

CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE DO SETOR PÚBLICO: UTILIZAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NOS GOVERNOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS

Ari Söthe¹, Rodrigo Prante Dill²

Resumo: Este estudo tem por objetivo analisar o cenário de utilização do regime de competência estabelecido pelas NBCASP para registro e evidenciação das informações contábeis nos governos estaduais e municipais brasileiros. Trata-se de um estudo descritivo, quantitativo e de levantamento realizado com 373 governos municipais, 26 governos estaduais e o Distrito Federal. O cenário encontrado evidencia que existem significativas lacunas no tratamento adequado dos ativos e passivos dentro do que estabelece o regime de competência e que a implantação do PCASP e DCASP foi programada na maioria dos governos municipais e estaduais somente para o exercício de 2014.

Palavras-chave: Setor público. Governos estaduais. Governos municipais. Regime de competência.

CONVERGENCE OF ACCOUNTING PUBLIC SECTOR: THE PROCEDURE OF RACING IN THE STATE AND MUNICIPAL GOVERNMENTS

Abstract: The study aims to analyze the usage scenario of competence regime established by NBCASP for registration and disclosure of accounting information in state and municipal Brazilian governments. A descriptive study, quantitative and survey was developed, along with 373 local governments, 26 state governments and the federal district. The scenario found evidence that there are significant gaps in the proper treatment of assets and liabilities within the establishing the accrual basis, as well as the implementation of PCASP and DCASP was scheduled in most state and local governments only for year 2014.

Keywords: Public Sector. State governments. Municipal governments. Accrual basis.

1 Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau (FURB). Professor da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS).

2 Mestre em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Professor da Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS).

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais iniciou em 2007 com a publicação da Lei nº 11.638/2007, conhecida como Nova Lei das Sociedades por Ações. De forma semelhante, no setor público, o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) iniciou em 2008, com a publicação, pelo Ministério da Fazenda, da Portaria nº 184/2008 e do NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), buscando a convergência aos padrões internacionais até o exercício de 2014.

Meneses e Peter (2012, p. 5) destacam as principais alterações na contabilidade aplicada ao setor público que afetarão diretamente os contadores e gestores: “(1) utilização do enfoque patrimonial; (2) adoção do regime de competência para o reconhecimento e a mensuração dos fatos contábeis; e (3) elaboração de outras demonstrações para evidenciar os fatos reconhecidos e mensurados”.

Diante da alteração para o regime de competência da contabilidade do setor público, alguns estudos sobre o tema merecem ser destacados: O Estudo nº 14, do *International Federation of Accountants* (IFAC), sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, transparência e responsabilização no setor público. Outros estudos relevantes sobre o tema foram desenvolvidos por Ensmann Jr. (1999), Mark (2002), Pigatto (2004), Söthe (2009), Moraes e Platt Neto (2011), Costa, Travasso e Libonati (2011), Meneses (2012), Moura, Lima e Ferreira (2012), Vasconcelos et al. (2012) e Almeida e Lima (2012).

O presente estudo visa a preencher uma lacuna dos demais estudos, buscando analisar o cenário de utilização do regime de competência nos governos estaduais e municipais. A problemática do estudo busca diagnosticar se os governos dos 26 estados, Distrito Federal e governos municipais dos 5.564 municípios brasileiros, se estão efetuando os registros contábeis por meio do regime de competência. Para tanto foi elaborado o seguinte problema de pesquisa: Qual o cenário de utilização do regime de competência nos governos estaduais e municipais brasileiros no final do exercício de 2012?

Diante do problema de pesquisa, o estudo tem como objetivo analisar o cenário de utilização do regime de competência estabelecido pelas NBCASP para registro e evidenciação das informações contábeis nos governos estaduais e municipais brasileiros. Para isso, foi realizado um estudo descritivo, de levantamento das informações disponibilizadas em resposta ao questionário no *link* do Sistema de Coleta de Dados Contábeis da Caixa (SISTN). Na interpretação dos dados, foram avaliados os cenários de utilização dos novos procedimentos contábeis estabelecidos pelas NBCASP, PCASP, DCASP e registros contábeis disponibilizados no portal das contas públicas do SISTN.

O estudo torna-se importante para verificar se os governos estaduais e municipais elaboraram suas agendas e estão iniciando o processo de convergência da contabilidade pública dentro do que estabelecem as normas internacionais e as NBCASP. Esse diagnóstico também permite identificar se os governos estaduais e municipais estão cumprindo a agenda estabelecida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), evitando possíveis penalizações pelo não cumprimento dos prazos.

Com a aplicação do regime de competência, os governos estaduais e municipais demonstrarão a sua eficiência na gestão dos recursos públicos e evolução patrimonial, por meio do registro das receitas e despesas incorridas no período. A utilização do regime de competência permitirá também a comparação das demonstrações contábeis entre os estados e municípios brasileiros, e com entidades públicas de outros países.

No aspecto profissional, esta pesquisa tem por finalidade demonstrar aos profissionais da contabilidade na área pública os níveis de utilização do regime de competência, bem como as necessidades de controle e registro de bens, direitos e obrigações, tais como: imobilizados, intangíveis, dívidas, créditos, provisões, entre outros. No aspecto social a pesquisa procura demonstrar o cumprimento pelos governos estaduais e municipais das obrigações instituídas pelas NBCASP, aumentando a transparência das informações contábeis e cumprindo as obrigações secundárias na liberação de recursos públicos.

A opção nesta pesquisa pela investigação dos governos estaduais e municipais brasileiros é justificada, pois permite identificar o cenário nos diferentes entes da federação, assim como visualizar se os estados e municípios estão prontos para registrar seus eventos e elaborar as demonstrações contábeis por meio do regime de competência no exercício de 2014.

O estudo está organizado em cinco seções, iniciando com esta introdução. A seguir apresenta a fundamentação teórica que serviu de sustentação à pesquisa. Posteriormente apresenta os aspectos metodológicos utilizados para desenvolver a pesquisa. Em seguida faz a descrição, análise e interpretação dos dados coletados. Finalizando, apresenta as conclusões do estudo realizado e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Apresenta-se nesta seção a fundamentação teórica que serve de sustentação para o tema pesquisado. Inicialmente é abordada a literatura sobre as informações contábeis, prestação de contas e transparência. Na sequência são fundamentados os diferentes tipos de regimes contábeis. Posteriormente é apresentada a normatização para implantação do regime de competência no setor público.

2.1 Informações contábeis para prestação de contas e transparência

O processo de prestação de contas, compreendido como um dos mecanismos de controle social, ganha importância pela sua forma de divulgação e capacidade de utilização pelos seus usuários (cidadãos). No mesmo sentido, esse processo compreende um dos principais mecanismos de transparência na gestão pública, que ganha valor quando é fundamentado pelas informações contábeis, revestidas de suas características qualitativas. Desse modo, Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p. 29) definem a contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização”.

Assim como nas empresas do setor privado, a contabilidade pública tem como objetivo o registro das operações que afetam o patrimônio, conforme normatiza o art. 89 da

Lei nº 4.320/64: “a contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira, patrimonial e industrial”. A contabilidade pública deve cumprir a sua função social, refletindo o ciclo da administração pública, evidenciando as informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (RESOLUÇÃO CFC nº 1.128/2008).

A prestação de contas nos órgãos públicos deve atender aos aspectos legais e principalmente às necessidades da transparência dos atos do gestor perante o cidadão. Slomski (2001, p. 267) ressalta que, “na contabilidade pública, é, certamente, onde (sic) mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois, quando a sociedade elege seus representantes, espera que os mesmos (sic) ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem contas de seus atos”.

A contabilidade pública serve, de um lado, “como uma técnica capaz de produzir, com oportunidade e fidedignidade, relatórios que sirvam à administração no processo de tomada de decisão e de controle de seus atos, demonstrando, por fim, os efeitos produzidos por esses atos de gestão no patrimônio da entidade” (KOHAMA, 2003, p. 47). De outro lado, deve ser capaz de fornecer relatórios que permitam ao gestor demonstrar os seus atos de forma transparente, conforme estabelecido pela Lei Complementar nº 101/2000 em seu art. 48.

Art. 48. São instrumentos de transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.

Parágrafo único. A transparência será assegurada também mediante incentivo à participação popular e realização de audiências públicas, durante os processos de elaboração e de discussão dos planos, lei de diretrizes orçamentárias e orçamentos.

Slomski (2001, p. 267) complementa que, “dessa forma, cabe ao Estado, por meio de seus controles internos e externos, mensurar e demonstrar a eficácia no serviço público, como forma de justificar a cobrança dos impostos”.

No tocante à transparência nos governos municipais, a falta de cooperação da União nesse processo é evidente, principalmente no que se refere à assistência técnica, atualmente dependente de empresas terceirizadas. Cita o art. 64 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que: “A União prestará assistência técnica e cooperação financeira aos Municípios para a modernização das respectivas administrações tributária, financeira, patrimonial e previdenciária, com vistas ao cumprimento das normas desta Lei Complementar”.

A correta evidenciação das informações contábeis será possível por meio do registro e da demonstração dos eventos dentro do que estabelecem os princípios contábeis, com destaque ao princípio da competência.

2.2 Regimes contábeis aplicáveis ao setor público

Na estrutura contábil brasileira aplicável ao setor privado são utilizados dois regimes contábeis, compreendidos pelo regime de caixa e regime de competência. A diferença

consiste basicamente no tratamento atribuído aos eventos contábeis e, conseqüentemente, ao conteúdo informativo das demonstrações contábeis.

De acordo com Marion (1998, p. 97), o regime de caixa “consiste, basicamente, em considerar *Receita* do exercício aquela efetivamente recebida dentro do exercício (entrada de dinheiro - ENCAIXE) e *Despesa* do exercício aquela também efetivamente paga dentro do exercício (saída de dinheiro - DESEMBOLSO)”.

De outro modo, no regime de competência apresentado por Iudícibus, Martins e Gelbcke (2009, p.31), “as receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independente de seus reflexos no caixa”. Denota-se, assim, que o regime de competência se diferencia do regime de caixa pelo momento do registro das receitas e despesas, ou seja, os dois regimes utilizam tempos diferentes para esse registro.

Por outro lado, o regime misto é intermediário dos demais regimes, ou seja, é o “regime contábil que mescla o regime de caixa e o regime de competência para apuração dos resultados dos exercícios” (ANDRADE, 2002, p. 30). Trata-se de uma forma contraditória de registro, pois reconhece determinados eventos como receitas com efeitos apenas transitórios, exemplificando as cauções, fianças, consignações. Por outro lado, não reconhece determinadas despesas por não gerarem desembolsos imediatos, como as depreciações, amortizações e exaustões que afetam o patrimônio líquido (PISCITELLI; TIMBÓ; ROSA, 2004).

A evidenciação da evolução patrimonial somente é possível quando eventos contábeis que afetam o patrimônio e não impactam o orçamento forem registrados dentro do que estabelece o regime de competência. Esses eventos são conhecidos como *accruals* e podem ser aumentativos do patrimônio, como juros ativos originados de dívidas ativas, ou diminutivos quando correspondentes a juros passivos incorridos em função de dívidas fundadas, provisões de 13º salário, férias e seus encargos, depreciações, entre outros.

Goulart (2007, p. 42) salienta que “os *accruals* referem-se às receitas e às despesas reconhecidas com base no regime de competência, e não em decorrência do efetivo recebimento da receita em caixa ou do efetivo pagamento da despesa”.

O termo *accrual* está relacionado com o reconhecimento de despesa ou receita e do correspondente ativo ou passivo, em decorrência de um evento contábil. O evento em questão não se relaciona com a entrada ou saída de caixa, como, por exemplo, no final de determinado período, reconhece-se uma receita ou despesa de juros, independentemente de os juros terem sido pagos ou recebidos (STICKNEY; WEIL, 2001).

Diante disso, Lopes e Martins (2007, p. 67) destacam que “o regime de competência faz com que a empresa claramente incorra em custos adicionais em relação à mensuração baseada simplesmente no caixa. Depreciações, amortizações e provisões para devedores duvidosos (PDDs) precisam ser estimados, acompanhados e controlados”.

No setor público, o tratamento contábil atribuído pelo regime misto prejudica a mensuração adequada dos *accruals*, pois a contabilidade voltada para o orçamento não evidencia eventos como depreciações, amortizações, exaustões, provisões de encargos, riscos de crédito e obrigações com funcionários.

A Secretaria do Tesouro Nacional e a Secretaria do Orçamento Federal deixam evidente a importância do registro de um conjunto de *accruals*, entre os quais a depreciação, amortização e exaustão. “A entidade pública necessita apropriar ao resultado de um período o desgaste de seu ativo imobilizado, intangível ou diferido, por meio do registro da despesa de depreciação, amortização ou exaustão, obedecendo ao princípio da competência” (STN, 2008b, p. 87).

Em linhas gerais, as *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) dispõem sobre uma Contabilidade Patrimonial Integral, o que requer o registro de todos os itens de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade considerada e estabelece o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas (MORAIS; PLATT NETO, 2011, p. 5).

No que se refere à utilização do regime de competência no cenário internacional, Costa, Travasso e Libonati (2011) ressaltam que diversos organismos internacionais apoiam a implantação do regime de competência no setor público, como o *International Federation of Accountants* (IFAC), o *Internacional Monetary Fund* (IMF) e a União Europeia. De outro modo, Moraes e Platt Neto (2011) destacam que, em países como Austrália, Reino Unido, Nova Zelândia e EUA, os processos de reforma na contabilidade pública foram realizados anteriormente, apoiados na melhoria dos serviços públicos, para reagir à concorrência global e às crises econômicas.

Os países integrantes do Mercosul se encontram em processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público. Diante disso, Almeida e Lima (2012) observam que os aspectos culturais, o sistema legal, as forças de mercado e o sistema político estão entre as características determinantes na condução do processo de convergência da contabilidade pública nesses Estados membros.

O processo de convergência, iniciado em diversos países, busca, entre outros, a implantação do regime de competência. No entanto, merece destaque que vários países europeus continuam utilizando o regime de caixa, ainda admitido pelas IPSAS.

2.3 Normatização para implantação do regime de competência no setor público

Por meio da publicação da Portaria nº 184/2008 do Ministério da Fazenda, iniciou o processo de convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais, buscando o aumento dos níveis de transparência, credibilidade, comparabilidade e compreensibilidade das informações contábeis pelos usuários, independentemente da localização (PORTARIA-MF nº 184/2008).

O processo de convergência, iniciado em 2008, refletiu na aprovação das NBCASP que permitem a geração e a divulgação das informações contábeis do setor público, utilizando o regime de competência. No Quadro 1 são apresentadas as NBCASP aprovadas, sua disposição e objetivos.

Quadro 1: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

NBCASP	Criação	Disposição	Objetivos
NBC T 16.1	Resolução CFC nº 1.128	Conceituação, objeto e campo de aplicação	- Definir a contabilidade pública como ciência; - Definir o controle patrimonial, fornecimento de informações e função social; - Definir seu campo de aplicação dentro das entidades do setor público.
NBC T 16.2	Resolução CFC nº 1.129	Patrimônio e sistemas contábeis	- Definir o patrimônio e a classificação contábil do patrimônio público; - Definir sistema contábil e sua subdivisão em orçamentário, financeiro, patrimonial, custos, compensação e a integração entre os sistemas.
NBC T 16.3	Resolução CFC nº 1.130	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil	- Estabelecer as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.
NBC T 16.4	Resolução CFC nº 1.131	Transações no setor público	- Estabelecer conceitos, identificar a natureza das transações no setor e seus reflexos no patrimônio, as variações patrimoniais e as transações que envolvem valores de terceiros.
NBC T 16.5	Resolução CFC nº 1.132	Registro contábil	- Estabelecer critérios para o registro contábil de atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio público, observando-se as formalidades do registro, segurança da documentação contábil, reconhecimento e bases de mensuração ou avaliação aplicáveis.
NBC T 16.6	Resolução CFC nº 1.133	Demonstrações contábeis	- Estabelecer as demonstrações contábeis obrigatórias a serem divulgadas, como o balanço patrimonial, orçamentário, financeiro, demonstração das variações patrimoniais, demonstração dos fluxos de caixa, demonstração do resultado econômico e as respectivas notas explicativas.
NBC T 16.7	Resolução CFC nº 1.134	Consolidação das demonstrações contábeis	- Estabelecer conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis, buscando a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.
NBC T 16.8	Resolução CFC nº 1.135	Controle interno	- Estabelecer referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, minimizando riscos, proporcionando a efetividade às informações contábeis e o alcance dos objetivos da entidade pública.
NBC T 16.9	Resolução CFC nº 1.136	Depreciação, exaustão e amortização	- Estabelecer critérios e procedimentos para o registro contábil, métodos e divulgação da depreciação, amortização e exaustão.
NBC T 16.10	Resolução CFC nº 1.137	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público	- Estabelecer critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público, correspondentes às disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível, diferido, critérios de reavaliação e redução ao valor recuperável.
NBC T 16.11	Resolução CFC nº 1.366	Sistema de informação de custos do setor público	- Estabelecer a conceituação, o objeto, os objetivos e regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público, e apresentado, nesta Norma, como Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP).

Fonte: elaborado a partir das NBC T 16.1 a NBC T 16.11.

Merecem serem destacados alguns aspectos das normas aprovadas no que se refere especificamente ao seu impacto na forma de registro contábil pelo regime de competência. A NBC T 16.10 (2008, p. 6) destaca “quando os elementos do ativo imobilizado tiverem vida útil econômica limitada, ficam sujeitos à depreciação, amortização ou exaustão sistemática durante esse período, sem prejuízo das exceções expressamente consignadas”. Dessa forma, o registro da perda de capacidade de geração de riqueza dos bens integrantes do ativo imobilizado torna-se obrigatório para os órgãos públicos, ampliando a qualidade das informações do balanço patrimonial. A mesma norma complementa que as atualizações e os ajustes apurados deverão ser contabilizados em contas de resultado, demonstrando assim o seu impacto na estrutura de resultados.

No que se refere ao registro adequado pelo regime de competência dos ativos provenientes da dívida ativa é imprescindível o registro das provisões de riscos de crédito, conforme destaca a STN (2008a). Esse tratamento contábil atribuído às possíveis perdas sobre créditos corrobora com a NBC T 16.5 (2008, p. 7), sustentando que “a entidade do setor público deve aplicar métodos de mensuração ou avaliação dos ativos e dos passivos que possibilitem o reconhecimento dos ganhos e das perdas patrimoniais”. De outro modo, *accruals* positivos, como receitas de atualizações monetárias, juros e encargos sobre créditos, devem ser registrados de acordo com o regime de competência.

Concernente às demais provisões ativas e passivas, a NBC T 16.10 (2008, p. 5) destaca que “as provisões são constituídas com base em estimativas pelos prováveis valores de realização para os ativos e de reconhecimento para os passivos”. As provisões como juros e encargos sobre dívidas e provisões de benefícios e encargos de funcionários deverão ser efetuados, permitindo a avaliação correta desses itens, apuração do resultado e saldo patrimonial. Denota-se que as NBCASP e normatizações complementares estabelecem o registro dos *accruals* reconhecidos anteriormente somente isoladamente na contabilidade do setor público, fortalecendo a observação do princípio da competência com o reconhecimento desses eventos no patrimônio e resultado.

Diante da aprovação das NBCASP, merece também ser destacada a Portaria n° 828/2011, da Secretaria do Tesouro Nacional, que estabeleceu a necessidade de os entes divulgarem um cronograma de ações relativas às principais inovações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, conforme o artigo 6º, correspondendo:

- I – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos créditos, tributários ou não, por competência, e a dívida ativa, incluindo os respectivos ajustes para perdas;
- II – Reconhecimento, mensuração e evidenciação das obrigações e provisões por competência;
- III – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos bens móveis, imóveis e intangíveis;
- IV – Registro de fenômenos econômicos, resultantes ou independentes da execução orçamentária, tais como depreciação, amortização, exaustão;
- V – Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos ativos de infraestrutura;
- VI – Implementação do sistema de custos;
- VII – Aplicação do Plano de Contas, detalhado no nível exigido para consolidação das contas nacionais;
- VIII – Demais aspectos patrimoniais previstos no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Assim, os aspectos patrimoniais apresentados no Inciso VIII compreendem os Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCP), Procedimentos Contábeis Específicos (PCE) e DCASP. Denota-se que um conjunto de ações correspondentes a registros e evidenciações deve ser desenvolvidos pelos entes públicos estaduais e municipais, viabilizando a implementação completa da estrutura do regime de competência e aumentando a qualidade das informações contábeis.

3 ENCAMINHAMENTOS METODOLÓGICOS

A metodologia corresponde ao caminho para atingir o objetivo do estudo. A técnica de investigação que foi utilizada corresponde à análise de conteúdo, que Bardin (1977, p. 42) define como “um conjunto de técnicas de análise das comunicações, visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores quantitativos ou não, que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) das mensagens”.

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo é caracterizado como de levantamento. Para Gil (2007), no procedimento de levantamento ou *surveys*, como também é conhecido, coletam-se com um grupo significativo de pessoas informações acerca de um problema. Posteriormente, por meio da análise quantitativa, obtêm-se as conclusões correspondentes aos dados coletados.

No que se refere aos objetivos, esta pesquisa é caracterizada como estudo descritivo. Gil (2007) destaca que as pesquisas descritivas têm como objetivo descrever características ou fenômenos do universo de pesquisa.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como quantitativa. Silveira (2009, p. 107) assinala que, “de maneira geral, as pesquisas quantitativas baseiam seus estudos em análise de características diferenciadas e numéricas, geralmente ao longo de alguma dimensão, entre dois ou mais grupos, procurando provar a existência de relações entre as variáveis”.

A população da pesquisa é formada pelos 26 governos estaduais, o do Distrito Federal e 5.564 governos municipais. Diante da população, foram construídos dois grupos de amostras. Para o primeiro grupo, correspondente aos 26 governos estaduais e ao do Distrito Federal, utilizou-se a amostra não probabilística intencional, compreendendo o total da população, por constituir uma população muito pequena e necessitando a realização de senso. Para o segundo grupo, correspondente aos 5.564 governos municipais, utilizou-se a amostra probabilística casual simples e por sorteio, em que cada elemento da população tem oportunidade igual de ser incluído na amostra.

No cálculo da amostra de governos municipais, utilizou-se inicialmente a fórmula de cálculo do Erro Amostral de 5%, de acordo com Barbetta (2008).

$$n_0 = \frac{1}{e_0^2}$$

$$n_0 = \frac{1}{5^2}$$

Cálculo:

$$n_0 = \frac{1}{5} = 400$$

De posse do erro amostral, foi definida a Amostra de acordo com Barbetta (2008).

$$n = \frac{N \cdot n_0}{N + n_0}$$

Dessa forma, a amostra de governos municipais foi obtida por meio do seguinte cálculo:

$$n = \frac{5.564 \times 400}{5.564 + 400} = 373 \text{ governos municipais brasileiros objeto de estudo.}$$

Para o sorteio dos 373 governos municipais que foram objeto de estudo, utilizou-se o *Microsoft Excel*, sendo primeiramente criada uma coluna enumerada de 1 a 5.564, correspondente ao total de governos municipais. O segundo passo foi criar uma tabela de números aleatórios na coluna ao lado, por meio da função $f(x)$ selecionando a *função aleatório*. O terceiro passo foi selecionar as duas colunas e copiar e colar especial na opção valores. O quarto passo foi selecionar novamente as colunas e clicar em dados, classificar crescente a coluna na qual estão os números aleatórios gerados anteriormente. Em seguida, foram selecionados os primeiros 373 municípios que compõem a amostra conforme o cálculo. Assim, a amostra foi adequadamente distribuída entre a população total.

Os dados foram coletados na página eletrônica da Caixa Econômica Federal, no *link* do Sistema de Coleta de Dados Contábeis da Caixa (SISTN), no endereço <https://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/index.jsp>. O sistema foi criado pela Caixa Econômica Federal para coletar os dados contábeis dos municípios, estados e Distrito Federal, apresentá-los à STN atendendo ao que estabelece a LRF e Resoluções do Senado Federal. Foram acessadas as respostas ao questionário que integra os balanços do exercício de 2012. De posse dos dados coletados, foi possível identificar a realidade da aplicação dos diferentes procedimentos contábeis necessários para utilização do regime de competência nas entidades públicas pesquisadas.

4 ANÁLISE E RESULTADOS

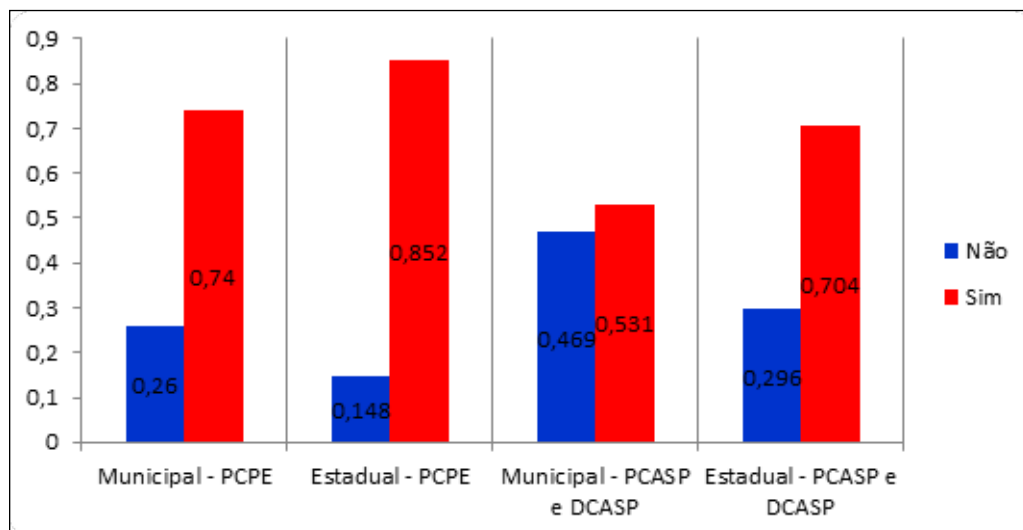
Nesta seção são apresentados inicialmente o cenário da elaboração e o encaminhamento dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos (PCPE), do PCASP e das DCASP. Posteriormente é analisado o tratamento contábil dos bens do ativo imobilizado, intangível e do patrimônio cultural. A seguir é identificado o tratamento contábil dos créditos tributários e não tributários e da dívida ativa. Na sequência é analisado o reconhecimento das provisões do 13º salário e adicional de férias. Finalizando é analisado o cenário de implantação do PCASP e DCASP.

4.1 Elaboração e encaminhamento de cronograma

Os 373 governos municipais, 26 governos estaduais e o do Distrito Federal foram avaliados inicialmente quanto à elaboração e ao encaminhamento do cronograma de ações

para implantação da contabilidade aplicada ao setor público, estabelecida pela Portaria nº 828/2011 da Secretaria do Tesouro Nacional. O Gráfico 1 apresenta o cenário municipal e estadual/distrital.

Gráfico 1: PCPE, PCASP e DCASP - elaboração e encaminhamento do cronograma



Fonte: Dados da pesquisa.

Denota-se, por meio do Gráfico 1, que um percentual significativo dos governos municipais e estaduais encaminhou ao Tribunal de Contas do Estado (TCE) o cronograma de ações de implantação dos novos PCPE. Os PCP compreendem “[...] os aspectos relacionados, ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público” (STN, 2009b, p. 5).

A despeito dos PCE eles compreendem os procedimentos de reconhecimento e mensuração “[...] das Operações de Crédito, da Dívida Ativa, das Parcerias Público-Privadas (PPP), do Regime Próprio de Previdência Social (RPPS), e do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB)” (STN, 2009c, p. 5).

De outra forma, os resultados do Gráfico 1 evidenciam uma limitação na elaboração e no encaminhamento ao TCE e à STN do cronograma de ações de implantação do PCASP e das DCASP por parte dos governos municipais.

Destaca-se a importância do PCASP, pois “a padronização do registro contábil possibilitará aos usuários acesso a informações consistentes e confiáveis para a tomada de decisão” (STN, 2009d, p. 5). No que se refere às DCASP, merece ser destacado que “[...] contribuem para a governança no setor público e o controle social, com a geração de informações úteis para a tomada de decisões pelos gestores públicos e para que os órgãos de controle possam avaliar o seu desempenho” (STN, 2009e, p. 5).

4.2 Tratamento do imobilizado, intangível e patrimônio cultural

Os elementos do imobilizado, intangível e patrimônio cultural sempre tiveram um tratamento parcial, evidenciando basicamente os valores históricos do imobilizado, sem o reconhecimento devido de eventos como depreciação, amortização ou exaustão, bem como de bens de natureza imaterial e cultural. A Tabela 1 evidencia o cenário do reconhecimento/ajuste, reavaliação e depreciação/exaustão dos bens integrantes do imobilizado dos governos municipais e estaduais/distrital.

Tabela 1: Imobilizado - reconhecimento/ajuste, reavaliação e depreciação/exaustão

Governo	Alternativa	Reconhecimento e ajuste	Reavaliação	Depreciação ou exaustão
Municipal	Sim	56,0%	42,6%	30,3%
	Não	44,0%	57,4%	69,7%
	Total	100%	100%	100%
Estadual	Sim	37,0%	25,9%	37,0%
	Não	63,0%	74,1%	63,0%
	Total	100%	100%	100%

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 1 verifica-se que 56% dos governos municipais não reconhecem e ajustam os bens do ativo imobilizado. Esse cenário é ainda mais preocupante nos governos estaduais, em que 63% não efetuam esse reconhecimento e ajuste. O ativo imobilizado deve ser reconhecido inicialmente com base no valor de aquisição, produção ou construção (STN, 2009b).

Denota-se que a reavaliação é utilizada em menos da metade dos governos municipais e somente em 25,9% dos governos estaduais, demonstrando uma despreocupação dos gestores com os valores reais dos bens integrantes do ativo imobilizado. A STN (2009b, p. 29) destaca que, “Após o reconhecimento inicial, a entidade detentora do ativo deve optar entre valorá-lo pelo modelo de custo ou da reavaliação”. O modelo do custo compreende o valor de aquisição, subtraído o valor da depreciação e perdas por imparidade. De outro modo, o modelo da reavaliação consiste no valor justo sujeito à reavaliação periódica subtraídas a depreciação e perdas por imparidade (STN, 2009b).

Quanto à depreciação ou exaustão o cenário ainda é mais preocupante, pois somente 30,3% dos governos municipais e 37,0% dos governos estaduais efetuam o registro desse tipo de *accruals*, distorcendo significativamente o valor do patrimônio das entidades. Quando os itens do ativo imobilizado tiverem vida útil limitada, ficam sujeitos à depreciação, exaustão ou amortização (STN, 2009b).

Na Tabela 2 são evidenciados os cenários do reconhecimento/ajuste, reavaliação e amortização dos bens de natureza imaterial dos governos municipais e estaduais/distrital.

Tabela 2: Intangível - reconhecimento/ajuste, reavaliação e amortização

Governo	Alternativa	Reconhecimento e ajuste	Reavaliação	Amortização
Municipal	Sim	31,1%	22,5%	30,3%
	Não	68,9%	77,5%	69,7%
	Total	100%	100%	100%
Estadual	Sim	18,5%	3,7%	37,0%
	Não	81,5%	96,3%	63,0%
	Total	100%	100%	100%

Fonte: dados da pesquisa.

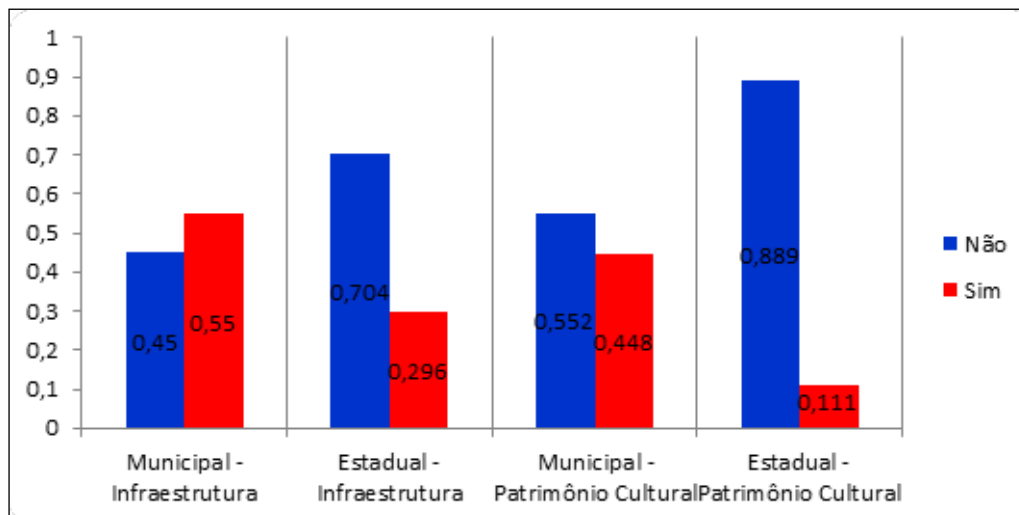
Percebe-se, na Tabela 2, que somente um pequeno percentual dos governos municipais e estaduais apresenta os valores dos bens intangíveis em suas demonstrações contábeis. Esse cenário pode ser justificado pela dificuldade da sua mensuração. A STN (2009b, p. 29) destaca que esse tipo de bem deve ser reconhecido somente quando: “for possível que os benefícios econômicos futuros esperados atribuíveis ao ativo serão gerados em favor da entidade; e o custo do ativo possa ser mensurado com segurança”.

No que se refere à reavaliação dos bens incorpóreos, o percentual de governos municipais e estaduais que efetuam esse procedimento é ainda menor, correspondendo a 22,5% dos governos municipais e 3,7% dos governos estaduais. As reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou valor de mercado, anualmente, para aquelas contas ou grupos que têm variação significativa e a cada quatro anos para os demais (STN, 2009b).

Percebe-se também que um pequeno percentual de governos municipais e estaduais realiza o registro da amortização. Esse resultado é consequência do baixo percentual de registro dos bens intangíveis.

O Gráfico 2 apresenta o cenário do reconhecimento dos bens de uso comum, divididos em bens de infraestrutura e bens do patrimônio cultural.

Gráfico 2: Bens de infraestrutura e patrimônio cultural - reconhecimento



Fonte: dados da pesquisa.

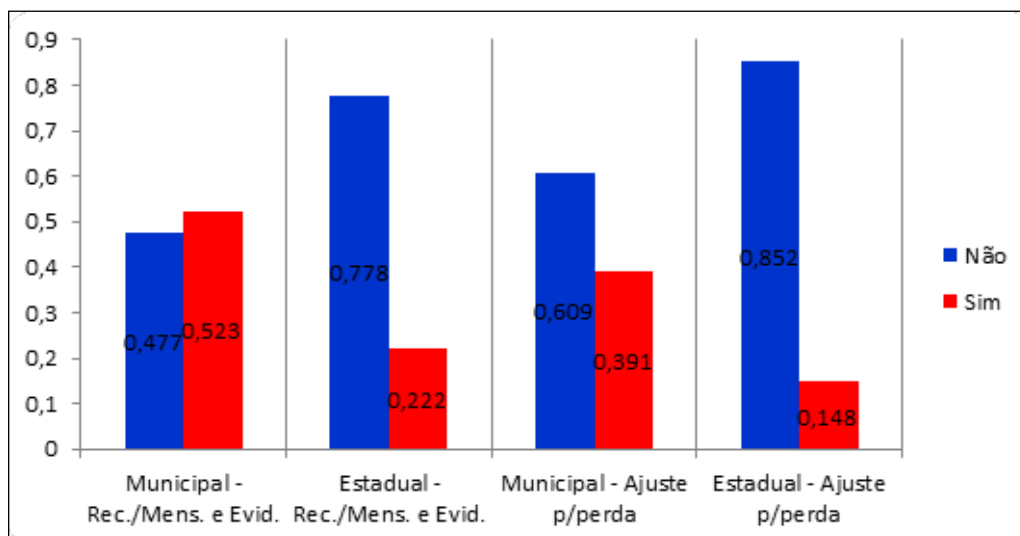
No que se refere ao reconhecimento dos bens de infraestrutura, verifica-se, no Gráfico 2, que mais de 70% dos governos estaduais não efetuam o registro desse tipo de bem, enquanto dentre os governos municipais 55% efetuam o seu reconhecimento. Os bens de infraestrutura são ativos que normalmente podem ser conservados por um número significativamente maior de anos do que a maioria dos bens de capital, como, por exemplo, redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistemas de abastecimento, rede de comunicação, pontes, entre outros (STN, 2013b).

Quanto ao reconhecimento dos bens do patrimônio cultural, denota-se que 88,9% dos governos estaduais não fazem qualquer registro, assim como 55,2% dos governos municipais. Esse cenário demonstra um desconhecimento e dificuldade de mensuração desse tipo de ativo. “Ativos descritos como bens do patrimônio cultural são assim chamados devido a sua significância histórica, cultural ou ambiental. Exemplos incluem monumentos e prédios históricos, sítios arqueológicos, áreas de conservação e reservas naturais” (STN, 2013b, p. 54).

4.3 Tratamento dos créditos e dívida ativa

O cenário do tratamento dos créditos tributários e não tributários por competência e os valores da dívida ativa são apresentados neste tópico, conforme evidenciam os Gráficos 3 e 4.

Gráfico 3: Créditos - reconhecimento, mensuração, evidenciação e ajuste para perda



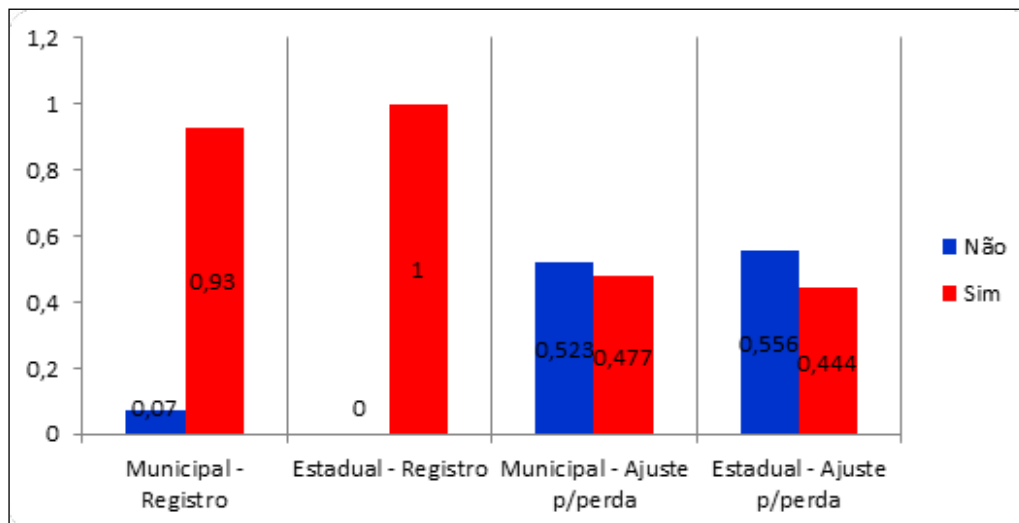
Fonte: dados da pesquisa.

O Gráfico 3 demonstra que aproximadamente metade dos governos municipais reconhecem, mensuram e evidenciam os créditos tributários e não tributários por competência, enquanto 77,8% dos governos estaduais não registram esses eventos, demonstrando despreocupação significativa com esse tipo de direito integrante do ativo circulante. Os créditos são mensurados ou avaliados pelo seu valor original, feita a conversão, quando em moeda estrangeira, à taxa de câmbio vigente na data do Balanço Patrimonial (STN, 2009b).

Alusivo ao ajuste para perda dos créditos tributários ou não tributários, a maioria dos governos municipais e estaduais não realiza qualquer tipo de ajuste, diminuindo o resultado e patrimônio das entidades. “Os riscos de recebimento de direitos são reconhecidos em conta de ajuste, a qual será reduzida ou anulada quando deixarem de existir os motivos que a originaram” (STN, 2009b, p. 26).

O Gráfico 4 apresenta o cenário do registro e ajuste para perda da dívida ativa dos governos municipais e estaduais/distrital.

Gráfico 4: Dívida ativa - registro e ajuste para perda



Fonte: dados da pesquisa.

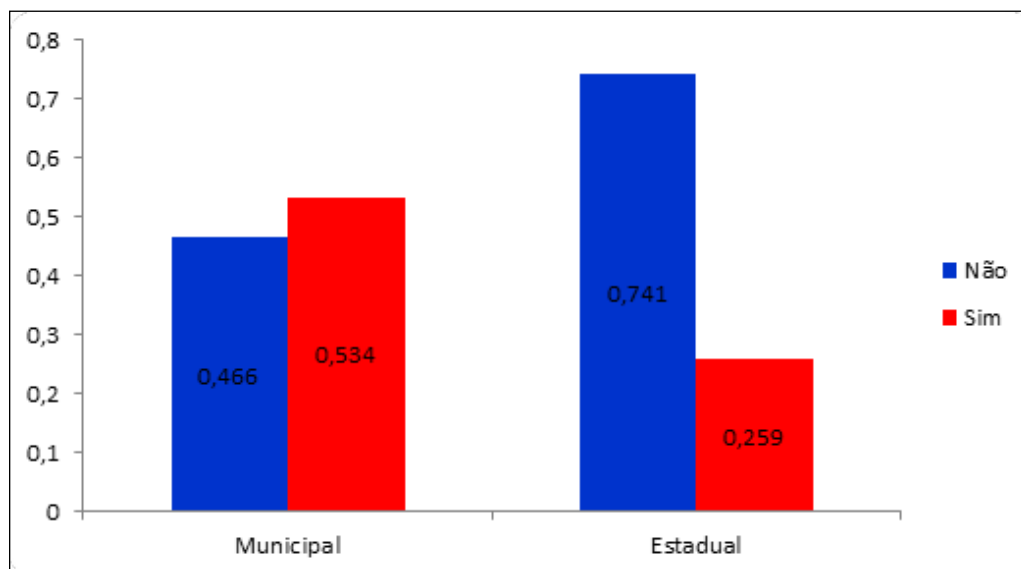
Denota-se que, quanto à dívida ativa, praticamente todos os governos municipais e estaduais efetuam o registro contábil dos valores. Esse cenário é justificado diante da necessidade de inscrição periódica dos valores dos créditos não recebidos e posterior contabilização. A dívida ativa compreende os créditos que não foram recebidos nas datas de vencimento, constituindo um possível valor a ser recuperado, espelhando créditos a receber, devendo portanto ser registrada e acompanhada (STN, 2008a).

O cenário dos ajustes para perda dos valores da dívida ativa é muito diferente, pois mais da metade dos governos municipais e estaduais não reconhecem as possíveis perdas com valores da dívida ativa. O ajuste para a perda da dívida e os demais créditos tributários e não tributários são fundamentais, pois “é prudente instituir mecanismos que previnam a incerteza dos recebimentos futuros registrados no ativo, revestindo o demonstrativo contábil de um maior grau de precisão” (STN, 2008a).

4.4 Reconhecimento do 13º salário e adicional de férias

A apresentação do cenário do reconhecimento das provisões integrantes do passivo permite verificar se os governos pesquisados são prudentes quanto ao tratamento de suas obrigações. O Gráfico 5 apresenta esse cenário quanto ao reconhecimento dos encargos do 13º salário e adicional de férias por meio do regime de competência.

Gráfico 5: 13º salário e adicional de férias – reconhecimento



Fonte: dados da pesquisa.

Percebe-se que a maioria dos governos estaduais não vem reconhecendo os montantes relativos ao 13º salário e adicional de férias. Por outro lado, mais da metade dos governos municipais estão reconhecendo essas obrigações pelo regime de competência. Merece ser destacado que esse tipo de provisão, não somente influencia no resultado e patrimônio da entidade, mas também nos indicadores fiscais instituídos pela LRF. A falta de reconhecimento desses eventos diminui significativamente o percentual de gastos com pessoal, assim como evita um *déficit* ou amplia o *superávit* financeiro.

A STN (2009b, p. 42) classifica o 13º salário e adicional de férias “como contas apropriadas por competência, pois são passivos para pagamento de bens e serviços que foram recebidos ou fornecidos, mas não pagos, faturados ou formalmente combinados com o fornecedor, incluindo valores devidos a empregados, por exemplo, como as quantias relacionadas ao pagamento de férias”.

4.5 Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

A implantação do PCASP e das DCASP foi estabelecida pela Portaria nº 828/2011 da STN, definindo como data limite o exercício de 2014. A Tabela 3 demonstra o cenário da implantação do PCASP e das DCASP nas entidades pesquisadas.

Tabela 3: PCASP e DCASP – Implantação

Governo	Alternativa	2012	2013	2014
Municipal	Sim	133 (35,7%)	116 (31,1%)	117 (31,3%)
	Não	240 (64,3%)	124 (33,2%)	7 (1,9%)
	Total	373	240	124
Estadual	Sim	6 (22,3%)	4 (14,8%)	15 (55,5%)
	Não	21 (77,7%)	17 (62,9%)	2 (7,4%)
	Total	27	21	17

Fonte: dados da pesquisa.

O cenário da Tabela 3 evidencia que, nos governos municipais a implantação ocorre gradativamente nos três exercícios, pois, de acordo com as respostas obtidas, seria concretizada em um terço a cada exercício analisado.

Quanto aos governos estaduais, a maioria faria a implantação no exercício de 2014 (55,5%), enquanto 22,3% a implantaram em 2012 e 14,8% programaram sua implantação para 2013.

Merece destaque que 1,9% dos governos municipais e 7,4% dos governos estaduais declararam que não farão a implantação do PCASP e DCASP até o exercício 2014, compreendido como limite conforme a Portaria nº 828/2011 da STN.

5 CONCLUSÕES

O estudo objetivou analisar o cenário de utilização do regime de competência estabelecido pelas NBCASP para registro e evidenciação das informações contábeis nos governos estaduais e municipais brasileiros. Para alcançar o objetivo, foi realizada uma pesquisa descritiva, por meio de levantamento das informações disponibilizadas na resposta ao questionário no link do SISTN.

Inicialmente foram analisados o cenário da elaboração e o encaminhamento dos PCPE, do PCASP e DCASP. Identificou-se que um percentual significativo dos governos municipais e estaduais encaminhou ao TCE o cronograma de ações de implantação dos novos PCPE. De outro modo, ocorreu uma limitação na elaboração e no encaminhamento ao TCE e STN do cronograma de ações de implantação do PCASP e das DCASP pelos governos municipais.

Na análise do tratamento do ativo imobilizado, intangível e patrimônio cultural, é limitado o número de governos municipais e estaduais que efetuam o seu reconhecimento/ajuste, reavaliação e depreciação/exaustão/depreciação. Merece destaque especial o percentual mínimo de governos estaduais que reavaliam os elementos do intangível e reconhecem os bens do patrimônio cultural.

No que se refere ao tratamento dos direitos correspondentes aos créditos tributários/não tributários e dívida ativa, destaca-se que somente 22,2% dos governos estaduais reconhecem, mensuram e evidenciam os créditos tributários/não tributários. Igualmente somente 14,8% dos governos estaduais realizam ajustes para perda com os créditos. De

outro modo, o registro da dívida ativa é realizado por quase todos os governos municipais e estaduais, no entanto somente a metade realiza os ajustes para perda com a dívida ativa.

Em análise ao reconhecimento do 13º salário e adicional de férias por competência, mais da metade dos governos municipais reconhecem essas obrigações de forma adequada. Por outro lado, somente 25,9% dos governos estaduais efetuam o seu reconhecimento dentro do exercício correspondente.

Na análise do cenário da implantação do PCASP e das DCASP, observou-se que aproximadamente um terço dos governos municipais implantou ou programou sua implantação em cada um dos exercícios de 2012 a 2014. De outra forma, a maioria dos governos estaduais programou a implantação do PCASP e das DCASP para o exercício de 2014.

Diante do exposto é possível concluir que tanto os governos municipais como os estaduais necessitaram se empenhar significativamente no exercício de 2014 para que todas as obrigações estabelecidas para a implementação e evidenciação das informações contábeis pelo regime de competência aplicável ao setor público fossem cumpridas. Merece destaque como limitação do estudo que, em 2014, não foi publicada pela STN a relação dos municípios que de fato cumpriram as implementações em tempo hábil. Diante das limitações do estudo, recomenda-se para novos estudos a avaliação dos impactos do reconhecimento, mensuração e evidenciação dos *accruals* nos resultados após a implementação das novas NBCASP, bem como a análise das consequências de eventuais não cumprimentos dos prazos estabelecidos aos governos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Loiane Matosinho; LIMA, Diana Vaz de. Características determinantes no processo de convergência da contabilidade pública nos estados-membros do MERCOSUL. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012. 1 CD-ROM.

ANDRADE, Nilton de Aquino. **Contabilidade pública na gestão municipal**. São Paulo: Atlas, 2002.

BARBETTA, Pedro Alberto. **Estatística aplicada às Ciências Sociais**. 7. ed. Florianópolis: Editora da UFSC, 2008.

BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: 05 jul. 2008.

_____. Lei nº 4.320/1964. 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: <www.planalto.gov.br>. Acesso em: 05 jul. 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Tradução de Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 1977.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). Resolução CFC nº 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, objeto e campo de aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 05 maio 2009.

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro contábil. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 05 mai. 2009.

_____. Resolução CFC nº 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. Disponível em: http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137. Acesso em: 05 mai. 2009.

COSTA, José Isídio de Freitas; TRAVASSO, Silvana Karina de Melo; LIBONATI, Jeronymo José. Regime de competência aplicado ao setor público: análise no reconhecimento dos restos a pagar não processados e despesas de exercícios anteriores nos municípios brasileiros. In: Congresso AnpCONT, V, 2011, Vitória. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. 1 CD-ROM.

ENSMAN JR., Richard G. Accrual basis vs. cash basis accounting. **Doors and Hardware**, v. 63, n. 10, p. 20-22, Oct. 1999.

GIL, Antonio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

GOULART, André Moura Cintra. **Gerenciamento de resultados contábeis em instituições financeiras no Brasil**. 2007. 211 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities**. 2. ed. New York: IFAC, Dez. 2003. (IFAC Public Sector Committee – Study 14). Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=ipsas+study+14+paragraph&refinement>. Acesso em: 20 out. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu.; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. 2. reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

MARK, Christensen. Accrual accounting in the public sector: The case of the New South Wales government. In: **Accounting History**, v. 7, n. 2, p. 93-124, Nov., 2002.

MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a ótica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. In: ANPAD, VI, 2012, Florianópolis. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2012. 1 CD-ROM.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Portaria nº 184, de 25 de agosto 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf>. Acesso em: 06 nov. 2008.

MORAIS, Leandro Morais de; PLATT NETO, Orion Augusto. Reforma contábil promovida pelas NBCASP e o processo de convergência: implicações e perspectivas. In: Congresso AnpCONT, V, 2011, Vitória. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2011. 1 CD-ROM.

MOURA, Poliana Alves de Araújo; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Plano de contas e convergências aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15 n. 1, p. 3-16 jan./abr. 2012.

PIGATTO, José Alexandre Magrini. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. 2004. 200 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL (STN). Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2008. Altera o prazo de implementação do plano de contas aplicado ao setor público e dá outras providências. Disponível em: <www.tesouro.fazenda.gov.br>. Acesso em: 01 ago. 2014.

_____. Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de despesa nacional. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008b. 120 p. v.II.

_____. Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009b. 92 p. v.II

_____. Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis específicos. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009c. 215 p. v.III

_____. Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2009e. 63 p. v.V

_____. Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 20013b. 109 p. v.II.

SILVEIRA, Amélia. (Coord.). **Roteiro básico para apresentação e editoração de teses, dissertações e monografias**. 3. ed. rev., atual e ampl. Blumenau: Edifurb, 2009.

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

SÖTHER, Ari. **Diretrizes do IFAC para o regime de competência: impactos nos resultados contábeis dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste - SC**. 2009. 147 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2009.

STICKNEY, Clyde P.; WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira: uma introdução aos conceitos, métodos e usos**. Tradução: José Evaristo dos Santos. São Paulo: Atlas, 2001.

VASCONCELOS et al. O Regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 12., 2012, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2012. 1 CD-ROM.