PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO

Com o objetivo de uniformizar as práticas contábeis, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com o Grupo Técnico de Procedimentos Contábeis (GTCON), elaborou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), adequado aos dispositivos legais vigentes, às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público e às regras e procedimentos de Estatísticas de Finanças Públicas reconhecidas por organismos internacionais.

O PCASP é a estrutura básica da escrituração contábil, formada por uma relação padronizada de contas contábeis, que permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada, bem como a elaboração de relatórios gerenciais de demonstrações contábeis de acordo com as necessidades de informações dos usuários (PACELLI, 2018, p. 439).

Segundo a STN (2018) o PCASP é formado por uma relação padronizada de contas apresentada em conjunto com atributos conceituais, o PCASP permite a consolidação das Contas Públicas Nacionais, conforme determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).



O PCASP é atualizado anualmente e publicado exclusivamente na Internet para uso obrigatório no exercício seguinte. Adicionalmente, a STN disponibiliza o "PCASP Estendido" (constante do Anexo III da IPC 00), de adoção facultativa, para os entes que precisem de uma referência para desenvolvimento de suas rotinas e sistemas. O quadro a seguir apresenta as versões do PCASP disponibilizadas para a Federação, bem como a síntese de alterações de uma edição para a seguinte.

A utilização do plano de contas é obrigatória para todos os órgãos sendo facultativa para as empresas estatais independentes (STN, 2018). Dessa forma, a STN (2016) cita os objetivos do plano de como:

- a. Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- b. Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- c. Atender à administração direta e à administração indireta das três esferas de governo, inclusive quanto às peculiaridades das empresas estatais dependentes e dos Regimes Próprios de Previdência Social (RPPS);
- d. Permitir o detalhamento das contas contábeis, a partir do nível mínimo estabelecido pela STN, de modo que possa ser adequado às peculiaridades de cada ente;
- e. Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- f. Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) e dos demonstrativos do Relatório Resumido de Execução Orçamentária (RREO) e do Relatório de Gestão Fiscal (RGF);
- g. Permitir a adequada prestação de contas, o levantamento das estatísticas de finanças públicas, a elaboração de relatórios nos padrões adotados por organismos internacionais – a exemplo do Fundo Monetário Internacional (FMI), bem como o levantamento de outros relatórios úteis à gestão;
- h. Contribuir para a adequada tomada de decisão e para a racionalização de custos no setor público; e
- i. Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

Segundo Feitosa (2012, p. 21) o objetivo geral do plano de conta “orbita em torno da redução de divergências conceituais e procedimentais, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social”.

O plano de contas encontrar-se estruturado seguindo as seguintes naturezas das informações contábeis:

- a. Natureza de Informação Orçamentária: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária.
- b. Natureza de Informação Patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público.
- c. Natureza de Informação de Controle: 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.

### 2.3 FONTE DE RECURSOS

As receitas e despesas públicas, além de uma classificação funcional específica conforme regramentos legais, possui classificação por Fonte de Recursos, que são as fontes de financiamento dos gastos públicos. Para a receita orçamentária os códigos das Fontes de Recursos tem a finalidade de indicar a destinação de recursos para a realização de determinadas despesas orçamentárias. Por outro lado, para a despesa orçamentária, as Fontes de Recursos identificam a origem dos recursos que estão sendo utilizados.

De acordo com o Senado Federal (2018) as Fonte de Recursos compreendem a classificação da receita segundo a destinação legal dos recursos arrecadados. Constituem-se de determinados agrupamentos de naturezas de receitas, atendendo a uma determinada regra de destinação legal, e servem para indicar como são financiadas as despesas orçamentárias. Entende-se por fonte de recursos a origem ou a procedência dos recursos que devem ser gastos com uma determinada finalidade. É necessário, portanto, individualizar esses recursos de modo a evidenciar sua aplicação segundo a determinação legal. A classificação por fontes é estabelecida, no orçamento federal, pela Portaria SOF nº 1, de 19 de fevereiro de 2001 (D.O.U. 20.02.2001).

Convém destacar, conforme PACELLI (2018), que a classificação por Fonte de Recursos é obrigatória, mas os níveis e os códigos utilizados pela União, Estados e Municípios são diferentes e individualizados. Para o estado do Rio Grande do Sul, o Tribunal de Contas dispõe, no artigo 16 da Instrução Normativa n. 25/2007, as sequências de vinculações por Fontes de Recursos:

Quadro 1 – Fonte de Recursos<sup>1</sup>

Fonte de Recursos	Finalidade
0001 a 1000	no tocante às receitas referentes à execução orçamentária, os quais serão definidos exclusivamente pelo TCE/RS, e adotados obrigatoriamente pela Administração Direta e Indireta Municipal, inclusive consórcios públicos regidos pela Lei Federal nº 4.320, 17 de março de 1964.
1001 a 5000	no tocante às demais receitas referentes à execução orçamentária, de utilização pela Administração Direta Municipal.
5001 a 8000	no tocante às demais receitas referentes à execução orçamentária, de utilização pela Administração Indireta Municipal inclusive consórcios públicos regidas pela Lei Federal nº 4.320/64.
8001 a 9999	no tocante às demais receitas referentes à execução extraorçamentária, de utilização pela Administração Direta e Indireta Municipal inclusive consórcios públicos regidos pela Lei Federal nº 4.320/64.

A criação de vinculações para as receitas deve ser pautada em mandamentos legais que regulamentem a aplicação de recursos, seja para funções essenciais, seja para entes, órgãos, entidades e fundos. Outro tipo de vinculação é aquela derivada de convênios e contratos de empréstimos e financiamentos, cujos recursos são obtidos com finalidade específica.

Dessa forma, alguns demonstrativos legais da Contabilidade Pública, como o Balanço Patrimonial, por exemplo, podem ser analisados sob uma ótica estritamente financeira, evidenciando por meio do passivo, as fontes de recursos financeiros que financiaram as atividades da empresa, se próprio ou de terceiros; e por meio do ativo, como esses recursos foram aplicados dentro da empresa, se em bancos, estoques, bens, etc.

#### 2.4 DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS – DDR

Os níveis contábeis 7.2. – Administração Financeira e 8.2. – Execução da Administração Financeira, segundo o PCASP, são os grupos que controlam a movimentação e resultados financeiros por vínculo de recursos. Sempre que houverem movimentações financeiras, haverá registros nesses grupos. Cabe ressaltar que a natureza deste registro pode ser orçamentária ou extraorçamentária. As DDR controlam e evidenciam os saldos contábeis e financeiros de recursos por Fonte de Recursos. Conforme o PCASP, mas especificadamente o nível 8.2.1.1. que trata da execução dos valores disponíveis para a entidade pública, temos a seguinte estrutura contábil (conforme Plano de Contas TCE/RS para o ano de 2018):

<sup>1</sup> Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (2018).

Quadro 2 – Disponibilidade por Destinação de Recursos<sup>2</sup>

<b>CÓDIGO</b>	<b>TÍTULO</b>	<b>FUNÇÃO</b>
8.2.1.1.1.00.00.00.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS	Compreende o valor das disponibilidades de recursos a utilizar.
8.2.1.1.2.00.00.00.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR EMPENHO	Compreende o valor das disponibilidades de recursos comprometidas por ocasião do empenho e não liquidadas.
8.2.1.1.3.00.00.00.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR LIQUIDAÇÃO E ENTRADAS COMPENSATÓRIAS	Compreende o valor das disponibilidades de recursos comprometidas por ocasião da liquidação e de entradas compensatórias e não pagas/devolvidas.
8.2.1.1.4.00.00.00.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS UTILIZADA	Compreende o valor dos recursos utilizados por meio de pagamento de despesa orçamentária, depósitos e/ou outros.
8.2.1.1.5.00.00.00.00.00	DISPONIBILIDADE POR DESTINAÇÃO DE RECURSOS COMPROMETIDA POR PROGRAMAÇÃO FINANCEIRA OU ARRECADAÇÃO PRÓPRIA	Compreende o valor das disponibilidades de recursos comprometidas por programação financeira no órgão central de programação financeira ou arrecadação própria.

No que tange aos valores disponíveis para utilização, ou seja, o equacionamento entre receitas e despesas, contemplamos os saldos do nível 8.2.1.1.1, uma vez que este é o saldo final das disponibilidades a serem considerados contabilmente. É neste nível em que são registradas todas as movimentações financeiras da entidade, tais como: emissão, liquidação e pagamento de empenhos, pagamentos de despesas extraorçamentária, arrecadação de receitas, recebimentos e transferências financeiras de recursos, cancelamentos de restos a pagar, entre outros.

Para a execução orçamentária da despesa, as contas de “disponibilidades” registram a baixa dos créditos disponíveis conforme fonte de recursos/destinação. Na arrecadação de receitas orçamentárias, além do registro de ingressos financeiros, também serão lançados os valores de realização de receita por fonte de recursos/destinação.

Assim, na execução orçamentária, a conta “Disponibilidade Por Destinação de Recursos”, no nível 8.2.1.1.1. do PCASP deverá ser creditada por ocasião da classificação da receita e debitada pelo empenho da despesa orçamentária. O saldo representará a disponibilidade financeira para uma nova despesa. As contas de disponibilidade financeira, e demais, devem ser detalhadas por fontes de recursos/destinações, isto é, para cada codificação de fonte de recursos/destinação do ente, haverá um detalhamento nestas contas.

Além da conferência de saldos de DDR por movimentação orçamentária e extraorçamentária, há a conferência por saldos contábeis decorrentes da execução

<sup>2</sup> Fonte: Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul (2018).

orçamentária e financeira, isto é, por outra via de informações. Segundo artigo 43 em seu parágrafo 2 da Lei n. 4.320/64, o saldo de DDR corresponde a diferença entre o ativo financeiro e o passivo financeiro. Tende-se aqui para uma convergência total do PCASP no âmbito da informação estar detalhada, de diferentes formas, em todos os níveis de informação e registro pertencente ao Plano.

### **3 MÉTODO DE ESTUDO**

No estudo acerca da aplicação do controle de Disponibilidade Por Destinação de Recursos em relação ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, serão utilizados, como método de pesquisa, os procedimentos qualitativos, uma vez que buscamos compreender melhor o objeto de estudo a partir de um contexto real e integrado, ou seja, decorrentes de aspectos situacionais de dados coletados junto aos pesquisados.

A pesquisa qualitativa preocupa-se, portanto, com aspectos da realidade que não podem ser quantificados, centrando-se na compreensão e explicação da dinâmica das relações sociais. Para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis. (2001 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p.32).

Como este estudo trata sobre uma obrigatoriedade legal de cumprimento à normas contábeis para os municípios do Rio Grande do Sul e de todo o país, serão abordados os principais aspectos sobre a temática, além de verificar e analisar o seu cumprimento nas unidades de análise, ou seja, municípios do Estado selecionados. “Qualquer procedimento qualitativo deve ser precedido por uma reflexão sobre quais os atributos pelos quais os fenômenos estudados são dessemelhantes e podem ser ignorados em relação aos objetivos pretendidos.” (DUARTE; BARROS, 204, p. 27).

As unidades de pesquisa selecionadas compreendem um total de seis municípios da região central do Rio Grande Sul para os quais foi realizada uma entrevista fechada (anexo 1) com os contadores desses entes. A entrevista fechada “é realizada a partir de questionários estruturados, com perguntas iguais para todos os entrevistados, de modo que seja possível estabelecer uniformidade e comparação entre respostas” (DUARTE; BARROS, 2014, p. 67).

As entrevistas foram realizadas durante o primeiro trimestre do ano de 2018 e foram enviadas aos contadores dos municípios via *e-mail*, meio pelo qual também foram recebidas as respostas correspondentes. Cabe ressaltar que a seleção destes entrevistados foi realizada de maneira intencional, por meio de contato já estabelecido com os contadores dos

municípios, bem como conhecimento sobre a abordagem e procedimentos adotados por cada ente diante do tema da pesquisa: o controle das DDR frente ao PCASP. Sob este aspecto, visamos compreender a utilização da norma contábil diante de sua prática, ou seja, se os dados contábeis estão de acordo com a necessidade e, para além disso, de acordo com a crença ou informação do responsável por tais informações.

Outro fator relevante para a seleção dos entrevistados e pesquisados é o porte dos municípios, pois percebe-se uma relativa mudança de comportamento estrutural e organizacional dentro dos órgãos públicos com maior estrutura, ou seja, com maior densidade populacional. Nesse sentido, adotamos a separação feita pela Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF em seu artigo 63, que prevê que municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes podem optar por encaminhar os relatórios legais de prestação de contas com periodicidade quadrimestral ou semestral.

#### 4 RESULTADOS

A seguir, expõe-se o resultado da análise realizada por meio da entrevista realizada com os contadores dos seis municípios, bem como a sua percepção sobre a temática deste estudo, a qual foi avaliada mediante nota atribuída pelos mesmos. De acordo com o quadro 3, os três primeiros casos de estudo (A, B e C) representam municípios com mais de cinquenta mil habitantes e, com isso, efetuam prestação de contas dos relatórios legais a cada quadrimestre. Os três entes seguintes (D, E e F), com menos de cinquenta mil habitantes, prestam contas semestralmente aos órgãos federais reguladores e fiscalizadores.

Quadro 3 – Entrevista fechada aplicada nos municípios da amostra.

<b>MUNICÍPIO / QUESITO</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>
<b>Porte (n° de habitantes)</b>	Mais de 50.000	Mais de 50.000	Mais de 50.000	Menos de 50.000	Menos de 50.000	Menos de 50.000
<b>Tempo de Serviço</b>	10 anos ou mais	5 a 10 anos	10 anos ou mais	Até 5 anos	5 a 10 anos	5 a 10 anos
<b>Formação Específica</b>	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>Tempo de Formação</b>	10 anos ou mais	10 anos ou mais	10 anos ou mais	5 anos	10 anos ou mais	5 anos
<b>Vínculo Empregatício</b>	Estatutário	Estatutário	Estatutário	Estatutário	Estatutário	Estatutário
<b>Utilização do PCASP</b>	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim
<b>Conformidade DDR e PCASP</b>	Sim	Sim	Sim	Não	Sim	Sim

<b>Rotina de Conferência DDR</b>	Sim	Sim	Não	Sim	Sim	Sim
<b>Facilitadores DDR</b>	Relatórios sistema de informática	Relatórios sistema de informática	Relatórios sistema de informática	Relatórios sistema de informática	Consultoria especializada	Relatórios sistema de informática
<b>Dificultadores DDR</b>	Consultoria especializada	Conhecimento na área	Conhecimento na área	Conhecimento na área	Relatórios sistema de informática	Conhecimento na área
<b>Material de Pesquisa</b>	Sim	Não	Não	Não	Sim	Não
<b>Aplicabilidade DDR</b>	9 – 10	3 – 5	3 – 5	0 – 2	6 – 8	9 – 10

Percebe-se que a profissionalização dos entes públicos é um ponto em destaque, pois todos os contadores entrevistados possuem formação específica na área contábil e atuam há pelo menos 5 anos nos cargos de contador dos municípios. Evidentemente, a formação profissional é, geralmente, condição de contratação ao cargo de contador, conforme concursos públicos, porém há casos em que o órgão municipal não possui estrutura própria ou condizente com a necessidade legal. No caso destes entrevistados, todos os contadores possuem cargos estabelecidos em concurso público na forma de estatutários, isto é, cargo criado por legislação específica.

A aplicação do PCASP é obrigatória para todos os entes federados desde o ano de 2013 e, por isso, a sua utilização é efetivada de acordo com a resposta dos entrevistados quanto a este ponto. No que tange à conformidade do controle de DDR em relação ao PCASP, apenas um dos entrevistados diz não estar de acordo, embora realize rotina de conferência contábil para este item. Por outro lado, um único investigado informa não realizar conferências específicas para as DDR, no entanto diz ter saldos deste controle de acordo com o PCASP.

Quanto às fontes de pesquisa dos entrevistados em relação a este assunto, a maioria - quatro dos seis entrevistados - admite não ter acesso ou acredita ser insuficiente o material para estudos acerca do assunto tratado. Este é um fator de mereça atenção neste estudo, uma vez que, de fato, não encontramos material bibliográfico ou acadêmico específico, o que corrobora para a informação prestada na entrevista. O que temos, nesse caso, é uma convergência da informação contábil para o que pede a legislação e obrigações legais, independente de bibliografia específica, o que sugere conhecimento técnico acerca do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, bem como adequação do mesmo às rotinas contábeis.

Com relação ao grau de aplicabilidade do controle de DDR nos municípios, percebemos uma grande divergência entre as notas atribuídas pelos contadores respondentes

da entrevista. Dentre os quatro graus de aplicação possíveis, via nota, todos foram selecionados pelos entrevistados, o que representa uma ruptura de opiniões em relação aos procedimentos contábeis corretos em relação ao tema. Diante disso, entende-se a necessidade de reforçar a norma contábil como padrão eficaz para cumprimento à regra, mas não totalmente esclarecedor da problemática ou procedimento adequado a ser tomado.

No que se refere ao cumprimento das NBCASP diante da percepção dos contadores, analisamos os Balanços Patrimoniais dos municípios, obtidos a partir das páginas na internet oficiais de cada órgão, afim de elucidar os saldos totais praticados no exercício de 2017, visto que o mesmo já está encerrado e com prestação de contas já efetuada.

A partir dos Balanços Patrimoniais, que tem o objetivo de evidenciar quantitativa e qualitativamente a situação patrimonial das entidades por meio de seus ativos, passivos e patrimônio líquido, podemos observar se o saldo da diferença entre os ativos financeiros e passivos financeiros representavam os saldos de DDR. O Quadro 4, a seguir, em suas três primeiras linhas de resultados, demonstra os saldos de Ativos Financeiros, Passivos Financeiros, o saldo de DDR segundo o Balanço Patrimonial de cada município pesquisado, em seguida são evidenciados os saldos de DDR segundo a equação da Lei 4.320/64 e as diferenças entre saldos de DDR reais e contabilizados, quando houveram.

Quadro 4 - DDR apurada conforme Balanço Patrimonial (valores expressos em reais).<sup>3</sup>

<b>MUNICÍPIO / BALANÇO PATRIMONIAL</b>	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D</b>	<b>E</b>	<b>F</b>
<b>Ativo Financeiro</b>	67.380.358,45	30.127.846,24	88.780.225,91	24.250.691,07	48.986.971,36	19.881.684,03
<b>Passivo Financeiro</b>	32.688.367,98	27.785.645,35	32.087.795,33	2.217.690,05	4.977.554,94	2.816.203,15
<b>DDR – Balanço Patrimonial</b>	34.691.990,47	26.466.435,64	56.692.430,58	40.383.805,56	44.009.416,42	17.065.480,88
<b>DDR apurada</b>	34.691.990,47	2.342.200,89	56.692.430,58	22.033.001,02	44.009.416,42	17.065.480,88
<b>Diferença apurada</b>	0,00	24.124.234,75	0,00	18.350.804,54	0,00	0,00

A linha “DDR apurada” do Quadro 4 representa valores calculados neste estudo pela equação da diferença entre os ativos financeiros e passivos financeiros. Já a linha “diferença apurada” é o saldo da diferença entre o cálculo referente ao controle de DDR, ou o superávit ou déficit financeiro, e o saldo apontado no Balanço Patrimonial da entidade.

Percebe-se, numa primeira análise, que todos os resultados das unidades de análise apresentam saldo de DDR positivo, isto é, o ativo financeiro é maior que o passivo financeiro.

<sup>3</sup> Fonte: Balanços Patrimoniais extraídos das páginas oficiais dos municípios (Portais da Transparência).



Assim, entendemos que cada um dos municípios analisados demonstra possuir recursos disponíveis para o cumprimento de suas obrigações. Lembramos que os ativos e passivos financeiros representam, respectivamente, os recursos monetários disponíveis e as obrigações reconhecidas orçamentariamente e extraorçamentariamente pelo ente.

No que tange aos municípios A, C, E e F, nota-se a inexistência de diferenças entre os saldos de ativos e passivos financeiros aos saldos de DDR no Balanço Patrimonial. Isso significa uma coerência entre os saldos dos grupos patrimoniais e de controle do PCASP. Nestes casos, a diferença entre os ativos e passivos financeiros dos entes está de acordo com a DDR apurada no grupo de controle, ou o controle de credores, segundo o PCASP.

Por outro lado, os Balanços dos municípios B e D revelam diferenças entre os saldos da equação de apuração de superávit ou déficit financeiro e o saldo apurado na conta contábil de nível 8.2.1.1.1., ou seja, a DDR propriamente dita. Cabe ressaltar que a dissonância de saldos é bastante elevada (valores expressos em milhões de reais em moeda corrente), o que nos conduz a refletir sobre a eficácia da contabilidade como ferramenta de gestão pública e decisória para estas cidades.

Outro fator de destaque que merece atenção é que, embora os Balanços Patrimoniais apresentados e com prestação de contas já realizada, inclusive dos municípios que não apresentam diferenças no que se refere ao controle das Disponibilidades por Destinação de Recursos, estejam “fechados”, ainda assim são passíveis de conferências e auditorias, pois existe a possibilidade de manipulação de resultados. O objetivo deste estudo não é levantar a dúvida ou a descrença na veracidade das informações contábeis das entidades pesquisadas, no entanto, do ponto de vista contábil, há a possibilidade de ajuste contábil para que os valores confrontados, como nosso caso, estejam de acordo com a legislação vigente.

Para a suposição acima descrita, é necessário que analisemos não apenas a diferenças entre ativos e passivos, mas os saldos que os compõem. Esse tipo de análise cabe, geralmente, aos órgãos reguladores das contas públicas, como os Tribunais de Contas dos Estados e até mesmos os Controles Internos dos órgãos públicos. Os dados analisados são de posse de cada entidade e não estão disponíveis aos cidadãos de maneira compreensível. Nesse caso, o Balanço Patrimonial, por exemplo, é o resultado de inúmeros atos e fatos contábeis decorrentes do exercício financeiro, mas não demonstram a origem de cada saldos que o integra. O que se quer dizer, é que a apuração de saldos finais admite erro ou inobservância de regras específicas, uma vez que pode ter erro no seu desenvolvimento.

As Fontes de Recursos, nesta situação, são quesitos a parte, pois toda a confecção dos saldos de balanços ou saldos contábeis no PCASP possuem metodologia intrínseca ao total de

suas operações. As Fontes de Recursos representam cálculos isolados segundo a mesma metodologia. A soma de todas as Fontes de Recursos totaliza os saldos contábeis de DDR. Cada órgão das unidades de análise possui entre setenta e cem fontes distintas.

Para exemplificar a questão, toma-se como base o município “B” do Quadro 4 como parâmetro de análise e buscar evidenciar as possíveis causas de diferenças apresentadas no seu Balanço Patrimonial com relação ao seu PCASP. Lembra-se que este município selecionado é de médio porte, com média de habitantes entre cinquenta e cem mil, e sua prestação de contas está em desacordo com a Lei n. 4.320/64 determina sobre o tema.

O município “B” possui um Ativo Financeiro de R\$ 30.127.846,24, isto representa os saldos monetários de caixa, bancos e disponibilidades a receber a curto prazo. Esse valor representa os valores financeiros do município. Aqui, cada conta bancária, por exemplo, possui fonte de recursos específica para totalização deste saldo. Além das fontes estarem corretamente classificadas, há que se analisar se há fechamento da conciliação bancária, determinante para o saldo final estar correto. Já o Passivo Financeiro tem o valor de R\$ 27.785.645,35. Este saldo é composto por todos os valores orçamentários a liquidar e a pagar, bem como os saldos de despesas extraorçamentárias a pagar, reconhecidos na contabilidade financeiramente. Cada despesa, por exemplo, possui fonte de recursos específica, mais uma vez, devendo compor o passivo do ente de maneira diferenciada. O passivo financeiro deve possuir o mesmo saldo das contas “Disponibilidade Por Destinação de Recursos Comprometida Por Empenho” e “Disponibilidade Por Destinação de Recursos Comprometida Por Liquidação e Entradas Compensatórias”, conforme Quadro 2.

Como já mencionado, a diferença entre os ativos e passivos financeiros é o saldo de disponibilidade. Além disso, cada Fonte de Recursos, compõe, de forma isolada, o saldo final das contas descritas. O confronto destes saldos com o controle de credores, como o caso da conta 8.2.1.1.1. – Disponibilidade Por Destinação de Recursos, se dá de maneira conjunta em forma de lançamentos contábeis, mas não como contrapartida direta, ou seja, uma conta do ativo ou do passivo não são contrapartidas de contas de controle, pois pertencem a grupos diferentes. Assim, lançamentos individualizados, ausência de lançamento em um dos grupos, ou falha no sistema de informática, pode apresentar a diferença encontrada.

No caso do município “B”, o saldo apurado conforme legislação é de R\$ 26.466.435,64, porém o controle de DDR apresenta um saldo muito diverso, R\$ 2.342.200,89. Isso representa uma ineficiência muito grande no que tange aos registros contábeis gerais do órgão. A diferença pode ser no ativo, no passivo ou na classe de controle, ou em todas.

Apenas uma análise mais detalhada poderia apurar a real diferença. De qualquer forma, o erro de saldo é evidente e claro na análise destes saldos.

Para além das desigualdades de saldos contábeis, cabe frisar a responsabilidade que o contador de cada município deve empregar no exercício de suas atividades, em razão de obediência aos princípios norteadores da contabilidade, assim como das NBCASP, que regem a Contabilidade Pública de todos os entes federados do país.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Diante do estudo a respeito das Disponibilidades Por Destinação de Recursos, temática e registro contábil tecnicamente novos no ramo contábil, encontramos inúmeras dificuldades em encontrar suporte teórico e bibliográfico capaz de suprir dúvidas ou obstáculos conceituais na jornada de estudos. Evidentemente, por se tratarem de obrigatoriedades legais de contabilização e prestação de contas, a própria ciência contábil se encarrega de gerir as informações a partir de conceitos correlatos e normas técnicas indiretas ao assunto. O que se percebe aqui é uma adaptação de conceitos já existentes a um tema novo e com indicações pontuais e nem sempre suficientes para os cientistas contábeis, no nosso caso, os contadores públicos ou estudiosos da área.

O PCASP, como ferramenta de gerência contábil e fonte de informação capaz de propor rumos à gestão pública, é peça obrigatória a todos os entes públicos, no entanto não possui garantias de correto registro. Todos os municípios das unidades de análise, dessa forma, utilizam e adotam o PCASP como regra de contabilização. Com relação às DDR, inseridas no PCASP a partir do das Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, se tornou campo desconhecido e de muita imprecisão durante a aplicação destes novos conceitos. Conforme percebemos em entrevista com os contadores públicos municipais, embora utilizem o PCASP e realizem conferência de saldos de DDR, ainda encontramos divergências nos registros contábeis desta área. Por outro lado, há relatos de falta de conhecimento técnico e profissionais especializados no assunto para suporte de informação.

Por meio de trabalho voltado à área, no suporte ao sistema de informática para a contabilidade pública, podemos notar, em muitos casos, uma despreocupação e desconhecimento técnico com a contabilização de registros de DDR e demais contas de controle do PCASP. Isso, atrelado aos fatores elencados acima, torna o PCASP e a Contabilidade Pública falha para este tipo de informação. Cabe ressaltar que essa

inobservância aos preceitos contábeis “mascara” a contabilidade do órgão e, se não evidenciada por fatores externos, corrobora para a ideia de que a Contabilidade está de acordo com as exigências legais.

De outro lado, há excelentes profissionais que, muito além de adotar a prática legal, fazem dala ferramenta contábil de transformação social e gestão pública. O controle de saldos de DDR representa a saúde financeira de cada órgão. Essa informação é de suma relevância e importância aos gestores públicos. Perceber e respeitar a contabilidade com este objetivo também tem sido uma prática comum, na contramão dos gestores que evidenciam diferenças nos Balanços Patrimoniais publicados.

Na possibilidade de suporte aos gestores e contadores públicos, espera-se encontrar mais estudos a respeito das Disponibilidades Por Destinação de Recursos, bem como bibliografias especializadas em Contabilidade Pública que adotem este conceito e contabilização. Sugerimos, também, um estudo quantitativo, de forma a destacar a correta aplicabilidade nos municípios gaúchos, bem como auxílio dos órgãos reguladores, como o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul, na evidenciação e suporte aos órgãos que não estiverem dentro das normas cabíveis ao assunto. As DDR podem e devem ser instrumentos de informação contábil relevante aos contadores, gestores públicos e sociedade em geral, merecendo maior atenção aos estudiosos e consultorias especializadas.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: modernização da gestão pública**. Brasília, 2013. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE\\_CARTILHA\\_NovaContabilidade\\_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/329483/PGE_CARTILHA_NovaContabilidade_GestaoFiscal.pdf/92871964-4c76-4d6a-bc11-80eaac9c46cd)>. Acesso em: 01 mai 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)**. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pcasp>> Acesso em: 02 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (PCASP)**. 7. ed. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Final.pdf/6e874adb-44d7-490c-8967-b0acd3923f6d>>. Acesso em: 02 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Fonte de Recursos**. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/orcamento/glossario/fonte-de-recursos>>. Acesso em: 01 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm)>. Acesso em: 19 mar. 2018.

DUARTE, Jorge; BARROS, Antonio (org.). **Métodos e técnicas de pesquisa em comunicação**. São Paulo, 2. Ed. Atlas, 2014.

FEITOSA, Jefferson Pedrosa. **Plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) e sua obrigatoriedade a partir de 2013**: estudo acerca da preparação e da expectativa, sob a ótica de profissionais de contabilidade pública de municípios. 2012. 74 f. Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis) - Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal, 2012.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <<http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>>. Acesso em: 30 abr. 2018.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: teoria e prática. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.352p.

PACCELI, Giovani. **Contabilidade Pública 3D**. Salvador: Ed. Juspodivm, 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Instrução Normativa n. 25, de 07 de fevereiro de 2007. **Tribunal de Contas do Estado**, Porto Alegre, RS, 05 mai. 2018. Disponível em: <[http://www.tce.rs.gov.br/sistemas\\_controle/SIAPC/pdf/IN\\_TCERS\\_nr25\\_2007.pdf](http://www.tce.rs.gov.br/sistemas_controle/SIAPC/pdf/IN_TCERS_nr25_2007.pdf)>. Acesso em: 5 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. Plano de Contas. **Tribunal de Contas do Estado**, Porto Alegre, RS, 05 mai. 2018. Disponível em:

<[http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas\\_controle\\_externo/siapc/pcasp](http://www1.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siapc/pcasp)>. Acesso em: 5 mai. 2018.

**ANEXO 1 – ENTREVISTA APLICADA AOS CONTADORES PÚBLICOS  
MUNICIPAIS PARA PROJETO DE PESQUISA NO CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO  
EM GESTÃO PÚBLICA DA UFSM (2018/1)**

1 – Órgão:

2 – Nome:

3 – Descrição do cargo:

4 - Qual o tempo de serviço no setor de Contabilidade?

5 - Possui formação na área contábil? (Técnico ou Bacharel em Contabilidade)?

6 - Tempo de formação

7 - Tipo de vínculo com órgão

8 - O município adota o PCASP?

9 - O controle de Disponibilidade Financeira de Recursos – DDR está de acordo com o PCASP no município?

10 - Há rotina de conferências contábeis de saldos de DDR?

11 - Quais os facilitadores para a conciliação de saldos de DDR?

12 - Quais são os dificultadores para a conciliação de saldos de DDR?

13 - Na sua opinião há material de pesquisa suficiente para o assunto DDR (manuais, legislação, cursos, etc.)?

14 – Atribua uma nota de 0 a 10, sendo 10 maior índice e 0 menor índice, quanto a aplicabilidade do controle de DDR no PCASP do município.