

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO GOVERNO DO ESTADO DE MINAS
GERAIS: ESTUDO DO PLANO DE CONTAS APLICADO AO SETOR PÚBLICO
PERÍODO 2013/2014**

RODRIGO AMARAL SCORVO

Bacharel em Ciências Contábeis
Faculdade Metodista Izabela Hendrix
Rua Inácio Murta, 67 apto 302 - Santa Amélia - Belo Horizonte/MG
(31) 99223-9781 e-mail: rodsamaral30@hotmail.com

PATRICIA REGINA TELES

Bacharel em Ciências Contábeis e Mestre em Administração Financeira
Faculdade Metodista Izabela Hendrix
Rua Francisco Cassimiro D'Avila, 124, Casa 15, Bairro Fonte Grande, Contagem, MG, CEP:
32.010-590, e-mail: patriciatavila@gmail.com telefone: (31) 98300.7085

RESUMO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público passa por um momento de grandes modificações. Viu-se uma evolução nas normas que regulam a Contabilidade Pública, como a criação de Leis, Portarias, Instruções Normativas entre outras, buscando cada vez mais a transparência e a qualidade na gestão dos recursos públicos. A escolha de órgãos reguladores responsáveis pelas alterações nas normas contábeis, visando, principalmente, a adequação aos procedimentos usados internacionalmente, trouxeram credibilidade à contabilidade pública no Brasil. Dentre as mudanças apresentadas nos últimos anos, destaca-se a aprovação das NBC Ts 16 e a elaboração do PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público). A adoção do PCASP passou a ser exigida de todos os entes da federação a partir do ano de 2014, ou seja, todas as demonstrações contábeis datadas de 31/12/2014 já deveriam ser apresentadas na estrutura do novo Plano de Contas. Uma de suas características é a mudança do foco orçamentário para o foco patrimonial. O PCASP é de suma importância na contabilidade, uma vez que serve de base para os registros contábeis e para as demonstrações contábeis do setor público. A metodologia utilizada para alcançar o objetivo proposto foi uma pesquisa com características descritivas, porém bibliográficas e documentais em relação aos procedimentos utilizados, a abordagem do problema ocorreu de maneira qualitativa, método que difere do modelo quantitativo por não empregar instrumentos estatísticos para tratamento de dados. A pesquisa qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último. A partir de tais apontamentos, o objetivo do estudo em pauta foi identificar e apresentar as principais mudanças ocorridas nas Demonstrações Contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais a partir da adoção do PCASP no exercício de 2014 comparando-o com o exercício de 2013 quando ainda era utilizado o Plano de Contas Único (PCU). O resultado das análises demonstrou que ocorreram mudanças significativas nas Demonstrações Contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais, especificamente em seu Balanço Patrimonial. Dentre as mudanças encontradas, a substituição das contas de Disponível, Ativo Permanente e Ativo Compensado e a inclusão das contas de Depreciação, Amortização e Redução ao Valor Recuperável, por exemplo. Em relação às expectativas futuras, entende-se que a padronização das normas contábeis no Setor Público vem com o intuito de facilitar a qualidade das informações, tanto para os usuários internos como externos e ainda facilitar a consolidação nacional das contas públicas.

Palavras chave: Plano de Contas. Contabilidade Pública. PCASP. Convergência. Normas Internacionais.

Área temática: Contabilidade Governamental

INTRODUÇÃO

A ciência contábil no Brasil vem passando por significativas transformações rumo à convergência aos padrões internacionais. O processo de evolução da contabilidade do setor público deve ser analisado de forma histórica e contextualizado com o próprio processo de evolução das finanças públicas. (MCASP, 2014, p.23)

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, editou normativos, manuais e o plano de contas de âmbito nacional, buscando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Esses instrumentos encontram-se em consonância com as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), buscando a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público – *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)* – editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*. (MCASP, 2014).

O plano de contas é uma ferramenta da contabilidade, utilizada tanto pelas organizações privadas quanto pelas entidades públicas. O Plano de Contas Único (PCU), que até então era utilizado pela administração pública brasileira, deverá ser substituído pelo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). De acordo com o MCASP (6º ed. 2014), “a utilização do PCASP é obrigatória para todos os órgãos e entidades da administração direta e da administração indireta dos entes da federação”.

O estudo sobre a Contabilidade Pública, mais especificamente sobre o PCASP e sua adoção pelo Governo do Estado de Minas Gerais, tem como objetivos: elencar as alterações feitas para o cumprimento das NBCASP; estudar as demonstrações contábeis do Governo de Minas Gerais, observando as mudanças ocorridas em decorrência da adoção do PCASP; compilar as principais alterações contábeis do exercício 2014, se comparadas ao exercício de 2013; analisar as alterações ocorridas na apresentação do Balanço Geral do Estado de Minas Gerais com a utilização do novo Plano de Contas do Setor Público.

FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O conjunto de ideias e conceitos presentes nos referenciais teóricos serve de base para o aprofundamento do estudo e para o processo de análise dos dados coletados.

Considerada por muitos autores como um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil a Contabilidade Pública é de suma importância nas estruturas governamentais do Brasil e do Mundo. Segundo Rosa (2011), a Contabilidade Pública, além de atender ao aspecto técnico e legal, deve ser fonte de informações para os usuários e instrumentos de planejamento e controle para os administradores que pretendam gerenciar os recursos públicos com maior eficiência e eficácia. Nas palavras de Angélico (2009, p. 107), “Contabilidade Pública é a disciplina que aplica, na administração pública, as técnicas de registros e apurações contábeis em harmonia com as normas gerais do Direito Financeiro”. Rosa cita a importância da contabilidade como fonte de informações aos usuários internos e externos, enquanto Angélico destaca a aplicação das técnicas de registro e apurações contábeis pelos gestores públicos.

Na Contabilidade Pública, os aspectos orçamentários se destacam como importantes instrumentos de planejamento das entidades. De acordo com Araújo e Arruda (2009, p. 57), “o orçamento corresponde ao principal instrumento da administração governamental para traçar programas, projetos e atividades para um período financeiro, estimando suas receitas e planejando suas aplicações com definição dos limites de gastos”. Rosa (2011, p. 27) destaca que: “o sistema de Planejamento e de Orçamento Federal compreende as atividades de elaboração, acompanhamento e avaliação de planos, programas e orçamentos, e de realização de estudos e pesquisas socioeconômicas”. Verifica-se a citação dos autores quanto ao orçamento, como importante instrumento governamental, no planejamento de programas e projetos.

O sistema orçamentário brasileiro é composto por três normas básicas, todas de operosidade do Poder executivo. A estrutura criada por essas normas tem como meta auxiliar o processo de planejamento visando melhorar a alocação dos recursos públicos.

O PPA (Plano Plurianual) é um plano desenvolvido para estabelecer os objetivos e metas a serem seguidas pela administração pública, no que diz respeito aos programas de duração continuada, as despesas de capital e outras despesas decorrentes delas.

A LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) compreenderá as metas e prioridades da administração pública federal, incluindo as despesas de capital para o exercício financeiro subseqüente, orientará a elaboração da lei orçamentária anual, disporá sobre as alterações na legislação tributária e estabelecerá a política de aplicação das agências financeiras oficiais de fomento (§ 2º Art. 165, CF/88).

A LOA (Lei Orçamentária Anual), também conhecida como lei do orçamento, de acordo com Araújo e Arruda (2009, p. 69), “objetiva viabilizar a realização das ações planejadas do plano plurianual e transformá-las em realidade. Deve ser elaborada de forma compatível com o PPA, com a LDO e com as normas contidas na LRF”.

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil sofreu diversas modificações nos últimos anos. A partir do ano de 2007 medidas foram tomadas pelos órgãos responsáveis, ocasionando alterações significativas na legislação que rege o setor público brasileiro. Entre essas medidas está a convergência das NBCASP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público). Ainda sobre a convergência das Normas de Contabilidade, Rosa (2011, p. 4) diz: “[...] em 2007 foi dado início ao processo de convergência das normas de contabilidade e auditoria aos padrões internacionais de contabilidade com a edição da Resolução CFC/1.103/07 que cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil [...]”. Sobre o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, Rosa (2011, p. 4) descreve que o mesmo era formado pelos órgãos descritos abaixo:

- Conselho Federal de Contabilidade (CFC);
- Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON);
- Comissão de Valores Mobiliários (CVM);
- Banco Central do Brasil (BACEN);
- Superintendência de Seguros Privados (SUSEP);
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN);
- Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES).

Pode-se dizer que, a preocupação por parte dos Governantes em criar o comitê de convergência, composto por órgãos reconhecidos nacionalmente foi uma maneira de dar credibilidade e transparência aos trabalhos realizados.

A Contabilidade Pública brasileira vem sofrendo alterações em sua legislação nos últimos anos. Após instituir a Lei 4.320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000 viu-se a necessidade da criação de normas equivalentes àquelas utilizadas na seara internacional.

A elaboração e a revisão das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) Técnicas e Profissionais, assim como dos Princípios de Contabilidade (Resolução CFC nº 750/93), fazem parte de um processo constante que congrega, em igual medida, o saber técnico e a aplicação prática, sem se descuidar da realidade atual da profissão contábil. CFC (Conselho Federal de Contabilidade).

Diante disso, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão regulador da contabilidade no Brasil, através de suas resoluções, aprovou as normas técnicas NBC T 16. No ano de 2008 foram aprovadas as dez primeiras normas técnicas, enquanto que no ano de 2011 foi aprovada a décima primeira NBC T. O quadro a seguir destaca as onze primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:

Quadro 1 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica Aplicadas ao Setor Público

Resoluções CFC Nº	Aprovam	Disposições Gerais
1.128/08	NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
1.129/08	NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis
1.130/08	NBC T 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
1.131/08	NBC T 16.4	Transações no Setor Público
1.132/08	NBC T 16.5	Registro Contábil
1.133/08	NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis
1.134/08	NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis
1.135/08	NBC T 16.8	Controle Interno
1.136/08	NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão
1.137/08	NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
1.366/11	NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público

Fonte: Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012 – Publicação Eletrônica [51] p.

Ficam demonstradas de maneira resumida, as disposições gerais e definições pertencentes a cada uma das onze normas que foram aprovadas pelo CFC e entraram em vigor através das Resoluções supracitadas.

O Plano de Contas é um instrumento da contabilidade utilizado pelos entes públicos para organizar e uniformizar os lançamentos e registros contábeis. De acordo com Marion (2009, p. 124), “Plano de Contas é o agrupamento ordenado de todas as contas que são utilizadas pela contabilidade dentro de determinada empresa, portanto, o elenco de contas considerado é indispensável para os registros de todos os fatos contábeis”. Já Padoveze (2010), considera o Plano de Contas como o conjunto de contas criado pelo contabilista para atender às necessidades de escrituração das transações dos eventos econômicos, de forma a possibilitar a concepção dos relatórios contábeis e atender aos usuários da informação contábil. Enquanto isso, Silva (2011, p. 98) elenca que o plano de contas corresponde a um conjunto de contas

obtido pela subordinação dos desdobramentos às subcontas, e destas às contas que devem ser dispostas em ordem crescente de compreensão. Demonstra-se, pela conceituação dos pesquisadores citados, que o plano de contas auxilia de maneira insubstituível os profissionais responsáveis pelos registros dos fatos contábeis das empresas e instituições públicas.

O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) foi uma forma encontrada pelo Governo Brasileiro de padronizar seu conjunto de contas, criando um modelo único para utilização em todas as esferas públicas do território nacional.

No que tange a contabilidade no universo público, a Resolução/CFC 1.132 de 21/11/2008 que aprova a NBC T 16.5 diz, que a entidade do setor público deverá manter sistema de informação contábil refletido em plano de contas que compreenda, entre outras coisas, a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, a função atribuída a cada uma das contas, a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades, contas específicas que possibilitem a apuração dos custos entre outras características. Ainda sobre o PCASP, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), em sua 6ª edição, elenca alguns objetivos do PCASP, conforme representado abaixo:

- Padronizar os registros contábeis das entidades do setor público;
- Distinguir os registros de natureza patrimonial, orçamentária e de controle;
- 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;
- Permitir a consolidação nacional das contas públicas;
- Permitir a elaboração das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público;
- Contribuir para a transparência da gestão fiscal e para o controle social.

Nota-se que a intenção da padronização do Plano de Contas utilizado pelo setor público, foi de facilitar as ações realizadas pelos contadores e gestores dos órgãos governamentais, além de visar maior transparência da gestão fiscal e controle do patrimônio público.

Estrutura é o modo como alguma coisa é construída, organizada ou está disposta. A metodologia utilizada para estruturação do PCASP foi a segregação das contas contábeis em grandes grupos de acordo com as características dos atos e fatos nelas registrados.

Silva (2011, p. 98) elenca que o plano de contas: “corresponde a um conjunto de contas obtido pela subordinação dos desdobramentos às subcontas, e destas às contas que devem ser dispostas em ordem crescente de compreensão”. Considerando ainda que ele é o núcleo da linguagem utilizada na escrituração de qualquer entidade, reunindo expressões que se associam aos diferentes conjuntos de elementos patrimoniais.

Os doutrinadores Piscitelli e Timbó (2009, p. 289), descrevem que “o Plano de Contas é o conjunto de títulos, previamente definidos, representativos de um estado patrimonial e de suas variações, organizados e codificados com o objetivo de sistematizar e uniformizar o registro contábil dos atos e fatos de uma gestão [...]”.

Pelas palavras de Ribeiro (2009, p. 190), “o plano de contas é um conjunto de contas, diretrizes e normas, que disciplina as tarefas do setor de contabilidade, objetivando a uniformização dos registros contábeis”. O mesmo autor considera o plano de contas como uma ferramenta indispensável no desenvolvimento dos processos contábeis das empresas.

De acordo com Silva (2011, p. 102), “o plano de contas deve ser estruturado em função das informações a serem extraídas após a identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público [...]”. Segundo o MCASP (2014, p. 285), o PCASP está estruturado de acordo com 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.

A estruturação do PCASP através da natureza das informações contábeis influenciará diretamente na classificação de suas classes. Dessa forma, o PCASP é dividido em 8 classes, conforme mostrado no quadro a seguir:

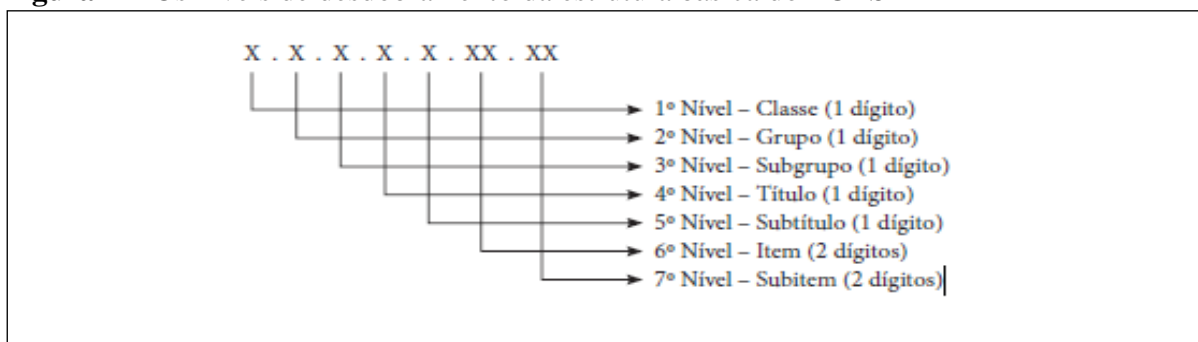
Quadro 2 – Divisão de classes do PCASP

PCASP		
Natureza da Informação	Classes	
Patrimonial	1. Ativo	2. Passivo
	3. Variações Patrimoniais Diminutivas	4. Variações Patrimoniais Aumentativas
Orçamentária	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	6. Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
Controle	7. Controles Devedores	8. Controles Credores

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 6ª ed. (2014, p. 285).

No que compete a estrutura do código da conta contábil, as contas do PCASP são identificadas com 7 níveis de desdobramento, compostos por 9 dígitos, de acordo com a estrutura a seguir:

Figura 1 – Os níveis de desdobramento da estrutura básica do PCASP



Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 6ª ed. (2014, p. 286).

A estrutura básica do PCASP compreende os sete níveis de desdobramento, classificados e codificados de acordo com a estrutura constante na parte IV do MCASP.

O PCASP apresenta, em sua estrutura, os níveis de desdobramento. Como primeiro nível, tem-se a **Classe**, que representa a agregação máxima das contas contábeis. Em seu segundo nível, tem-se o **Grupo**, que representa o desdobramento da classe.

É possível visualizar os dois níveis de desdobramentos no quadro a seguir:

Quadro 3 – Estrutura Básica do PCASP

PCASP	
1 – Ativo 1.1 Ativo Circulante 1.2 Ativo Não Circulante	2 – Passivo 2.1 Passivo Circulante 2.2 Passivo Não Circulante 2.3 Patrimônio Líquido
3 – Variação Patrimonial Diminutiva 3.1 Pessoal e Encargos 3.2 Benefícios Previdenciários e Assistenciais 3.3 Uso de Bens, Serviços e Consumo de Capital Fixo 3.4 Variações Patrimoniais Diminutivas Financeiras 3.5 Transferências Concedidas 3.6 Desvalorização e Perda de Ativos 3.7 Tributárias 3.9 Outras Variações Patrimoniais Diminutivas	4 – Variação Patrimonial Aumentativa 4.1 Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria 4.2 Contribuições 4.3 Exploração e Venda de Bens, Serviços e Direitos 4.4 Variações Patrimoniais Aumentativas Financeiras 4.5 Transferências Recebidas 4.6 Valorização e Ganhos com Ativos 4.9 Outras Variações Patrimoniais Aumentativas
5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 5.1 Planejamento Aprovado 5.2 Orçamento Aprovado 5.3 Inscrição de Restos a Pagar	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento 6.1 Execução do Planejamento 6.2 Execução do Orçamento 6.3 Execução de Restos a Pagar
7 – Controles Devedores 7.1 Atos Potenciais 7.2 Administração Financeira 7.3 Dívida Ativa 7.4 Riscos Fiscais 7.8 Custos 7.9 Outros Controles	8 – Controles Credores 8.1 Execução dos Atos Potenciais 8.2 Execução da Administração Financeira 8.3 Execução da Dívida Ativa 8.4 Execução dos Riscos Fiscais 8.8 Apuração de Custos 8.9 Outros Controles

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 6ª ed. (2014, p. 286).

De acordo com o quadro acima, na estrutura do Plano de Contas estabelecida, os atos e fatos serão registrados mediante lançamentos dentro das classes:

- 1, 2, 3 e 4 – nas contas com informação de natureza patrimonial;
- 5 e 6 – nas contas com informação de natureza orçamentária; e
- 7 e 8 – nas contas com informação de natureza típica de controle.

Fica evidenciado pela conceituação acima citada, que o PCASP se divide em contas de natureza patrimonial, orçamentária e de controle.

Os estudos inerentes ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) podem ser evidenciados se comparado ao modelo do Plano de Contas Único (PCU), utilizado nos exercícios anteriores à aplicação das mudanças. Esses dois planos de contas apresentam algumas diferenças em suas estruturas, conforme demonstrado no quadro a seguir:

Quadro 4 – Disposição das classes nos planos de contas: PCU e PCASP

PCU	Características das classes	PCASP	Características das classes
1 – Ativo	Compreende as contas relativas aos bens e direitos, e demonstra a aplicação de recursos	1 – Ativo	Registrar os bens e direitos dos entes públicos
2 – Passivo	Compreende as contas representativas de obrigações, evidenciando as origens dos recursos	2 – Passivo	Registrar as obrigações dos entes públicos
3 – Despesa	Compreende as contas representativas dos recursos despendidos na gestão	3 – Variação Patrimonial Diminutiva	Registrar as receitas efetivas que afetem a situação líquida patrimonial
4 – Receita	Inclui contas que representam os ingressos de recursos, ambos a serem computados na apuração do resultado	4 – Variação Patrimonial Aumentativa	Registrar as despesas efetivas que afetem a situação líquida patrimonial
5 – Resultado Diminutivo do Exercício	Compreende as contas representativas de variações patrimoniais (negativas e positivas)	5 – Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento	Registrar as etapas da receita orçamentária (previsão, lançamento, arrecadação e recolhimento)
6 – Resultado Aumentativo do Exercício	Compreende as contas representativas de variações patrimoniais (negativas e positivas)	6 – Controles da Execução do Planejamento e Orçamento	Registrar as etapas da despesa orçamentária (fixação, empenho, liquidação e pagamento)
		7 – Controles Devedores	Registrar os controles de atos potenciais que podem afetar a situação patrimonial, como na receita (momento da arrecadação)
		8 – Controles Credores	Registrar os controles de atos potenciais que podem afetar a situação patrimonial, como na despesa (comprometimento por empenho, liquidação e pelo pagamento)

Fonte: PISCITELLI E TIMBÓ (2010, p. 291).

Nota-se, pela disposição do quadro anterior que o PCASP (Plano de Contas Aplicado ao Setor Público) sofreu várias alterações quando comparado ao PCU (Plano de Contas Único).

Segundo o MCASP (2014, p. 23), “O PCASP representa uma das maiores conquistas da contabilidade aplicada ao setor público. Além de ser uma ferramenta para a consolidação das contas nacionais e instrumento para a adoção das normas internacionais de contabilidade”.

Ainda de acordo com o MCASP (2014), o PCASP permitiu diversas inovações, por exemplo:

- Segregação das informações orçamentárias e patrimoniais: no PCASP as contas contábeis são classificadas segundo a natureza das informações que evidenciam – orçamentária, patrimonial e de controle, de modo que os registros orçamentários não influenciem ou alterem os registros patrimoniais, e vice-versa.
- Registro dos fatos que afetam o patrimônio público segundo o regime de competência: as variações patrimoniais aumentativas (VPA) e as variações patrimoniais diminutivas (VPD) registram as transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, devendo ser reconhecidas nos períodos a que se referem, segundo seu fato gerador, sejam elas dependentes ou independentes da execução orçamentária.

- Registro de procedimentos contábeis gerais em observância às normas internacionais, como as provisões, os créditos tributários e não tributários, os estoques, os ativos imobilizados e intangíveis, dentre outros. Incluem-se também os procedimentos de mensuração após o reconhecimento, tais como a reavaliação, a depreciação, a amortização, a exaustão e a redução ao valor recuperável (*impairment*), dentre outros.
- Elaboração de estatísticas fiscais nos padrões exigidos pelos organismos internacionais.

Analisando as inovações apontadas pelo MCASP sobre o Plano de Contas nota-se a separação das informações patrimoniais das informações orçamentárias. Percebe-se a utilização do regime de competência, visando registrar os fatos que afetam o patrimônio das entidades, além da preocupação em registrar as informações contábeis de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

METODOLOGIA

A partir dos objetivos formulados para esta pesquisa, que consiste na identificação dos impactos ocorridos nas demonstrações contábeis do Estado de Minas Gerais após a adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), necessita-se fundamentar e expressar algumas considerações relacionadas à classificação da pesquisa e à forma como esta foi operacionalizada.

A metodologia de pesquisa foi empregada com o objetivo de se obter uma maior familiaridade com o assunto, visto que o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) ainda é tema recente na literatura contábil, assim, quanto aos seus objetivos, é uma pesquisa descritiva, uma vez que o entendimento dos novos procedimentos contábeis e de seus pressupostos passa pela descrição de normativos e de ações aplicadas ao tema.

Para Gil (2002, p. 41-42), “[...] as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Nas palavras de Beuren (2012, p. 81), “[...] a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”.

A coleta de dados envolveu as técnicas, bibliográfica e documental, sendo inicialmente realizado um levantamento das publicações, livros, artigos e documentos relacionados com o assunto, e a partir desse estudo realizou-se a interpretação dos dados e informações relevantes ao tema pesquisado.

Em um segundo plano foram trabalhadas as informações presentes nas demonstrações contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais, entre elas, o Balanço Patrimonial e o Plano de contas dos exercícios 2013 e 2014. Foi feito um levantamento de dados com o intuito de encontrar e elucidar as mudanças ocorridas após a aplicação do novo plano de contas na administração pública.

Segundo Gil (2002, p. 44), “a pesquisa bibliográfica é feita com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos”. Grande parte dos estudos necessita de algum trabalho por parte do pesquisador, exigindo dele uma análise muito cuidadosa do material selecionado, de modo a não comprometer a qualidade de sua pesquisa.

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida a partir de material já elaborado, com foco principal nos livros e artigos científicos. Beuren (2012, p. 87) complementa que: “o material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo referencial já tornado público em relação ao

tema de estudo, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros”.

A pesquisa documental é parecida com a bibliográfica. Ainda de acordo com Gil (2002, p. 45), “a diferença está na natureza das fontes [...]”. A pesquisa documental vale-se de materiais que ainda não receberam um tratamento analítico.

O estudo buscou analisar um conjunto de informações a respeito das demonstrações contábeis apresentadas pelo Governo de Minas Gerais, verificando as alterações ocorridas pela adoção do Plano de Contas no exercício 2014, comparando-as com o exercício anterior.

Trata-se de uma pesquisa qualitativa quanto à abordagem do problema. Segundo Richardson (1999, p. 79) “o método qualitativo difere do quantitativo por não empregar instrumentos estatísticos para tratamento de dados. Entretanto, os dois métodos podem coexistir numa pesquisa”. Ainda sobre a pesquisa qualitativa, Beuren (2012, p. 92) menciona que: “[...] concebem análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último”.

RESULTADOS

As relevantes mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público Brasileiro, estruturadas a fim de alterar o foco dos registros dos atos e fatos apenas como controle da execução orçamentária e financeira para o foco patrimonial, se devem a evolução da ciência contábil no Brasil. Essa evolução é marcada pela edição das IPSAS e NBC T SP.

A edição, pelo CFC, das NBC T SP, assim como a criação, pela STN, do MCASP, foram importantes marcos na evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A STN é responsável pela edição do MCASP, que busca estabelecer regras para a implantação das NBC T SP, visando à consolidação das contas públicas em observância aos mandamentos da Lei de Responsabilidade Fiscal.

A STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) com o intuito de atender as necessidades dos entes públicos, que careciam de um plano de contas com abrangência nacional, que evidenciasse com qualidade os fenômenos patrimoniais, padronizando os atos e fatos administrativos no âmbito nacional (MCASP, 6ª ed. 2014).

As alterações promovidas no Plano de Contas utilizado pelos entes públicos, que deixaram de utilizar o chamado PCU – Plano de Contas Único e passaram a utilizar o PCASP – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, podem ser evidenciadas em análise nas Demonstrações Contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais, principalmente em seu Balanço Patrimonial.

O novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público traz grandes mudanças na Contabilidade Pública, sendo uma das principais, a alteração do foco orçamentário para o foco patrimonial, que pode ser visualizado através do quadro a seguir, que traz um comparativo do Plano de Contas Único (PCU) e o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A adoção do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público facilitará inclusive a consolidação geral das contas públicas em nível nacional, permitindo uma análise geral das contas públicas nacionais dentro de um padrão internacional, facilitando também as relações internacionais com o País.

Quadro 5 – Comparativo dos planos de contas: PCU e PCASP

QUADRO COMPARATIVO	
PCU	PCASP
COMPOSIÇÃO	
Relação das Contas	Tabela de atributos da conta contábil
Tabela de Eventos	Relação de contas
Indicadores Contábeis	Estrutura Padronizada de Lançamentos
CLASSES	
1 Ativo	1 Ativo
2 Passivo	2 Passivo e Patrimônio Líquido
3 Despesa	3 Variação Patrimonial Diminutiva
4 Receita	4 Variação Patrimonial Aumentativa
5 Resultado do Exercício Diminutivo	5 Controles de Aprovação do Planejamento e Orçamento
6 Resultado do Exercício Aumentativo	6 Controles da Execução do Planejamento e Orçamento
	7 Controles Devedores
	8 Controles Credores
ESTRUTURA	
7 Níveis e 9 Dígitos	7 Níveis e 9 Dígitos
4º Nível - Elemento	4º Nível - Título
5º Nível - Sub Elemento	5º Nível - Sub Título
SISTEMAS/SUBSISTEMAS	
Orçamentário	Subsistema Patrimonial
Financeiro	Orçamentário
Patrimonial	Custos
Compensação	Compensação
CARACTERÍSTICAS	
Ativo e Passivo: Operam todos os sistemas	Ativo, Passivo, VPD e VPA: Subsistema Patrimonial
Receita e Despesa: Financeiro	CAPO e CEPO: Subsistema orçamentário
Resultado Aumentativo e Resultado Diminutivo: Patrimonial e Financeiro	Controle de Credores e Devedores: Custos e Compensação

Fonte: Elaborado pelo autor adaptado do MCASP 6ª ed. 2014.

Através de análise nas Demonstrações Contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais, exercícios 2013 e 2014, foi possível identificar algumas alterações nas contas contábeis presentes no Plano de Contas do ente público.

Dentre as alterações observadas, pode-se citar a mudança na terminologia da conta de “Disponível” que passa a ser chamada de “Caixa e Equivalentes de Caixa”. A inclusão do grupo de “Ativo Não Circulante” em substituição aos grupos de “Ativo Permanente” e “Ativo Compensado”, assim como a criação das contas de Depreciação e amortização acumulada que tem como objetivo registrar o desgaste dos ativos permanentes da entidade pública.

Criação das contas de VPD (Variações Patrimoniais Diminutivas) e VPA (Variações Patrimoniais Aumentativas), que equivalem às despesas e receitas patrimoniais, respectivamente.

Pode-se destacar também a alteração das contas de receitas e despesas orçamentárias antes consideradas dentro de ativo e passivo e de acordo com o novo Plano de Contas as mesmas compõem os grupos 5 e 6, compostos exclusivamente de contas de natureza orçamentária, facilitando assim, a interpretação e análise da execução do orçamento público dos entes públicos.

As contas de restos a pagar que figuravam no Passivo Circulante da entidade, passam a ser demonstrados nos grupos 5 e 6, por serem informações de natureza orçamentária, sendo que, de acordo com o conceito contábil de fato gerador, a obrigação patrimonial surge no momento do fato gerador e não especificamente no momento da execução orçamentária. Portanto, há a apropriação da despesa e a geração do passivo patrimonial, quando do fato gerador da despesa, não deixando de observar o que está previsto na Lei 4.320/64.

Os grupos 7 e 8 representados pelas contas de controles devedores e credores foram criados para substituir as contas de compensado e principalmente para aumentar os controles das contas públicas no que tange àquelas operações que possam vir a alterar o patrimônio de cada órgão ou entidade pública.

CONCLUSÕES

Foram realizadas comparações nas Demonstrações Contábeis do Governo do Estado de Minas Gerais nos exercícios 2013/2014 e seus respectivos Planos de Contas. A partir do exercício 2014 o Governo Mineiro passou a apresentar suas Demonstrações Contábeis utilizando o PCASP, novo modelo do Plano de Contas dos órgãos públicos, atendendo as exigências impostas pelas STN em consonância com as NBCASP. Diante desta nova forma de mensuração e evidenciação das informações contábeis foi possível fazer um comparativo com as demonstrações contábeis do ano anterior (2013), que vinham sendo publicadas de acordo com o modelo antigo do Plano de Contas Único (PCU).

Foi possível identificar visíveis mudanças ao se comparar o Plano de Contas Único (PCU) com o seu sucessor, o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP). Dentre as modificações percebidas, algumas se destacaram, como por exemplo, o aumento de 6 (seis) para 8 (oito) classes de contas contábeis em sua estrutura.

Verificou-se também que no PCASP as contas são classificadas segundo a natureza das informações, evidenciando o patrimônio, o orçamento e o controle, tudo de forma separada, sem que essas informações se misturem, possibilitando ao usuário das demonstrações a distinção entre as informações patrimoniais, orçamentárias e de controle de modo pormenorizado da entidade analisada.

Identificou-se a criação das contas de VPD (Variações Patrimoniais Diminutivas) e VPA (Variações Patrimoniais Aumentativas), responsáveis por registrar as transações que diminuem ou aumentam o patrimônio líquido da entidade, devendo ser reconhecidas no período a que se referem, independente de pagamentos ou recebimentos, obedecendo ao princípio da competência.

Notou-se que o registro dos procedimentos contábeis seguiu as normas internacionais de contabilidade, com o lançamento das provisões, os créditos tributários e não tributários, dentre outros. Através da análise feita nos Balanços Patrimoniais citados anteriormente, identificou-se a inclusão de importantes contas contábeis na Contabilidade Pública: como as contas de Reavaliação, Depreciação, Amortização, Redução ao Valor Recuperável do ativo permanente, dentre outras. Também foi possível identificar a substituição de algumas contas e

nomenclaturas antes utilizadas pelos órgãos públicos, tais como as terminologias das contas de Disponível, Ativo Permanente, Ativo Compensado, que foram excluídas ou substituídas por outras de forma a melhor evidenciar o patrimônio da entidade, preservando assim o principal objetivo da contabilidade que é cuidar do patrimônio da entidade.

Os resultados obtidos demonstram que tanto a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, quanto o PCASP propriamente dito, apresentaram alterações representativas no ano de 2014, se comparado ao ano de 2013. A mudança do foco estritamente orçamentário para o foco patrimonial está presente e evidente nas Demonstrações Contábeis do exercício 2014, conforme recomendado pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) e pela STN (Secretaria do Tesouro Nacional).

Pôde-se verificar também que a disposição das contas nessa nova estrutura tende a facilitar a consolidação nacional das contas, assim como a interpretação das mesmas pelo seu usuário, tanto interno quanto externo, uma vez que as Normas Internacionais de Contabilidade estão sendo observadas e as legislações brasileiras pertinentes à área devidamente cumpridas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANGÉLICO, João. **Contabilidade Pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes; BARRETO, Pedro Humberto Teixeira. **O Essencial da Contabilidade Pública**. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria a prática**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2012.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

CFC. Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11, Brasília, 2012. Disponível em <http://portalcfc.org.br/wordpress/wpcontent/uploads/2013/01/Setor_P%C3%ABlico.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2015.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica**. 10 ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Manual de Contabilidade Básica – Contabilidade introdutória e intermediária**. 7. ed. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2010.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública – Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias. **Contabilidade Pública – Uma abordagem da Administração Financeira Pública**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Básica Fácil**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

RICHARDSON, Roberto Jarry; PERES, José Augusto de Souza. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público**. São Paulo: Atlas, 2011.
SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 6. ed. Brasília: STN, Coordenação Geral de Contabilidade, 2014.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental: Um Enfoque Administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 9 ed. São Paulo: Atlas, 2011.