

ANÁLISE DA ADEQUAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS ESTADOS DA REGIÃO SUL ÀS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

*ANALYSIS OF FINANCIAL STATEMENTS FOR THE ADEQUACY OF THE SOUTHERN
STATES TO ACCOUNTING STANDARDS APPLY TO BRAZILIAN PUBLIC SECTOR*

MARIANA COSTA DA ROZA
ALEXANDRE COSTA QUINTANA
FLÁVIA VERÔNICA SILVA JACQUES
DAIANE PIAS MACHADO

MARIANA COSTA DA ROZA

Especialista em Ciências Contábeis pela Universidade Federal do Rio Grande (Furg).
E-mail: contadora.mcr@gmail.com

ALEXANDRE COSTA QUINTANA

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Professor assistente da Furg.
E-mail: quintana@vetorial.net.
Endereço: Av. Itália, km 8 - Bairro Carreiros - Rio Grande - RS - CEP 96.203-900.

FLÁVIA VERÔNICA SILVA JACQUES

Doutoranda em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC).
Professora da Furg.
E-mail: fvjacques@yahoo.com.br

DAIANE PIAS MACHADO

Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos).
E-mail: daianepiasmachado@yahoo.com.br

Resumo:

O Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP), formalizando diversas particularidades atribuídas à área, que impactam nas práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação e nas demonstrações contábeis. Esta pesquisa teve como objetivo geral identificar se já ocorreram alterações nas demonstrações contábeis públicas derivadas da implantação das NBC T SP. A oportunidade de desenvolver este estudo está relacionada à intensa busca por melhores práticas contábeis, bem como à elaboração de demonstrações que transmitam aos seus usuários confiabilidade e transparência das contas públicas, além da comparabilidade dessas demonstrações entre as entidades públicas. Em termos metodológicos, o estudo foi descritivo, documental e com abordagem qualitativa. Os dados foram coletados nos sítios eletrônicos das entidades pesquisadas, relativos aos exercícios de 2009 e 2010. Os resultados mostram, a partir das análises desenvolvidas neste estudo, que a NBC T SP 16.6, que trata das demonstrações contábeis, não foi observada por nenhum dos estados analisados no ano de 2009. A situação se repetiu em 2010, com exceção apenas do estado de Santa Catarina, que apresentou a demonstração dos fluxos de caixa em seu balanço geral, bem como a nova estrutura do balanço patrimonial. Isso permite concluir que a NBC T 16.6 foi pouco observada pelos estados em análise. No entanto, a NBC T 16.7, que trata da consolidação das demonstrações contábeis, foi observada por praticamente todos os estados nos dois anos em análise, com exceção apenas do estado do Rio Grande do Sul.

Palavras-chave: Demonstrações contábeis. Contabilidade aplicada ao setor público. Convergência.

Abstract: *The Federal Accounting Council adopted the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBC SP T) in 2008, formalizing several particularities assigned to the area, which has impact on the practices of recognition, measurement and disclosure and also in the Financial Statements. This research aimed to identify if changes have occurred in the financial statements arising from the public deployment of NBC T SP. The opportunity to develop this study is related to the intense search for better accounting practices, and the preparation of financial statements that convey its users reliability and transparency of public accounts, and the comparability of these statements from the authorities. In terms of methodology, the study was descriptive, documentary and qualitative. Data were collected on the websites of the surveyed entities, between the years of 2009 and 2010. The results show, from*

Recebido em: 03.08.2012.
Revisado por pares em: 10.01.2013.
Aceito em: 03.03.2013.
Publicado em: 30.08.2013.
Avaliado pelo sistema *double blind review*.

the analyzes carried out in this study, that the NBC T SP 16.6, which deals with Financial Statements, was not observed in any of the states analyzed in 2009. The situation repeated itself in 2010, with the exception of the State of Santa Catarina which presented the Statement of Cash Flows in its Balance Sheet as well as the new structure of the Balance Sheet. What can be concluded is that NBC 16.6 T was little observed by the states under review. However, NBC 16.7 T, which addresses the consolidation of financial statements, was observed by virtually all states in the two years under review, with the exception only of the state of Rio Grande do Sul.

Keywords: *Financial statements. Accounting. Convergence.*

1 INTRODUÇÃO

Recentes mudanças têm afetado de forma significativa o campo da contabilidade pública no Brasil. Isso ocorre pela necessidade cada vez maior de se obter informações fidedignas dos entes governamentais, gerando, em consequência, o processo de convergência às Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor público (NICSP).

A fim de que o Brasil também faça parte desse processo de convergência, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), em 2008, aprovou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP). Nota-se, no entanto, que essas normas ainda não possuem uma relação direta com as normas internacionais, mas representam um primeiro movimento nesse sentido. Essas normas formalizam diversas particularidades atribuídas à contabilidade pública.

De acordo com Cruz (2010), o processo de convergência acarretará uma nova leitura da contabilidade pública por parte dos gestores públicos, investidores mundiais e a sociedade em geral, já que trará a realidade de um padrão contábil que permita a comparabilidade dos dados contábeis entre os órgãos públicos de diversos países, até então inexistente. Por exemplo, uma determinada demonstração contábil de uma entidade pública do Brasil terá sido elaborada dentro das mesmas normas que uma demonstração efetuada por um órgão público da China, o que facilita a análise destas pelos usuários interessados.

Diante desses fatos, elaborou-se o seguinte problema de pesquisa: as NBC T SP relativas às demonstrações contábeis estão sendo implantadas pelos governos dos estados da região Sul do Brasil?

Essa pesquisa tem como objetivo geral identificar se já ocorreram alterações nas demonstrações contábeis públicas derivadas da implantação das NBC T SP e verificar quais dessas alterações já podem ser percebidas nas demonstrações contábeis dos governos dos estados da região Sul do Brasil.

A oportunidade de desenvolver este estudo parte das recentes mudanças que estão ocorrendo na contabilidade pública brasileira. A busca por melhores práticas contábeis, bem como a elaboração de demonstrações que transmitam aos seus usuários confiabilidade e transparência das contas públicas, além da comparabilidade dessas demonstrações com as de outras entidades públicas, faz com que o campo da contabilidade pública desperte interesse por pesquisas a respeito do tema.

Porém, percebe-se que pesquisas relacionadas às mudanças ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público são incipientes. Conforme Azevedo, Souza e Veiga (2009, p. 13), a questão das NBC T SP “[...] por ser um tema inovador e recente, em verdade, comporta maior discussão e atenção, sobretudo em razão da previsão de alterações na legislação e o pronunciamento de doutrinadores, pesquisadores e usuários” da contabilidade pública.

Nesse cenário, a escolha do tema proposto neste estudo torna-se relevante, haja vista que se tem a pretensão de verificar os impactos que as NBC T SP ocasionam nas demonstrações contábeis públicas, assunto pouco abordado entre os pesquisadores até o momento.

2 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

A história da contabilidade pública no Brasil é retratada por historiadores, que comentam que esta teve início em 1808, com a vinda da família real portuguesa, que buscava refúgio devido ao conhecido bloqueio continental atribuído por Napoleão Bonaparte. Em 28 de junho de 1808, Dom João VI, por intermédio de um alvará com força de lei, referendado a Dom Fernando José de Portugal, à época, ministro e secretário dos negócios do Brasil e da Fazenda, criou o Erário Régio e, assim, instituiu o Conselho da Fazenda, o qual norteava a administração real, assim determinando as normas reguladoras da escrituração da contabilidade desse erário (ARAÚJO; ARRUDA, 2009).

Já em 1889, com a proclamação da República, surgiu a necessidade de maior controle das coisas públicas. Desse modo, em 1922, foi aprovado no Brasil o Código de Contabilidade da União e, após, em 1940, por meio do Decreto-Lei nº 2.416, de 17 de julho, foi regulamentado um modelo padrão de elaboração e execução dos orçamentos e balanços dos estados e municípios. Após, em 1964, o código e o decreto-lei foram substituídos pela Lei nº 4.320, de 17 de março, que vigora até os dias atuais (GIACOMONI, 2009; SLOMSKI, 2008).

Por muito tempo, as regras da contabilidade pública no Brasil eram ditadas, principalmente, pela Lei nº 4.320/64, que delibera as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União,

dos estados, dos municípios e do Distrito Federal, mas essa realidade vem mudando nos últimos anos. O artigo 83 da referida lei determina que “[...] a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados”.

Em 1967, foi expedido o Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro, que tratou da organização da administração federal. Este instituiu nos ministérios e órgãos da Presidência da República a inspetoria geral de finanças, com a finalidade de zelar pela administração financeira, pela contabilidade e, também, pela auditoria dessas instituições governamentais, da mesma forma como a Lei nº 4.320/64, o Decreto-Lei nº 200/67, encontra-se em vigor na atualidade (ARAÚJO; ARRUDA; BARRETO, 2009).

Piscitelli e Timbó (2010) comentam sobre outro fato marcante na história da contabilidade governamental, que foi o advento da Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000, a chamada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Esta estabelece normas de finanças públicas em prol da responsabilidade na gestão fiscal, por meio de atos que previnam riscos e retifiquem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas.

Na mesma época, outro acontecimento que marcou o ramo da contabilidade pública foi a edição e publicação das *international public sector accounting standard* (IPSAS), emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC). As IPSAS são normas internacionais de contabilidade para o setor público (NICSP) que visam procedimentos para estabelecer padrões de reconhecimento, mensuração e divulgação das informações contábeis aplicadas ao setor público.

Observa-se que a contabilidade pública brasileira vem evoluindo no decorrer dos anos, culminando em sua modernização e adequação às necessidades exigidas pelo setor público na atualidade. Conforme disposto em Araújo, Arruda e Barreto (2009), em março de 2004, por meio da Portaria nº 37, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), profissionais de contabilidade vinculados à área pública, entre eles, doutores e mestres em Ciências Contábeis, servidores de tribunais de contas e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), compuseram o denominado grupo assessor. Esse grupo teve a finalidade de estudar e propor normas de contabilidade aplicadas diretamente à área pública em acordo com as normas internacionais aplicadas a esse setor.

Além desse, outro mecanismo, segundo Araújo e Arruda (2009), que veio se somar à evolução da contabilidade aplicada ao setor público foi a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Esse comitê é formado pelos seguintes órgãos: CFC, Instituto dos Auditores Independentes (Ibracon), Comissão de Valores Mobiliários

(CVM), Banco Central do Brasil (BCB), Superintendência de Seguros Privados (Susep), STN e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) (MAIOR, 2010).

Ainda caminhando para o progresso da contabilidade pública no Brasil, surgiu a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe a respeito das regras a serem observadas no setor público quanto aos “[...] procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”. Em 21 de novembro de 2008, o grupo assessor formado em 2004 criou as dez primeiras normas de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público, mediante as Resoluções, do CFC, nº 1.128 a nº 1.137.

Nota-se que o desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil passou por fortes mudanças nos últimos tempos no que tange principalmente ao tratamento contábil. Corroborando esse pensamento, Cruz (2010) reflete a respeito da evolução pela qual a contabilidade governamental no Brasil está passando, principalmente em relação aos princípios de contabilidade voltados a esse setor e também à convergência da contabilidade pública brasileira às normas internacionais, salientando que essas novas concepções não gerarão uma alteração somente na esfera contábil, mas também em toda gestão pública.

Dessa forma, a contabilidade pública brasileira está estruturada por sistemas de informações que permitem identificar previamente a natureza das contas e viabilizam a elaboração das demonstrações contábeis e o controle das execuções orçamentária, financeira e patrimonial (GONÇALVES, 2010). As demonstrações contábeis representam parte da prestação de contas dos governos à sociedade.

2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS PÚBLICAS

A elaboração das demonstrações contábeis do setor público tem por base a escrituração dos atos e fatos ocorridos nas entidades públicas. Essa elaboração satisfaz às condições, metodologias e regras fundamentadas na contabilidade pública (KOHAMA, 2008).

As demonstrações contábeis previstas no artigo 101 da Lei 4.320/64 são: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial, demonstração das variações patrimoniais, etc.

No balanço orçamentário, devem ser evidenciadas as receitas e despesas presumidas em confronto com as realizadas. Conforme o manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP), aprovado pela STN, intitulado *Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público* (DCASP), a estrutura do balanço orçamentário deve demonstrar as receitas e despesas orçamentárias por categoria econômica

e confrontar o orçamento inicial e suas alterações com o orçamento executado, além de evidenciar o resultado orçamentário e discriminar as receitas por espécie e as despesas por grupo de natureza.

De acordo com a Lei nº 4.320/64, o balanço financeiro tem a incumbência de demonstrar “[...] a receita e a despesa 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”. Segundo Kohama (2008), o balanço financeiro é visto como um quadro contábil em que evidenciam-se as operações de tesouraria e de dívida pública.

Por intermédio do balanço patrimonial, é demonstrada a posição patrimonial da entidade pública em um determinado momento. A STN, através do DCASP (2010, p. 28), estabelece que:

Art. 102. O Balanço Patrimonial é a demonstração contábil que evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade pública, por meio de contas representativas do patrimônio público, além das contas de compensação, conforme as seguintes definições: (a) Ativo - são recursos controlados pela entidade como resultado de eventos passados e dos quais se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros ou potencial de serviços; (b) Passivo - são obrigações presentes da entidade, derivadas de eventos passados, cujos pagamentos se esperam que resultem para a entidade saídas de recursos capazes de gerar benefícios econômicos ou potencial de serviços; (c) Patrimônio Líquido - é o valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos seus passivos; e (d) Contas de Compensação - compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio.

O DCASP (2010) descreve que a demonstração das variações patrimoniais deve evidenciar todas as modificações que ocorrem no patrimônio público, as quais consistem nas variações quantitativas, aquelas que aumentam ou reduzem o patrimônio líquido e as variações qualitativas, ou seja, que ocorrem em razão de transações no setor público que modificam os elementos do patrimônio sem afetá-lo.

Já na nova demonstração, inserida de forma compulsória as entidades públicas, por meio da NBC T SP 16.6,

a demonstração dos fluxos de caixa (DFC), tem o objetivo de cooperar para a transparência da gestão pública, já que proporciona um melhor gerenciamento e controle financeiro das entidades públicas. Além disso, suas informações são úteis aos usuários da informação contábil, pois trabalha como um mecanismo que avalia a capacidade da entidade em gerar caixa e equivalentes de caixa e também suas necessidades de liquidez (DCASP, 2010).

Outra demonstração inserida pela NBC T SP 16.6 é a demonstração do resultado econômico (DRE). Um dos fatores que colaborou para o seu surgimento foi a exigência da população brasileira em relação à transparência pública nos últimos tempos. Foi revelada, portanto, “[...] a necessidade de implantação de um sistema de informações que permita a evidenciação de resultados alcançados sob a égide da eficiência, eficácia e efetividade da gestão”, culminando na criação da demonstração do resultado econômico, a ser elaborada de forma facultativa pelos entes públicos (DCASP, 2010, p. 44).

Ainda, torna-se obrigatória a elaboração da demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL) a partir de 2012, que permite, entre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido, em complemento ao anexo de metas fiscais integrante do projeto de lei de diretrizes orçamentárias, previsto pela Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), artigo 4º, § 2º.

Nesse cenário, a contabilidade tem o importante papel de melhorar os aspectos qualitativos do conjunto de relatórios e demonstrativos do setor público, promovendo aos usuários a efetiva participação na gestão pública, de posse de informações compreensíveis e úteis (BARTOSIAK, 2010).

Essas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, evidenciadas e conceituadas acima, além de corroborarem a legislação vigente, trazem ao gestor a possibilidade de uso benéfico à tomada de decisões. Além disso, são fontes de acompanhamento da execução orçamentária e trabalham em prol da transparência pública.

O Quadro 1 mostra, resumidamente, as demonstrações contábeis públicas vigentes em nosso país a partir da Lei 4.320/64 até a 5ª edição (2013) do MCASP.

Quadro 1 - Demonstrações contábeis públicas, de 1964 a 2013, obrigatórias e facultativas

Lei 4.320/64 e anexos	Resolução CF nº 1.133/08 (NBC T 16.6)	MCASP - Parte V DCASP - Portaria STN nº 437/2012	
Balanço orçamentário	Balanço orçamentário	Balanço orçamentário	Obrigatórias
Balanço financeiro	Balanço financeiro	Balanço financeiro	
Balanço patrimonial	Balanço patrimonial	Balanço patrimonial	
Demonstração das variações patrimoniais	Demonstração das variações patrimoniais	Demonstração das variações patrimoniais	
-----	Demonstração do fluxo de caixa	Demonstração do fluxo de caixa	
	Demonstração do resultado econômico	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	Facultativa
		Demonstração do resultado econômico	

Fonte: Elaboração própria a partir de DCAPS 2012 (STN).

Além das demonstrações dispostas no Quadro 1, as publicações oficiais devem vir acompanhadas das notas explicativas, que são parte integrante do conjunto de demonstrações contábeis públicas, pois a entidade pública

“[...] deve evidenciar como informação complementar, os julgamentos que a administração tenha feito no processo de aplicação das políticas contábeis, além daqueles relacionados às estimativas, que tenham efeito mais significativo nos montantes reconhecidos nas demonstrações contábeis” (MCASP, 2012, p. 47).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O delineamento quanto aos objetivos faz com que este estudo se caracterize como uma pesquisa descritiva. A pesquisa descritiva, de acordo com Gil (2008), atenta-se para a observação dos fatos para em registrá-los e analisá-los, bem como classificá-los e interpretá-los. Neste estudo, buscou-se verificar a implantação das NBC T SP, relativas às demonstrações contábeis, pelos governos dos estados da região Sul do Brasil. O autor destaca que as pesquisas caracterizadas como descritivas quanto aos objetivos acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema a ser pesquisado, fato que leva a aproximar as pesquisas descritivas das pesquisas exploratórias.

O presente estudo, quanto aos procedimentos, classifica-se como uma pesquisa documental. Conforme Gil (2008, p. 51), “[...] vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa”. Esta classificação se adéqua a esta pesquisa, pelo fato de que os materiais analisados foram as demonstrações contábeis, dos exercícios 2009 e 2010, do governo dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Também, utilizou-se das NBC T SP emitidas pelo CFC, logo, são materiais que permitem um tratamento analítico.

A definição, quanto à abordagem de um problema de pesquisa, conforme Raupp e Beuren (2009), pode ser de cunho qualitativo ou quantitativo. Na primeira abordagem, os autores destacam que nesse tipo de pesquisa as análises são mais profundas em relação ao fenômeno estudado e não se utiliza de procedimentos estatísticos para análise dos dados. Já na segunda abordagem, os autores explanam que caracteriza-se pelo uso de instrumentos estatísticos e não é tão profunda na busca do conhecimento dos fenômenos, pois se preocupa com a forma geral dos acontecimentos.

Diante desses conceitos, este estudo, em relação à abordagem do problema, caracteriza-se como uma pesquisa qualitativa, já que não usufruiu de procedimentos estatísticos para a análise dos dados e busca descrever a complexidade do problema em questão a partir da análise das demonstrações contábeis dos exercícios 2009 e 2010 do governo dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, tendo em vista verificar, em relação às NBC T SP, os impactos que estas tiveram de um ano para outro e, assim, demonstrá-las.

Neste estudo, a população definida trata-se das unidades federativas (UF) do Brasil. A amostra são as UFs da região Sul, no caso, os estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Conforme Gil (2008, p. 94), o tipo de amostra selecionada caracteriza-se como amostragem por acessibilidade ou intencional, pois esse tipo “[...] constitui o menos rigoroso de todos os tipos de amostragem [...]. O pesquisador seleciona os elementos a que tem acesso, admitindo que estes possam de alguma forma representar o universo.” A escolha da amostra foi intencional, utilizando com critério a proximidade do contexto econômico, social e cultural entre as três UFs.

A técnica de coleta de dados ocorreu a partir da utilização dos seguintes critérios de análise:

- verificação da elaboração de todas as demonstrações contábeis obrigatórias ao setor público para os exercícios 2009 e 2010 (conforme estabelecidos pelas

normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e o MCASP, apresentados no Quadro 1;

- b) verificação da adoção da estrutura estabelecida para essas demonstrações contábeis (forma e conteúdo) conforme as normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e o MCASP;

Essas análises partem do conjunto de demonstrações contábeis disponibilizado nos sites eletrônicos de cada secretaria de fazenda dos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, correspondentes aos exercícios 2009 e 2010. Por se considerar que já no ano de 2009, embora ainda não obrigatórias, as NBC T SP poderiam ser adotadas pelos órgãos públicos, dessa forma optou-se, nesta pesquisa, por observar se nesse exercício as entidades analisadas adotaram, mesmo que parcialmente, os aspectos constantes nas NBC T SP relacionados aos balanços públicos.

Salienta-se que as demonstrações contábeis do governo do estado do Paraná foram encontradas na sua própria página virtual. Mediante coleta e tratamento desses dados, partiu-se para a análise de dados, descritos a seguir.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A fim de responder a problemática deste estudo e atingir o objetivo geral de verificar a implantação das NBC T SP relativas às demonstrações contábeis, pelos governos dos estados da região Sul, identificou-se as alterações ocorridas nas demonstrações contábeis trazidas pelas NBC T SP e verificaram-se quais dessas alterações podem ser percebidas nas demonstrações contábeis nesses estados, obtendo-se os resultados descritos a seguir:

4.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS SEGUNDO AS NBC T SP E O MCASP

O CFC publicou, no ano de 2008, as dez primeiras NBC T SP, adotadas em caráter compulsório a partir de janeiro de 2010, conforme as Resoluções nº 1.128 a nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Dentre elas, destacam-se as resoluções 1.129/08, 1.133/08 e 1.134/08, as quais serão descritas a seguir.

A Resolução 1.129/08 aprova a NBC T SP 16.2 e refere-se ao patrimônio e aos sistemas contábeis. Essa resolução estabelece o conceito de patrimônio público e sua classificação sob o enfoque contábil, bem como o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. A principal alteração percebida por essa norma, no que diz respeito ao reconhecimento do patrimônio público sob o enfoque contábil, é a classificação dos elementos patrimoniais de forma segregada em “circulante” e “não circulante” com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade.

De acordo com a referida norma, classificar-se-ão como circulantes os ativos correspondentes aos elementos disponíveis para realização imediata e também os que tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte, assim como os passivos que correspondem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte e os que corresponderem a valores de terceiros ou retenções em seus nomes, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. Já os demais ativos e passivos serão classificados como não circulantes. A Resolução 1.133/08, que aprova a NBC T SP 16.6, apresenta como principais alterações introduzidas por essa norma a inclusão da DFC e da DRE no rol de demonstrativos contábeis a ser publicados pelas entidades públicas. A DRE ainda é facultativa.

Ainda sobre a Resolução 1.133/08, cabe salientar que considera as notas explicativas como parte integrante das demonstrações contábeis, devendo trazer conteúdo complementares ou suplementares às informações não suficientemente evidenciadas, bem como informar os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

O Quadro 2 apresenta as principais características de cada demonstração contábil, segundo as NBC T SP, as quais serão consideradas para fins de análise das amostras.

Quadro 2 - Principais características das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público

Balanco patrimonial
Estruturado em ativo, passivo e patrimônio líquido, tem por objetivo evidenciar qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. A classificação dos elementos patrimoniais considera a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social.
Balanco orçamentário
Deverá demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Em sua estrutura, deve evidenciar as receitas e as despesas orçamentárias por categoria econômica, confrontar o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrar o resultado orçamentário e discriminar: a) as receitas por fonte (espécie); e b) as despesas por grupo de natureza. O balanço orçamentário apresentará as receitas detalhadas por categoria econômica, origem e espécie, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo a realizar. Demonstrará também as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação. A identificação das receitas e despesas intraorçamentárias, quando necessário, deverá ser apresentada em notas explicativas.
Balanco financeiro
Apresenta-se na forma de um quadro com duas seções: ingressos (receitas orçamentárias e recebimentos extraorçamentários) e dispêndios (despesa orçamentária e pagamentos extraorçamentários), que se equilibram com a inclusão do saldo em espécie do exercício anterior na coluna dos ingressos e o saldo em espécie para o exercício seguinte na coluna dos dispêndios. O resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre o somatório dos ingressos orçamentários com os extraorçamentários e os dispêndios orçamentários e extraorçamentários.
Demonstração das variações patrimoniais
Tem por objetivo apurar o resultado patrimonial e evidenciar as variações patrimoniais qualitativas e quantitativas resultantes e independentes da execução orçamentária. As variações são agrupadas por entidade. As variações patrimoniais ativas proporcionam o aumento da situação patrimonial da entidade e as variações patrimoniais passivas proporcionam a redução da situação patrimonial da entidade. O resultado patrimonial do período é apurado pelo confronto entre as variações patrimoniais ativas e passivas.
Demonstração dos fluxos de caixa
Apresenta a movimentação financeira histórica da entidade pública, programa, projeto, fundo ou outra unidade de acumulação relevante, permitindo ao usuário projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade da entidade de manter o regular financiamento dos serviços públicos sob sua responsabilidade. Tal demonstração deve ser elaborada pelos métodos direto ou indireto e deve evidenciar as movimentações em três grandes grupos, que são: fluxo de caixa das operações, fluxo de caixa dos investimentos e fluxo de caixa dos financiamentos.
Demonstração do resultado econômico
Evidencia o resultado econômico, em cada nível de prestação de serviços, o fornecimento de bens ou produtos pela entidade pública, obtido do confronto entre a receita econômica, e os itens de custos e despesas dos serviços, bens ou produtos oriundos dos sistemas orçamentários, financeiro e patrimonial em cada período. Deve ser elaborada considerando a interligação sistêmica com o Plano Plurianual e apresentar a seguinte estrutura: receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou dos produtos fornecidos; custos e despesas identificados com a execução da ação pública; e resultado econômico apurado. A receita econômica é o valor medido a partir dos benefícios futuros gerados à sociedade pela ação pública.
Notas explicativas
Suas informações devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não evidenciadas nas demonstrações contábeis.

Fonte: Elaboração própria com base nas NBC T SP.

A Resolução 1.134/08, que aprova a NBC T SP 16.7, trata da consolidação das demonstrações contábeis, observando, entre outros aspectos, que na consolidação de demonstrações contábeis deverão ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público. As demonstrações consolidadas devem abranger as transações contábeis de todas as unidades contábeis incluídas na consolidação, registrando-se e eliminando-se de documentos auxiliares os ajustes e as eliminações decorrentes do processo de consolidação, não devendo, portanto, originar nenhum tipo de lançamento na escrituração das entidades que tem suas demonstrações consolidadas.

4.2 BALANÇOS PÚBLICOS: GOVERNO DO ESTADO DO PARANÁ

As demonstrações contábeis do Paraná, de 2009 e 2010, compuseram o balanço geral do estado, no qual são demonstrados dados relativos à gestão orçamentária, gestão financeira e gestão patrimonial desse estado.

Verificou-se que, em 2009, o governo do estado do Paraná apresentou as seguintes demonstrações em seu balanço geral: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Observa-se, portanto, que, no período de 2009, os demonstrativos, bem como a estrutura apresentada, foram elaborados de acordo com os exigidos pela Lei nº 4.320/64, artigo 101.

Mediante a análise das demonstrações publicadas em 2010, constatou-se que foram apresentadas no balanço geral as mesmas peças evidenciadas em 2009, e de igual estrutura, não acatando a NBC T SP 16.6 – demonstrações contábeis –, que determina a apresentação da demonstração dos fluxos de caixa e da demonstração do resultado econômico.

Outro aspecto não observado pelo governo do estado do Paraná é a segregação do ativo e do passivo em circulante e não circulante, com apoio nas propriedades de conversibilidade, exigibilidade e interesse social, ou seja, o governo do Paraná optou por não apresentar os demonstrativos contábeis em consonância com a Resolução 1.133/08, do CFC, que aprova a NBC T SP 16.6, esta que consente a alteração dos demonstrativos contábeis exigidos pela Lei nº 4.320/64, aos órgãos públicos, em observância às NBC T SP.

Destaca-se também que, conforme a NBC T SP 16.6, as demonstrações contábeis devem ser acompanhadas de anexos, de outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas, a fim de permitir um detalhamento mais amplo em torno dos dados evidenciados nas demonstrações. A prestação de contas do governo do estado do Paraná incluiu, tanto em 2009 quanto em 2010, explicações para as principais rubricas e outros demonstrativos exigidos por lei, porém não se constatou a denominação “notas explicativas” dentro do balanço geral.

Em relação à consolidação de balanços, conforme disposto na NBC T SP 16.7 – consolidação dos demonstrativos contábeis – que tem por objetivo o conhecimento e a disponibilização de macro agregados da área pública, a visão plena do resultado e a instrumentalização do controle social, salienta-se que dentro do balanço geral do governo do PR, tanto em 2009 quanto em 2010 foi evidenciada a consolidação dos balanços.

4.3 BALANÇOS PÚBLICOS: GOVERNO DO ESTADO DE SANTA CATARINA

As demonstrações contábeis do governo do estado de Santa Catarina que compuseram o balanço geral de 2009 foram: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Em 2009, o governo do estado de Santa Catarina seguiu os aspectos exigidos pela Lei nº 4.320/64, em seu artigo 101, no que diz respeito às demonstrações contábeis, não adotando, portanto, as alterações previstas na NBC T SP 16.6.

Em 2010, o balanço patrimonial foi elaborado de acordo com o estabelecido pela NBC T SP 16.6, em relação à segregação do ativo e do passivo em circulante e não circulante. Esse aspecto foi atendido pelo governo de Santa Catarina, no balanço patrimonial apresentado no exercício de 2010, porém no balanço patrimonial de 2009 a estrutura apresentada era a mesma estabelecida pela Lei 4.320/64. É importante destacar, no entanto, que o balanço geral de 2010, por apresentar a nova estrutura do balanço patrimonial, reordenou os elementos do ano de 2009 na mesma estrutura para permitir a comparabilidade das informações, constantes na mesma demonstração. O Quadro 3 demonstra o balanço patrimonial do ano de 2010, já considerando a nova segregação do ativo e passivo, informando nessa nova estrutura os dados de 2009.

Quadro 3 - Balanço patrimonial 2010 do estado de Santa Catarina

Balanço Patrimonial					
			Em milhares de R\$		
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	2010	2009	ESPECIFICAÇÃO	2010	2009
ATIVO CIRCULANTE	5.391.666	5.311.964	PASSIVO CIRCULANTE	4.191.910	4.749.920
Disponível	3.686.493	3.263.271	Depósitos	2.204.384	1.786.254
Outros créditos em circulação	1.423.529	1.854.992	Outras obrigações em circulação	1.803.302	2.274.727
Estoques	167.356	162.595	Provisões	121.048	89.477
Depósitos	65.283	25.511	Precatórios	42.398	582.521
Direitos s/ concessões	48.905	5.244	Receitas a classificar	20.778	16.941
Despesas antecipadas	55	314			
Dívida ativa	84.233	74.051	PASSIVO NÃO CIRCULANTE	13.811.604	40.380.551
(-) Prov. p/ perdas com dívida ativa	(84.188)	(74.014)	Exigível a LP	13.811.604	40.380.551
			Operações de crédito internas	11.513.885	10.829.157
			Operações de crédito externas	310.538	343.079
ATIVO NÃO CIRCULANTE	8.075.253	6.987.132	Depósitos	73.843	73.843
Ativo Realizável a LP	2.359.952	2.251.604	Precatórios	551.177	-
Depósitos	3.746	3.180	Provisões	419.883	635
Direitos s/ concessões	(45.944)	1.278	Outras obrigações exigíveis a LP	942.278	289.763
Dívida ativa	5.989.030	5.359.387	Prov. matemáticas previdenciárias	-	28.844.074
(-) Prov. p/ perdas com dívida ativa	(5.976.668)	(5.357.764)			
Créditos realizáveis a LP	2.389.788	2.245.523	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	(4.596.863)	(32.811.375)
			Patrimônio social e capital social	150.646	129.375
Permanente	5.715.301	4.735.528	Reservas	16.598	16.598
Investimentos	2.543.925	2.024.958	Resultados acumulados	(4.764.107)	(32.957.348)
Imobilizado	3.146.880	2.706.450	Ajustes de exercícios anteriores	60.272	-
Intangível	24.496	4.120			
TOTAL DO ATIVO	13.466.920	12.299.096	TOTAL	12.299.096	11.106.651
ATIVO FINANCEIRO	4.942.342	4.920.122	PASSIVO FINANCEIRO	3.691.369	3.697.687
ATIVO PERMANENTE	8.524.165	7.378.974	PASSIVO PERMANENTE	14.311.729	41.412.784
SALDO PATRIMONIAL				(4.536.591)	(32.811.375)
ATIVO COMPENSADO			PASSIVO COMPENSADO		
ESPECIFICAÇÃO	2010	2009	ESPECIFICAÇÃO	2010	2009
Cont. de risco fiscais e pas. cont.			Execução dos restos a pagar		
Contingentes	6.530.073	3.604.935	Cont. de risco fiscais e pas. Cont.	6.530.073	3.604.935
Compensações ativas diversas	9.093.235	18.915.607	Compensações ativas diversas	9.093.235	18.915.607
TOTAL	15.623.307	22.520.542	TOTAL	15.623.307	22.520.542

Fonte: Santa Catarina (2010).

Destaca-se que essa nova concepção do balanço patrimonial trouxe mudanças, entre outras, a evidenciação do ativo intangível - que corresponde aos bens que não possuem existência física, mas que representam aplicação de capital necessário aos objetivos da entidade - e, quanto ao patrimônio líquido, a conta de ajustes de exercícios anteriores.

Além das demonstrações publicadas em 2009, o estado apresentou, em seu balanço geral de 2010, a DFC, porém não apresentou a DRE, evidenciando que esse governo adotou a NBC T SP 16.6 de forma parcial no exercício, sendo que as normas deveriam ter sido adotadas na sua integralidade, de forma obrigatória.

Conforme definido na NBC T SP 16.6, a DFC deve ser elaborada pelo método direto, demonstrando os fluxos referentes às atividades de operações, investimentos e financiamentos.

Através da análise da DFC do governo de Santa Catarina, demonstrada no Quadro 4, observou-se que foi elaborada pelo método direto em conformidade com o modelo definido pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, ou seja, esse estado já está buscando se adaptar à NBC T SP 16.6.

Quadro 4 - Demonstração dos fluxos de caixa do estado de Santa Catarina em 2009 e 2010

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA - CONSOLIDADO GERAL		
dos exercícios findos em 31 de dezembro de 2010 e de 2009		
Valores em milhares de R\$		
	2010	2009
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES		
INGRESSOS	29.253.904	26.864.492
RECEITAS DERIVADAS	8.565.111	7.097.059
Receitas tributárias	7.355.924	6.059.634
Receitas de contribuições	1.209.187	1.037.425
RECEITAS ORIGINÁRIAS	796.937	725.576
Receita patrimonial	18.150	7.104
Receita agropecuária	1.902	2.023
Receita industrial	11.668	9.247
Receita de serviços	169.957	165.960
Outras receitas originárias	342.621	284.652
Remuneração das disponibilidades	252.640	256.591
TRANSFERÊNCIAS	14.507.226	13.118.873
Intergovernamentais	3.082.699	2.477.479
Intragovernamentais	10.853.964	9.553.573
Convênios	69.797	584.094
Outras transferências	500.766	503.727
INGRESSOS EXTRAORÇAMENTÁRIOS	5.384.630	5.922.984
DESEMBOLSOS	27.687.559	25.951.259
Pessoal e outras despesas correntes por função	10.077.346	8.785.110
Juros e encargos da dívida	814.251	765.317
Transferências	11.743.994	10.452.828
Desembolsos extraorçamentários	5.051.967	5.948.005
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DAS OPERAÇÕES	1.566.345	913.233
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO		
INGRESSOS	72.641	48.756
Alienação de bens	10.591	8.158
Amortização de empréstimos e financiamentos concedidos	50.504	35.329
Transferências de capital	11.547	5.269
DESEMBOLSOS	864.931	799.420
Aquisição de ativo não circulante	859.219	792.448
Concessão de empréstimos e financiamentos	5.712	6.972
FLUXO DE CAIXA LÍQUIDO DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO	(792.290)	(750.664)
FLUXOS DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO		
INGRESSOS	80.967	69.582
Operações de crédito	59.696	60.518
Outras receitas não primárias	-	9.064
Integralização de capital	21.271	-
DESEMBOLSOS	428.468	497.894
Amortização/Refinanciamento da dívida	428.468	497.894
Fluxo de caixa líquido das atividades de financiamento	(347.501)	(428.312)
Apuração do fluxo de caixa do período	426.554	(265.744)
Geração líquida de caixa e equivalente de caixa	426.554	(265.744)
Caixa e equivalente de caixa inicial	3.268.867	3.534.611
Caixa e equivalente de caixa final	3.695.422	3.268.867

Fonte: Santa Catarina (2010).

Essa demonstração agrega informações valiosas, pois transparece de fato o fluxo das atividades de operações, financiamentos e investimentos de forma segregada, resultando na informação do fluxo de caixa total do período e também dos valores líquidos correspondentes ao caixa e equivalente de caixa, inicial e final, bem como suas necessidades de liquidez. Isso traz para os administradores públicos dados relevantes que auxiliarão na tomada de decisão e projeções de cenários futuros de caixa, além de colaborar com a transparência pública almejada pela sociedade.

O balanço geral do governo do estado de Santa Catarina, tanto em 2009 quanto em 2010, apresentou as notas explicativas, conforme disposto na NBC T SP 16.6, bem com a consolidação dos balanços públicos, de acordo com a NBC T SP 16.7.

4.4 BALANÇOS PÚBLICOS: GOVERNO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

Os balanços públicos do estado do Rio Grande do Sul publicados em 2009 foram os mesmos evidenciados em 2010: balanço orçamentário, balanço financeiro, balanço patrimonial e demonstração das variações patrimoniais.

Observa-se, assim, que o governo do Rio Grande do Sul não apresentou os dois novos demonstrativos, DFC e DRE, previstos pela NBC T SP 16.6. Entre as quatro peças apresentadas, sua estrutura, em 2010, foi idêntica à demonstrada em 2009, portanto, não foi observada a nova estrutura do balanço patrimonial prevista pela referida norma, uma vez que esta determina a segregação do ativo e do passivo em circulante e não circulante. Neste caso, o balanço apresentado segregou o ativo e passivo em financeiro e permanente. Cabe ainda comentar que as notas explicativas foram evidenciadas para ambos os períodos no balanço geral, porém não foram apresentados os balanços consolidados, conforme determina a NBC T SP 16.7.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve como premissa identificar se já ocorreram alterações nas demonstrações contábeis públicas derivadas da implantação das NBC T SP e verificar quais dessas alterações já podem ser percebidas nas demonstrações contábeis dos governos dos estados da região Sul do Brasil.

Através da análise dos dados coletados, foi possível verificar que a NBC T SP 16.6, relacionada aos balanços públicos, trouxe mudanças substanciais quanto aos demonstrativos a serem publicados, bem como em sua estrutura e forma de apresentação. Exemplo disso é a obrigatoriedade da elaboração da DFC e da DRE. No balanço patrimonial, a principal mudança ocorreu em sua estrutura: os grupos do ativo e passivo que antes se segregavam em financeiro e

permanente passam a ser circulante e não circulante. Esses foram os principais pontos observados relacionados ao primeiro objetivo específico desta pesquisa.

Em relação ao estado do Paraná, não foram observados, em 2009 e 2010, os aspectos estabelecidos pela NBC T SP 16.6, que trata das demonstrações contábeis, no que diz respeito à inclusão da DFC e da DRE no conjunto de demonstrações apresentadas. Outro ponto não observado é a alteração da estrutura do balanço patrimonial, substituindo o ativo e passivo financeiro e permanente por circulante e não circulante. Já a NBC T SP 16.7 foi observada pelo referido estado tanto no ano de 2009 quanto no de 2010.

No estado de Santa Catarina, em 2009, não houve a observação da NBC T SP 16.6, mas no ano de 2010 essa norma foi parcialmente adotada, pois foi evidenciada a DFC e observada a nova estrutura do balanço patrimonial. Em ambos os exercícios, foram publicadas as notas explicativas junto às demonstrações contábeis. A NBC T SP 16.7, consolidação das demonstrações contábeis, foi observada pelo governo do estado de Santa Catarina, tanto em 2009 quanto em 2010.

No estado do Rio Grande do Sul, as NBC T SP 16.6 e 16.7 não foram observadas nos aspectos relacionados à evidenciação da DFC e da DRE, na nova estrutura do balanço patrimonial e tampouco na consolidação das demonstrações contábeis. Cabe salientar, no entanto, que as notas explicativas foram apresentadas, tanto em 2009 quanto em 2010.

Conclui-se, a partir das análises desenvolvidas neste estudo, que a NBC T SP 16.6 não foi observada por nenhum dos estados analisados no ano de 2009, nos quais sua adoção já poderia ocorrer de forma facultativa. Isso praticamente se manteve no exercício de 2010, com exceção apenas de Santa Catarina, que apresentou a DFC em seu balanço geral, bem como a nova estrutura do balanço patrimonial, o que permite concluir que a NBC T 16.6 foi pouco observada pelos três estados. No entanto, a NBC T 16.7 foi observada por praticamente todos os estados nos dois anos em análise, com exceção apenas do Rio Grande do Sul, que não divulgou suas demonstrações consolidadas.

Assim, considerando o exposto por Bartosiak (2010), a contabilidade tem o importante papel de melhorar os aspectos qualitativos do conjunto de relatórios e demonstrações do setor público, promovendo aos usuários a efetiva participação na gestão pública, de posse de informações compreensíveis e úteis. Nota-se, pelos resultados alcançados nesta pesquisa, e respondendo a seu objetivo geral, que foi incipiente a implantação das NBC T SP nos estados da região Sul do Brasil, estando ainda em fase de adaptação às novas exigências dispostas pelas normas contábeis aplicáveis ao setor público, e que a elaboração de todos os demonstrativos por elas instituídos ainda é parcial.

Sugere-se para estudos futuros analisar os balanços públicos dos próximos exercícios, buscando investigar a adoção das NBC T SP e também a realização de semelhante pesquisa em outras regiões do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G. *Contabilidade pública: da teoria a prática*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARAÚJO, I. P. S.; ARRUDA, D. G.; BARRETO, P. H. T. *O essencial da contabilidade pública: teoria e exercícios de concursos públicos resolvidos*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AZEVEDO, R. R. D.; SOUZA, J. A. D.; VEIGA, C. M. F. *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBCASP: comentadas*. Blumenau: Nova Letra, 2009.
- BARTOSIAK, N. *Estudo comparativo de balanços públicos do município de São Paulo e dos municípios da região do grande ABC entre os anos de 2007 e 2008*. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.
- BRASIL. *Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967*. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em: 2 nov. 2010.
- _____. *Lei 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: 2 nov. 2010.
- _____. *Lei Complementar nº 101, 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_03/Leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 2 nov. 2010.
- _____. *Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 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 NICASP. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 2 nov. 2010.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. *Manual de contabilidade aplicada ao setor público aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios - MCASP*. Volume V - Demonstrações Contábeis aplicadas ao Setor Público - DCASP. 3. ed. Brasília, DF: STN, 2010. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteV_DCASP.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2011.
- BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. *Conheça o Tesouro Nacional*. 2011. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/instituicao_tesouro/downloads/conheca_tesouro_nacional.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2011.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Portaria CFC nº. 37/2004, de março de 2004*. Brasília; CFC, 2004. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 5 nov. 2010.
- _____. *Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007*. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.crcrs.org.br/resnormas/rescfc1103.pdf>>. Acesso em: 5 nov. 2010.
- _____. *Resolução CFC nº 1.111, de 29 de novembro de 2007*. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/livro_principios.PDF>. Acesso em: 5 nov. 2010.
- _____. *Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993*. Dispõe sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/res_750.doc>. Acesso em: 5 nov. 2010.
- _____. *Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - NBC T 16, aprovadas pelas Resoluções nºs 1.128 a 1.137 em 21 de novembro de 2008*. Brasília, DF: CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=116>>. Acesso em: 5 nov. 2010.
- CRUZ, F. Controle interno: Potencialidades e Adaptações diante do PCASP, das DCASP e dos cinco Manuais da STN. In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO RIO-GRANDENSE DE TÉCNICOS EM ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA MUNICIPAL, 44., 2010, Pelotas. *Anais...* Pelotas: UCPEL, 2010.
- GIACOMONI, J. *Orçamento público*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- GONÇALVES, V. L. *Contribuições previdenciárias: uma análise nas demonstrações contábeis de prefeituras de municípios pernambucanos com vistas à accountability*. 2010. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.
- KOHAMA, H. *Contabilidade pública: Teoria e Prática*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- MAIOR, V. S. Convergência aos padrões internacionais

- O CFC e o processo de convergência no Brasil. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA. 3., 2010, Belo Horizonte. *Anais...*, Belo Horizonte: CFC, 2010. Disponível em: <www.cfc.org.br/uparq/Veronicasouto.ppt>. Acesso em: 25 nov. 2010.
- PARANÁ. *Transparência pública*. Disponível em: <<http://www.cidadao.pr.gov.br/modules/conteudo/conteudo.php?conteudo=67>>. Acesso em: 26 jun. 2011.
- PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. *Contabilidade pública: uma abordagem da administração financeira pública*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- PORTAL de Gestão do Dinheiro Público. *Balanços públicos, 2009*. Disponível em: <http://www.gestaodinheiropublico.pr.gov.br/Gestao/balanco/Balanco_2009.pdf>. Acesso em: 15 maio 2011.
- PORTAL da Transparência Pública do Rio Grande do Sul. Disponível em: <<http://www.transparencia.rs.gov.br/webpart/system/PaginaInicial.aspx>>. Acesso em: 26 jun. 2011.
- PORTAL da Transparência Pública do Rio Grande do Sul. *Balanços públicos, 2010*. Disponível em: <http://www.gestaodinheiropublico.pr.gov.br/Gestao/balanco/BALANCO_2010.pdf>. Acesso em: 15 maio 2011.
- RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- RIO GRANDE DO SUL. *Notícias do Piratini*. Disponível em: <<http://www.estado.rs.gov.br>>. Acesso em: 26 jun. 2011.
- SANTA CATARINA. *Transparência pública*. Disponível em: <<http://www.sc.gov.br>>. Acesso em: 26 jun. 2011.
- SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.