

**UNIVERSIDADE TECNOLÓGICA FEDERAL DO PARANÁ
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS SOCIAIS E ENGENHARIAS CURSO DE
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

MARIANA GRAHL

**AVALIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS
MUNICÍPIOS DA MICRORREGIÃO DE PATO BRANCO/PR FRENTE
ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO
SETOR PÚBLICO (NBCASP)**

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

**PATO BRANCO
2016**

MARIANA GRAHL

**AVALIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS
MUNICÍPIOS DA MICRORREGIÃO DE PATO BRANCO/PR FRENTE
ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO
SETOR PÚBLICO (NBCASP)**

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação apresentado como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências e Engenharia da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR – Campus Pato Branco.

Orientadora: Msc. Marivânia Rufato da Silva

PATO BRANCO
2016



Universidade Tecnológica Federal do Paraná
Campus Pato Branco
Curso de Ciências Contábeis
Coordenação de Trabalho de Conclusão de Curso



TERMO DE APROVAÇÃO

Titulo do Trabalho de Conclusão de Curso

Avaliação das demonstrações contábeis dos municípios da Microrregião de Pato Branco/PR frente às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP)

Nome do Aluno: **Mariana Grahl**

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi apresentado às 20 horas, no dia 21 de outubro de 2016 como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis, do Departamento de Ciências Contábeis - DACON, no Curso de Ciências Contábeis da Universidade Tecnológica Federal do Paraná. A candidata foi arguida pela Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo assinados. Após deliberação, a Banca Examinadora considerou o trabalho APROVADO

(aprovado, aprovado com restrições, ou reprovado).

marivânia Rufato da Silva
Prof. Marivânia Rufato da Silva
Orientador

Luciane Dagostini
Prof. Luciane Dagostini
Avaliador - UTFPR

Ricardo Antonelli
Prof. Ricardo Antonelli
Avaliador UTFPR

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela vida e as oportunidades que surgem ao longo do caminho.

Aos professores que tive a oportunidade de conhecer durante minha vida acadêmica, pelo aprendizado proporcionado e pelas amizades conquistadas.

Agradeço a minha orientadora, Marivânia Rufato da Silva, pela paciência, profissionalismo e conhecimentos repassados na orientação. Pela dedicação em cada revisão, o que tornou possível a conclusão deste trabalho.

Enfim, agradeço aos meus familiares e amigos pelo apoio.

“Para se ter sucesso, é necessário amar de verdade o que se faz. Caso contrário, levando em conta apenas o lado racional, você simplesmente desiste. É o que acontece com a maioria das pessoas.”

(Steven Paul Jobs, 2007)

RESUMO

GRAHL, Mariana, Avaliação das demonstrações contábeis dos municípios da Microrregião de Pato Branco/PR frente às normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP), 2016, 67p, Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2016.

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) implementaram para a administração pública diversas vantagens, como a geração de informações úteis para a tomada de decisões por parte dos gestores públicos, a possibilidade de comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países, a melhoria no processo de prestação de contas tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle quanto pela sociedade. O objetivo deste estudo é avaliar se, finalizado o prazo de convergência, as demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da microrregião de Pato Branco/PR estão adequadas às NBCASP. Trata-se de uma pesquisa exploratória, os dados primários foram coletados por meio de entrevistas e secundários através de análise documental. A amostra é composta por dez prefeituras dos municípios que compõem a Microrregião de Pato Branco/PR, sendo eles: Bom Sucesso do Sul, Chopinzinho, Coronel Vivida, Itapejara D'Oeste, Mariópolis, Pato Branco, São João, Saudade do Iguaçu, Sulina e Vitorino. Apesar das dificuldades encontradas, principalmente no que se refere a coleta das demonstrações contábeis, os resultados obtidos entre a análise documental e a entrevista aplicada foram semelhantes e complementares. Foi possível identificar o nível de adaptação desses municípios quanto a atuação em conformidade com a legislação. Entretanto pode-se concluir que apesar dos prazos para adequação as novas normas estarem finalizados, ainda não estão em total concordância com o estabelecido. Percebe-se que o processo ocorreu de forma gradual e ainda está em andamento. O prazo final para adequação das demonstrações contábeis ficou estabelecido ao término do exercício de 2014, porém ainda existem muitos ajustes a serem realizados.

Palavras-chave: NBCASP, Contabilidade Pública, Convergência, Demonstrações Contábeis.

ABSTRACT

GRAHL, Mariana, Evaluation of the financial statements of the municipalities of Microregion of Pato Branco/PR front Brazilian accounting standards applied to the public sector (NBCASP), 2016, 67p, Trabalho de Conclusões de Curso de Ciências Contábeis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2016.

Brazilian accounting standards applied to the public sector (NBCASP) implemented for the public administration several advantages, such as the generation of useful information for decision-making on the part of public managers, the possibility of comparability between the Federation and entities between different countries, the improvement in the process of accountability by both parties of the courts and control bodies and the society. The aim of this study is to evaluate whether, concluded the period of convergence, the financial statements published by the counties of Microregion of Pato Branco/PR are suitable to NBCASP. This is an exploratory research, where the primary data was collected through interviews and also by documentary analysis. The sample is composed by ten town hall of the counties that take part the Northeast region of Pato Branco-PR: Bom Sucesso do Sul, Chopinzinho, Coronel Vivida, Itapejara D'oeste, Mariópolis, Pato Branco, São João, Saudade do Iguaçu, Sulina and Vitorino. Despite of the faced difficulties, especially concerning the collection of financial statements the results obtained between documentary and the applied interview analysis were similar and complementary. It was possible to identify the level of adaptation of these counties as acting in accordance with the law. However, it can be concluded that although the time limits to the new standards being finalized, they are not yet in full agreement with the established. One can see that the process occurred gradually and it is still in progress. The deadline for adequacy of financial statements was established at the end of 2014, however there are still many adjustments to be performed.

Keywords: NBCASP, Public Accounting, Convergence, Financial Statements.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Conjunto das Demonstrações Contábeis	52
Gráfico 2: Tipo de Demonstração Contábeis	53
Gráfico 3: Análise Estrutural – Balanço Patrimonial	55
Gráfico 4: Análise Estrutural – Balanço Orçamentário	56
Gráfico 5: Análise Estrutural – Balanço Financeiro	57
Gráfico 6: Análise Estrutural – DVP	58
Gráfico 7: Análise Estrutural – Demonstração dos Fluxos de Caixa	59

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Tipos de Usuários das Informações	16
Quadro 2: NBC T 16.....	18
Quadro 3: NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	19
Quadro 4: NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis.....	20
Quadro 5: NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos.....	21
Quadro 6: NBC T 16.4 – Transações no Setor Público.....	22
Quadro 7: Características do Registro e da Informação Contábil	23
Quadro 8: Comparativo das Demonstrações Contábeis	24
Quadro 9: Estudos Correlatos	44
Quadro 10: Análise estrutural das demonstrações contábeis	49
Quadro 11: Perguntas aplicadas na entrevista.....	50

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Estrutura anterior do Balanço Patrimonial.....	25
Figura 2: Nova estrutura Balanço Patrimonial.....	26
Figura 3: Estrutura anterior do Balanço Orçamentário.....	28
Figura 4: Nova estrutura Balanço Orçamentário.....	30
Figura 5: Estrutura anterior do Balanço Financeiro.....	31
Figura 6: Nova estrutura Balanço Financeiro.....	32
Figura 7: Estrutura anterior da DVP.....	34
Figura 8: Nova Estrutura da DVP.....	35
Figura 9: Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa.....	37
Figura 10: Prazos para Implantação dos Procedimentos Contábeis.....	43

LISTA DE SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
DCASP	Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público
IASB	International Accounting Standard Board
IFRS	International Financial Reporting Standards
LDO	Lei de Diretrizes Orçamentárias
LOA	Lei Orçamentária Anual
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC T 16	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16
NBCASP	Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PCE	Procedimentos Contábeis Específicos
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
PPA	Plano Plurianual
SICSP	Sistema de Informação de Custos do Setor Público
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA	11
1.2	OBJETIVO GERAL	13
1.3	OBJETIVOS ESPECÍFICOS	13
1.4	JUSTIFICATIVA, RELEVÂNCIA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA	13
2	REFERENCIAL TEÓRICO	15
2.1	AS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA	15
2.1.1	NBC T 1.6.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	18
2.1.2	NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis	19
2.1.3	NBC T 1.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	20
2.1.4	NBC T 16.4 – Transações no Setor Público	21
2.1.5	NBC T 16.5 – Registro Contábil	22
2.1.6	NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis	23
2.1.7	NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis	38
2.1.8	NBC T 16.8 – Controle Interno	39
2.1.9	NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão	40
2.1.10	NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos	41
2.1.11	NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público	41
2.1.12	Prazos para Implantação	42
2.2	ESTUDOS CORRELATOS	44
3	METODOLOGIA DA PESQUISA	47
3.1	ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO	47
3.2	PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS	48
4	APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS	51
4.1	CONJUNTO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PUBLICADAS	51
4.2	ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	54
4.2.1	Balanco Patrimonial	54
4.2.2	Balanco Orcamentario	56
4.2.3	Balanco Financeiro	57
4.2.4	Demonstração das Variações Patrimoniais	58
4.2.5	Demonstração dos Fluxos de Caixa	59
4.2.6	Notas Explicativas	60
4.3	ANÁLISE GERAL DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E ASPECTOS DA NBCASP NÃO CONTEMPLADOS	60
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	62

6	REFERÊNCIAS.....	64
----------	-------------------------	-----------

1 INTRODUÇÃO

O capítulo da introdução irá abordar: (i) a contextualização e o problema de pesquisa; (ii) o objetivo geral; (iii) os objetivos específicos; e, (iv) a justificativa, relevância e delimitação da pesquisa.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Ao se pensar em Contabilidade Pública, alguns fatos históricos merecem destaque no cenário brasileiro. Em 17 de março de 1964 o Congresso Nacional decretou a Lei 4.320 cuja finalidade baseava-se em adotar um modelo orçamentário padrão para os níveis de governo da União, Estados e Municípios, sendo esta lei vigente até os dias de hoje. A Constituição Federal do Brasil de 1988 consagrou as exigências da Lei no que tange ao orçamento público, suas diretrizes e o planejamento de longo prazo, objetivando orientar o gestor público. No ano de 2000 foi regulamentado o § 3º do artigo nº 165 da CF/1988, através da edição da Lei Complementar nº 101 – Lei de Responsabilidade Fiscal. Essa lei surgiu para nortear o gestor com relação às normas procedentes quanto as finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, objetivando a transparência dos gastos públicos e a consecução das metas fiscais (MACEDO E KLANN, 2012).

Como se verifica, a legislação apresentada foi criada há muitos anos e permanecia sem alterações. Nesse sentido, destaca-se que vivemos em um mundo globalizado, as informações contábeis possuem grande influência para a tomada de decisão e com crescentes atividades com os mercados internacionais, faz-se necessária a padronização da contabilidade para ser tratada de forma igualitária, com poder de comparabilidade em diferentes países.

Com este intento, nas últimas décadas a contabilidade vem enfrentando modificações que se refletiram inicialmente no âmbito empresarial e posteriormente na área pública. No setor empresarial a edição da Lei Federal 11.638/2007, modificada posteriormente pela Lei 11.941/2009, alterou a lei 6.404/76 e iniciou o processo de convergência das normas contábeis com os padrões internacionais, os

International Financial Reporting Standards (IFRS) emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) (SCARPIN e SOARES, 2010).

Na área pública o *International Federation of Accountants* (IFAC) nomeou o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), órgão este que edita normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, em virtude dessas adaptações da contabilidade aos padrões internacionais. O Ministério da Fazenda editou a Portaria n° 184/2008, ficando a cargo da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), estabelecer as diretrizes do processo de convergência às normas internacionais (JACINTO, 2014).

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público objetivam a harmonização dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, a avaliação de ativos e passivos, e também a forma de evidenciação da apuração do resultado do exercício, a situação financeira e as mutações do patrimônio líquido. As demonstrações contábeis evidenciam níveis de comparabilidade com o ambiente internacional e melhor qualidade das informações aos principais usuários, sendo eles: (i) o usuário do serviço público; (ii) o agente público; (iii) os agentes de controle interno; e (iv) os agentes de controle externo (JACINTO, 2014).

Adicionalmente, pode-se inferir que, devido a convergência às normas internacionais, a contabilidade aplicada ao setor público passa por uma mudança do foco contábil, sendo que o mesmo era voltado ao orçamento público e com a edição das novas normas passa a ter enfoque patrimonial (BEZERRA FILHO, 2014).

Com este propósito, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou em 2008 as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) ou Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16 (NBC T 16). Norma que possui adoção obrigatória gradualmente a partir do ano de 2010, sendo que para atender o processo de convergência foi estabelecido um cronograma, delimitado pelas portarias STN n° 828/2011 e 753/2012 (CARNEIRO, 2012). Segundo Gava (2013), essas portarias estabelecem os prazos limites para adoção dos procedimentos adotados pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) editado pela STN, e o prazo final para divulgação das informações emitidas pelas entidades da federação ficou estabelecido ao término do exercício de 2014.

Neste contexto, busca-se responder o seguinte problema de pesquisa: finalizado o prazo de convergência, as demonstrações contábeis publicadas pelos

municípios da microrregião de Pato Branco/PR estão adequadas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?

1.2 OBJETIVO GERAL

O presente estudo busca avaliar se, finalizado o prazo de convergência, as demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da microrregião de Pato Branco/PR estão adequadas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

1.3 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

Para atingir o objetivo geral, estabelecem-se os seguintes objetivos específicos:

- i. Identificar o conjunto e o conteúdo das demonstrações contábeis obrigatórias segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);
- ii. Coletar as demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da microrregião de Pato Branco/PR referentes ao exercício de 2015;
- iii. Analisar se as demonstrações contábeis coletadas atendem os requisitos exigidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP);

1.4 JUSTIFICATIVA, RELEVÂNCIA E DELIMITAÇÃO DA PESQUISA

O presente trabalho justifica-se nos seguintes aspectos: (i) contribui com a comunidade acadêmica; (ii) contribui com os profissionais da área.

Contribui com a comunidade acadêmica por avançar na construção de conhecimento sobre a adoção das NBCASP, iniciada em trabalhos anteriores na literatura, Calegari e Righes (2014) e Gava (2013), visto que estes estudos realizaram análises durante o processo de implantação das NBCASP, mas antes de seu término considerando a perspectiva dos profissionais da área da contabilidade pública sobre os procedimentos relativos a implantação. Nesse sentido, o presente estudo avança no entendimento do tema por buscar a análise estrutural das demonstrações contábeis publicadas pelos órgãos públicos, bem como as demais exigências da norma após o término do prazo legal de implantação.

Destaca-se que a pesquisa também contribui para com os profissionais da área pública, por tratar-se de um assunto atual, os profissionais atuantes devem estar atualizados para uma gestão em conformidade com as normas exigidas. Ao apresentar os resultados o presente estudo pode ser utilizado para análise e comparabilidade com os demais órgãos, verificando o nível de adequação e o que ainda não estiver contemplado.

Sendo assim, a relevância deste estudo dá-se pela necessidade de avançar nas discussões acerca do tema, tendo em vista a mudança do foco da contabilidade aplicada ao setor público e a finalização da convergência as Normas Internacionais.

Quanto à delimitação da pesquisa, o presente estudo buscar avaliar a adequação das demonstrações contábeis dos dez municípios que compõem a microrregião de Pato Branco/PR às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Realizou-se pesquisa bibliográfica a qual objetiva analisar trabalhos publicados sobre o tema entre os anos de 2012 e 2015 e análise documental das Demonstrações Contábeis exigidas publicadas em órgão oficial referentes ao exercício 2015.

Os municípios analisados são: Bom Sucesso do Sul; Chopinzinho; Coronel Vivida; Itapejara d'Oeste; Mariópolis; Pato Branco; São João; Saudade do Iguaçu; Sulina e Vitorino.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo busca-se evidenciar: (i) as mudanças na contabilidade pública brasileira; e, (ii) estudos anteriores correlacionados.

2.1 AS MUDANÇAS NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA

Segundo Silva (2009), os primeiros registros de contabilidade foram encontrados no Brasil, em 1808, no governo provisório de Dom João VI, que através do ato de emissão de alvará obrigava os “Contadores Gerais da Real Fazenda” a aplicarem o método das partidas dobradas, de Frei Luca Pacioli nas escriturações mercantis.

Na área pública, em 1922, o Brasil teve a aprovação do “Código de Contabilidade da União” e mais tarde o Decreto-Lei nº. 2.416/1940 que regulamentava a elaboração e a execução dos orçamentos e balanços dos estados e municípios, determinando um modelo-padrão de balanços para essas entidades públicas. Posteriormente estes instrumentos foram substituídos pela Lei Complementar nº. 4.320/64, essa lei está em vigor servindo como base para nortear o gestor público, apresenta seu foco voltado para o orçamento público e determina as demonstrações que devem ser apresentadas pelas entidades da administração e a estrutura dessas demonstrações (CASTRO, 2010).

Em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar nº 101, a Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual estabelece normas de finanças públicas, primando pela responsabilização dos atos e fatos públicos e pela transparência da gestão. Para atingir um de seus objetivos, a transparência, a LRF estabeleceu maior publicidade das demonstrações contábeis emitidas pelos entes públicos (BRASIL, 2000).

A Lei de Acesso à Informação, nº.12.527/2011, obriga os órgãos públicos (ministérios, estatais, governos estaduais, prefeituras, empresas públicas, autarquias etc.) a prestarem informações sobre suas atividades a qualquer cidadão interessado.

Os órgãos devem assegurar o acesso à informação, proporcionado mediante procedimentos objetivos e ágeis, de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão as informações. Segundo esta lei, o contribuinte deve conhecer a realidade da gestão dos recursos públicos e considerando a LRF, que estabelece transparência nos procedimentos adotados na gestão pública e a interação entre os órgãos públicos e os usuários dessas informações, o Quadro 1 apresenta os usuários dessas informações:

Tipos de Usuários da Informação		Usuários
Regulação Legislativa		Poder Judiciário Poder Legislativo Poder Executivo Dirigentes de entidades
Previdência Social		Trabalhadores Ativos Empresários Sindicatos Aposentados e Pensionistas
Prestação de Contas	Cumprimento da legalidade e correta utilização dos recursos públicos	Poder Legislativo Tribunal de Contas Cidadãos em geral
	Interesse Geral nas ações administrativas	Contribuintes Empresários Trabalhadores
Aspectos econômicos e financeiros do Estado	Financiadores	Bancos Públicos Bancos Privados Entidades de Crédito em geral
	Investidores	Bancos em geral Agências de <i>rating</i> Cidadãos em geral
Controle Interno e Auditoria		Dirigentes da entidade Representante dos Trabalhadores

Quadro 1: Tipos de Usuários das Informações

Fonte: Adaptado de Silva (2009)

Como foi possível observar no Quadro 1, os usuários da informação podem ser internos ou externos, portanto a informação deve ser clara e acessível a todos os interessados. Esse acesso ocorre por meio do portal da transparência de cada ente público que torna pública as informações (Silva, 2009).

Para Szuster (2008, p. 17), “a contabilidade é a ciência social que tem por objetivo medir, para poder informar, os aspectos quantitativos e qualitativos do patrimônio de quaisquer entidades”.

Segundo Assumpção (2011), a contabilidade privada desde os primórdios teve como objetivo principal o controle do patrimônio das entidades, portanto a contabilidade pública não poderia ser diferente. Assim foi necessária uma reformulação das normas aplicáveis ao setor público, para que o mesmo possibilitasse nível de comparação com demais entes e também a nível internacional. Após a convergência das normas internacionais da contabilidade aplicada ao setor público teve seu foco reestruturado, deixando de lado o foco orçamentário e evidenciando o patrimônio das entidades públicas:

A contabilidade Aplicada ao Setor Público é definida como o ramo da ciência contábil que estuda, registra, interpreta e controla os atos e fatos da administração pública, tratando de informações relativas à previsão das receitas, à fixação das despesas e à execução orçamentária, financeira e patrimonial nas três esferas do governo. (Assumpção, 2011, p. 24).

Destaca-se então que, o objetivo da contabilidade pública é a integração dos registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais, evidenciando suas movimentações ao final de cada exercício, aplicando-se os princípios fundamentais da contabilidade e as NBCASP (SILVA, 2009).

Em nível internacional, a contabilidade pública passou por alterações no ano de 2000, com a edição e publicação das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), ou Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) (MOURAD; PARASKEVOPOULOS, 2010).

Segundo Jacinto (2014), as IPSAS “visam à elaboração e publicação de pronunciamentos e informativos das práticas contábeis a serem adotadas no mundo, voltadas ao processo de convergência das normas nacionais com as internacionais”.

Com o intento de alinhar a contabilidade brasileira aos padrões internacionais, no ano de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade aprovou as resoluções que estabeleceram as NBCASP, também denominadas NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, proporcionando uma maior transparência nas informações, facilidade no entendimento e maior comparabilidade. O Quadro 2 demonstra as NBC T.

Norma	Resolução CFC	Descrição
NBC T 16.1	1.128/08	CONCEITUAÇÃO, OBJETIVO E CAMPO DE APLICAÇÃO
NBC T 16.2	1.129/08	PATRIMÔNIO E SISTEMAS CONTÁBEIS

NBC T 16.3	1.130/08	PLANEJAMENTO E SEUS INSTRUMENTOS SOB O ENFOQUE CONTÁBIL
NBC T 16.4	1.131/08	TRANSAÇÕES NO SETOR PÚBLICO
NBC T 16.5	1.132/08	REGISTRO CONTÁBIL
NBC T 16.6	1.133/08	DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.7	1.134/08	CONSOLIDAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS
NBC T 16.8	1.135/08	CONTROLE INTERNO
NBC T 16.9	1.136/08	DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO
NBC T 16.10	1.137/08	AValiação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
NBC T 16.11	1.136/11	SISTEMA DE INFORMAÇÃO DE CUSTOS DO SETOR PÚBLICO

Quadro 2: NBC T 16.

Fonte: Adaptado das Resoluções nº 1.128 a nº 1.136/2011- CFC.

Verifica-se no Quadro 2 que ao total foram aprovadas dez normas no ano de 2008 e no ano de 2011 foi incluída a NBC T 16.11 a qual trata do sistema de custos no setor público.

As NBCASP estão em conformidade com a Lei 4.320/64 e a LRF, implementando dispositivos previstos anteriormente, como o sistema de custos, ampliação do controle contábil e o cumprimento das metas estabelecidas. A seguir será apresentado um detalhamento do conteúdo das NBC T 16. 1 a 16. 11.

2.1.1 NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Esta norma brasileira de contabilidade aprovada pela Resolução CFC 1.128 de 21 de novembro de 2008 estabelece a conceituação, objetivo e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. O Quadro 3 apresenta as definições da contabilidade aplicada ao setor público:

Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Definições
Conceituação	Ramo da ciência contábil que aplica os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial.
Objetivo	Fornecer aos usuários informações sobre os resultados e aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio e suas mutações, para a tomada de decisões e prestação de contas.

Objeto	Patrimônio Público
Campo de Aplicação	Entidades do Setor Público

Quadro 3: NBC T 16.1 - Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação

Fonte: Elaborado com base na Resolução nº 1.128/08 – CFC.

Como pode-se observar no Quadro 3 essa norma reforça, no que compete ao campo de aplicação, o que dispõe o artigo 83 da Lei 4.320/64, determina que a contabilidade deve evidenciar as operações realizadas por quaisquer pessoas que arrecadem receitas, efetuem despesas, ou administrem bens pertencentes à Administração Pública.

Apresenta o conceito de unidade contábil, caracterizado pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações, subdividindo as unidades contábeis em: (i) originária onde representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas; (ii) descentralizada a qual representa a parcela do patrimônio de unidade contábil originária; (iii) unificada que representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis descentralizadas; (iv) consolidada onde representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis originárias.

2.1.2 NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis

Aprovada pela Resolução CFC 1.129 de 21 de novembro de 2008 estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação, conceito e estrutura do sistema de informação contábil. O Quadro 4 apresenta as definições de patrimônio e sistemas contábeis e seu objetivo:

	Definições
Patrimônio Público	Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público.
Sistema Contábil	Representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e fatos da gestão do patrimônio público.

Objetivo Sistema Contábil	Orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social.
---------------------------	---

Quadro 4: NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

Fonte: Elaborado com base na Resolução nº 1.129/08 – CFC.

Observando o Quadro 4, é possível evidenciar que os sistemas de contabilidade pública registram, avaliam, evidenciam e transparecem os atos e fatos da gestão pública, com objetivo de orientar e suprir o processo de decisão e a correta prestação de contas, dividem-se em subsistemas: (i) orçamentário; (ii) patrimonial; (iii) compensação; e, (iv) custos. (Resolução CFC 1.129, 2008, item 12). O objetivo principal dessa norma consiste em:

Estabelecer o tratamento contábil para o patrimônio público, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre os bens, direitos e obrigações da entidade, bem como suas variações. (AZEVEDO, SOUZA E VEIGA, 2010, P. 92).

O sistema orçamentário refere-se os atos e fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; o sistema financeiro foi excluído pela Resolução CFC nº. 1.268/09; o sistema patrimonial está relacionado os fatos financeiros e não financeiros inerentes as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio; a compensação introduz os atos de gestão cujos efeitos produzam alterações no patrimônio da entidade, bem como aqueles com função específica de controle, já o sistema de custos, novidade implantada pelas novas normas tratando dos custos dos bens e serviços (Resolução CFC 1.129, 2008, item 12).

2.1.3 NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

Aprovada pela Resolução CFC 1.130 de 21 de novembro de 2008 estabelece as bases para controle contábil do planejamento das entidades do setor público. O Quadro 5 apresenta as definições com relação ao planejamento e seus instrumentos utilizados:

	Definições
Avaliação de Desempenho	Análise dos aspectos de economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas.

Planejamento	Processo contínuo de dinâmico, identificando as melhores opções para atingir a missão institucional. Definição de objetivos, metas, meios, metodologia, prazos de execução, custos e responsabilidades.
Plano Hierarquicamente interligado	Documentos elaborados para materializar o planejamento por meio de programas e ações, proporcionando avaliação e instrumentalização do controle.
Evidenciação	Contribui para a tomada de decisão e facilita a instrumentalização do controle social, para possibilitar o conhecimento do conteúdo, execução e avaliação do planejamento.

Quadro 5: NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos

Fonte: Elaborado com base na Resolução nº 1.130/08 – CFC.

Com base no Quadro 5, os planos hierarquicamente interligados se traduzem no Plano Plurianual – (PPA) o qual contempla o nível estratégico, definições de metas para períodos de quatro anos, a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que orienta a elaboração dos orçamentos anuais, e a Lei Orçamentária Anual (LOA), a qual contempla o nível operacional, a tradução em metas físicas e financeiras dos objetivos da Administração Pública para o período de anual (MCASP, 2015).

A norma traz como inovação a ampliação do controle contábil sobre os instrumentos de planejamento, além de evidenciar a execução orçamentária anual (LOA), pretende-se acompanhar a cumprimento das metas estratégicas contidas no PPA.

2.1.4 NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

Aprovada pela Resolução CFC 1.131 de 21 de novembro de 2008 estabelece os conceitos, a natureza e a tipicidade das transações no setor público. O Quadro 6 detalha a natureza dessas transações e as variações patrimoniais:

		Definições
Natureza das Transações no Setor Público	Econômico-financeira	Originadas de fatos que afetam o patrimônio público, gerando alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais.
	Administrativa	Transações que não afetam o patrimônio público, surgem de fatos administrativos, objetivando o cumprimento das metas e programas.

Variações Patrimoniais		Alteram os elementos patrimoniais, mesmo sem caráter compensatório, e podendo ou não afetar o resultado.
Variações	Quantitativas	Decorrentes de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido.
	Qualitativas	Decorrentes de transações que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido.

Quadro 6: NBC T 16.4 – Transações no Setor Público

Fonte: Elaborado com base na Resolução nº 1.131/08 – CFC.

Segundo o Quadro 6 a natureza das transações no setor público pode ser econômico-financeira e administrativa e suas variações patrimoniais dividem-se em quantitativas e qualitativas.

A norma dispõe sobre as transações que envolvem valores de terceiros, a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo essas serem demonstradas de forma segregada.

2.1.5 NBC T 16.5 – Registro Contábil

Aprovada pela Resolução CFC 1.132 de 21 de novembro de 2008, estabelece os critérios para o registro contábil, atos e fatos que afetam o patrimônio. Segundo a NBC T 16.5 deve-se manter um sistema de escrituração constante por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em ordem cronológica, como apoio às informações contábeis.

Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010, p. 137), “esta norma amplia o conceito e a utilização de registros contábeis a fim de permitir que a contabilidade aplicada ao setor público seja uma fonte de auxílio à tomada de decisões”.

Conforme a Resolução CFC 1.132/08, item 4, as características da informação contábil, apresentadas no Quadro 7, são:

Comparabilidade	Deve possibilitar a análise da situação patrimonial com outras entidades.
Compreensibilidade	As informações relevantes devem constar nas demonstrações contábeis, proporcionando clareza ao usuário.
Confiabilidade	Os registros devem possibilitar segurança e credibilidade.
Fidedignidade	Devem apresentar fielmente o fenômeno contábil de origem.

Imparcialidade	Os registros devem ser apresentados de forma a não privilegiar interesses específicos.
Integridade	Não podendo omitir partes do fato gerador.
Objetividade	Realidade dos fenômenos patrimoniais.
Representatividade	Devem conter todos os aspectos relevantes.
Tempestividade	Devem ser registrados no momento de sua ocorrência.
Uniformidade	Registros contábeis compatíveis.
Utilidade	Atender às necessidades específicas dos usuários.
Verificabilidade	Possibilitar o reconhecimento da sua realidade.
Visibilidade	Devem ser disponibilizados com transparência.

Quadro 7: Características do Registro e da Informação Contábil

Fonte: Elaborado com base na Resolução nº 1.132/08 – CFC.

Conforme observado a norma também estabelece que a entidade deve aplicar os métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e passivos que possibilitem o reconhecimento de ganhos e perdas ocorridas no patrimônio. Na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade deve fazer uso das normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas (Resolução CFC 1.132. 2008, itens 23 e 25).

2.1.6 NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis

A NBC T 16.6, aprovada pela Resolução CFC 1.133 de 21 de novembro de 2008, trata das Demonstrações Contábeis determinadas ao setor público, sendo elas: (i) Balanço Patrimonial; (ii) Balanço Orçamentário; (iii) Balanço Financeiro; (iv) Demonstração das Variações Patrimoniais; (v) Demonstração dos Fluxos de Caixa.

A Resolução CFC nº 1.437/13, excluiu a (vi) Demonstração do Resultado Econômico e inclui: (vii) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e, (viii) Notas Explicativas. O Quadro 8 apresenta o comparativo entre as demonstrações anteriormente exigidas pela Lei 4.320/64 e sua atualização pela NBC T 16.6:

LEI 4.320/64	NBC T 16.6
BALANÇO PATRIMONIAL	BALANÇO PATRIMONIAL
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO
BALANÇO FINANCEIRO	BALANÇO FINANCEIRO
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS
	DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA
	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PL
	NOTAS EXPLICATIVAS

Quadro 8: Comparativo das Demonstrações Contábeis

Fonte: Elaborado pela autora com base na Lei 4.320/64 e NBC T 16.6.

Conforme observa-se no Quadro 8, as novas normas incluíram duas demonstrações e também as notas explicativas, que são consideradas como parte integrante de todas as demonstrações.

As demonstrações contábeis devem apresentar identificação da entidade e responsáveis, são divulgadas com relação a competência do período anterior, suas informações são originárias do sistema contábil da entidade, recomenda-se que as contas contábeis semelhantes sejam agrupadas, para efeitos de publicação deve apresentar valores monetários em unidades de milhar ou milhão com a devida indicação (Resolução CFC 1.133, 2008, itens 5 a 10).

Quanto a divulgação das demonstrações contábeis na área pública, a resolução destaca que:

A divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas: (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades; (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos; (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados; (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público (Resolução CFC 1.133, 2008, item 11).

A Lei nº 4.320/64 estabelece as demonstrações contábeis que devem ser elaboradas e divulgadas pelos entes públicos, como também a sua estrutura, a NBC T 16.6, atualiza essas exigências e acrescenta novos aspectos, tanto nas mudanças ocorridas na estrutura das demonstrações contábeis como nos procedimentos utilizados após a convergência. Verifica-se a estrutura do balanço patrimonial de acordo com a Lei 4.320/64 na Figura 1:

ATIVO				PASSIVO			
TITULOS	R\$	R\$	R\$	TITULOS	R\$	R\$	R\$
ATIVO FINANCEIRO				PASSIVO FINANCEIRO			
Disponível				Restos a Pagar:			
Caixa						
Bancos e Correspondentes				Serviço da Dívida a Pagar			
Exatores				Depósitos			
Vinculado em c/c Bancárias				Débitos de Tesouraria			
.....						
Realizável						
.....							
ATIVO PERMANENTE				PASSIVO PERMANENTE			
Bens Móveis				Dívida Fundada Interna:			
Bens Imóveis				Em Títulos			
Bens de Natureza Industrial				Por Contratos			
Créditos				Dívida Fundada Externa:			
Valores Diversos				Em Títulos			
.....				Por Contratos			
.....				Diversos:			
.....						
Soma do Ativo Real				Soma do Passivo Real			
SALDO PATRIMONIAL				SALDO PATRIMONIAL			
Passivo Real Descoberto				Ativo Real Líquido			
Soma				Soma			
ATIVO COMPENSADO				PASSIVO COMPENSADO			
Valores em Poder de Terceiros:				Contrapartida de Valores em Poder			
.....				de Terceiros:			
.....						
Valores Nominiais Emitidos:				Contrapartida de Valores Nominiais			
.....				Emitidos:			
Diversos:				Diversos:			
.....						
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Figura 1: Estrutura anterior do Balanço Patrimonial

Fonte: Lei 4.320/64.

Conforme observa-se na Figura 1 e o artigo 105 da Lei Complementar 4.320/64, o balanço patrimonial, em sua estrutura anterior evidenciava: (i) ativo financeiro; (ii) ativo permanente; (iii) passivo financeiro; (iv) passivo permanente; (v) saldo patrimonial; (vi) ativo compensado; (vii) passivo compensado. A Figura 2 apresenta a nova estrutura do balanço patrimonial:

ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes de Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores A Curto Prazo Investimentos Temporários Estoques VPD Pagas Antecipadamente ATIVO NAO-CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Créditos a Longo Demais Créditos e Valores a Longo Prazo Investimentos Temporários a Longo Prazo Estoques VPD Pagas Antecipadamente Investimentos Participações Permanentes Demais Investimentos Permanentes (-) Redução ao Valor Recuperável Imobilizado Bens Moveis Bens Imóveis (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas (-) Redução ao Valor Recuperável Intangível Softwares Marcas, Direitos e Patentes Industriais Direito de Uso De Imóveis (-) Amortização Acumulada (-) Redução ao Valor Recuperável			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo Provisões a Curto Prazo PASSIVO NAO-CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Longo Prazo Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo Fornecedores a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Demais Obrigações a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo Resultado Diferido TOTAL DO PASSIVO		
			PATRIMONIO LIQUIDO		
			ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
			Patrimônio Social e Capital Social Adiantamento para Futuro Aumento de Capital Reservas de Capital Ajustes de Avaliação Patrimonial Reservas de Lucros Demais Reservas Resultados Acumulados (-) Ações / Cotas em Tesouraria		
			TOTAL DO PATRIMONIO LIQUIDO		
TOTAL			TOTAL		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO FINANCEIRO			PASSIVO FINANCEIRO		
ATIVO PERMANENTE			PASSIVO PERMANENTE		
SALDO PATRIMONIAL					
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Saldo dos Atos Potenciais Ativos			Saldo dos Atos Potenciais Passivos		
TOTAL			TOTAL		
DESTINAÇÃO DE RECURSOS				SUPERÁVIT/DÉFICIT FINANCEIRO	
Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)					
TOTAL					

Figura 2: Nova estrutura Balanço Patrimonial
 Fonte: MCASP (2015)

Em sua nova estrutura, conforme a Resolução CFC 1.133/2008 o balanço patrimonial, objetiva demonstrar o ativo, passivo e o patrimônio líquido, evidenciando de forma qualitativa e quantitativa sua situação patrimonial. Os ativos e passivos devem ser classificados como “circulante” e “não circulante”. A disposição das contas do ativo deve ser de forma decrescente por grau de conversibilidade, e as do passivo por grau de exigibilidade.

Verifica-se que foi incluído o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes, assim o ativo financeiro compreende os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários, o ativo permanente é composto por bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa. O passivo financeiro compreende as dívidas fundadas e outros compromissos exigíveis cujo pagamento independa de autorização orçamentária, o passivo permanente compreende as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate (MCASP, 2015).

Segundo Kohama (2014), em sua nova estrutura as contas de compensação devem registrar os bens, valores e as obrigações os quais seus efeitos produzam modificações no patrimônio da entidade. Deverão ser estruturadas em quadro específico, serão evidenciados os atos potenciais do ativo e passivo os quais afetam o patrimônio, como exemplo pode-se citar os direitos e obrigações conveniadas ou contratadas, responsabilidade por valores, títulos e bens de terceiros, garantias e contra garantias de valores recebidos e concedidos e outros atos potenciais do ativo e do passivo.

Segundo o MCASP (2015), foi incluído adicionalmente o anexo 1 – demonstrativo do superávit/déficit financeiro, com o objetivo de atender o estabelecido na Lei Complementar nº 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal:

Além de obedecer às demais normas de contabilidade pública, a escrituração das contas públicas observará as seguintes: I – a disponibilidade de caixa constará de registro próprio, de modo que os recursos vinculados a órgão, fundo ou despesa obrigatória fiquem identificados e escriturados de forma individualizada (Lei Complementar 101/2000 – Artigo 50).

Esse demonstrativo serve como base de evidenciação da destinação dos recursos, se esses são vinculados ou não, e se vinculados identifica qual a sua finalidade (MCASP, 2015).

O MCASP (2015) sugere o uso de notas explicativas em anexo ao balanço patrimonial para detalhamento das seguintes contas: (i) créditos a curto prazo e a

longo prazo; (ii) imobilizado; (iii) intangível; (iv) obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a curto prazo e a longo prazo; (v) provisões a curto prazo e a longo prazo; e (vi) demais elementos patrimoniais, quando relevantes. Recomenda também esclarecimentos sobre os métodos de depreciação, amortização e exaustão utilizados.

A segunda demonstração contábil que passou por alterações foi o balanço orçamentário. A Figura 3 demonstra sua estrutura anterior a edição das novas normas:

Receita				Despesa			
Título	Previsão	Execução	Diferença	Título	Fixação	Execução	Diferença
Receitas Correntes				Créditos Inicial +			
Tributárias				Suplementar			
Contribuições				Despesas Correntes			
Patrimonial				Pessoal e Encargos			
Agropecuária				Juros e Enc. Dívida			
Industrial				Outras Desp. Corrent			
Serviços							
Transf. Correntes				Despesa de Capital			
Outr. Rec. Correntes				Investimento			
				Inversões Financeiras			
				Amortiz. Dívida			
Receitas de Capital				Créditos Especial			
Operações Créditos				Despesas Correntes			
Alienação Bens				Despesas Capital			
Amortização Emp/Fin							
Transf. Capital							
				Créditos Extraordinários			
Outras Rec. Capital				Despesas Correntes			
				Despesas Capital			
Total				Total			

Figura 3: Estrutura anterior do Balanço Orçamentário

Fonte: Lei 4.320/64.

Segundo a Lei 4.320/64, seu objetivo era a evidenciação das receitas e despesas orçamentárias, com detalhamento em níveis de relevância, segundo a categoria econômica, confrontando o orçamento inicial, execução e o resultado orçamentário. A Figura 4 apresenta sua nova estrutura:

RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS	PREVISÃO INICIAL	PREVISÃO ATUALIZADA (a)	RECEITAS REALIZADAS (b)	SALDO c = (a-b)
RECEITAS CORRENTES				
RECEITA TRIBUTÁRIA				
RECEITA DE CONTRIBUIÇÕES				
RECEITA PATRIMONIAL				
RECEITA AGROPECUÁRIA				
RECEITA INDUSTRIAL				
RECEITA DE SERVIÇOS				
TRANSFERÊNCIAS CORRENTES				
OUTRAS RECEITAS CORRENTES				
RECEITAS DE CAPITAL				
OPERAÇÕES DE CRÉDITO				
ALIENAÇÃO DE BENS				
AMORTIZAÇÕES DE EMPRÉSTIMOS				
TRANSFERÊNCIAS DE CAPITAL				
OUTRAS RECEITAS DE CAPITAL				
SUBTOTAL DAS RECEITAS (I)				
REFINANCIAMENTO (II)				
Operações de Crédito Internas				
Mobiliária				
Contratual				
Operações de Crédito Externas				
Mobiliária				
Contratual				
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (III) = (I + II)				
DEFICIT (IV)				-
TOTAL (V) = (III + IV)				-
SALDOS DE EXERCÍCIOS ANTERIORES (UTILIZADOS PARA CRÉDITOS ADICIONAIS)	-			-
Superávit Financeiro				
Reabertura de créditos adicionais				

DESPESAS ORÇAMENTÁRIAS	DOTAÇÃO INICIAL (d)	DOTAÇÃO ATUALIZADA (e)	DESPESAS EMPENHADAS (f)	DESPESAS LIQUIDADAS (g)	DESPESAS PAGAS (h)	SALDO DA DOTAÇÃO (i)=(e-f)
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
RESERVA DE CONTINGÊNCIA						
RESERVA DO RPPS						
SUBTOTAL DAS DESPESAS (VI)						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA/REFINANCIAMENTO (VII)						
Amortização da Dívida Interna						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
Amortização da Dívida Externa						
Dívida Mobiliária						
Outras Dívidas						
SUBTOTAL COM REFINANCIAMENTO (VIII) = (VI + VII)						
SUPERÁVIT (IX)				-	-	-
TOTAL (X) = (VII + IX)						

RESTOS A PAGAR NÃO PROCESSADOS	INSCRITOS		LIQUIDADOS (c)	PAGOS (d)	CANCELADOS (e)	SALDO (f)=(a+b-c-e)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)				
DESPESAS CORRENTES						
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS						
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA						
OUTRAS DESPESAS CORRENTES						
DESPESAS DE CAPITAL						
INVESTIMENTOS						
INVERSÕES FINANCEIRAS						
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA						
TOTAL						

RESTOS A PAGAR PROCESSADOS	INSCRITOS		PAGOS (c)	CANCELADOS (d)	SALDO (e)=(a+b-c-d)
	EM EXERCÍCIOS ANTERIORES (a)	EM 31 DE DEZEMBRO DO EXERCÍCIO ANTERIOR (b)			
DESPESAS CORRENTES					
PESSOAL E ENCARGOS SOCIAIS					
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA					
OUTRAS DESPESAS CORRENTES					
DESPESAS DE CAPITAL					
INVESTIMENTOS					
INVERSÕES FINANCEIRAS					
AMORTIZAÇÃO DA DÍVIDA					
TOTAL					

Figura 4: Nova estrutura Balanço Orçamentário

Fonte: MCASP (2015)

Após as alterações exigidas pela Resolução 1.133/13, sua nova estrutura objetiva evidenciar a integração entre o planejamento, a execução. As receitas deverão ser demonstradas de forma que possam evidenciar a previsão inicial, a previsão atualizada, sua realização e o saldo. As despesas devem apresentar a dotação inicial, dotação atualizada, e também as despesas empenhadas, liquidas e pagas e o saldo final da dotação orçamentária (MCASP, 2015).

Segundo Kohama (2014), o Balanço Orçamentário é o instrumento que busca demonstrar o cumprimento das determinações e especificações constantes na lei de orçamento, ou seja, essa demonstração indica o grau de eficiência entre o planejamento e a execução orçamentária.

Adicionalmente, o balanço orçamentário deve apresentar dois anexos, referentes aos restos a pagar processados e os não processados, contendo o mesmo detalhamento das despesas orçamentária, proporcionando assim possibilidade de analisar a execução do orçamento em conjunto com os restos a pagar (MCASP, 2015).

As novas normas recomendam o uso de notas explicativas como anexo as demonstrações contábeis para que possam ser detalhados os procedimentos utilizados. O MCASP (2015), traz que o balanço orçamentário deve ser acompanhado dessas notas explicativas, para esclarecer, por exemplo, o detalhamento das despesas executadas por tipo de crédito se for crédito inicial, suplementar, especial e extraordinário, se houve a utilização do superávit financeiro ou reabertura de créditos especiais e extraordinário, entre outros.

A Figura 5 demonstra a antiga estrutura do balanço financeiro:

RECEITA (**)			DESPESA		
TÍTULOS	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$
ORÇAMENTARIAS			ORÇAMENTARIAS		
Receitas Correntes			Legislativa		
Receita Tributária			Judiciária		
Receita de Contribuições			Administração e Planejamento		
Receita Patrimonial			Agricultura		
Receita Agropecuária			Comunicações		
Receita Industrial			Defesa Nacional e Segurança		
Receita de Serviços			Pública		
Transferências Correntes			Desenvolvimento Regional		
Outras Receitas Correntes			Educação e Cultura		
Receitas de Capital			Energia e Recursos Minerais		
Operações de Crédito			Habituação e Urbanismo		
Alienação de Bens			Indústria, Comércio e Serviços		
Amortização de Empréstimos			Relações Exteriores		
Transferências de Capital			Saúde e Saneamento		
Outras Receitas de Capital			Trabalho		
			Assistência e Previdência		
EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS			Transporte		
Restos a Pagar (Contrapartida			EXTRA-ORÇAMENTÁRIAS		
da Despesa a Pagar)			Restos a Pagar (Pagamento no		
Serviços da Dívida a Pagar			Exercício)		
(contrapartida)			Serviço da Dívida a Pagar		
Depósitos			(pagamento)		
Outras Operações:			Depósitos		
.....			Outras Operações:		
				
SALDOS DO EXERCÍCIO			SALDOS PARA O EXERCÍCIO		
ANTERIOR			SEGUINTE		
Disponível			Disponível		
Caixa			Caixa		
Bancos e Correspondentes			Bancos e Correspondentes		
Exatores			Exatores		
Vinculados em c/c Bancárias			Vinculado em c/c Bancárias		
TOTAL			TOTAL		

Figura 5: Estrutura anterior do Balanço Financeiro
Fonte: Lei 4.320/64.

Conforme o artigo 103, da Lei nº 4.320/64, estabelece que o balanço financeiro deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária conjugados com os saldos em espécie provenientes do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte (BRASIL, 1964). Verifica-se na Figura 6 a nova estrutura do balanço financeiro:

INGRESSOS			DISPÊNDIOS		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
Receita Orçamentária (I) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)			Despesa Orçamentária (VI) Ordinária Vinculada Previdência Social Transferências obrigatórias de outro ente Convênios (...)		
(-) Deduções da Receita Orçamentária					
Transferências Financeiras Recebidas (II)			Transferências Financeiras Concedidas (VII)		
Recebimentos Extraorçamentários (III)			Pagamentos Extraorçamentários (VIII)		
Saldo em Espécie do Exercício Anterior (IV)			Saldo em Espécie para o Exercício Seguinte (IX)		
TOTAL (V) = (I+II+III+IV)			TOTAL (X) = (VI+VII+VIII+IX)		

Figura 6: Nova estrutura Balanço Financeiro

Fonte: MCASP (2015)

Pode-se observar na Figura 6 que em sua nova estrutura é possível evidenciar a movimentação do exercício corrente e do exercício imediatamente anterior, o que proporciona a análise da movimentação financeira de dois exercícios simultaneamente (MCASP, 2015).

O balanço financeiro busca evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, os recebimentos e pagamentos extra orçamentários, as transferências financeiras recebidas e concedidas e os saldos do exercício anterior e seguinte (Resolução CFC 1.268. 2009, item 23).

Segundo a nova norma em meio dessa demonstração é possível evidenciar o resultado financeiro, o MCASP (2015) apresenta duas maneiras de efetuar esse cálculo: na primeira utiliza-se o valor do saldo em espécie para o exercício seguinte deduzindo o saldo em espécie do exercício anterior, na segunda maneira deve-se utilizar o total da receitas orçamentárias somando as transferências financeiras recebidas e os recebimentos extraorçamentários, deduzindo a despesa orçamentária, as transferências financeiras concedidas e os pagamentos extraorçamentários. Ressaltando que o resultado financeiro não é equivalente ao superávit ou déficit financeiro apurado no balanço patrimonial, pois diversos fatores devem ser analisados, como por exemplo, uma variação positiva na disponibilidade pode não ser positiva se foi gerada pela elevação do endividamento público.

Esse balanço compreende duas seções, segundo o MCASP (2015) são apresentadas as receitas e despesas orçamentárias que são divididas em ordinárias e vinculadas, as ordinárias são compostas, por receitas e despesas orçamentárias de livre alocação, já as vinculadas sua aplicação é definida em lei, conforme sua origem, também compreende as transferências financeiras recebidas e concedidas que são as movimentações de recursos financeiro entre os órgãos, podem ser tanto orçamentárias que compreendem as cotas, repasses e sub-repasses e as extraorçamentárias, podem ser relativas a restos a pagar.

Já os recebimentos e pagamentos extraorçamentários compreendem os ingressos e dispêndios não previstos no orçamento, como por exemplo, consignações da folha de pagamento e por fim apresenta os saldos do exercício anterior e o saldo para o exercício seguinte que engloba os valores de entradas de compensação no ativo e passivo e os saldos dos recursos financeiros.

Quanto as notas explicativas o MCASP (2015) sugere sua aplicação ao balanço financeiro com relação a forma de contabilização das retenções, pois essas podem ocasionar alterações nos saldos em espécie já que as receitas orçamentárias são apresentadas no saldo líquido.

A demonstração das variações patrimoniais também passou por modificações em sua estrutura, a Figura 7 apresenta sua estrutura anterior:

VARIAÇÕES ATIVAS				VARIAÇÕES PASSIVAS			
TÍTULOS	R\$	R\$	R\$	TÍTULOS	R\$	R\$	R\$
RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				RESULTANTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
RECEITA ORÇAMENTÁRIA				DESPESA ORÇAMENTÁRIA			
Receitas Correntes				Despesas Correntes			
Receita Tributária				Despesas de Custeio			
Receita de Contribuições				Transferências Correntes			
Receita Patrimonial				Despesas de Capital			
Receita Agropecuária				Investimentos			
Receita Industrial				Inversões Financeiras			
Receita de Serviços				Transferências de Capital			
Transferências Correntes							
Outras Receitas Correntes							
Receitas de Capital							
MUTAÇÕES PATRIMONIAIS				MUTAÇÕES PATRIMONIAIS			
Aquisição de Bens Móveis				Cobrança da Dívida Ativa			
Construção e Aquisição de Bens Imóveis				Alienação de Bens Móveis			
Construção e Aquisição de Bens de Natureza Industrial				Alienação de Bens Imóveis			
Aquisição de Títulos e Valores				Alienação de Bens de Natureza Industrial			
Empréstimos Concedidos				Alienação de Títulos e Valores			
Diversas				Empréstimos Tomados			
Total				Recebimento de Créditos			
				Diversas			
				Total			
INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA				INDEPENDENTES DA EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA			
Inscrição da Dívida Ativa				Cancelamento da Dívida Ativa			
Inscrição de Outros Créditos				Encampação de Dívidas Passivas			
Incorporação de Bens (doações, legados etc.)				Diversas			
Cancelamento de Dívidas Passivas							
Diversas							
Total da Variações Ativas				Total da Variações Passivas			
RESULTADO PATRIMONIAL				RESULTADO PATRIMONIAL			
Déficit Verificado (se for o caso)				Superávit Verificado (se for o caso)			
TOTAL GERAL				TOTAL GERAL			

Figura 7: Estrutura anterior da DVP
Fonte: Lei 4.320/64.

Segundo o artigo 104 da Lei nº 4.320/64, essa demonstração evidencia as alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas. Verifica-se na Figura 8, sua nova estrutura:

VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUANTITATIVAS		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA		
IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA		
IMPOSTOS TAXAS CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA		
CONTRIBUIÇÕES		
CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CONTRIBUIÇÃO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DAS CATEGORIAS PROFISSIONAIS		

EXPLORAÇÃO E VENDA DE BENS, SERVIÇOS E DIREITOS VENDA DE MERCADORIAS VENDA DE PRODUTOS EXPLORAÇÃO DE BENS E DIREITOS E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS FINANCEIRAS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS JUROS E ENCARGOS DE MORA VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DESCONTOS FINANCEIROS OBTIDOS REMUNERAÇÃO DE DEPÓSITOS BANCÁRIOS E APLICAÇÕES FINANCEIRAS OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS – FINANCEIRAS		
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES RECEBIDAS TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES PRIVADAS TRANSFERÊNCIAS DAS INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS DE CONSÓRCIOS PÚBLICOS TRANSFERÊNCIAS DO EXTERIOR EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA TRANSFERÊNCIAS DE PESSOAS FÍSICAS		
VALORIZAÇÃO E GANHOS COM ATIVOS E DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVOS REAVALIAÇÃO DE ATIVOS GANHOS COM ALIENAÇÃO GANHOS COM INCORPORAÇÃO DE ATIVOS		
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS VARIAÇÃO PATRIMONIAL AUMENTATIVA A CLASSIFICAR RESULTADO POSITIVO DE PARTICIPAÇÕES REVERSÃO DE PROVISÕES E AJUSTES DE PERDAS DIVERSAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS AUMENTATIVAS		
VARIAÇÃO PATRIMONIAL DIMINUTIVA		
PESSOAL E ENCARGOS REMUNERAÇÃO A PESSOAL ENCARGOS PATRONAIS BENEFÍCIOS A PESSOAL OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS - PESSOAL E ENCARGOS		
BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS APOSENTADORIAS E REFORMAS PENSÕES BENEFÍCIOS DE PRESTAÇÃO CONTINUADA BENEFÍCIOS EVENTUAIS POLÍTICAS PÚBLICAS DE TRANSFERÊNCIA DE RENDA OUTROS BENEFÍCIOS PREVIDENCIÁRIOS E ASSISTENCIAIS		
USO DE BENS, SERVIÇOS E CONSUMO DE CAPITAL FIXO USO DE MATERIAL DE CONSUMO SERVIÇOS DEPRECIÇÃO, AMORTIZAÇÃO E EXAUSTÃO		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS FINANCEIRAS JUROS E ENCARGOS DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS OBTIDOS JUROS E ENCARGOS DE MORA VARIAÇÕES MONETÁRIAS E CAMBIAIS DESCONTOS FINANCEIROS CONCEDIDOS OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS – FINANCEIRAS		
TRANSFERÊNCIAS E DELEGAÇÕES CONCEDIDAS TRANSFERÊNCIAS INTRAGOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS INTER GOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES PRIVADAS TRANSFERÊNCIAS A INSTITUIÇÕES MULTIGOVERNAMENTAIS TRANSFERÊNCIAS A CONSÓRCIOS PÚBLICOS TRANSFERÊNCIAS AO EXTERIOR EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA DELEGADA		
DESVALORIZAÇÃO E PERDA DE ATIVOS E INCORPORAÇÃO DE PASSIVOS REAVALIAÇÃO, REDUÇÃO A VALOR RECUPERÁVEL E AJUSTE PARA PERDAS COM ALIENAÇÃO PERDAS INVOLUNTÁRIAS		
TRIBUTÁRIAS IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÕES DE MELHORIA CONTRIBUIÇÕES		
OUTRAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS PREMIAÇÕES RESULTADO NEGATIVO DE PARTICIPAÇÕES INCENTIVOS SUBVENÇÕES ECONÔMICAS PARTICIPAÇÕES E CONTRIBUIÇÕES VPD DE CONSTITUIÇÃO DE PROVISÕES DIVERSAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS DIMINUTIVAS		
RESULTADO PATRIMONIAL DO PERÍODO		
VARIAÇÕES PATRIMONIAIS QUALITATIVAS (decorrentes da execução orçamentária)		
	Exercício Atual	Exercício Anterior
INCORPORAÇÃO DE ATIVO DESINCORPORAÇÃO DE PASSIVO INCORPORAÇÃO DE PASSIVO DESINCORPORAÇÃO DE ATIVO		

Figura 8: Nova Estrutura da DVP
Fonte: MCASP (2015)

Conforme observa-se na Figura 8, essa demonstração objetiva evidenciar as variações quantitativas e qualitativas, além do resultado patrimonial. Variações quantitativas são originárias de itens que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido, qualitativas alteram a composição dos elementos patrimoniais, porém não afetando o patrimônio da entidade (MCASP, 2015).

Segundo Silva (2009), também é conhecida como balanço de resultados, pelo fato de evidenciar as modificações que ocorreram no patrimônio, independente ou decorrente da execução orçamentária. Poderá ser elaborada de duas maneiras, pelo modelo sintético, são melhor visualizadas as variações patrimoniais, ou pelo modelo analítico o qual apresenta de forma detalhada os subgrupos das variações patrimoniais (MCASP, 2015).

Essa demonstração poderá apresentar na forma de anexo nas notas explicativas: (i) redução ao valor recuperável no ativo imobilizado; (ii) baixas de investimento; e (iii) constituição ou reversão de provisões (MCASP, 2015).

A demonstração dos fluxos de caixa foi incluída pela Resolução CFC 1.133, de 21 de novembro de 2008, ou seja, essa demonstração é novidade no setor público já que não era exigida pela Lei 4.320/64. A Figura 9 apresenta sua estrutura:

DESCRIÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS		
RECEITAS DERIVADAS		
Receita Tributária		
Receita de Contribuições		
Outras Receitas Derivadas		
RECEITAS ORIGINÁRIAS		
Receita Patrimonial		
Receita Agropecuária		
Receita Industrial		
Receita de Serviços		
Outras Receitas Originárias		
Remuneração das Disponibilidades		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Transferências Financeiras Recebidas		
DESEMBOLSOS		
PESSOAL E OUTRAS DESPESAS CORRENTES POR FUNÇÃO		
TRANSPORTE		
ENCARGOS ESPECIAIS		

ASSISTÊNCIA SOCIAL		
ADMINISTRAÇÃO		
LEGISLATIVA		
AGRICULTURA		
INDÚSTRIA		
DESPORTO E LAZER		
SAÚDE		
URBANISMO		
EDUCAÇÃO		
CULTURA		
GESTÃO AMBIENTAL		
JUROS E ENCARGOS DA DÍVIDA		
Juros e Correção Monetária da Dívida Interna		
Juros e Correção Monetária da Dívida Externa		
Outros Encargos da Dívida		
TRANSFERÊNCIAS		
Intergovernamentais		
da União		
de Estados e Distrito Federal		
de Municípios		
Intragovernamentais		
Transferências Financeiras Concedidas		
Outros Desembolsos		
Perdas de Investimentos e Aplicações		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS		
ALIENAÇÃO DE BENS		
AMORTIZAÇÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS CONCEDIDOS		
DESEMBOLSOS		
AQUISIÇÃO DE ATIVO NÃO CIRCULANTE		
CONCESSÃO DE EMPRÉSTIMOS E FINANCIAMENTOS		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS		
OPERAÇÕES DE CRÉDITO		
DESEMBOLSOS		
AMORTIZAÇÃO/REFINANCIAMENTO DA DÍVIDA		
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
APURAÇÃO DO FLUXO DE CAIXA DO PERÍODO		
GERAÇÃO LÍQUIDA DE CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA INICIAL		
CAIXA E EQUIVALENTE DE CAIXA FINAL		

Figura 9: Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa
Fonte: MCASP (2015)

Segundo Silva (2009), essa demonstração pode ser elaborada pelo do método direto ou indireto, evidenciando as movimentações do caixa e equivalentes, contemplando os fluxos: (i) das operações; (ii) dos investimentos; (iii) dos financiamentos. Através dessa demonstração é possível analisar a capacidade que a

entidade pública possui de gerar caixa e equivalentes de caixa e a utilização de recursos próprios e de terceiros.

Quanto aos demais demonstrativos, destaca-se que a demonstração do resultado econômico foi excluída da nova norma, a demonstração das mutações do patrimônio líquido deve ser elaborada somente por “empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporem no processo de consolidação das contas”, portanto não serão abordadas no presente estudo (Resolução CFC 1.437.2013, itens 35 a 38B).

Finalmente, as Notas Explicativas compreendem informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não evidenciadas nas demonstrações contábeis, são parte integrante das demonstrações contábeis. (Resolução CFC 1.133, 208, item 39 a 41).

2.1.7 NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

Aprovada pela Resolução CFC 1.134, de 21 de novembro de 2008, estabelece os procedimentos a serem adotados para a consolidação das demonstrações contábeis.

Segundo a Resolução CFC 1.134/08, item 3, “o processo que ocorre pela soma ou pela agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada”.

De acordo com a NBC T 16.7, com relação aos procedimentos para consolidação, cabe destacar que os ajustes e as eliminações devem ser realizados em documentos auxiliares, não originando nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que formam a unidade contábil. As demonstrações contábeis consolidadas devem ser complementadas por notas explicativas que contenham, pelo menos, identificação e características das entidades do setor público incluídas na consolidação, os procedimentos adotados na consolidação, a natureza e montantes dos ajustes efetuados e os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que possam ter efeito relevante sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

A norma contribui para o atendimento ao disposto no artigo 111 da Lei 4.320/64 e artigo 51 da LRF, que determinam que compete à União promover a consolidação nacional e por esfera de governo das contas dos entes da Federação.

2.1.8 NBC T 16.8 – Controle Interno

O controle interno, regulamentado pela Resolução CFC 1.135/08 serve de suporte para minimizar riscos na contabilidade. O mesmo já estava previsto na Constituição Federal (CF), na Lei Complementar 101 (LRF) e na Lei 4.320/64. O controle interno compreende:

O conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de: (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (Resolução CFC 1.135/08, item 2).

É classificado em duas categorias: (i) operacional quando relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos e (ii) contábil com relação a veracidade e fidedignidade dos registros e demonstrações. (Resolução CFC 1.135/08, item 4). Desta forma, os procedimentos de controle interno são:

Medidas e ações estabelecidas para prevenir ou detectar os riscos inerentes ou potenciais à tempestividade, à fidedignidade e à precisão da informação contábil, classificando - se em: (a) procedimentos de prevenção – medidas que antecedem o processamento de um ato ou um fato, para prevenir a ocorrência de omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil; (b) procedimentos de detecção – medidas que visem à identificação, concomitante ou a posteriori, de erros, omissões, inadequações e intempestividade da informação contábil (Resolução CFC 1.135/08, item 10).

Esta norma reforça o disposto no artigo 59 da LRF, dispõe que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites: das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

2.1.9 NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

Aprovada pela Resolução CFC 1.136/08, esta norma estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão.

Segundo Silva (2009), anteriormente a edição das novas normas não havia obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos. Após a NBC T 16.9 foram estabelecidos, além das definições, os critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis de caráter obrigatório e mensal.

A norma estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e o qual deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Estabelece que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício.

Devem ser considerados os seguintes fatores para estimar a vida útil econômica de um ativo: (i) capacidade de geração de benefícios futuros; (ii) desgaste físico decorrente de fatores operacionais ou não; (iii) obsolescência tecnológica; (iv) os limites legais ou contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo. A vida útil econômica deve ser definida com base em parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico (Resolução 1.138/08).

Segundo a NBC T 16.9 não estão sujeitos ao regime de depreciação: (i) bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; (ii) bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; (iii) animais que se destinam à exposição e à preservação; (iv) terrenos rurais e urbanos (Resolução 1.138/08).

Determina os métodos de depreciação, amortização e exaustão, os quais devem ser compatíveis com a vida útil econômica do ativo e aplicados uniformemente podem ser adotados: (i) o método das quotas constantes; (ii) o método das somas dos dígitos; e (iii) o método das unidades produzidas. A depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base, exclusivamente, no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

2.1.10 NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos

Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. A norma apresenta conceitos importantes destacando-se:

Avaliação patrimonial: a atribuição de valor monetário a itens do ativo e do passivo decorrentes de julgamento fundamentado em consenso entre as partes e que traduza, com razoabilidade, a evidenciação dos atos e dos fatos administrativos. Mensuração: a constatação de valor monetário para itens do ativo e do passivo decorrente da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas. Reavaliação: a adoção do valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for superior ao valor líquido contábil (Resolução CFC 1.137/08, item 2).

A norma dispõe sobre o critério de mensuração ou avaliação dos ativos intangíveis obtidos de forma gratuita ou com impossibilidade de valoração, os mesmos devem ser evidenciados em notas explicativas, são eles: os direitos incorpóreos destinados a manutenção da atividade pública.

Para realização dos procedimentos de reavaliação deve-se utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial: (i) anualmente, para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variarem significativamente em relação aos valores anteriormente registrados; e (ii) a cada quatro anos, para as demais contas ou grupos de contas (Resolução CFC 1.137/08).

2.1.11 NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público

De acordo com a Resolução CFC 1.366, de 25 de novembro de 2011, os serviços públicos devem ser identificados, medidos e relatados em sistema projetado para gerenciamento de custos, o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) é obrigatório, é considerado de grande auxílio a atender os objetivos das NBCASP e melhorar a transparência das informações públicas. O sistema de informações de custos deve ser implementado pelos entes públicos atendendo as exigências dos artigos 85 e 99 da Lei nº 4.320/64, e o artigo 50 da LRF.

Os órgãos públicos devem realizar a identificação dos objetos de custos; a identificação dos custos diretos; a alocação dos custos diretos aos objetos de custos; a evidenciação dos custos diretos dentro da classe de objetos definidos; a identificação dos custos indiretos; a escolha do modelo de alocação dos custos indiretos, observando sempre a relevância e, principalmente, a relação custo/benefício (Resolução CFC 1.366/11).

O SICSP deve realizar integração com os demais sistemas de informação utilizados pelos órgãos públicos. O processo de implantação do sistema de custos deve ser gradual e servir como base para tomada de decisão e para critério de transparência das informações geradas (Resolução CFC 1.366/11).

2.1.12 Prazos para Implantação

Segundo a Portaria STN nº 643 de 19 de novembro de 2013, com vistas a facilitar a adequação às novas normas o MCASP foi dividido em partes:

Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários (PCO), compreende o registro da despesa e da receita sob o enfoque orçamentário.

Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), compreende o reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio dos entes públicos.

Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos (PCE), abrange o registro e evidenciação dos fatos contábeis, esses fatos são relacionados a situações que exigem tratamento diferenciado, tanto pela sua complexidade ou por peculiaridades em decorrência da legislação.

Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, em conformidade com os dispositivos legais vigentes e observadas as NBC T.

Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP), estabelecidas no MCASP de acordo com as NBC TSP, devem ser observadas obrigatoriamente pelos entes da Federação, de modo a permitir a evidenciação e a consolidação das contas públicas em âmbito nacional, em consonância com os

procedimentos do PCASP. Após a divisão foram estabelecidos os prazos de adequação conforme a Figura 10:



Figura 10: Prazos para Implantação dos Procedimentos Contábeis
Fonte: STN (2014)

Conforme observa-se na Figura 10, os prazos de implantação do PCASP e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) deverão ser realizados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014. O MCASP dispõe como importante objetivo propor a redução de divergências quanto aos procedimentos contábeis, bem como promover a transparência das contas públicas. Esse objetivo torna-se possível após implementação dessas novas normas.

O PCASP estabelece conceitos básicos, regras para registro dos atos e fatos e estrutura contábil padronizada, em conformidade com os dispositivos legais vigentes e observadas as NBC T.

2.2 ESTUDOS CORRELATOS

Para melhor compreender como o tema da adoção das NBCASP foi tratado em estudos anteriores, buscou-se sintetizar as informações de outros estudos correlatos, conforme Quadro 9:

TÍTULO	OBJETIVO	PRINCIPAIS RESULTADOS	AUTOR/ANO
O Impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: Cenário Atual e Perspectivas na Administração Pública Federal	Diagnóstico do impacto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), no cenário atual e implantação do sistema de custos no Exército Brasileiro.	As NBCASP vão proporcionar maior dinamismo e transparência, conduzindo bases sólidas e científicas.	PASSOS (2012)
Competências Essenciais Disponíveis e Necessárias na Implantação da Nova Contabilidade Pública: Elementos de uma Função Estratégica para a Profissionalização do Contador Municipal de Rondônia	Identificar e analisar quais as competências o contador do setor público municipal deve apresentar ou desenvolver face ao desafio da aderência da Nova Contabilidade Pública	Os profissionais contábeis municipais, no âmbito do estado de Rondônia, deverão desenvolver competências relacionadas a custos aplicados ao setor público, análise das contas públicas, avaliação de resultados na gestão pública municipal, entre outras.	CARNEIRO (2012)
O Processo de Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público às Normas Internacionais: Um Estudo sobre a Percepção dos Profissionais das Entidades Públicas da Região da Região da AMREC em Relação as NBCASP	Verificar a percepção dos profissionais pertencente a administração direta e indireta, destacando o nível de conhecimento destes em relação ao tema	Após cinco anos da publicação das normas, verificou-se que o entendimento dos profissionais sobre as normas é considerado razoável. Conclui-se que muito ainda há de ser feito para que o processo de convergência seja completo e as informações contábeis sejam evidenciadas com base nos novos padrões.	GAVA (2013)
Adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) no Sistema "S": A Percepção dos Profissionais do Setor	Identificar as dificuldades para adoção das NBCASP, os prováveis impactos no patrimônio e no resultado e a relevância para o setor com as novas práticas contábeis adotadas, através da percepção dos profissionais da área	A adoção das NBCASP proporcionará impactos no patrimônio e no resultado, contribuindo para a transparência na evidenciação do patrimônio da entidade, confiabilidade nos indicadores contábeis para tomada de decisões	OLIVEIRA (2014)

Adesão, Vantagens e Dificuldades na Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) nos Municípios da Região Sudoeste do Paraná	Verificar a adesão, vantagens e dificuldades na adequação às NBCASP nos Municípios da Região Sudoeste do Paraná, através da percepção dos Contadores	Observando que as normas foram publicadas em 2008 e sua obrigatoriedade era inicialmente em 2010, sendo implantadas gradativamente, prorrogado até 2014, conclui-se que o processo se encontra lento e com dificuldades.	CALEGARI, RIGUES (2014)
A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	Identificar a percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), a partir da percepção dos profissionais dos municípios da AMMOC/SC	O estudo revelou que 50% dos entrevistados não possuem amplo conhecimento sobre as NBCASP. As maiores dificuldades estão nos procedimentos a serem adotados pela NBC T 16.9 e 16.10. Na percepção dos respondentes as novas normas são importantes para a transparência e controle das contas pública, mas os contadores ainda não estão aptos a elaborar e analisar as demonstrações.	PICCOLI, KLANN (2014)
Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil	Descrever a aderência das Unidades da Federação do Brasil às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Intimamente relacionado ao Sistema Gerencial de Custos do Exército Brasileiro	As demonstrações publicadas por todos os Estados corresponderam apenas ao balanço patrimonial, balanço orçamentário e demonstrações das variações patrimoniais, sendo constatado, de modo unânime, que nenhum dos entes federativos evidenciou a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico. Portanto, os entes públicos brasileiros descumprem ditames impetrados pelas novas normatizações contábeis aplicadas ao setor público.	MACÊDO E KALNN (2014)
Desafios para o Sucesso da Efetiva Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	Compreender o nível de implantação das NBCASP, através de pesquisa bibliográfica	A implantação da nova contabilidade pública está longe de ser completamente implantada.	NÓBREGA NETO (2015)

Quadro 9: Estudos Correlatos

Fonte: Elaborado pela autora.

Após análise dos estudos correlatos, realizados entre os anos de 2012 a 2015, observa-se que os entes públicos no geral enfrentaram dificuldades para implantação das NBC T 16, tanto nas questões de sistemas contábil como na ausência de domínio

dos conhecimentos necessários dos profissionais da área, sendo eles: Nóbrega Neto (2015); Oliveira (2014); Calegari, Righes (2015); Gava (2013); Piccoli, Klann (2014) e Carneiro (2012). Observou-se também que os estudos abordados tratam da análise durante o período da implantação e sobre a percepção dos contadores quando as mudanças.

Gava (2013), realizou o estudo com base na percepção dos contadores sobre o processo de implantação, concluiu que mesmo após cinco anos da edição das normas muitos profissionais atuantes na área não possuíam um entendimento razoável sobre as alterações que a contabilidade enfrentaria, e concluiu também que o processo de convergência estava apenas iniciando. Carneiro (2012), pode-se perceber que os profissionais da área estavam preocupados em desenvolver competências relacionadas a custos aplicados ao setor público, tendo em vista que essa norma é uma nova exigência que demanda mais empenho e conhecimentos específicos.

Calegari e Righes (2015), objetivou verificar a adesão, vantagens e dificuldades às NBCASP, sobre a percepção dos contadores. As autoras concluíram que apesar do processo ser burocrático e lento acreditava-se que chegaria ao final do prazo na totalidade da implantação.

Oliveira (2014), concluiu em sua pesquisa que a nova contabilidade proporcionaria impactos no patrimônio e resultado, assim evidenciando mais transparência das informações, pois a entidade analisada apresentou situação patrimonial adequada, voltada para a realidade e confiabilidade dos registros contábeis.

Concluindo, pode-se observar que dos oito estudos correlatos, todos apresentaram basicamente a mesma linha de pesquisa e obtiveram os resultados semelhantes, sendo eles, a análise durante o período de implantação, e as dificuldades e falta de conhecimentos para aplicação das novas normas por parte dos profissionais atuantes e com base na percepção dos profissionais atuantes na área.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Este capítulo visa apresentar (i) o enquadramento metodológico e (ii) os procedimentos para coleta e análise de dados.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo busca avaliar a adequação das demonstrações contábeis às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e quanto à natureza do objetivo, caracteriza-se como exploratório.

A pesquisa exploratória tem por objetivo evidenciar o tema pesquisado, aprimorando ideias. Para Santos (2004, p. 26), “explorar é tipicamente fazer a primeira aproximação de um tema e visa a criar maior familiaridade em relação a um fato, fenômeno ou processo”, acrescentando ainda que “a pesquisa exploratória é quase sempre feita na forma de levantamento bibliográfico, entrevistas com profissionais que estudam/atuam na área, visitas a *websites*”.

O estudo de caso pode ser descrito como uma ferramenta de pesquisa bastante utilizada, baseada na busca de informações para maior detalhamento.

Segundo Gil (2002, p. 54), o estudo de caso é caracterizado como “estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento”. Conforme Santos (2004, p.30) ressalta, “estudar um caso é selecionar um objeto de pesquisa restrito, com o objetivo de aprofundar-lhe os aspectos característicos”.

Dessa forma, a natureza do trabalho será o estudo multicase, onde serão coletadas as demonstrações contábeis publicadas em órgão oficial pelas 10 prefeituras analisadas.

Quanto à coleta dos dados, esta pode ser realizada mediante diversas formas, sendo nesse caso utilizada a análise documental e entrevistas para obter o máximo de informações acerca do tema pesquisado.

Segundo Bardin (2011), a análise documental consiste em “um conjunto de operações visando representar o conteúdo de um documento sob uma forma diferente do original”.

Quanto à coleta de dados, serão utilizados dados primários, coletados por meio de entrevistas e secundários, coletados por meio de análise documental.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa científica é qualitativa. A pesquisa qualitativa consiste em analisar e interpretar fatos reais, a pesquisa busca profunda compreensão do contexto. Na pesquisa qualitativa, conforme Taques (2004, p.36) “o objeto do conhecimento [...] é dinâmico, mutável, histórico”, sendo que, para este autor:

Os dados na pesquisa qualitativa não são eventos isolados, fixos, restritos às percepções sensíveis e à observação direta. Estes resultam da imersão e participação do pesquisador nas circunstâncias dos informantes em interação com eles, analisando as significações que esses dão a seus atos (TAQUES, 2004).

Assim, a análise qualitativa teve como foco as alterações incorridas nos documentos contábeis.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A pesquisa foi realizada com todos os 10 Municípios da Microrregião de Pato Branco/PR, sendo eles: Bom Sucesso do Sul, Chopinzinho, Coronel Vivida, Itapejara D'Oeste, Mariópolis, Pato Branco, São João, Saudade do Iguazu, Sulina e Vitorino.

Para atingir o objetivo desse estudo, foi elaborado o Quadro 10, detalhando os pontos que serão analisados de forma estrutural nas Demonstrações Contábeis referentes ao exercício de 2015 publicadas pelos municípios que integram a Microrregião de Pato Branco/PR. A partir dessa análise foi possível verificar se após o término do prazo legal de adequação das NBCASP os entes públicos selecionados estão de acordo com as exigências da lei.

	Atende (sim ou não)
Eixo 1 – Conjunto de Demonstrações Contábeis	
Balanco Patrimonial	
Balanco Orcamentario	

	Atende
Balço Financeiro	
Demonstração da Variações Patrimoniais	
Demonstração dos Fluxos de Caixa	
Notas Explicativas	
Eixo 2 – Detalhamento	
Balço Patrimonial	
Ativo, Passivo e PL	
Circulante e Não-Circulante	
Depreciação, Amortização e Exaustão	
Contas de Compensação	
Quadro de Ativos/Passivos Financeiros e Permanentes	
Quadro de Superávit/Déficit Financeiro	
Balço Orçamentário	
Receitas e Despesas Orçamentárias	
Orçamento Inicial	
Execução	
Resultado Orçamentário	
Execução dos Restos a Pagar	
Balço Financeiro	
Receita e Despesa Orçamentária	
Transferências Financeiras Recebidas e Concedidas	
Recebimentos e Pagamentos Extraorçamentários	
Saldo Exercício Anterior e Saldo Atual	
Demonstração da Variações Patrimoniais	
Variações Patrimoniais Quantitativas	
Variações Patrimoniais Qualitativas	
Resultado Patrimonial	
Demonstração dos Fluxos de Caixa	
Fluxo de caixa das operações	
Fluxo de caixa dos investimentos	
Fluxo de caixa dos financiamentos	

Quadro 10: Análise estrutural das demonstrações contábeis
Fonte: Elaborado pela autora com base no MCASP.

Conforme verifica-se, o Quadro 10, é formado por dois eixos de análise. No eixo 1, buscou-se identificar se os demonstrativos publicados pelas prefeituras atendiam todo o conjunto previsto pela NBC T 16.6. No eixo 2, objetivou-se a análise de forma detalhada de cada demonstração exigida pela norma, avaliando sua estrutura.

Adicionalmente, apresenta-se no Quadro 11 o roteiro da entrevista semiestruturada realizada com os contadores de quatro municípios. A seleção dos municípios participantes da entrevista deu-se depois de obtidos os resultados do Quadro 10, selecionando-se os dois que atingiram maior e menor pontuação quanto a contemplação dos itens da NBCASP.

1. Quais são as Demonstrações Contábeis publicadas anualmente pela prefeitura?
2. As Demonstrações Contábeis são publicadas seguindo quais normas?
3. Quais são os métodos aplicados de depreciação, amortização e exaustão (NBC T 16.9).
4. Segundo a NBC T 16.11 o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público passou a ser obrigatório na administração pública. Em que nível se encontra o processo de implantação e fiscalização desse subsistema?
5. A prefeitura/prefeito/contador já sofreu alguma penalidade relacionada as Demonstrações Contábeis?

Quadro 11: Perguntas aplicadas na entrevista

Fonte: Elaborado pela autora

A aplicação dessa entrevista semiestruturada com questões abertas serviu para esclarecer dúvidas e complementar a análise do Quadro 10, além de contemplar aspectos não evidenciados nas Demonstrações Contábeis.

4 APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Este capítulo irá apresentar os resultados obtidos após a análise estrutural das Demonstrações Contábeis referentes ao exercício 2015, publicadas pelos 10 municípios que compõem a Microrregião de Pato Branco-PR e as entrevistas aplicadas a quatro municípios selecionados.

4.1 CONJUNTO DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PUBLICADAS

Segundo a NBC T 16. 6, o conjunto completo de demonstrações contábeis a serem publicadas pelas entidades públicas a partir do exercício 2014 deve contemplar: (i) Balanço Patrimonial; (ii) Balanço Orçamentário; (iii) Balanço Financeiro; (iv) Demonstração das Variações Patrimoniais; (v) Demonstração dos Fluxos de Caixa; e (vi) Notas Explicativas. O item VI deve estar em anexo a essas demonstrações, complementando conteúdos não evidenciados.

Para atingir o objetivo desse estudo, inicialmente foram analisadas as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público, na sequência foram evidenciadas as alterações que ocorreram nas demonstrações contábeis exigidas pela NBC T 16. A coleta das demonstrações analisadas foi realizada no portal da transparência de cada município, após a coleta foi realizado o *checklist* do Quadro 10, o qual possibilitou analisar primeiramente o conjunto das demonstrações contábeis publicadas e na sequência efetuar a análise do conteúdo de cada uma delas, observando o disposto na norma. E por fim, a realização de entrevista para contemplar alguns pontos não evidenciados nas demonstrações.

Segundo a Resolução CFC 1.133/2008, a divulgação das demonstrações contábeis é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas: (i) publicação na imprensa oficial; (ii) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos; (iii) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados; e (iv) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de

acesso público. Ainda a Lei Complementar 131 de 27 de maio e 2009, a qual acrescenta dispositivos a LRF estabelece que a transparência das informações será assegurada mediante liberação em tempo real de informações sobre a execução orçamentária e financeira, em meios eletrônicos de acesso público.

Com base nessas informações legais a coleta dessas demonstrações contábeis inicialmente, foi realizada no portal da transparência de cada município analisado, porém em alguns casos não foi possível a localização dessas demonstrações, para atingir o objetivo desse estudo buscaram-se outros meios de coleta. Nos municípios de Bom Sucesso do Sul, Pato Branco e Itapejara D'Oeste foi necessário realizar o contato via e-mail solicitando aos contadores desses municípios o envio dessas demonstrações, pois tanto a página oficial da prefeitura contendo o *link* que relaciona os anexos da Lei 4.320/64 e o portal da transparência estavam desatualizados, apresentavam erros e difícil acesso a localização das publicações. Em contato com os contadores desses três municípios foi esclarecido que medidas estão sendo tomadas para regularização da situação. Nos demais municípios foi possível coletar as demonstrações no portal da transparência, entretanto alguns não realizaram a publicação de todos os anexos exigidos pela NBC T 16.6. Para melhor evidênciação pode-se observar os resultados do conjunto das demonstrações contábeis apresentadas no Gráfico 1.

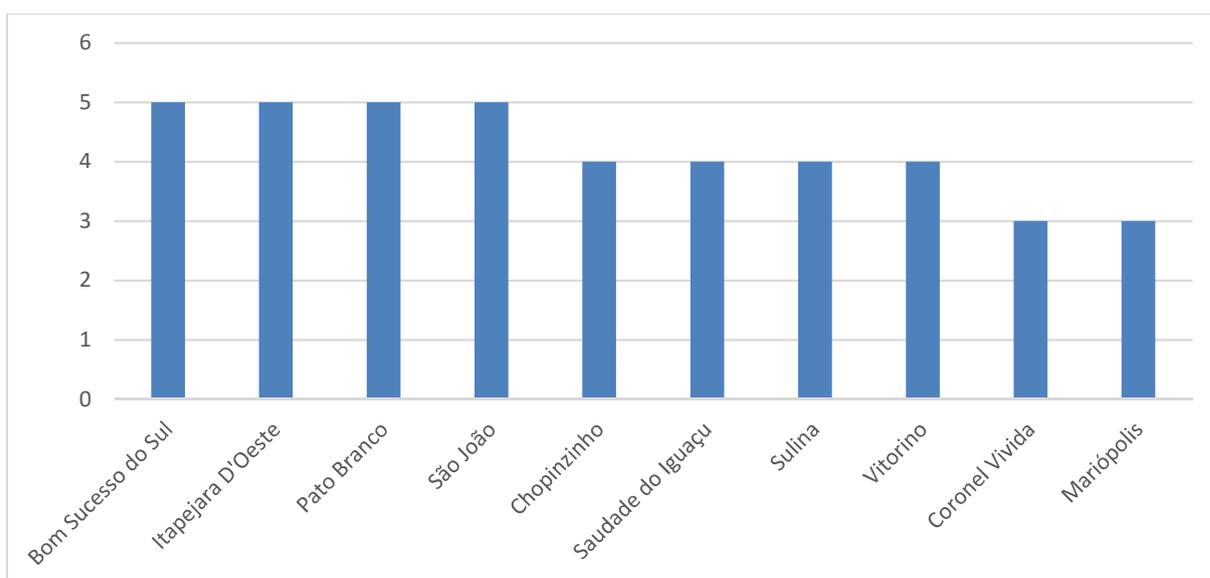


Gráfico 1: Conjunto das Demonstração Contábeis
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Após análise do Gráfico 1, observa-se que dos dez municípios analisados quatro apresentaram o total de cinco demonstrações, sendo eles Bom Sucesso do Sul, Itapejara D'Oeste, Pato Branco e São João. Dentre esses quatro municípios o único que foi possível realizar a coleta no portal da transparência foi o município de São João, os demais como já citado anteriormente foi realizado contato via e-mail. Os municípios de Chopinzinho, Saudade do Iguaçu, Sulina e Vitorino apresentaram quatro demonstrações e dois deles apresentaram somente três das demonstrações exigidas pela NBC T 16.6 no exercício de 2015.

No Gráfico 2 pode-se observar a quantidade de cada tipo das demonstrações contábeis no conjunto analisado.

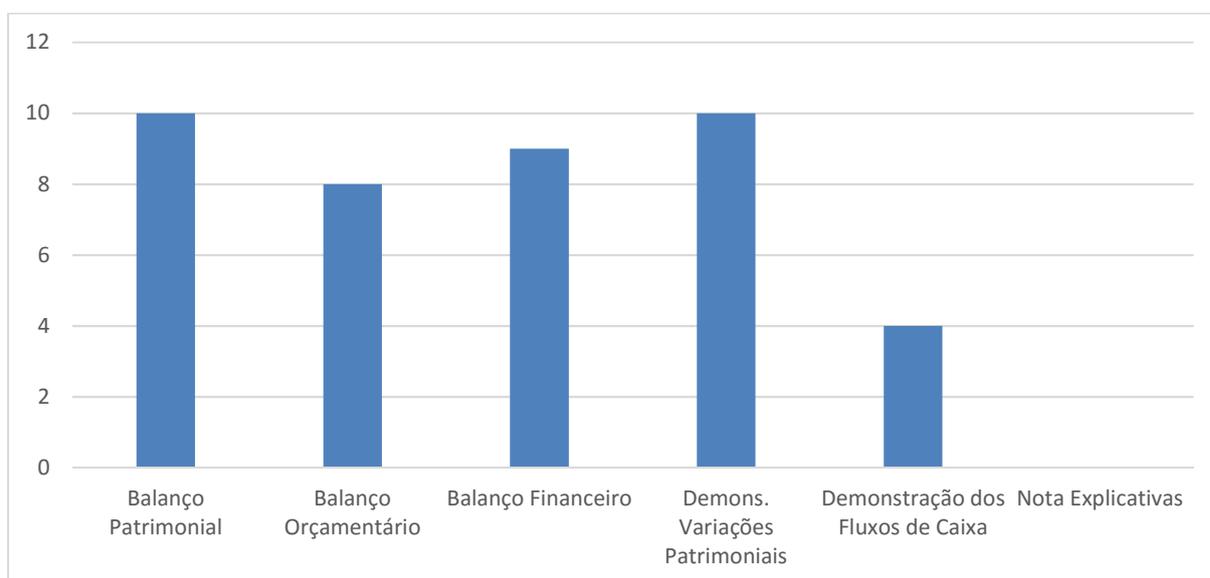


Gráfico 2: Tipo de Demonstração Contábeis
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Segundo o Gráfico 2, analisando o conjunto das demonstrações contábeis publicadas, verifica-se que o balanço patrimonial e a demonstração das variações patrimoniais foram publicadas por todos os municípios o balanço financeiro por 90% deles, o balanço orçamentário por 80% e nenhum dos municípios analisados apresentou as notas explicativas conforme prevê a norma.

Percebe-se que a demonstração dos fluxos de caixa é o demonstrativo com menor incidência de publicação, visto que 60% dos municípios analisados não o publicaram ao final do exercício de 2015. Acredita-se que esse fato ocorreu em virtude dessa demonstração ter sido incluída pela Resolução CFC 1.133 de 21 de novembro de 2008, ou seja, tornou-se obrigatória a partir da edição das novas normas, visto que

anteriormente com o disposto na Lei 4.320/64 as demonstrações exigidas eram somente o balanço patrimonial, orçamentário, financeiro e a demonstração das variações patrimoniais.

Conforme pode-se observar na análise dos estudos anteriores, Macedo e Kalnn (2014), as demonstrações contábeis publicadas, corresponderam apenas ao: (i) balanço patrimonial; (ii) balanço orçamentário e (ii) demonstrações das variações patrimoniais, sendo que nenhum dos entes evidenciou a demonstração dos fluxos de caixa. Esses autores concluíram que os entes públicos estavam em desacordo com as novas normas contábeis aplicadas ao setor público. Portanto, acredita-se que apesar da grande divulgação com relação a obrigatoriedade da aplicação da NBC T 16, pode-se observar que a maioria dos entes públicos analisados não está observando o disposto na nova norma, alguns ainda seguem somente o que estabelecia a Lei 4.320/64 e não estão atualizados a nova legislação.

4.2 ESTRUTURA DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Buscando-se responder o problema desse estudo, a seguir serão apresentados os resultados da análise realizada na estrutura das demonstrações contábeis.

4.2.1 Balanço Patrimonial

O balanço patrimonial visa demonstrar, segundo a NBC T 16.6, a situação patrimonial da entidade, de forma qualitativa e quantitativa, por meio da evidenciação das contas de ativo, passivo, patrimônio líquido e as contas de compensação. Portanto, para atingir o objetivo desse estudo, em sua análise estrutural, foram observados os seguintes aspectos, essa demonstração deve conter a separação entre: (i) ativo; (ii) passivo e (iii) patrimônio líquido, as contas do ativo e passivo devem ser evidenciadas em: (i) circulante e (ii) não circulante e adicionalmente foi incluído o

quadro das contas de compensação, o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes e o quadro do demonstrativo do superávit/déficit financeiro; também deve evidenciar a conta redutora de ativo de depreciação, amortização e exaustão. A seguir serão apresentados os resultados obtidos na análise estrutural do balanço patrimonial, Conforme Gráfico 3:

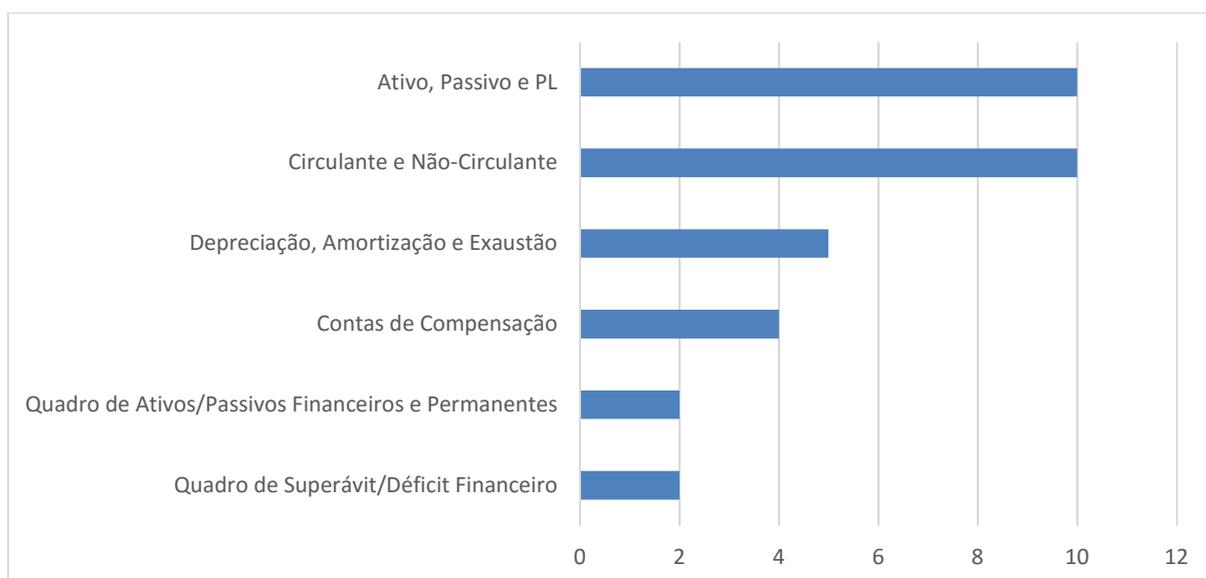


Gráfico 3: Análise Estrutural – Balanço Patrimonial
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Conforme citado anteriormente, todos os municípios analisados realizaram a publicação dessa demonstração, entretanto não estão em total conformidade com a estrutura vigente.

Observando a separação em ativo, passivo e patrimônio líquido e os grupos de circulante e não circulante todos atenderam, porém, com relação ao quadro de contas de compensação apenas 40% apresentaram essa exigência e quanto ao quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes e o quadro do demonstrativo do superávit/déficit financeiro somente 20% dos municípios apresentaram.

Em entrevista realizada foi questionado o motivo da falta desses dois quadros na demonstração e segundo as respostas obtidas esse fato ocorre devido à falta de integração e adaptação do *software* utilizado.

Ainda quanto ao Balanço Patrimonial, a NBC T 16.9 determina a aplicação dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão os quais serão evidenciados nesse demonstrativo. Dentre os dez municípios analisados apenas 50% apresentaram este subgrupo, contudo em entrevista complementar os contadores

destacaram que os métodos de depreciação, amortização e exaustão ainda não estão sendo aplicados, que esses valores que aparecem na conta são lançamentos automáticos efetuados pelo *software* contábil e que acreditam que esses procedimentos serão fiscalizados pelo órgão de controle externo – Tribunal de Contas do Estado – TCE/PR somente a partir do exercício 2016.

4.2.2 Balanço Orçamentário

Compreende as receitas e despesas orçamentárias separadas por categoria econômica, objetivando confrontar o orçamento inicial planejado, suas alterações e a execução, através do resultado orçamentário. Destaca-se que os municípios de Coronel Vivida e Mariópolis não realizaram a publicação dessa demonstração, mesmo sendo uma demonstração já exigida anteriormente pela Lei 4.320/64 – Anexo 12.

O Gráfico 4, trata dos resultados obtidos com a análise estrutural do balanço orçamentário.

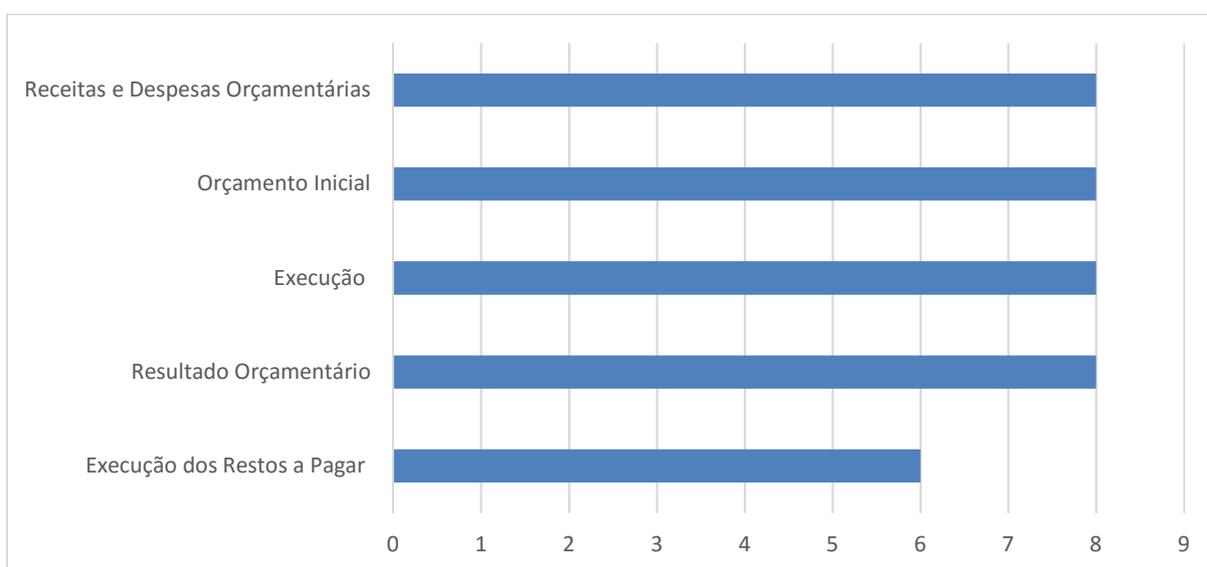


Gráfico 4: Análise Estrutural – Balanço Orçamentário
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Com relação a estrutura todos atendem a segregação em dois quadros, sendo eles receitas orçamentárias e despesas orçamentárias, contendo a previsão inicial do orçamento, previsão atualizada, a execução e o resultado orçamentário.

Já o anexo 1 - demonstrativos de execução dos restos a pagar não processados e anexo 2 – demonstrativo de execução dos restos a pagar processados e não liquidados não foi apresentado pelos municípios de Pato Branco e Saudade do Iguçu. Conforme entrevista aplicada com os contadores, os motivos pela falta de apresentação desses anexos decorrem da mesma questão de falta de integração ou desatualização do *software* utilizado. Acredita-se que essa questão abordada é decorrente do uso de *software* que não está totalmente adaptado para gerar essas informações e/ou o município utiliza mais de um sistema para os diferentes módulos, ocasionando assim a falta de integração.

4.2.3 Balanço Financeiro

O balanço financeiro deve evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, as transferências financeiras recebidas e concedidas, os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, os saldos de exercícios anteriores e atual. O Gráfico 5 apresenta os resultados com relação ao balanço financeiro:

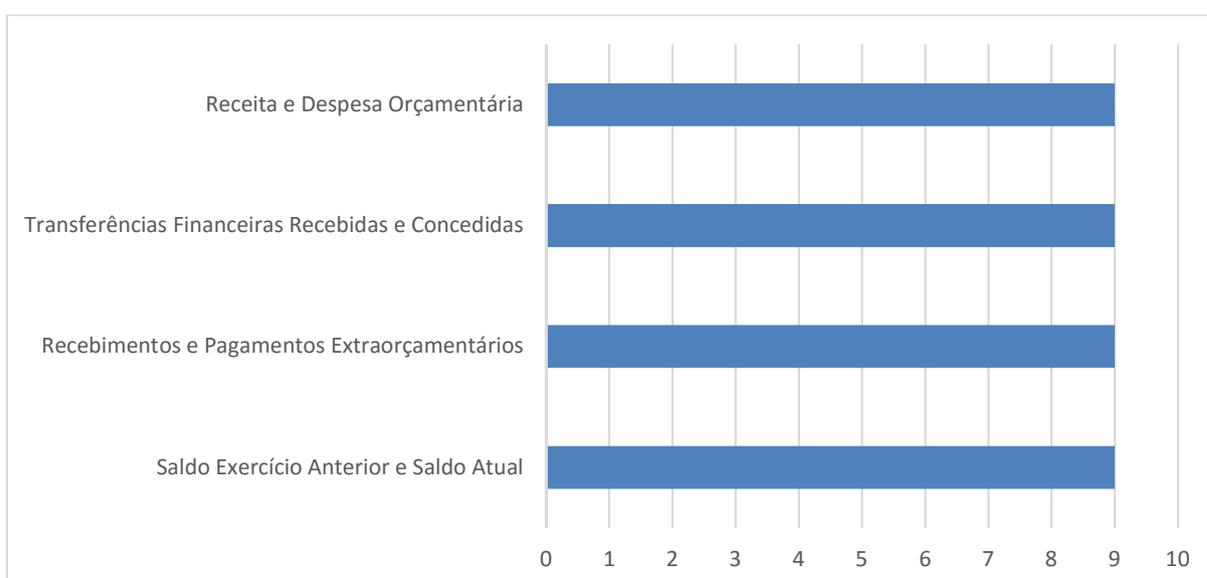


Gráfico 5: Análise Estrutural – Balanço Financeiro
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Conforme o Gráfico 5 pode-se perceber que somente um município não realizou a publicação dessa demonstração, também exigida anteriormente pela Lei 4.320/64 – Anexo 13 e não apresentou significativas alterações.

Quanto a sua estrutura, 90% das prefeituras estão com esse demonstrativo adequado as novas normas. Esse alto nível de adequação com relação a essa demonstração decorre do fato de ser uma demonstração anteriormente exigida.

4.2.4 Demonstração das Variações Patrimoniais

Quanto a Demonstração das Variações Patrimoniais, seu objetivo é evidenciar as alterações ocorridas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, apresentando assim o resultado patrimonial. A seguir o Gráfico 6 demonstra o nível de adaptação com relação a DVP.

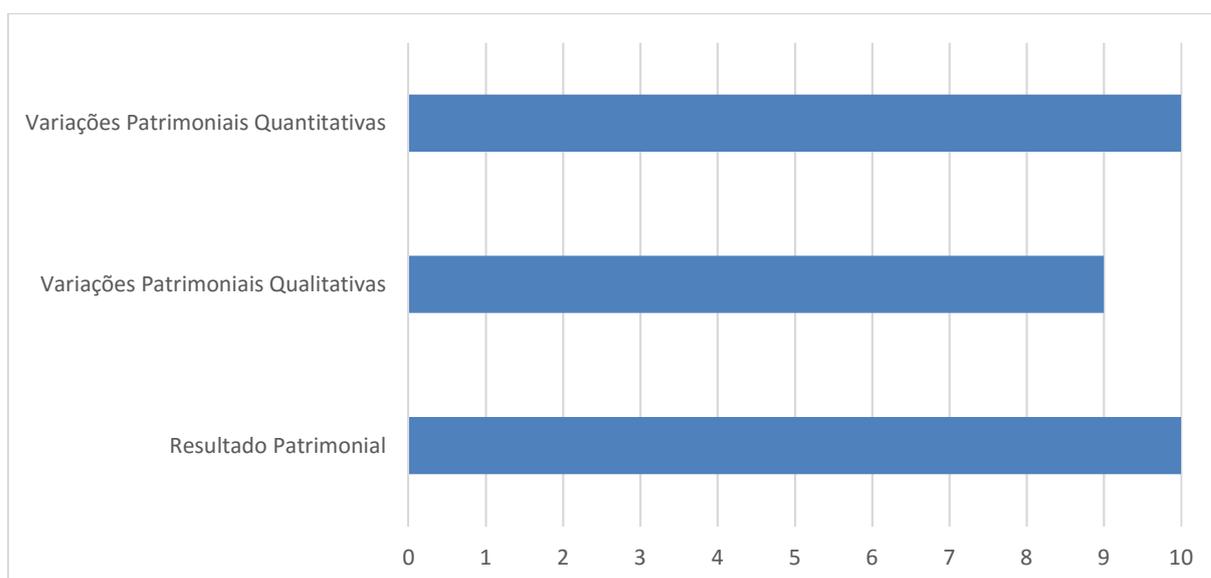


Gráfico 6: Análise Estrutural – DVP
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Essa demonstração foi publicada por todos os municípios e os itens analisados em sua estrutura foram as variações qualitativas, quantitativas, e o resultado patrimonial.

Nessa demonstração apenas o município de Vitorino não apresentou o quadro das variações qualitativas, onde devem ser evidenciadas as incorporações e desincorporações de ativos e passivos, ou seja, está em desacordo com a norma.

Destaca-se que essa demonstração já era exigida anteriormente pela Lei 4.320/64 e somente enfrentou alterações estruturais.

4.2.5 Demonstração dos Fluxos de Caixa

A Demonstração dos Fluxos de Caixa foi apresentada por somente 40% dos municípios, acredita-se que por se tratar de uma demonstração incluída pela nova norma algumas prefeituras ainda podem estar se baseando somente na Lei 4.320/64 e deixando de cumprir o disposto na NBC T 16 que vem com o intuito de acrescentar regras para proporcionar maior nível de confiabilidade e poder para tomada de decisão. Pode-se observar no Gráfico 7 a análise da DFC:

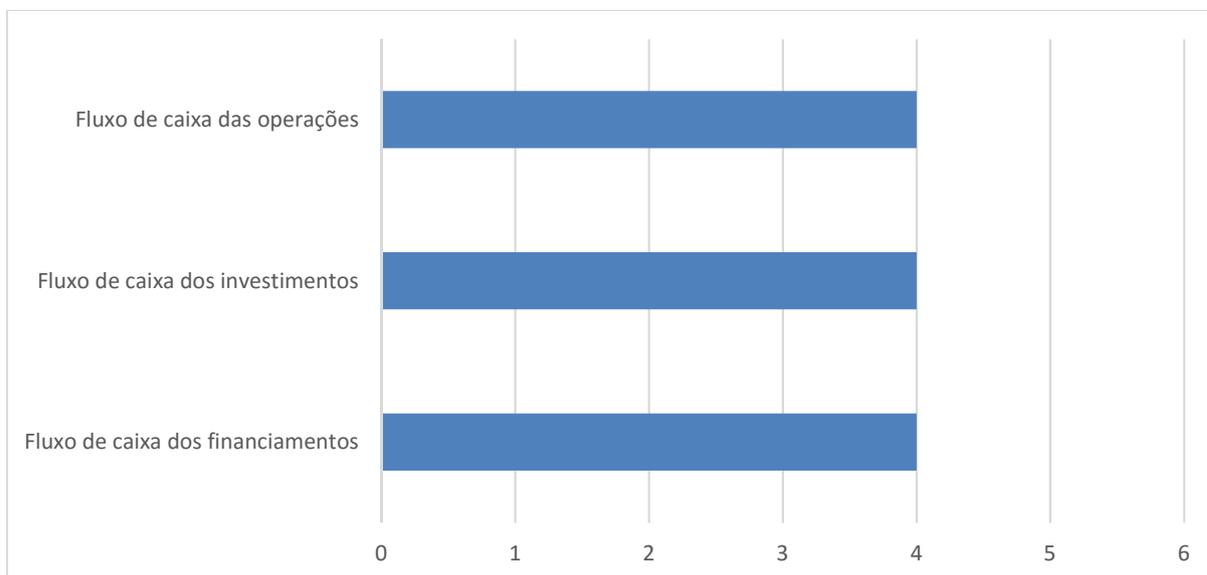


Gráfico 7: Análise Estrutural – Demonstração dos Fluxos de Caixa
Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Analisando os municípios que apresentaram esse demonstrativo, sua estrutura está de acordo com a exigida pela norma, onde contempla os fluxos de caixa das operações, dos investimentos e financiamentos. Por se tratar de uma

demonstração nova, apesar de seis municípios ainda não realizarem sua publicação, os que estão publicando possuem sua estrutura em acordo com a norma.

4.2.6 Notas Explicativas

As notas explicativas estão sendo realizadas de forma contrária a norma. Durante o procedimento da análise, pode-se concluir que alguns municípios citaram breves informações a respeito das demonstrações, ou ainda, alguns apresentavam mensagens automáticas do sistema, por exemplo “os valores apresentados consideram a movimentação das contas Intra OFSS”.

Salienta-se que o objetivo da incorporação dessas notas é esclarecer informações adicionais em relação as apresentadas nas demonstrações além de informações que não se enquadram nos critérios de reconhecimento. Portanto deve evidenciar como informação complementar os processos de aplicação das políticas contábeis.

4.3 ANÁLISE GERAL DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS E ASPECTOS DA NBCASP NÃO CONTEMPLADOS

Segundo Soares e Scarpin (2010), a elaboração das novas demonstrações contábeis resultantes da convergência contribui de forma expressiva para a transparência da prestação de contas, com base nos relatórios que comprovam a eficiência da administração nas ações governamentais, buscando melhorar o nível de informação financeira e a gestão dos gastos públicos, sob o controle do patrimônio público.

No estudo de Calegari e Righes (2015), as autoras concluíram que segundo a percepção dos contadores da região sudoeste do Paraná essas prefeituras estariam adequadas as novas normas até o final do prazo estipulado.

No presente estudo, pode-se observar que apesar da divisão do PCASP para facilitar a implantação das novas normas, e da ampla divulgação desses quesitos, muitos entes públicos estão em desacordo. Diante disso foi realizada uma entrevista com o intuito de verificar alguns pontos não contemplados nas demonstrações contábeis.

Como foi possível observar que os municípios não estão em total adequação as NBCASP, foi questionado quais normas são seguidas para proceder a publicação dessas demonstrações. Os quatro municípios entrevistados citaram a Lei 4.320/64, a Lei Complementar 101/200 – LRF, as NBCASP e também a Instrução Normativa TCE/PR nº 58/2011.

Com base nas respostas obtidas, pode-se concluir que os mesmos apresentam conhecimento das exigências das normas. Porém se detêm as exigências do órgão de controle externo TCE/PR, os ajustes são efetuados de acordo com a obrigatoriedade imposta pelo Tribunal de Contas do Estado por meio de atos normativos.

Com relação aos métodos de depreciação, amortização e exaustão utilizados e a implantação do Subsistema de Informação de Custos do Setor Público, todos os entrevistados responderem que não estão sendo implantados e não ocorrem exigência ou fiscalização em relação a esses procedimentos.

Acredita-se que as questões relacionadas ao patrimônio passem a ser exigidas a partir do exercício 2016 e os controles de custos ainda não tem previsão, segundo os contadores não tem nenhum ato normativo do órgão de controle externo sobre esse tema com previsão de execução.

Também surgiu o questionamento com relação às penalidades impostas por falta de publicação ou inadequação dessas demonstrações, já que a Lei Complementar 101/200 – LFR é bem clara quanto a publicidade das demonstrações. Três entrevistados responderam que não sofreram sanções impostas por falta de cumprimento a legislação, entretanto o município de Pato Branco informou que sofreu apontamentos por parte do TCE/PR com relação as demonstrações contábeis do exercício de 2015, sem detalhar maiores informações. Acredita-se que este órgão de controle externo não está exigindo com rigor a aplicabilidade das normas por ser ainda recente e necessitar de um prazo para adaptação dos entes públicos, período este maior do que o imposto pelo cronograma, o qual sofreu diversas alterações prorrogando esse prazo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público surgiram com o objetivo de promover a implementação das regras estabelecidas pela Lei 4.320/64 e a Lei Complementar 101/200 – LRF, promovendo maior eficácia e efetividade, auxiliando na busca pela transparência e responsabilidade da gestão pública, por meio da geração de informação útil para a tomada de decisão; comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países; registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento; melhorias no processo de prestação de contas, tanto por parte dos órgãos de controle, quanto pela sociedade e a implantação de sistema de custos no setor público.

O presente trabalho teve por objetivo avaliar se, finalizado o prazo de convergência, as demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da microrregião de Pato Branco/PR, estão adequadas às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Esse objetivo foi atingido por meio da coleta e levantamento dos dados.

Para alcançar o objetivo desse estudo foi necessário (i) identificar o conjunto e o conteúdo das demonstrações contábeis obrigatórias segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP); (ii) coletar as demonstrações contábeis publicadas pelos municípios da microrregião de Pato Branco/PR referentes ao exercício de 2015; (iii) analisar se as demonstrações contábeis coletadas atendem os requisitos exigidos pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP).

Quanto ao primeiro objetivo específico, pode-se verificar que o conjunto completo de demonstrações obrigatórias depois da NBCASP é tal composto pelo (i) Balanço Patrimonial; (ii) Balanço Orçamentário; (iii) Balanço Financeiro; (iv) Demonstração das Variações Patrimoniais; (v) Demonstração dos Fluxos de Caixa e (viii) Notas Explicativas.

No segundo objetivo específico, na coleta das demonstrações contábeis publicadas, pode-se perceber o difícil acesso, sendo que foram encontradas no portal da transparência 70% dos entes analisados. Nos municípios de Bom Sucesso do Sul, Pato Branco e Itapejara D'Oeste foi necessário realizar o contato via *e-mail*.

Com relação ao terceiro objetivo pode-se concluir quanto ao conteúdo, as principais mudanças estão relacionadas a implementação de uma nova demonstração, a Demonstração dos Fluxos de Caixa, e a inclusão obrigatória das Notas Explicativas em anexo a essas demonstrações. Destaca-se também a adoção dos métodos de depreciação, exaustão e amortização e o subsistema de custos, que são novidades no setor público e irão proporcionar grandes benefícios a gestão pública

Conclui-se que apesar do prazo para adequação as novas normas estar finalizado, os entes públicos analisados ainda não estão em total concordância com o estabelecido. Percebe-se que o processo ocorreu de forma gradual e ainda está em andamento. O prazo final para adequação das demonstrações contábeis ficou estabelecido ao término do exercício de 2015, porém ainda existem muitos ajustes a serem realizados. Como pode-se perceber os municípios que não estão em total conformidade com as exigências não estão sofrendo punições. Acredita-se que o TCE/PR não está exigindo com rigor a aplicabilidade das normas por ser recente e necessitar de um prazo para adaptação dos entes públicos, período este maior do que o imposto pelo cronograma.

Como limitações desse estudo destacam-se as questões relacionadas a falta de publicação dessas demonstrações por alguns entes, como citado anteriormente, em três deles foi necessário o contato via *e-mail* solicitando o envio das mesmas, isso pode causar divergências quanto aos que seriam efetivamente publicados.

Sugere-se que novos trabalhos sejam realizados no próximo exercício, e a comparação com diferentes regiões, para que possa evidenciar a efetiva adequação às NBCASP e assim contemplar o objetivo proposto pela norma. Outra sugestão é o estudo de forma separada de cada NBC T 16 para que possam ser evidenciados os métodos e procedimentos de forma detalhada em cada caso específico.

6 REFERÊNCIAS

ASSUMPÇÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. Curitiba: Ibpex, 2011.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2011, 229p.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Normas de Contabilidade Aplicadas a Federação, 2015.
Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em: 12 mar 2016.

BRASIL. Lei Complementar Federal nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**. Poder Executivo, Brasília, DF, 2000.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso: 02 fev 2016.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portaria184_2008.htm> Acesso em: 07 mar 2016.

_____. Lei Federal nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>. Acesso em: 07 mar 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Conheça-CPC>>. Acesso em: 07 mar 2016.

CONSELHO FERERAL DE CONTABILIDADE. Resolução n.º 1.128, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação, 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.129, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis, 2008b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.130, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil, 2008c. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.131, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.4 – transações no setor público, 2008d. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.132, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.5 – registro contábil, 2008e. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.133, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.6 – demonstrações contábeis, 2008f. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.134, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis, 2008g. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.135, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.8 – controle interno, 2008h. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.136, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão, 2008i. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136> Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, 2008j. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 12 abril 2016.

_____. Resolução nº 828/2011. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras Providências. 2011m. Disponível em: <http://www3. tesouro.gov.br/legislação/download/contabilidade/PortSTN_828_20111214.pdf>. Acesso em: 12 abril 2016.

BEZERRA FILHO, JOÃO EUDES. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** Atualizada com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 16) DO CFC e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) da STN. São Paulo: Atlas, 2014.

CARNEIRO, Alexandre de Freitas. **Competências essenciais disponíveis e necessárias na implantação da nova contabilidade pública:** elementos de uma função estratégica para a profissionalização do contador municipal em Rondônia. Porto Velho, Rondônia, 2012.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público.** 3º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GAVA, Camila Pavei. **O processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público às normas internacionais:** Um estudo sobre a percepção dos profissionais das entidades públicas da região da AMREC em relação às NBCASP. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, Criciúma, 2013.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 4º Edição. São Paulo: Atlas, 2002.

JACINTO, Daiane Mello. **As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público:** Uma abordagem conceitual. Orientador: Esp. Jonas Scremin Brolese. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, 2014.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática** -14. ed – São Paulo: Atlas, 410p, 2014.

MACÊDO, Francisca F. R. R.; KLANN, Roberto Carlos. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP):** Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. Revista Ambiente Contábil – UFRN – Natal-RN. v. 6. n. 1, p. 253 – 272, jan. /jun. 2012.

MOURAD, Nabil Ahmad; PARASKEVOPOULOS, Alexandre. **IFRS: Introdução às normas internacionais de contabilidade.** – 2. ed – São Paulo: Atlas, 192 p, 2010.

SANTOS, Antônio Raimundo dos. **Metodologia científica:** a construção do conhecimento. 6.ed. Rev. Rio de Janeiro. DP&A, 2004.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia de pesquisa aplicada à contabilidade**. São Paulo, Atlas 2003.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SOARES, Maurélio. **A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta**. Public. Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov. 2010. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-6/index.php/CRCSC/article/viewArticle/1100>>. Acessado: em ago. 2014.

SZUSTER, Natan. **Contabilidade Geral: Introdução à Contabilidade Societária**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

TAQUES, Edilson Luis de Paula. **A Construção do Projeto de Pesquisa: A estrutura do projeto a teoria estratégias de pesquisa, técnicas de coleta de dados, ética na pesquisa o uso de computadores normas de apresentação gráfica**. Junho 2004.

VIEIRA, Elís Patricio. **Classificação, Avaliação e Mensuração de Passivos em entidades do Setor Público: Estudo das alterações promovidas pelas normas aplicadas a partir de 2012**. 129f. Monografia (Curso de Ciências Contábeis). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.