

ESTUDO Nº 14 DO IFAC: IMPACTOS NA IMPLEMENTAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA NO GOVERNO MUNICIPAL DE IPORÃ DO OESTE – SC

ARI SÖTHE

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

JORGE EDUARDO SCARPIN

UNIVERSIDADE REGIONAL DE BLUMENAU

RESUMO

O processo de harmonização das práticas locais com os padrões internacionais de contabilidade no setor privado desencadeou em 2008 o início desse processo no setor público. Dentro deste processo de harmonização inclui-se a alteração do regime contábil no setor público. Diante desta nova realidade, o presente estudo objetiva analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC. Buscando atingir o objetivo proposto, foi realizada uma pesquisa descritiva, de abordagem quantitativa, com aplicação de estudo de caso no governo municipal de Iporã do Oeste - SC. Para isto foram coletados os dados, do governo municipal investigado relativo aos exercícios de 2004 a 2008. Identificou-se no estudo um impacto significativo nos grupos que formam a estrutura patrimonial com destaque a diminuição média negativa no saldo patrimonial de 37,20%. Na estrutura de resultado merece destaque o significativo impacto no resultado do exercício com variação média positiva de 50,19%. Os resultados encontrados permitem concluir que ocorreram impactos significativos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC. Portanto o reconhecimento incorreto dos elementos que constituem o ativo, passivo, receitas e despesas dentro do regime misto comprometeram a qualidade da mensuração e evidenciação na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal investigado.

Palavras-chave: Impactos. Regime de Competência. Iporã do Oeste – SC.

1 INTRODUÇÃO

A mudança nos níveis de informação proporcionados pelas diferentes formas de contabilização está evidente na comparação das demonstrações contábeis de uma mesma empresa no setor privado. Estas mudanças são expressivas quando comparadas às demonstrações elaboradas por meio de regimes contábeis diferentes.

No setor público, a busca constante pela eficiência na gestão orçamentária e fiscal fez com que os gestores pouco se preocupassem com a evolução patrimonial. Como agravante, a contabilização dos fatos contábeis por meio de um regime intermediário entre o regime de caixa e competência dificultou a identificação do resultado efetivo dos governos, no aspecto patrimonial e econômico.

Martins (1999) destaca em seu estudo o nível de informação proporcionado na utilização do regime de caixa tratado como procedimento contábil que possui como produto o fluxo de caixa e realiza uma confrontação com o regime de competência. O autor destaca a

importância do regime de competência compreendido como procedimento gerador das demais demonstrações contábeis com poder preditivo superior ao fluxo de caixa.

Lopes e Martins (2007, p. 147) corroboram que “é ilusória a idéia de que competência e caixa sejam simplesmente princípios diferentes de mensuração de resultado. Na verdade, o regime de competência nada mais é do que a redistribuição temporal dos fluxos de caixa de forma a se melhorar a informação”. Assim, o regime de competência registra no presente, elementos que afetam o fluxo de caixa futuro, destacando-se as receitas realizadas e não recebidas, despesas incorridas e não pagas, provisões ou estimativas de aumentos ou diminuições do patrimônio.

No Brasil a Lei nº 4.320/1964 estabeleceu a aplicação do regime misto para a contabilidade governamental. Compreendido como um regime intermediário, 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)

Diante deste cenário o *International Federation of Accountants* - IFAC (Federação Internacional dos Contadores), por meio do *Public Sector Committee* – PSC (Comitê do Setor Público), apresentou o Estudo nº 14 no qual se posiciona a favor da substituição do regime contábil de caixa pelo regime de competência no setor público. Este apoio à mudança do regime contábil é baseado na qualidade da informação e os seus benefícios aos usuários internos e externos. O estudo torna-se útil no processo de implantação do regime de competência, pois, sugere um conjunto de procedimentos e vantagens da mudança de regime contábil para o setor público.

O presente estudo é direcionado para os governos municipais, permitindo a medição dos impactos das mudanças propostas pelo IFAC nestes órgãos que operacionalizam a grande maioria dos serviços públicos disponibilizados à população.

O PSC tem desenvolvido um conjunto de trabalhos com base nas IPSAS. A aplicação das IPSAS servirá de apoio para o progresso neste setor quanto à elaboração dos relatórios contábeis para melhorar a tomada de decisão, a gestão financeira, patrimonial e a responsabilização. A mudança na forma de evidenciação dos resultados da gestão patrimonial, de acordo com o regime de competência, proporciona a avaliação dos governos, focando os resultados efetivos e não somente a geração positiva de caixa e pagamento das obrigações.

O PSC considera as IPSAS como um elemento indispensável das reformas necessárias para promover o desenvolvimento econômico e social dos países. Considera o Estudo nº 14, útil para a implantação do regime de competência, por integrar as principais exigências das IPSAS, além de apresentar outros elementos úteis ainda não tratados.

Desta forma, a mudança do regime contábil no setor público está inserida no processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAPS) aos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*International Public Sector Accounting Standard* – IPSAS). Iniciado com a publicação pelo Ministério da Fazenda da Portaria nº 184/2008 e emissão das dez primeiras NBCASP pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, visando à convergência aos padrões internacionais até 2012.

Assim, a utilização das diretrizes do Estudo nº 14 do IFAC, em âmbito municipal, permitirá a evidenciação dos resultados da gestão dos seus governos, demonstrando à sociedade não somente os resultados da gestão orçamentária, mas principalmente a sua evolução patrimonial.

Diante da mudança no cenário para contabilidade pública brasileira e da necessidade de adaptação das normas contábeis brasileiras aos padrões internacionais, referente ao registro

das operações, o presente estudo busca solucionar a seguinte questão de pesquisa: *Quais os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC?* O estudo tem como objetivo analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC.

O estudo se justifica pela necessidade de identificação dos impactos com mudança do regime misto para o regime de competência no balanço patrimonial e demonstração de resultados nos governos municipais. Destaca-se a importância do entendimento pelos profissionais contábeis e usuários, dos possíveis efeitos na contabilidade pública com a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor público (NBASP) para padrões internacionais, principalmente ao que se refere à mudança de regime contábil. O estudo é igualmente relevante para incentivar a pesquisa contábil brasileira na demonstração da importância do patrimônio e sua gestão no setor público, da mesma forma como nas empresas do setor privado.

A definição do governo municipal de Iporã do Oeste – SC como objeto de estudo se justifica, pois, buscou-se identificar os impactos da mudança do regime contábil proposto pelo IFAC nos governos municipais, caracterizando-se a amostra selecionada do tipo intencional e por acessibilidade. O estudo é constituído de cinco seções, iniciando com essa introdução. Em seguida é apresentada a fundamentação teórica que serve de sustentação da pesquisa empírica. Posteriormente são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para realizar a pesquisa. Na sequência é realizada a análise e interpretação dos dados coletados. Finalizando a pesquisa, são apresentadas as conclusões e recomendações para futuras pesquisas sobre o tema investigado.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo são abordados os diferentes regimes contábeis utilizados na contabilidade e os aspectos fundamentais da proposta do Estudo nº 14 do IFAC para implantação do regime de competência no setor público.

2.1 REGIME DE CAIXA, COMPETÊNCIA E MISTO

Na estrutura da contabilidade brasileira são apresentados três regimes contábeis, compreendidos pelo regime de caixa, competência e misto. Os regimes se diferenciam pelo tratamento atribuído aos eventos contábeis, na forma e conteúdo informativo das demonstrações contábeis.

O regime de caixa para Marion (1998) compreende ao registro da receita no momento do seu efetivo recebimento e da despesa no seu efetivo pagamento ou desembolso. O registro pelo regime de caixa despreza o princípio contábil da realização da receita e seu confronto com a despesa. Esse regime de caixa facilita o registro das operações, porém Martins (1999, p. 2) alerta “que seria muito mais simples o registro tão somente do Fluxo Financeiro puro, mas que ilusões estariam sendo criadas quando do descasamento (que está sempre ocorrendo) entre o recebimento e o pagamento”. Assim, de um lado o regime de caixa facilita os registros contábeis, de outro lado, limita o nível da informação contábil, distorcendo o resultado do exercício e demonstrando, unicamente, o resultado financeiro do período.

A Lei nº 6.404/1976 determina a utilização do regime de competência para as sociedades que a lei abrange, sendo:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

As mutações patrimoniais destacadas pela Lei das S.A. se originam essencialmente pelas integralizações de capital e lucros apurados durante os exercícios. Estes lucros serão decorrentes do registro das receitas e despesas de acordo com o regime de competência.

A Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 1.111/2007 estabelece a forma de registro pelo regime de competência, compreendendo: “Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento”. Percebe-se, desta forma, 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 este registro.

O regime de competência se confunde com o princípio contábil da realização da receita e confrontação da despesa, assim, é necessário compreender o conceito de realização. Hendriksen e Van Breda (2007) destacam a dificuldade em definir precisamente o termo, uma vez que significa coisas distintas para pessoas diferentes. “O termo *realização* acabou significando, em geral, o registro de receita quando fosse validada por uma venda” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 228).

Por outro lado “uma despesa ou perda é reconhecida quando fica evidente que os benefícios econômicos futuros previamente reconhecidos de um ativo se reduzem ou desaparecem, ou uma obrigação é assumida ou aumentada, sem benefícios econômicos correspondentes” (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 2007, p. 238).

Assim, o princípio da realização da receita e confrontação das despesas estabelece que, as despesas devam ser registradas quando ocorrer sua associação as receitas ou no mesmo período em que a receita correspondente é registrada.

Concluindo o entendimento da realização da receita e da confrontação com a despesa, (MARTINS, 2000) simplifica que, após o reconhecimento da receita, devem ser subtraídos os valores correspondentes aos esforços despendidos para a sua obtenção.

De outra forma, o regime misto é compreendido como uma mescla do regime de caixa e competência para a apuração do resultado do exercício (ANDRADE, 2002). No setor público o regime misto foi instituído pela Lei nº 4.320/1964 para registrar os eventos orçamentários, conforme destaca no art. 35, “pertencem ao exercício financeiro: I – as receitas nele arrecadas; e II – as despesas nele legalmente empenhadas”. Na ausência de normatização para a contabilidade patrimonial, estendeu-se esta forma de registro a todos os dos eventos da contabilidade governamental.

Neste sentido, a Lei Complementar nº 101/2000, reforça esta forma de registro na contabilidade pública, quando destaca em seu art. 50, inciso II a forma da escrituração e consolidação das contas públicas, que “a despesa e a assunção de compromisso serão registradas segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa”.

Percebe-se que, a legislação se ateve unicamente às receitas arrecadadas e despesas empenhadas para definir o registro e regime contábil a ser adotado no setor público, sem

mencionar o tratamento das despesas que não geram desembolso no exercício, mas afetam a estrutura patrimonial e de resultado. Assim, o princípio contábil do reconhecimento da receita e confrontação com a despesa, torna-se mais complexo quando aplicado ao setor público, pois, os esforços despendidos para geração da receita não apresentam características similares ao setor privado. As receitas em sua grande maioria não se originam de vendas ou prestação de serviços, mas da arrecadação de tributos que quando redistribuídos à sociedade em forma de benefícios, transformam-se em despesas.

Pigatto (2007, p. 9) considera que:

No governo existe a tendência de assumir a ausência de vinculação entre receita e despesa. Talvez isto se deva ao fato de os impostos constituírem a principal fonte de arrecadação municipal. Admitindo ser possível o uso do regime (princípio) de competência, teoricamente a receita governamental teria dois momentos possíveis para o seu reconhecimento: o primeiro seria o lançamento da receita, ou seja, o momento em que uma transação de tributação (que é compulsória) ocorre; o segundo conceito levaria em conta a contraprestação de serviços ou a entrega de bens, de forma análoga à realização verificada no setor privado. A receita seria reconhecida na medida em que os bens e serviços fossem entregues.

Por outro lado, quanto à classificação e reconhecimento da despesa, Pigatto (2007, p. 9) entende que:

O termo “despesa” tem sido utilizado indiscriminadamente para referir-se a todo o tipo de gasto governamental. Esse termo tem configurações bem diferentes sob o regime de competência econômica. O regime de competência não reconhece as despesas pelo gasto dos ativos ou assunção de passivos, mas pela sua relação com a receita auferida no período

Araújo e Arruda (2004) complementam que o tratamento atribuído pelo artigo 35 da Lei nº 4.320/64 é da competência orçamentária e não contábil. É possível inferir neste sentido, pois a lei trata unicamente da despesa empenhada que representa um evento particularmente orçamentário e não da despesa efetivamente incorrida que pertence ao exercício financeiro. Portanto, a vinculação da contabilidade pública brasileira ao regime misto é exclusivamente orçamentária, torna-se incorreto o entendimento da aplicação total deste regime, cabendo o reconhecimento da evolução patrimonial por meio do regime de competência.

Piscitelli, Timbó e Rosa (2004) descrevem que a contabilidade pública classifica determinados eventos como receitas com efeitos apenas transitórios, como cauções, fianças, consignações. Por outro lado, não reconhece determinadas despesas por não gerar desembolsos imediatos, como por exemplo, as depreciações, amortizações e exaustões que afetam o saldo patrimonial.

Os mesmos autores complementam que, a classificação como receitas de todos os embolsos e despesas dos desembolsos é uma contraposição a contabilidade empresarial. “A grande diferença que se estabelece é quanto à natureza da receita e da despesa: umas afetam, outras não, o resultado patrimonial e, conseqüentemente, o saldo patrimonial, o patrimônio (ou patrimônio líquido, na Contabilidade Empresarial)” (PISCITELLI, TIMBÓ e ROSA 2004, p. 29).

No entanto, as recentes mudanças na contabilidade governamental, convergem para a evidenciação do impacto no patrimônio das receitas e despesas registradas pelo seu fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade, independente da dificuldade de determinação do momento de ocorrência do fato gerador (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL - STN, 2008a).

Assim, em seu art. 6º a Portaria Conjunta nº 3/2008 destaca: “Art. 6º A despesa e a receita serão reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público brasileiro aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas”. Percebe-se que esta portaria possui como ponto central a convergência aos padrões internacionais de contabilidade, com destaque à forma de registro dos elementos pelo regime de competência no sistema patrimonial.

2.2 PROPOSTA DO ESTUDO Nº 14 DO IFAC PARA IMPLANTAÇÃO DO REGIME DE COMPETÊNCIA

O processo de transição para o regime de competência raramente acontece isoladamente, representando somente um subconjunto de um projeto de reforma, a natureza e a dimensão destas reformas impactam na velocidade e no estilo de transição para a contabilidade por competência (IFAC, 2003).

A transição para a contabilidade por competência é um projeto de larga escala, requerendo um planejamento e administração detalhada dos processos de reforma da contabilidade. A presença de um conjunto de características destacadas pelo IFAC possibilitará uma implantação mais rápida e efetiva. No Quadro 1, são demonstradas estas características facilitadoras do processo e sua abrangência.

Característica	Descrição
Um Mandato Claro	a) declara o que as reformas limitarão; b) define o tempo para as reformas e os responsáveis nos vários segmentos; c) permite as entidades e aos funcionários o poder de iniciar as mudanças e vigiar as reformas.
Compromisso Político	a) comprometimento político dos representantes eleitos ajuda na superação dos obstáculos que são encontrados; b) falta de compromisso político gera falta de recursos inviabilizando o processo e a perda dos recursos já investidos.
Compromisso de Entidades Centrais e Funcionários-chave	a) apoio dos altos funcionários por meio da delegação de autoridade; b) funcionários preparados podem cumprir o papel de “corretores” quando as coisas dão errado; c) vigiar o risco de falhas no projeto quando um funcionário de apoio não estiver mais disponível.
Recursos Adequados	a) indivíduos com habilidades de administração do projeto de mudança; b) indivíduos com uma compreensão e experiência contábil e exigências dos sistemas; c) pessoas-chave que entendam o inter-relacionamento entre os elementos do processo; d) indivíduos com capacidade de registro dos dados no sistema de contabilidade por competência e explicação da informação gerada.
Administração de Projetos	a) as reformas precisam ser documentadas para formar uma base consistente para a comunicação, permitindo o entendimento das razões da mudança e a abordagem utilizada, assegurando que a implementação está de acordo com as decisões; b) um plano de implementação formal é necessário, pois a sua natureza varia de acordo com o estilo e escala das reformas; c) a distribuição clara de responsabilidades e tarefas as entidades e funcionários; d) projetar marcos de procedimentos para monitorar o desempenho de entidades e indivíduos; e) o projeto definirá quem tem autoridade para decisões individualizadas; f) os custos iniciais precisam ser identificados claramente no orçamento.
Capacidade Tecnológica e Sistemas de Informação	a) podem ser requeridas mudanças nos seguintes sistemas de: receita; aquisição e compra; viagens; benefícios e concessões; recursos humanos e folha de pagamento; ativos fixos; propriedade administrativa; estoque; dívida; orçamentário; entre outros; b) a avaliação dos sistemas existentes quanto à informação disponibilizada e informação adicional requerida, analisando a adaptação ou troca de sistemas.

Uso da Legislação	a) o uso da legislação a força e o compromisso do governo com as mudanças propostas; b) as mudanças legislativas permitem a educação dos partidos políticos e outros grupos influentes sobre os benefícios das mudanças.
-------------------	---

Quadro 1 – Características facilitadoras no processo de convergência proposto pelo IFAC

Fonte: Elaborado com base no Estudo nº 14 do IFAC

Os governos de países em desenvolvimento são mais propícios a apresentar algumas dificuldades específicas, dentre as quais podem ser destacadas: a limitação da capacidade existente dos sistemas contábeis; a limitação de pessoal qualificado; os recursos disponíveis dentro ou fora do governo para desenvolver as capacidades dos sistemas e pessoal (IFAC, 2003).

A implementação da contabilidade de competência poderá ser efetuada simultaneamente em todas as entidades de um governo, ou ser restringida a certos tipos de entidades. Por exemplo, poderá ser implementada de setor em setor. Poderá ser iniciada em entidades autônomas ou semiautônomas. Alternativamente, as mudanças podem focalizar inicialmente entidades do setor de orçamento, pois, compõem o eixo central das atividades do governo (IFAC, 2003).

A transição para a contabilidade de competência pode ser obrigatória para certos tipos de entidades, ou pode ser voluntário para alguns ou todos eles. As vantagens de permitir que as entidades escolham a contabilidade por competência é o seu incentivo e comprometimento no processo de reforma. A escolha voluntária poderá ser utilizada para a seleção de entidades-piloto, permitindo ao governo a obtenção de experiência de como lidar com as reformas, resolvendo problemas que surgirão e a criação de um centro de pessoal treinado. No entanto, transições voluntárias podem causar dificuldades em função do uso de bases diferentes de contabilidade por várias entidades dentro de um governo, o que impede a preparação de demonstrações financeiras consolidadas do governo (IFAC, 2003).

Os caminhos de transição poderão ser diferentes para tipos e tamanhos diferentes de entidades. Por exemplo, as grandes entidades podem delegar responsabilidades para projetar e acompanhar o desenvolvimento de seus sistemas de informação, enquanto que para as pequenas entidades pode ser requisitado seguir um caminho de transição pré-determinado (IFAC, 2003).

Quanto aos relatórios consolidados da contabilidade por competência, o IFAC (2003) destaca que há vários caminhos a serem seguidos, como por exemplo: os primeiros relatórios consolidados poderão ser requisitados simultaneamente aos relatórios das entidades individuais; a extensão dos prazos para a elaboração dos relatórios permitirá uma maior concentração na transição, limites do relatório e a consolidação; a elaboração de relatórios individuais temporários como passo interino e, posteriormente, sua consolidação.

A contabilidade por competência requer o reconhecimento de todos os ativos e passivos que pertencem ao exercício, no entanto, é possível que, no início do processo, sejam reconhecidos somente os ativos e passivos de curto prazo. Os ativos intangíveis podem ser reconhecidos em fases posteriores devido a sua dificuldade de mensuração. Da mesma forma, os passivos podem ter o seu reconhecimento feito em etapas. Elementos, como a dívida pública, são reconhecidos freqüentemente na primeira etapa, pois a entidade possui registros razoavelmente precisos dos empréstimos existentes. Elementos como pensões, entre outros, poderão ser reconhecidos em períodos posteriores (IFAC, 2003).

O período das reformas pode ser de curto prazo (um a três anos), médio (quatro a seis anos) ou longo (mais de seis anos). Um período de reforma curto pode ser apropriado onde

existe um forte apoio político e um número limitado de entidades. Os prazos médios são utilizados para entidades onde há necessidade de preparação de planos de implementação detalhada, desenvolvimento de políticas de contabilidade, implementação e teste de sistemas novos. Os períodos mais longos para implementação ocorrem onde existe a necessidade de educação de grupos como funcionários e alteração de políticas relativas às mudanças. Um cuidado especial deve ser tomado para que ocorra um equilíbrio dos benefícios da implementação em períodos mais longos como os riscos de fadiga de reforma. Esta fadiga de reforma acontece quando se perde o senso de urgência e entusiasmo na implantação, pois nenhum benefício surge de imediato no processo (IFAC, 2003).

Definido o prazo da transição, o governo pode estabelecer datas para a realização de aspectos das reformas, exigindo-se que as entidades cumpram certos requisitos para avançar à próxima fase de implementação. Por exemplo, reconhecer todos os ativos e passivos e ter sistemas operacionais antes de promover mudanças no orçamento (IFAC, 2003).

A adoção da contabilidade por competência, utilizando-se de prazos e fases variadas tem como exemplo o governo do Reino Unido que estabeleceu as seguintes fases e períodos: regime de competência para as contas das entidades individualizadas (1999-2000); primeira aprovação do orçamento com base na contabilidade por competência (2001-2002); planejamento e consolidação das contas do governo central usando os princípios contábeis geralmente aceitos (2003-2004); e contas totalmente integralizadas (2005-2006) (IFAC, 2003).

O Estudo 14 do IFAC é baseado na adoção do regime de competência para os relatórios financeiros. No entanto, destaca que um número crescente de governos tem adotado o regime de competência para o sistema orçamentário. Um orçamento baseado na competência seria alicerçado por um sistema integral de demonstrações financeiras projetadas, declaração de desempenho financeiro e de fluxo de caixa. Este sistema de previsão e suas demonstrações seria sujeito à revisão do poder legislativo.

Os relatórios financeiros por competência podem ser implementados junto com um sistema de orçamento. O governo que planeja alterar o seu método atual de orçamento para orçamento por competência, poderá programar esta alteração para um ou dois exercícios que sucedem a implantação da contabilidade por competência. Este procedimento irá assegurar a precisão e confiança nos relatórios financeiros por competência antes de mudar o sistema orçamentário (IFAC, 2003).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste capítulo, são descritos o método e as técnicas do estudo. Inicialmente é apresentado o seu delineamento. Posteriormente os procedimentos de análise dos dados e no final as limitações da pesquisa.

Cervo e Bervian (2002 p.63) afirmam que “a pesquisa está voltada para a solução de problemas teóricos ou práticos com o emprego de processos científicos”. Assim sendo, a pesquisa sempre estará voltada para resolver um problema que o pesquisador identificou dentro da linha de pesquisa que trabalha. Richardson (1989, p. 29) reforça que o “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos”. Portanto o método é o procedimento utilizado pelo pesquisador para resolver o problema da pesquisa, é compreendido como linha mestra para chegar a determinado objetivo.

O presente estudo é classificado no que se refere aos objetivos como descritivo, pois, busca descrever os impactos que a alteração do regime contábil pode provocar no reconhecimento e mensuração na estrutura patrimonial e de resultado dos governos municipais. Este tipo de estudo procura descobrir, com a maior precisão possível, a frequência com que os fenômenos ocorrem em sua relação com outros (CERVO; BERVIAN, 2002).

Em relação aos procedimentos da pesquisa, caracteriza-se como estudo de caso, pois, realizou-se uma investigação aprofundada dos impactos da alteração do regime contábil nas estruturas do patrimônio e resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC. Gil (1999, p. 73) salienta que, “o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamento considerados”.

Quanto à abordagem do problema o estudo é quantitativo. Silveira (2009, p. 107) destaca 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 seleção do governo municipal de Iporã do Oeste para a realização do estudo de caso se deu pela acessibilidade aos dados. Os dados coletados correspondem aos valores consolidados da administração direta e indireta.

Para alcançar o objetivo da pesquisa, os dados primários foram coletados por meio de informações documentais, obtidas junto aos departamentos de contabilidade, tributos, recursos humanos e patrimônio. O material utilizado em pesquisas documentais pode ser de diversas formas, fichas, mapas, formulários, documentos pessoais, entre outros (GIL, 2002).

No departamento de contabilidade do governo municipal, buscaram-se os relatórios da execução orçamentária, balanços patrimoniais, demonstrações das mutações patrimoniais, balanço orçamentário e demonstrativo da dívida fundada. Nestes relatórios foram extraídos os dados referentes à dívida fundada, estrutura patrimonial e de resultados pelo regime misto.

Os dados necessários para o cálculo da correção dos créditos de dívida ativa correspondentes aos saldos acumulados da dívida ativa inscrita até o final de cada exercício foram obtidos por meio de relatórios do departamento de tributos.

O cálculo da provisão para ajuste a valor recuperável foi possível com a utilização dos relatórios dos saldos acumulados da dívida ativa inscrita, balanços patrimoniais e relatórios de execução orçamentária, que demonstraram os valores inscritos e recebidos da dívida ativa.

Para o cálculo das provisões de férias e seus encargos sociais, buscaram-se junto ao departamento de recursos humanos os relatórios da folha de pagamento total. Por final, para que fosse possível o cálculo das depreciações dos bens do ativo imobilizado, foram obtidos os valores dos bens móveis e imóveis adquiridos anualmente pelo governo municipal.

Realizada a coleta dos dados, efetua-se a classificação de forma sistemática dos mesmos, antes da análise e interpretação, os dados devem seguir os seguintes passos: seleção, codificação e tabulação (MARCONI; LAKATOS, 2005). Obtidos os relatórios necessários que forneceram os dados dos exercícios encerrados de 2004 a 2008, iniciou-se o processo de cálculo dos valores relativos à correção e juros dos créditos de dívida ativa, provisão para ajuste a valor recuperável, provisões de férias e seus encargos sociais, depreciação, juros e encargos da dívida fundada.

Para o cálculo da correção dos créditos de dívida ativa foram atribuídos os percentuais de 12% de juros anuais e correção monetária de acordo com o Índice Geral de Preços do

Mercado (IGP-M/FGV) aplicados pelo governo municipal sobre os valores inscritos em dívida ativa, obtido junto ao departamento de tributos do município.

Diante da necessidade de calcular a provisão para ajuste a valor recuperável, foi constituída uma série histórica dos percentuais de recebimentos da dívida ativa dos últimos três exercícios, de forma semelhante ao exemplo apresentado na Tabela 1.

Tabela 1 - Exemplo de constituição de série histórica de recebimento da dívida ativa

Especificação	<Ano 1>	<Ano 2>	<Ano 3>	<Ano 4>	<Ano 5>	<Ano 6>
A = Saldo da Conta Dívida Ativa no Início do Exercício Financeiro	10.000	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000
B = Saldo de Recebimento da Conta Dívida Ativa ao término do Exercício Financeiro	1.000	1.500	500	1.000	8.000	4.500
C = Saldo de Inscrições durante o Exercício Financeiro	3.000	4.500	5.500	6.000	9.000	8.500
D = Saldo da Dívida Ativa ao final do Exercício Financeiro D = A-B+C	12.000	15.000	20.000	25.000	26.000	30.000
Recebimento da Dívida Ativa (%) F = (B÷A) x 100	10	12,5	3,3	5	32	16

Fonte: Adaptado de (STN, 2008a, p. 138-139)

Seguindo o exemplo de constituição da série histórica de recebimentos da dívida ativa apresentado na Tabela 1, foi possível calcular o valor da provisão para ajuste a valor recuperável. Este procedimento simplificado foi utilizado, pois se trata de um município com população inferior a cinquenta mil habitantes o que permite constituir e atualizar a provisão da dívida ativa anualmente (STN, 2008a).

Os cálculos das provisões de férias e seus encargos sociais foram realizados com base nas folhas de pagamento anuais. Posteriormente confrontaram-se as provisões anuais calculadas com os valores respectivamente pagos.

Os relatórios de bens móveis e imóveis adquiridos permitiram o cálculo da depreciação anual dos bens. Para o cálculo dos valores totais da depreciação, foram separados os bens por categorias, data de aquisição e aplicados os percentuais estipulados pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal (IN/SRF nº 162/1998).

A partir do demonstrativo da dívida fundada, partiu-se para o cálculo dos valores correspondentes a juros e encargos sobre a dívida fundada. Para isto foram utilizados os percentuais informados de correção monetária do IGP-M/FGV e juros anuais de 8,75%, conforme informação obtida junto ao setor de contabilidade do governo municipal pesquisado.

Após a seleção e cálculo os dados foram tabulados em planilhas do *Microsoft Excel* para sua análise e descrição. Efetuou-se a análise descritiva confrontando os resultados apresentados pelas demonstrações contábeis pelo regime misto e aqueles identificados pelo regime de competência.

Devem ser destacadas as limitações da pesquisa, que existem em qualquer tipo de estudo, pois, “nem sempre se pode abranger todo o âmbito no qual o fato se desenrola” (MARCONI E LAKATOS, 1999, p.31). Assim, a principais limitações da pesquisa são:

A pesquisa se restringiu ao governo municipal de Iporã do Oeste - SC. Em função disto, seus resultados não poderão ser extrapolados para outros municípios com características diferentes ou localizados em outros Estados da Federação. Igualmente, a deficiência dos dados não permitiu o cálculo da provisão para ajuste a valor recuperável dos exercícios de 2004 e 2005, pois os relatórios necessários correspondentes aos exercícios de 2002 e 2003 não foram obtidos junto ao governo municipal investigado.

Como terceira limitação está as taxas de depreciação utilizadas dentro dos percentuais estabelecidos pela IN/SRF nº 162/1998, não se realizando um estudo detalhado da composição dos bens integrantes do ativo imobilizado e sua vida útil econômica, por meio de testes de *impairment* ou outra metodologia. Entretanto, o estudo objetivou analisar unicamente os impactos da mudança do regime contábil, não se preocupando em demonstrar a vida útil econômica dos ativos e passivos por diferentes metodologias.

Os valores correspondentes aos materiais que permaneceram em estoque no final de cada exercício e não evidenciados no balanço patrimonial, foram desprezados pela ausência dos controles de estoques, portanto, não foram excluídos do resultado os materiais adquiridos durante os exercícios e não consumidos. No próximo capítulo os impactos dos *accruals* citados são demonstrados por meio da pesquisa empírica.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS DADOS

Nessa seção são apresentados os impactos da alteração do regime contábil na estrutura patrimonial e de resultados do governo municipal de Iporã do Oeste – SC. Na Tabela 2 são demonstrados os impactos da alteração do regime misto para competência na estrutura patrimonial compreendida pelo ativo financeiro, ativo permanente, passivo financeiro, passivo permanente e saldo patrimonial.

Tabela 2 – Balanço Patrimonial nos regimes misto e competência do governo municipal de Iporã do Oeste -SC (em milhares de Reais)

Descrição	Exercício	Regime Misto	Regime de Competência	Variação %
Ativo Financeiro	2004	59,05	59,05	-
	2005	496,58	496,58	-
	2006	1.034,45	1.034,45	-
	2007	1.487,14	1.487,14	-
	2008	2.599,79	2.599,79	-
	Média	1.135,40	1.135,40	-
Ativo Permanente	2004	3.066,28	1.955,50	(36,23)
	2005	3.748,99	2.355,99	(37,16)
	2006	4.817,37	3.104,38	(35,56)
	2007	5.542,30	3.402,21	(38,61)
	2008	7.409,74	4.799,79	(35,22)
	Média	4.916,93	3.123,57	(36,47)
Passivo Financeiro	2004	14,93	75,82	407,94
	2005	20,35	92,41	354,10
	2006	183,27	292,99	59,87
	2007	452,06	633,09	40,04
	2008	1.733,76	1.957,36	12,90
	Média	480,87	610,33	26,92
Passivo Permanente	2004	165,59	192,49	16,24

	2005	411,33	454,60	10,52
	2006	240,17	303,74	26,47
	2007	140,27	231,21	64,84
	2008	117,16	241,33	105,98
	Média	214,90	284,67	32,47
Saldo Patrimonial	2004	2.944,81	1.746,24	(40,70)
	2005	3.813,89	2.305,55	(39,55)
	2006	5.428,38	3.542,11	(34,75)
	2007	6.437,11	4.025,05	(37,47)
	2008	8.158,61	5.200,89	(36,25)
	Média	5.356,56	3.363,97	(37,20)

Fonte: Dados da Pesquisa

Por meio da Tabela 2 é possível identificar inicialmente que não ocorreu nenhum impacto no ativo financeiro com a alteração do regime contábil. Isso se explica pelos elementos que constituem este grupo, compreendidos pelas disponibilidades imediatas, vinculadas e pagamentos antecipados. Esses valores serão atualizados somente em casos de aplicações financeiras, registrando-se a receita no final de cada mês, inexistindo diferenças pelo registro no regime misto e competência.

De outro modo, o grupo compreendido pelo ativo permanente sofreu um impacto significativo durante os cinco exercícios analisados compreendendo em média a uma diminuição de 36,47% na alteração do regime misto para o regime de competência. Destaca-se que este impacto ocorreu de um lado aumentando o ativo permanente pela correção dos créditos da dívida ativa e de outro modo, diminuindo em função do registro da depreciação dos bens móveis e imóveis, provisão para ajuste a valor recuperável da dívida ativa.

A estrutura do passivo financeiro sofreu impactos significativos nos exercícios de 2004 e 2005, diminuindo consideravelmente nos exercícios posteriores, partindo de um aumento de 407,94% em 2004 para 12,90% em 2008. Essa diminuição do impacto ao longo dos exercícios originou-se do aumento significativo dos valores de restos a pagar, correspondentes a obras empenhadas no final dos exercícios e com recursos disponíveis para a execução nos exercícios subsequentes. Desta forma, a diferença tornou-se percentualmente menor, no entanto, os valores das provisões de férias e seus encargos aumentaram durante os exercícios.

No grupo do passivo permanente identificou-se um aumento significativo nos impactos ao longo dos cinco exercícios. A variação no confronto dos dois regimes se origina dos juros e encargos da dívida fundada. Os aumentos e diminuições nos percentuais dos impactos identificados nos exercícios originam-se de operações de crédito e posteriormente o seu pagamento.

Quanto ao saldo patrimonial, percebe-se que os impactos significativos neste grupo continuaram constantes no decorrer dos cinco exercícios. Em síntese, os impactos nesse grupo representam o resultado dos aumentos e diminuições provocadas pela alteração do regime contábil em toda a estrutura patrimonial, ou seja, as diminuições do ativo permanente, aumentos no passivo financeiro e passivo permanente são refletidos nas alterações do saldo patrimonial. Os significativos percentuais de variação identificados no saldo patrimonial do governo municipal investigado demonstram que a alteração do regime contábil, de misto para competência impacta significativamente o reconhecimento e mensuração dos elementos que constituem o balanço patrimonial.

Depende-se que o saldo patrimonial dos próximos exercícios continuará a ser impactado em proporções distintas de acordo com as novas aquisições de bens ou direitos permanentes e incorporação de dívidas passivas.

Na Tabela 3 são evidenciados os impactos da alteração do regime contábil na estrutura de resultado do governo municipal investigado, correspondente as receitas realizadas, despesas executadas e resultado do exercício.

Tabela 3 – Demonstração do Resultado nos regimes misto e competência do governo municipal de Iporã do Oeste -SC (em milhares de Reais)

Descrição	Exercício	Regime Misto	Regime de Competência	Variação %
Receitas Realizadas	2004	6.254,24	6.245,65	(0,14)
	2005	7.941,72	7.601,40	(4,29)
	2006	8.987,43	8.996,24	0,10
	2007	9.743,90	9.746,68	0,03
	2008	12.776,90	12.856,88	0,63
	Média	9.140,84	9.089,37	(0,56)
Despesas Executadas	2004	4.655,18	4.356,78	(6,41)
	2005	5.083,00	4.477,54	(11,91)
	2006	8.554,84	7.618,72	(10,94)
	2007	9.016,52	8.578,50	(4,86)
	2008	11.438,09	9.967,07	(12,86)
	Média	7.749,53	6.999,72	(9,68)
Resultado do Exercício	2004	1.599,05	1.888,88	18,12
	2005	2.858,72	3.123,85	9,27
	2006	432,59	1.377,53	218,43
	2007	727,38	1.168,18	60,60
	2008	1.338,81	2.889,81	115,85
	Média	1.391,31	2.089,65	50,19

Fonte: Dados da Pesquisa

Identifica-se, na Tabela 3, impactos positivos e negativos nas receitas realizadas ao longo dos cinco exercícios no governo municipal investigado. As variações positivas são justificadas pelas adições representadas pela inscrição em dívida ativa, correção de créditos de dívida ativa, que correspondem a receitas não reconhecidas pelo regime misto. Por outro lado, as variações negativas são justificadas pelas exclusões das operações de crédito, amortização de empréstimos, recebimento de dívida ativa, multas, juros e encargos da dívida ativa, que correspondem às obrigações ou aos direitos originados em exercícios anteriores e reconhecidos como receitas pelo regime misto

Independente dos pequenos impactos identificados na receita, o registro adequado das operações por meio do regime de competência permite avaliar a eficiência na gestão patrimonial. A interpretação das receitas unicamente no enfoque orçamentário pode gerar interpretações incorretas da gestão pública, por exemplo, o tratamento das operações de crédito como receitas e não como financiamento que diminui o saldo patrimonial do órgão público. De outro modo, por exemplo, a inscrição da dívida ativa provoca um aumento do saldo patrimonial, pois, originou uma receita e correspondente direito.

Os impactos nas despesas foram negativos em todos os exercícios analisados, representando uma redução do valor das despesas com a utilização do regime de competência. Essas variações negativas são justificadas pelas exclusões das amortizações de dívidas, investimentos, concessão de empréstimos e financiamentos, compreendidos como pagamento de obrigações e aquisição de ativos permanentes no enfoque patrimonial. Por outro lado, uma

parcela das variações negativas é compensada pelas adições correspondentes as despesas de depreciação, provisão para ajuste a valor recuperável, provisões de férias, encargos sociais sobre férias, juros e encargos da dívida passiva, que não foram reconhecidas como despesas pelo regime misto.

Infere-se que os impactos identificados nas despesas, são significativos pelos percentuais encontrados e pela relevância do tratamento adequado de cada elemento. Assim, o regime de competência permite que os eventos sejam tratados corretamente, independentemente, do tratamento orçamentário, registrando as despesas não consideradas no regime misto e eliminando do resultado as obrigações e aplicações em ativos, tratados incorretamente com despesas.

Quanto ao resultado do exercício, percebe-se que os impactos evidenciados na Tabela 3, foram significativos e no decorrer dos cinco exercícios apresentaram variações positivas.

Depende-se que, os resultados dos exercícios no governo municipal investigado possuem uma tendência de melhora com a utilização do regime de competência, sem representar necessariamente o aumento do saldo patrimonial. Isso se justifica pelo tratamento atribuído pela contabilidade pública na utilização de sistemas contábeis independentes, onde elementos como amortização de dívidas passivas, investimentos, concessão de empréstimos, recebimentos de dívidas ativas, entre outros, são registrados no sistema patrimonial e evidenciados no balanço patrimonial pelo regime misto. No entanto, também são registradas como receitas e despesas no sistema orçamentário, o que justifica o aumento do resultado e diminuição do saldo patrimonial. Assim, devem ser excluídos da apuração do resultado do exercício, permitindo a evidenciação correta dos resultados pelo regime de competência.

5 CONCLUSÕES

Diante do cenário de harmonização das práticas contábeis brasileiras com os padrões internacionais e perspectiva da implementação do regime contábil de competência como mecanismo indispensável para a concretização deste processo, esta pesquisa objetivou analisar os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC.

Para atingir o objetivo geral proposto no estudo foi aplicada a metodologia descritiva, com utilização de um estudo de caso e de abordagem quantitativa. Para tanto, foram coletados e analisados os dados do governo municipal de Iporã do Oeste – SC correspondente ao período de 2004 a 2008.

Os resultados encontrados demonstram impactos significativos na alteração do regime contábil na estrutura patrimonial do governo municipal pesquisado, destacando-se a diminuição média de 36,47% no ativo permanente, aumento do passivo financeiro de 26,92%, aumento de 32,47% do passivo permanente e diminuição do saldo patrimonial de 37,20%.

Na estrutura de resultados os impactos foram limitados nas receitas realizadas, apresentando variações positivas e negativas ao longo dos exercícios. De outra forma, as despesas executadas apresentaram impactos negativos significativos nos cinco exercícios, compreendendo a uma diminuição média de 9,68%. No resultado do exercício foram identificados impactos ainda mais representativos e que aumentaram ao longo dos cinco exercícios e correspondentes em média a 50,19%.

Diante dos resultados encontrados, conclui-se quanto ao objetivo geral do estudo, que os impactos no reconhecimento e mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o

regime de competência proposto pelo Estudo nº 14 do IFAC na estrutura patrimonial e de resultado do governo municipal de Iporã do Oeste – SC foram significativos na estrutura patrimonial e de resultados.

Os resultados encontrados demonstram que o tratamento correto das despesas e receitas melhorou o resultado do governo municipal investigado. Percebe-se que o tratamento de ativos e passivos como receitas ou despesas comprometem totalmente a apuração correta dos resultados pelo regime misto. Portanto, para a apuração correta do resultado do exercício pelo regime de competência é necessário o registro e tratamento correto das despesas e receitas dentro do enfoque patrimonial, independente do tratamento orçamentário.

Perante as limitações do presente estudo, recomenda-se para futuras pesquisas a ampliação do número de municípios com aplicação regionalizada ou estadual. Recomenda-se também a investigação dos impactos em governos estaduais ou municípios de diferentes estados brasileiros.

REFERÊNCIAS

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

ARAÚJO, Inaldo da Paixão dos Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. *Contabilidade Pública: da teoria à prática*. São Paulo: Saraiva, 2004.

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*, 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/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 05 jul. 2008.

_____. *Lei nº 6.404/1976*, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404compilada.htm. Acesso em: 02 jun. 2008.

CERVO, Armando Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. *Metodologia científica*. 5. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *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.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111. Acesso em: 05 mai. 2009.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. *Teoria da Contabilidade*. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1. ed., 6 reimpr. São Paulo: Atlas, 2007.

IFAC – INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 2nd.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.

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

MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Técnicas de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. *Fundamentos de metodologia científica*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, José Carlos. *Contabilidade empresarial*. 8. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Eliseu. Contabilidade versus fluxo de caixa. *Caderno de Estudos*. São Paulo, v. 02, n. 20, p. 1-12, jan./abr. 1999.

_____. *Contabilidade de custos*. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

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.

PIGATTO, José Alexandre Magrini. Assimetrias na informação contábil governamental. In: CONGRESSO USP DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA, 07., 2007, São Paulo. *Anais...* São Paulo: USP, 2007. 1 CD-ROM.

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

RICHARDSON, S.; et al. Information in accruals about the quality of earnings. *The Accounting Review*, Sarasota, Jul. 2001. Disponível em: <<http://papers.ssrn.com>>. Acesso em: 11 mar. 2009.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. *Instrução Normativa SRF nº 162*, de 31 de dezembro de 1998. Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona. Disponível em:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in16298ane1.htm>. Acesso em: 08 jul. 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN); MINISTÉRIO DA FAZENDA; SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL DO MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. *Portaria Conjunta nº 3*, de 15 e outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br. Acesso em: 08 jul. 2009.

_____. *Manual técnico de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios: manual de receita nacional*. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008a. 330 p. v.I

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