

**A Aplicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público em Municípios
Brasileiros: O Caso do Município de Cristópolis no Estado da Bahia**

MIZAEI VIEIRA NUNES

Universidade de Brasília (UnB)

ANDRÉ PORFÍRIO DE ALMEIDA

Universidade de Brasília (UnB)

ABIMAEI DE JESUS BARROS COSTA

Universidade de Brasília (UnB)

Resumo

Este artigo tem por objetivo verificar se a Prefeitura Municipal de Cristópolis - BA está preparada para o processo de convergência contábil previsto para ser aplicado integralmente na Administração Pública Federal a partir do exercício de 2015. O referencial teórico do trabalho versa sobre o processo de convergência contábil no Setor Público. Para atender ao objetivo do estudo foi aplicado um *check list* ao Secretário de Controle Interno, que era o responsável pelas informações contábeis e patrimoniais da Prefeitura Municipal de Cristópolis, em outubro de 2012, contendo 28 itens que representam algumas exigências do MCASP e da Portaria n.º 828 da STN, acerca da aplicabilidade da Contabilidade Patrimonial. Os achados revelam que a Prefeitura Municipal de Cristópolis ainda não está preparada para o processo de convergência, visto que alguns itens tanto do MCASP quanto da Portaria n.º 828 da STN não estão implantados de forma efetiva, dentre eles: as demonstrações DFC e DMPL; a falta de um plano de contas único; a falta de tecnologia de informação, além de outros itens dentre os quais a falta de reconhecimento e mensuração da dívida ativa, dos ajustes para perdas, das provisões, da depreciação, da exaustão e da amortização dos bens móveis e imóveis. No entanto, algumas ações foram realizadas pela autoridade máxima municipal para a aplicação da nova contabilidade, como exemplos a efetivação de um servidor no setor contábil e a busca de novas tecnologias da informação para serem disponibilizadas em tempo real todas as receitas de despesas municipais. Observa-se, ainda, que o gestor municipal está buscando meios para que o processo de convergência ocorra de forma efetiva até o final de 2014.

Palavras – chave: Cristópolis. Contabilidade Patrimonial Governamental. Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade pública brasileira vem passando por mudanças nos últimos anos. Nesse contexto, surge um processo de mudança na cultura da contabilidade governamental brasileira. Tais mudanças dizem respeito ao novo modelo de contabilidade que os órgãos e entidades pertencentes à Administração Pública Federal, Estadual, Distrital e Municipal estarão obrigados a adotar, pois como o Brasil é *code-law*, todas as mudanças só podem ser

implementadas por uma lei que a institua, ou seja, a nova contabilidade tem que ser legalmente sancionada para haver validade no mundo jurídico.

As novas práticas contábeis trarão uma mudança do pensamento atual, pois haverá uma modernização das práticas até então adotadas. Conceitos como regime misto será válido somente para os aspectos orçamentários, já que para contabilidade patrimonial será considerado somente o regime de competência integral. Outros conceitos serão aplicados como o registro de depreciação, exaustão e amortização dos bens públicos, o reconhecimento do crédito tributário, o registro de ativos de infraestrutura como praças e vias públicas no imobilizado das entidades públicas, a reavaliação de ativos e a realização do teste de imparidade para avaliar o valor recuperável de ativos.

Essas inovações colaborarão para o controle e transparência dos atos praticados pelos administradores públicos. Desta forma, o cidadão possivelmente terá condições de exercer o controle social das contas governamentais. Um exemplo disso é o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), um plano de contas único para União, Estados, Distrito Federal e Municípios que tornará esse controle mais efetivo. Com ele, o cidadão poderá analisar e comparar as demonstrações contábeis das entidades governamentais com mais transparência, fortalecendo assim à nova contabilidade aplicada ao setor público. Feijó (2011) salienta que com o advento da nova contabilidade patrimonial, a sociedade em geral poderá visualizar todos os ativos e passivos das entidades públicas por meio das demonstrações contábeis.

Nesse contexto, o processo de mudança da nova contabilidade pública nos municípios brasileiros ocorrerá com dificuldades compatíveis com a complexidade da Administração Pública Municipal. Na visão de Feijó (2011) é provável que os municípios enfrentem menos problemas que os estados e a União no processo de convergência da contabilidade, uma vez que terão de adquirir seus sistemas ou contratar um escritório de contabilidade que utilize um sistema com possíveis adaptações. Uns dos principais empecilhos para implantar o novo processo contábil nos municípios são a falta de pessoal do quadro de servidores e a falta de tecnologia da informação. Para Souto Maior (2011) essas deficiências precisam ser superadas por meio da conscientização dos gestores públicos de que o controle do patrimônio público é primordial para o gerenciamento eficiente dos recursos públicos. Em vista disso, será preciso que os atuais sistemas de informática dos órgãos públicos municipais sejam modernizados e estejam adequados ao novo modelo de fluxo de informações que será exigido.

Diante do exposto, apresenta-se a seguinte pergunta que orienta essa pesquisa: **quais práticas contábeis justificam que a Prefeitura de Cristópolis está preparada para o processo de convergência contábil da nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público?** Para responder essa pergunta emerge o objetivo geral desse artigo que foi verificar se a Prefeitura Municipal de Cristópolis, no estado da Bahia, está preparada para o processo de convergência contábil previsto pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) para ser aplicado integralmente em 2015.

Os objetivos específicos que possibilitaram o alcance do objetivo geral são: (i) levantar as principais inovações da Contabilidade Patrimonial Governamental; (ii) apontar os fatores que dificultarão à convergência contábil no Município; e (iii) verificar a existência de servidores públicos municipais na área de contabilidade. A metodologia que possibilitou responder os itens acima foi a aplicação de um *Check List* no órgão responsável pelas informações contábeis na cidade de Cristópolis. A pesquisa torna-se relevante por se tratar de uma mudança profunda e estrutural na contabilidade pública no Brasil e representará um sistema de controle e transparência que possibilitará ao cidadão fiscalizar os atos e fatos do

Poder Público. Todas essas transformações possibilitarão mais solidez, credibilidade e confiabilidade ao sistema de contabilidade governamental municipal.

O trabalho está organizado da seguinte forma, além dessa introdução: revisão de literatura que aborda os aspectos relacionados à convergência e a apresentação de um rol de pesquisas que discorrem sobre o processo de convergência no setor público, metodologia da pesquisa para consecução dos objetivos propostos, resultados e análise dos resultados. Por fim, as considerações finais com sugestão de pesquisas futuras e referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – Processo de Convergência Contábil no Setor Público

A estrutura legal de um país pode estar estruturada em um dos seguintes sistemas: o *common law* (visão não legalística) e *code-law* (visão legalística). O tipo de sistema legal vigente em um país é capaz de influenciar a profissão contábil e as normas a ela aplicadas. Segundo Niyama, Costa e Aquino (2005) essa estrutura legal (*common law e code-law*) é capaz de influenciar o comportamento e o direcionamento que um país pode assumir, até mesmo quanto à profissão contábil e à informação financeira.

No Brasil, as leis que alteram ou modificam as normas em vigor só passam a ter validade se forem implementadas por meio de lei. Isso ocorre devido à cultura *code-law* em nossa sociedade, ou seja, todos os atos do Poder Público devem ser discutidos e aprovados pelo Poder Legislativo e sancionados pelo Poder Executivo. Somente assim passam a vigorar as leis, devendo ser observadas por todos os órgãos e entidades da administração pública e privada. Da mesma forma ocorre com o processo de mudança na contabilidade pública no Brasil. Antes de serem sancionadas e transformadas em leis, todas as mudanças advindas do processo de convergência da contabilidade pública passam por um período de estudo e discussão. Entre esse conjunto de discussões temos a criação do comitê de convergência, a realização de audiências públicas, a publicação de decretos e portarias que regulamentarão essas mudanças.

O início do estudo da convergência da contabilidade pública no Brasil aos padrões internacionais ocorreu logo após a edição da Lei 11.638/2007. Essa lei contribuiu para padronizar a contabilidade privada brasileira aos padrões internacionais, no entanto, cada processo de convergência, seja no setor público ou no privado, tem suas particularidades funcionais. Na visão de Zarth (2010), a convergência das normas contábeis do setor público aos padrões internacionais se deu devido ao processo de harmonização das normas do setor privado. Até então, o Brasil não apresentava suas Demonstrações Contábeis do Setor Público de acordo com as normas internacionais emitidas pela IFAC (*International Federation of Accountants*). Segundo Niyama (2005), a harmonização pode ser considerada como um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países. Para Weffort (2005), a harmonização pode ser entendida como um processo por meio do qual as diferenças nas práticas contábeis entre os países são diminuídas.

Após a edição da Lei 11.638/2007, que alterou a Lei 6.404/76, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou, através da Resolução 1.107/07, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, composto por órgãos como o CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BACEN), a Superintendência de Seguros Privados (SUSEP), a Secretaria do Tesouro

Nacional (STN) e o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES) para desenvolverem ações que promovessem a convergência das normas brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais emitidas pelo próprio CFC, que são as NBC TSP e pelo IFAC (*International Federation of Accountants*), que são as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*).

Nesse processo, a STN, por meio da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) 184/2008, recebeu a responsabilidade de identificar as necessidades de convergência aos normativos emitidos pelo CFC e pela IFAC (VENDRUSCOLO e SALLABERRY, 2011). Assim, a STN, por intermédio desta portaria, ficou responsável pela edição de manuais, normativos e instruções sobre os procedimentos contábeis e o desenvolvimento de um plano de contas único aplicado no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. De acordo com o MF (2008), a implantação de um *Novo de Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público* tem como objetivo convergir as práticas de contabilidade vigentes aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Para auxiliar a STN, em 21/11/2008, foram aprovadas em plenária do CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público (NBCASP), que são 11 normas, as NBC TSP 16.1 a 16.11. A NBC TSP 16.11 que trata da norma de custos foi aprovada em 2011. Segundo Azevedo (2009) as primeiras normas de contabilidade aplicadas ao setor público vêm a trazer profundos impactos não só na escrituração contábil dos fatos contábeis próprios do setor público, mas também trarão reflexos comportamentais no cotidiano dos contabilistas.

A STN, observando as NBC TSP emitidas pelo CFC, aprovou através da Portaria 467/09, o MCASP (Manual de Contabilidade Aplicado Ao Setor Público). Cabe salientar que esse manual já está em sua 6ª edição, conforme publicação no mês de dezembro de 2014. O MCASP, elaborado pela STN, contém uma série capítulos dentre os quais: (a) os Procedimentos Contábeis Orçamentários; (b) Procedimentos Contábeis Patrimoniais; (c) Procedimentos Contábeis Específicos; (d) Plano de Contas Aplicado ao Setor Público; e (e) Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, para auxiliar os Entes Federados no processo de convergência da contabilidade pública. Dentre esses manuais, o PCASP irá apresentar uma estrutura básica de escrituração contábil possibilitando assim a padronização de procedimentos contábeis, visto que será obrigatório para todos os entes da Federação a partir de 2015. Para Moura, Lima e Ferreira (2009) um plano nacionalmente padronizado gerará bases de dados consistentes, propiciando informações contábeis que possam ser compreendidas por todos os usuários. Para a STN (2009, p.11) “os objetivos gerais do PCASP correspondem ao estabelecimento de normas e procedimentos para o registro contábil das entidades do setor público e a viabilizar a consolidação das contas públicas”.

Em 14 de dezembro de 2011, a STN através da Portaria n.º 828/2011, alterou o prazo para adoção do PCASP e dos demais capítulos que compõem o MCASP. O Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público deverão ser adotadas pelos entes, de forma facultativa, a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2015. Essa portaria irá auxiliar os entes que possuem pouca estrutura na área contábil como as prefeituras de cidades pequenas, pois dará um prazo maior de adaptação as novas regras, visto que a adoção dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais irá ocorrer de forma gradual.

A administração municipal de cidades abaixo de cinquenta mil habitantes necessitará de mais atenção, pois com poucos recursos, elas necessitam de maior apoio tanto técnico como operacional na implantação do novo modelo de contabilidade. Pesquisa realizada pelo CFC

em parceria com a STN, revela que uma das principais dificuldades enfrentadas pelos municípios é a falta de capital intelectual e tecnologia da informação. Apesar de existir ilhas de excelência como cidades do Estado de Santa Catarina, outros Estados ainda possuem cidades com deficiência na implantação do novo modelo contábil.

À luz desses fatos, torna-se relevante conhecer como os municípios brasileiros estão enfrentando o processo de implementação da nova contabilidade pública. O município de Cristópolis, como exemplo, situa-se na região oeste do estado da Bahia e de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), conforme o censo de 2010, o município possui uma população de 13.280 mil habitantes em área de 1.403,100 Km², com uma economia baseada na pecuária e no cultivo do alho.

Várias pesquisas discorrem sobre o processo de convergências no setor público. Lima *et al* (2009) verificaram se os critérios de mensuração, reconhecimento e evidenciação presentes nas NBC T 16 estavam contemplados na legislação contábil em vigor aplicada ao setor público. Os resultados mostraram que apesar de se apresentarem como marcos da legislação contábil pública brasileira, a Lei nº. 4.320/1964 e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) não incorporaram em sua essência os fundamentos da Teoria Contábil.

Carvalho *et al* (2010) analisaram as particularidades de normas nacionais e internacionais balizadoras do *impairment* no setor público: o Gasb 42, as Ipsas 21 e 26 e a NBC T 16.10. Os achados revelam que o Gasb 42 está baseado em princípios e não em regras e que os critérios utilizados pelo Gasb 42 para cálculo do *fair value* são semelhantes àqueles usados pelos Ipsas 21 e 26 para cálculo do valor em uso. Os achados da pesquisa revelam ainda que as Ipsas não se aplicam a bens reavaliados e que apesar da NBC T 16.10 já estar em vigor no Brasil, todos os ativos públicos e a depreciação precisam ser reconhecidos e mensurados antes da aplicação dessa norma.

Macêdo *et al* (2010) evidenciaram a percepção dos auditores dos TCEs, dos gestores e contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* na contabilidade pública brasileira e sua influência no processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público. Os achados evidenciam que para serem percebidas pela população em geral as boas práticas de gestão e de contabilidade pública, bem como as transformações resultantes da mudança do foco para a contabilidade patrimonial, necessitam de desenvolvimento social, aliado a um maior grau de transparência.

Macêdo e Klann (2012) analisaram o grau de aderência das Unidades da Federação do Brasil em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O período pesquisado centrou-se nas demonstrações contábeis publicadas ao final de 2010 nos sítios dos Tribunais de Contas dos Estados, do Tesouro e das Unidades da Federação. Os resultados revelam que a aderência às NBCASP ainda é incipiente. Os autores concluem ainda que os Estados brasileiros ainda não divulgam relatórios conforme as NBCASP, levantando questionamentos se conseguirão fazê-lo plenamente.

Augustinho e Lima (2012) expuseram as mudanças trazidas pela nova contabilidade pública brasileira, identificaram quais poderão contribuir para maior transparência nas contas públicas e analisaram as ações que já contribuíram em parte com esse objetivo, considerando os procedimentos que foram adotados a partir de 2010. Os resultados revelam que as mudanças introduzidas pela nova contabilidade pública afetam a qualidade e a evidenciação das informações contábeis e consequentemente a qualidade da transparência sobre as contas públicas e das ações e políticas públicas do estado.

As implicações e perspectivas decorrentes da reforma promovida na Contabilidade pública brasileira, com o processo de convergência decorrente da implantação das NBCASP foram identificadas por Vicente *et al* (2012). Os resultados demonstraram que a reforma promoverá a devida distinção entre o orçamento público e a Contabilidade, a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público e alterações no conteúdo das demonstrações contábeis que ampliarão a transparência fiscal dos governos.

Carvalho *et al* (2012), por meio de um estudo de caso na Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), analisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, por meio de estudo comparativo segundo o disposto nas Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCASP), no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e nas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*). Os achados revelaram que a ANATEL vem executando o procedimento contábil da depreciação para os bens adquiridos a partir de 2010, mas os procedimentos relativos à reavaliação e ajuste de *impairment* ainda não foram executados.

Amaral *et al* (2012) demonstraram a importância da reavaliação de ativos para restabelecer o valor informacional dos bens do imobilizado da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Os resultados indicam que uma grande quantidade de bens registrados por valores irrisórios na UFSC deverão ser reavaliados até o final do exercício de 2013, conforme tabela de prazos estabelecidos pela STN. Os autores também identificaram que esse procedimento não foi implementado até 2011 devido à magnitude e à complexidade da tarefa.

Esses trabalhos apontaram as dificuldades e os desafios decorrentes do processo de convergência da Contabilidade Pública brasileira rumo aos padrões internacionais de contabilidade, que são propostos pela STN e pelo CFC, tendo em vista as normas internacionais de contabilidade do setor público emitidas pelo (IFAC). Os estudos demonstram também que há uma necessidade de investigar o estágio atual de aplicação da nova contabilidade do setor público nas entidades governamentais brasileiras, necessidade essa que é proposta nesse estudo.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa utilizou-se dos procedimentos de estudo de caso para alcançar os objetivos propostos. O estudo de caso é um procedimento metodológico que tem como característica o aprofundamento do conhecimento a respeito de determinado caso específico (BEUREN, 2009). Gil (2010) corrobora esse entendimento de estudo de caso como um estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados. A metodologia adotada neste estudo de caso foi à aplicação de um *Check List* desenvolvido a partir da Portaria STN n.º 828/2011, assim como diante dos procedimentos contábeis específicos e patrimoniais extraídos do Manual de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP).

A lista de checagem foi aplicada ao Secretário de Controle Interno que é o responsável pelas informações contábeis e patrimoniais da Prefeitura Municipal de Cristópolis. O *Check List* possui 28 itens, sendo eles: (I) Profissionais de contabilidade concursados; (II) internet banda larga; (III) reavaliação; (IV) reconhecimento, mensuração e evidenciação; (V) fenômenos econômicos; (VI) registros contábeis patrimoniais; (VII) sistemas de custos; (VIII) tópicos do MCASP; (IX) capacitação continuada dos servidores públicos; (X) transparência na gestão e; (XI) sistema integrado de informações.

O *Check List* foi aplicado no mês de outubro de 2012. O formulário está evidenciado no Quadro 1 abaixo:

Item	Desafios dos Municípios no Processo de Convergência da Contabilidade
1	O município possui profissional da área contábil do quadro de servidores
2	O município possui instrumentos de tecnologia de informação e comunicação
3	O município faz a reavaliação dos bens públicos
4	O município faz o reconhecimento, mensuração e evidenciação de:
4.1	Créditos tributários
4.2	Das receitas governamentais
4.3	Da dívida ativa
4.4	Dos ajustes de perdas
4.5	Das obrigações
4.6	Das provisões
4.7	Dos bens móveis
4.8	Dos bens imóveis
4.9	Dos intangíveis
4.10	Dos ativos de infraestrutura
5	O município faz o registro de fenômenos econômicos:
5.1	Resultantes da execução orçamentária
5.2	Independentes da execução orçamentária
6	O município faz registro:
6.1	De depreciação
6.2	De amortização
6.3	De exaustão
7	O município possui um sistema de custos
8	O município já implantou os seguintes tópicos do MCASP:
8.1	Plano de Contas único aplicado ao Setor Público – PCASP
8.2	Procedimentos contábeis orçamentários
8.3	Procedimentos contábeis patrimoniais
8.4	Procedimentos contábeis específicos
8.5	Demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público
8.6	Demonstrativos de Estatísticas de Finanças Públicas
9	O município oferece curso de capacitação e formação continuada aos servidores públicos municipais
10	O município informa no portal da transparência as novas práticas de contabilidade implementadas
11	O município já possui um sistema integrado de informações

Quadro 1. *Check List* das demandas dos Municípios para Implementação da CASP.

Fonte: Manual de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP) e Portaria n.º 828 (STN, 2011). Adaptação realizada pelos autores.

4. ANÁLISE DE DADOS E DISCUSSÃO

O *check list* foi aplicado ao Secretário de Controle Interno da Prefeitura Municipal de Cristópolis no mês de Outubro de 2012. Ele era o responsável pelas informações contábeis e patrimoniais. O gestor municipal quando indagado sobre se o município possuía profissional da área contábil no quadro de servidores concursados, afirmou que em 2010, a Prefeitura através do Edital 001/2010, edição n.º 227, publicado em 12 de janeiro de 2010 no Diário Oficial realizou concurso público para preenchimento de 83 (oitenta e três) cargos vagos permanentes do quadro de pessoal do município. No concurso foi ofertada uma vaga para o cargo de analista orçamentário, sendo requisito o curso superior em Bacharel em Ciências

Contábeis com o respectivo registro no conselho regional de contabilidade. Através do decreto nº 04 de 22 de março de 2010 foi homologado o concurso nomeando dois servidores, sendo que apenas um tomou posse. Do que foi relatado permite-se inferir que o contador público é fundamental para implementar o MCASP no município. Além do profissional contábil, os municípios brasileiros têm que enfrentar a falta de tecnologia de comunicação.

Os instrumentos de tecnologia de informação e comunicação são deficientes na maioria dos municípios abaixo de cinquenta mil habitantes. No município pesquisado não é diferente. A internet banda larga ainda não está disponível. A alternativa é utilizar internet via satélite que possui velocidade baixa de transmissão. O secretário municipal confirmou que busca realizar convênio com os órgãos de telefonia para que possa ser disponibilizada internet banda larga. Essa tecnologia de comunicação é fundamental para disponibilizar aos cidadãos os dados a respeito das receitas e despesas do município em tempo real, afirmou o secretário. Além disso, para a implantação do MCASP é necessário um sistema integrado que permita o controle do patrimônio público municipal.

4.1 – Reconhecimento, mensuração e evidenciação: ativos, passivos, receitas e despesas

A respeito da reavaliação dos bens públicos, os servidores designados pelo município estão realizando um levantamento de inventário patrimonial, por meio de uma comissão criada para verificar a existência dos bens pertencentes ao município. A reavaliação só será realizada após a conclusão desse levantamento. Como existem diversos fatores que fazem com que esse valor contábil sofra alterações, como exemplo o desgaste pelo uso, logo após o ajuste a valor justo, a entidade irá adotar um método de mensuração para que de tempos em tempos esses bens passem por um processo que visa adequar seu valor contábil no patrimônio. Com a realização desse levantamento muitos bens irão ser retirados do patrimônio, pois existem casos em que não é mais necessário mantê-lo no inventário municipal devido não estarem sendo utilizados ou estarem em estado obsoleto. Nesse caso deverá ser aberto um procedimento administrativo analítico que explique quais bens devem ser baixados do patrimônio municipal.

Em se tratando dos créditos tributários passaram a ser considerados na contabilidade municipal após levantamento do setor de tributos e da assessoria jurídica junto ao código tributário municipal, para identificar os tributos criados, com as respectivas bases de cálculos, alíquotas e fatos geradores dos tributos. Com isso foi possível identificar, inclusive, as situações relacionadas ao lançamento dos tributos, notificações e entre outros. Esse novo procedimento contábil possibilitou o reconhecimento, a mensuração e a melhor evidenciação dos créditos tributários. O gestor municipal destacou que a partir de janeiro de 2013, a divisão de tributos fará a elaboração de relatórios quinzenais dos lançamentos realizados e encaminhará ao setor de contabilidade para que assim possam ser evidenciados os respectivos créditos tributários pelo regime de competência.

A evidenciação dos créditos no Balanço Patrimonial da Prefeitura será um avanço, pois possibilitará o gestor saber o quanto ele pode comprometer o orçamento de impostos que são gerados a partir da receita com tributos de competência municipal entre os quais o Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Serviço (ISS), Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e as taxas de competência municipal.

No que se refere as receitas municipais, elas são reconhecidas, mensuradas e evidenciadas na contabilidade do município. Entre elas as transferências constitucionais do Fundo de Participação do Município (FPM) e as transferências legais como: apoio à

alimentação escolar para educação básica, apoio ao transporte escolar para educação básica, Programa Brasil Alfabetizado e o Programa Dinheiro Direto na Escola.

Em se tratando da dívida ativa municipal, ainda não é feito o reconhecimento e mensuração do total da dívida ativa que tem o município. A dívida ativa abrange os créditos a favor da fazenda municipal, cuja certeza e liquidez foram apuradas, por não terem sido efetivamente recebidos. Não era um procedimento contábil realizar o seu reconhecimento e mensuração pelo fato de serem poucos os valores inscritos na dívida ativa do município. Mas por determinação da Portaria nº 828/2011 da STN até o final de 2013 será feito um levantamento junto ao setor de tributos do total geral inscritos em dívida ativa, confrontado com a revisão geral do cadastro de contribuintes, identificando eventuais créditos inscritos tidos como inconsistentes, ou mesmo ajustando os créditos a valor recuperável, ou ainda cancelando os créditos tidos como irrecuperáveis, promovendo assim a exata mensuração desses créditos por seu valor líquido de realização. Quanto à evidenciação, a partir do levantamento que será efetuado, será encaminhado ao setor de contabilidade para que possa promover os devidos ajustes nos registros dos demonstrativos contábeis para que assim possa haver sua exata evidenciação dos créditos a receber por conta da dívida ativa. A partir do exercício de 2014 está previsto a elaboração de relatórios mensais pelo setor de tributos dos registros de créditos realizados e respectivas atualizações monetárias, tais como multa e juros, para que o setor contábil possa realizar sua evidenciação por competência.

Para o caso do ajuste das perdas do município, o gestor afirmou que ainda não é reconhecido, mensurado e evidenciado tais ajustes. Isso será feito a partir do levantamento de todos os bens do município e partir daí será feito esse ajuste. Caso aconteça tais ajustes será aberto um processo administrativo para que possa informar o TCM-BA como ocorreram tais perdas.

Quando indagado a respeito das obrigações de curto e longo prazo, o tratamento dado não foi detalhado, mas o gestor sinalizou que todas as obrigações do município para com terceiros sendo os fornecedores, a folha de pagamentos com pessoal, os contratos de prestação de serviços, entre outros, são reconhecidos, mensurados e evidenciados na contabilidade municipal. Porém, o mesmo tratamento não é dado às provisões. Segundo o gestor, o município não contabiliza quanto tem a pagar, só contabiliza o quanto é pago naquele mês. No que se refere à provisão para o ano todo, esse procedimento também não ocorre, principalmente, em relação às férias e ao décimo terceiro salário dos servidores públicos municipais. Até o final do exercício de 2012 será adotado rotinas de informações entre o setor de pessoal e a contabilidade para reconhecer tais provisões, inclusive elaborando relatórios mensais identificando-as para que possa ocorrer a evidenciação de tais provisões por competência.

Os procedimentos referentes aos bens móveis são reconhecidos e evidenciados na contabilidade municipal. Quanto à mensuração foi criada uma comissão específica formada por servidores municipais para promover o levantamento geral de todos os bens móveis da entidade, confrontando-os com os registros constantes no inventário. Como isso será possível apurar quais bens está cadastrado e quais não estão fazendo de imediato o respectivo cadastro no patrimônio. Tendo sido feito esse levantamento será possível promover uma reavaliação dos mesmos a preço de mercado ou a valor recuperável para que assim esse bem possa ser evidenciado a valor presente na contabilidade. Também será adotada a elaboração de relatórios específicos pelo setor de patrimônio para que o setor contábil possa evidenciar a devida movimentação de tais bens como a baixa e a incorporação de novos ativos. A Controladoria do município tem buscado exigir que conste na nota fiscal de aquisição dos

bens permanentes o respectivo número de tombamento visando garantir um efetivo registro e controle do patrimônio municipal.

Os bens imóveis também são reconhecidos e evidenciados na contabilidade municipal. Entre eles o próprio prédio da prefeitura, escolas públicas municipais, secretarias, hospitais e postos de saúde da família. Quanto à mensuração está sendo feito um levantamento por uma comissão específica formada pela assessoria jurídica, o setor de tributos e a secretaria de infraestrutura visando o levantamento junto ao cartório de notas e registros de imóveis para averiguar a situação jurídica de todos os bens imóveis da entidade, bem como a averiguação física dos mesmos para promover uma reavaliação a preço de mercado ou quando não possível, atribuir uma estimativa a valor justo do bem para que possam ser mensurados e evidenciados pelo setor de contabilidade no Balanço Patrimonial. Até o final de 2012 será adotado procedimentos específicos visando à possibilidade de averiguação periódica de incorporação, baixa ou movimentação dos bens imóveis.

Os ativos intangíveis e de infraestrutura ainda não tem tratamento devido. Os bens intangíveis representam ativos que não possuem substância física que pode ser identificável, controlado e gerador de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais. Como o município não possui tais ativos não era feito seu reconhecimento, mensuração e evidenciação. Mas até o final do exercício de 2012 será adotado procedimentos específicos para que possa haver a identificação de tais ativos que componham o patrimônio da entidade.

Os bens de infraestrutura não são reconhecidos, visto que não era possível mensurar e evidenciá-los no Balanço Patrimonial como as praças, vias públicas, as redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistema de abastecimento de água e energia e comunicações. Até o final do exercício de 2012 serão adotados procedimentos específicos junto à secretaria de infraestrutura e setor de patrimônio que vise à identificação de tais ativos para que possam ser reconhecidos, mensurados e evidenciados. E até o mês de junho do exercício de 2013 serão adotados procedimentos para que possam ser aplicados os conceitos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão, dentre outros e que tais ajustes sejam reconhecidos e evidenciados pela contabilidade no Balanço Patrimonial.

Os procedimentos contábeis referentes à depreciação, amortização e exaustão não eram realizados. Todos os bens do imobilizado da entidade não foram depreciados, permanecendo no Balanço Patrimonial o seu valor histórico constante na nota fiscal de compra. Mas para que seja implantado o novo modelo de contabilidade o município será obrigado a fazer a depreciação de seus bens. Segundo o MCASP alguns bens não se encontram sujeitos à depreciação como os terrenos e os bens de natureza cultural. A partir de 2013, serão adotados pelo Setor de Patrimônio procedimentos específicos visando à identificação, estimativa de vida útil restante, características e o método de depreciação de cada bem constante no imobilizado. A partir do exercício de 2013, o setor de patrimônio adotará procedimentos específicos que vise à identificação e avaliação de tais para quem possam sofrer amortização ou exaustão, se for o caso.

4.2 – Reflexão sobre a implementação do MCASP no Município

Cruvinel e Lima (2011) ao pesquisarem sobre a adoção do regime de competência no Setor Público concluem que o procedimento contábil patrimonial das transações deverá ser realizado quando da ocorrência do fato gerador e não no momento do seu pagamento ou recebimento, fazendo com que informações que antes não integravam as contas públicas possam ser mensuradas, reconhecidas contabilmente e evidenciadas nas demonstrações

aplicadas ao Setor Público. No município estudado, essa questão será encarada com uma mudança de paradigma, afirma o gestor municipal. A preocupação do gestor está confirmada no estudo de Sousa *et al* (2013) que avançam na discussão sobre a implementação do regime de competência no Setor Público.

O gestor municipal apresentou os esforços realizados para a devida implementação do MCASP no município, porém ficou evidente que ele está enfrentando algumas dificuldades técnicas e operacionais para concretizar essa meta. O plano de contas único (PCASP) não foi implementado no município. Estão sendo esperadas orientações tanto da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e do TCM-BA para que seja normatizado e disponibilizado o novo plano de contas único aplicado ao setor público previsto para entrar em vigor em a partir de 1º de janeiro de 2013.

Os procedimentos contábeis orçamentários foram implementados. Tanto as receitas como as despesas são tratados de acordo com o MCASP sempre sendo observados os princípios orçamentários dentre os quais: universalidade, unidade, anualidade, orçamento bruto, publicidade, transparência e não vinculação da receita de impostos.

Já os procedimentos contábeis patrimoniais não foram implementados, visto que em alguns casos às informações ainda estão sendo levantamos por diversas comissões. Os itens como mensuração de ativos e passivos, mensuração do ativo imobilizado, depreciação, amortização e exaustão, provisões, passivos contingentes e sistemas de custos ainda não foram implantados pela entidade. Amaral, Roncalio e Alberton (2013) pesquisaram a implementação do MCASP em municípios do estado de Santa Catarina e confirmam que 80% dos procedimentos contábeis patrimoniais não estão sendo praticados pelos municípios estudados. Segundo Amaral, Roncalio e Alberton (2013) a justificativa dos gestores é a necessidade de pessoal, capacitação e sistemas informatizados.

Os procedimentos contábeis específicos dependem de atividades, que no caso do estudado, ainda não estão contempladas nas atividades do município. Por exemplo, os itens como Parcerias Público-Privadas (PPP) e Regime Próprio de Previdência Social (RPPS) não foram implantadas. A entidade não possui nenhuma PPP e RPPS. A entidade está vinculada ao Regime Geral de Previdência Social (RGPS) administrado pela Previdência Social.

As demonstrações contábeis aplicadas ao setor público e de estatísticas de finanças públicas integrantes do MCASP foram implementadas em parte, segundo o gestor. O município ainda não evidencia algumas demonstrações exigidas no MCASP dentre as quais: a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e a Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido (DMPL), mas estão sendo realizados levantamentos para que essas demonstrações sejam implantadas o quanto antes. O município realiza somente os seguintes balanços: patrimonial, orçamentário e financeiro, a demonstração das variações patrimoniais e notas explicativas. Em relação às demonstrações de estatísticas de finanças públicas, o gestor espera receber maiores orientações da STN e do TCM-BA para que tais demonstrativos sejam elaborados.

Nesse contexto de necessidade de capacitação, em março de 2012, visando uma melhor qualificação dos servidores do setor de contabilidade às novas regras do MCASP, foi ofertado um curso do novo modelo de contabilidade patrimonial aplicada ao setor público. Com o intuito de prestar contas à sociedade e contribuir para o controle social, no sítio www.cristopolis.ba.io.org.br e no link transparência estão disponíveis as ações implementadas pela Prefeitura quanto à adoção da nova contabilidade patrimonial governamental. Foi publicado no sítio e no Diário Oficial o Decreto nº 007 de 30 de março de 2012 na qual a

Prefeitura estabelece o cronograma de ações e procedimentos contábeis adotados e a adotar em face da Portaria STN nº 828 de 14 de dezembro de 2011.

No que se refere ao sistema integrado de informações gerenciais, temos como exemplo o Sistema Integrado de Gestão e Auditoria (SIGA) que é do TCM-BA. O SIGA nasceu através de um estudo com Tribunais de Contas de outros Estados para se chegar a um bom senso para o serviço público. Todas as informações que vão para o Tribunal hoje obrigatoriamente têm também que ser cadastrado no SIGA. As inspetorias só confirmam a entrega da documentação mensal se também juntamente com a pasta documental for entregue um protocolo dizendo que toda documentação estão no SIGA. O sistema captura as informações de receitas, despesas, contratos, licitações, convênios, notas fiscais, folha de pagamento etc, e são enviados ao sistema integrado de informações mensalmente.

O SIGA é um sistema integrado de informações, mas não tem módulo de monitoramento dos custos. O Município aguarda orientações da STN e do TCM-BA quanto a indicação de qual sistema de custos atenderá as necessidades dos municípios. O TCM-BA por intermédio de portarias específicas no futuro próximo pretende acabar com as pastas documentais nas inspetorias e com o SIGA ficou mais evidente. O trabalho que o técnico do tribunal está fazendo nas inspetorias será feito nas entidades como prefeituras, câmaras etc. Através desse sistema, o Tribunal de Contas obtém todas as informações disponibilizadas e publica no portal da transparência no próprio site do TCM-BA para que estejam disponíveis a todos os cidadãos.

O relato do gestor deixa evidente o papel do TCM-BA no processo de convergência está na edição de resoluções que normatizam os procedimentos contábeis para que seja dada aderência às normas adotadas com a Portaria n.º 828 da STN e do MCASP, possibilitando dessa forma uma maior transparência e credibilidade nas ações da gestão pública municipal.

No decorrer da pesquisa foi evidenciada a cultura legalista brasileira, *code law*, que está presente nas mudanças da contabilidade patrimonial governamental, tendo em vista que somente podem ser implementadas por meio de instrumentos legais. O fato descrito fica comprovado no processo de convergência da contabilidade governamental do município de Cristópolis – BA por intermédio do Decreto municipal n.º 007 de 30 de março de 2012 que estabelece um cronograma de ações em face da Portaria n.º 828 da STN. A partir desse Decreto outros instrumentos legais estão sendo editados como portarias e circulares com vistas à implementação da nova contabilidade pública no município. Com o intuito de retratar o cenário das dificuldades enfrentadas pelo gestor municipal, no Quadro 2 é apresentado uma síntese da visão do gestor a respeito da implementação do MCASP no município.

Dificuldades enfrentadas	Visão do gestor municipal
Pessoal	A realização de concurso público não garante que profissional da área de contabilidade se permaneça na equipe.
Tecnologia da informação e comunicação	Considerando o avanço tecnológico é necessária conexão de internet banda larga, por enquanto o município não tem.
Reavaliação dos Bens	Depende de levantamento de todos os bens pertencentes ao município.
Créditos Tributários	Não eram reconhecidos pelo regime de competência.
Dívida ativa	Necessidade de revisão geral do cadastro de contribuintes.
Ajuste de Perdas	Depende de comissão para avaliar as perdas e realizar processo administrativo.

Provisões	O município não contabiliza quanto tem a pagar, só contabiliza o quanto é pago naquele mês.
Bens de infraestrutura	Não era possível mensurar e evidenciá-los no Balanço Patrimonial como as praças, vias públicas, as redes rodoviárias, sistemas de esgoto, sistema de abastecimento de água e energia e comunicações
Demonstrativos do MCASP e PCASP	Falta orientação da STN e do TCM-BA.
Procedimentos Contábeis Patrimoniais	Depreciação, amortização e exaustão não eram realizados no município, os bens permanecem no Balanço Patrimonial pelo seu valor histórico constante na nota fiscal de compra.
Capacitação continuada	Para alcançar a meta de implementar o MCASP será necessária oferta de capacitação aos servidores e gestores municipais.

Quadro 2. Síntese das dificuldades enfrentadas pelo gestor municipal na implantação do MCASP
Fonte: elaborado pelos autores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nos municípios brasileiros, principalmente, em cidades com população abaixo de cinquenta mil habitantes, a pesquisa mostrou que a falta de estrutura de telecomunicações é evidente em grande parte delas, pois a internet banda larga não está disponível em todas as cidades brasileiras o que será essencial para que o cidadão possa acessar em tempo real todas as receitas e despesas do município, além de que em 2014 todos os municípios brasileiros serão obrigados a divulgar, via internet, todos os demonstrativos fiscais exigidos pela Lei de Responsabilidade Fiscal. A pesquisa também mostrou que a implementação do MCASP é uma realidade nas cidades da Bahia. A contribuição do TCM-BA na implementação do MCASP no município ficou evidenciada no estudo.

Durante a investigação buscou-se evidências se a gestão municipal estava preparada para realizar a implementação da contabilidade patrimonial governamental exigida pela Portaria n.º 828 da STN. Ao longo da pesquisa foi possível construir uma lógica conceitual que permite-se afirmar que tanto os objetivos quanto o problema de pesquisa foram alcançados, uma vez que os achados da investigação sinalizam que processo de convergência no município pesquisado é incipiente.

Considerando o processo de mudança que está ocorrendo na contabilidade patrimonial governamental no Brasil, esta pesquisa apresentou uma série de novos procedimentos, dentre eles estão à mensuração de bens móveis e imóveis bem como sua depreciação, exaustão e amortização; a implantação de um sistema de custos; as novas demonstrações contábeis que serão obrigatórias dentre elas a demonstração de fluxos de caixa, a demonstração da mutação do patrimônio líquido e o novo plano de contas único para todos os órgãos e entidades da administração pública. Essas inovações foram verificadas em um município da região Nordeste no Brasil e os principais fatores verificados que dificultam a implantação do MCASP são à falta de pessoal qualificado na área de contabilidade, a falta de tecnologia da informação e a capacitação dos servidores envolvidos com a implementação das inovações inerentes da contabilidade patrimonial governamental. Além disso, não foram implementadas as demonstrações DFC e a DMPL, a falta de um plano de contas único, a falta de reconhecimento e mensuração da dívida ativa, dos ajustes para perdas, das provisões, da depreciação, da exaustão e da amortização dos bens móveis e imóveis.

Observa-se que o gestor municipal está buscando meios para que esse processo ocorra de forma efetiva até o final de 2014. Algumas ações foram realizadas pela autoridade máxima municipal como exemplo, a efetivação de um servidor no setor contábil, busca de novas tecnologias da informação para serem disponibilizadas em tempo real todas as receitas de despesas municipais e instalação de comissões para realizarem levantamentos necessários para implantar todas as exigências da Portaria n.º 828 da STN até 2014. Portanto, conclui-se que a Prefeitura Municipal de Cristópolis ainda não está preparada para o processo de convergência, visto que alguns itens tanto do MCASP quanto da Portaria n.º 828 da STN não estão implantados de forma efetiva.

A implementação do MCASP não é uma tarefa fácil, tanto para a União e Estados, Municípios e no Distrito Federal que contam com estrutura física e pessoal, quanto mais para cidades com população abaixo de cinquenta mil habitantes. Ressalta-se que será uma mudança de cultura na contabilidade pública que deixará de ter um enfoque orçamentário para o enfoque patrimonial.

Como diferencial dessa pesquisa, em relação às investigações realizadas por Gama *et al* (2014), Sousa *et al* (2013), Macêdo e Klann (2012), Cruvinel e Lima (2011) e Zarth (2010), distingue-se pelo fato de ser uma pesquisa de campo em um ente federado municipal. Além disso, a pesquisa avança além da teoria quando investiga, na prática, por meio da lista de checagem, as dificuldades enfrentadas pelo município na implementação da nova contabilidade patrimonial governamental.

Considerando que é um processo recente, como sugestão de pesquisa futura, recomenda-se que esse trabalho seja replicado em outros Municípios brasileiros, bem como nos Estados e no Distrito Federal.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, E.; RONCALIO, M. P.; ALBERTON, L. Adoção do enfoque patrimonial, previsto nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, em municípios de Santa Catarina. **Gestão Contemporânea (FAPA)**, v. 1, p. 181-202, 2013.
- AMARAL, N. A. L. *et al.* As Reavaliações de Ativos na Nova Contabilidade Pública: O Caso da Universidade Federal de Santa Catarina. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis**, v. 11, n. 33, p. 35-50, ago./nov. 2012.
- AUGUSTINHO, S. M.; LIMA, I. A. A Nova Contabilidade Pública Brasileira como Instrumento de Transparência Sobre as Contas Públicas. **RBDP – Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, v. 1, n. 1, p. 76-88, jul./dez. 2012.
- AZEVEDO, R. R. de, *et al.* (org). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Nova Letra, 2009.
- BRASIL. Ministério da fazenda. **Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torna-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 26 de agosto de 2008.
- BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- CARVALHO, L.N.G. *et al.* Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Rev. Adm. Pública**. vol.44.nº 4. Rio de Janeiro. jul./ago.2010.

CARVALHO, R. M. F. *et al.* Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público Face aos Padrões Contábeis Internacionais: Um Estudo de Caso na Anatel. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 8, n. 3, p. 62-81, jul./set., 2012.

CRISTÓPOLIS. **Decreto n.º 007 de 30 de março de 2012** – Estabelece o cronograma de ações e adequações dos procedimentos contábeis adotados e a adotar em face a Portaria STN n.º 828 de 14 de dezembro de 2011, no município de Cristópolis para implantações das novas normas de contabilidade aplicada ao setor público nos termos do artigo 6º da Portaria STN n.º 828 de 14 de dezembro de 2011, dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cristopolis.ba.io.org.br/diarioOficial/index/227/2012/-/30-03-2012/30-03-2012/->>. Acesso em 24 de outubro de 2012.

CRISTÓPOLIS. **Decreto n.º 04/2010 de 22 de março de 2010**. Dispõe sobre a Homologação do concurso público e dá outras providências. Disponível em: <http://www.concepcaoconcursos.com.br/Images/upload/File/Prefeitura%20de%20Cristopolis/Concurso%20Publico/Homologao/HOMOLOGACAO_DECRETO_N_04_2010.pdf>. Acesso em 24 de outubro de 2012.

CRISTÓPOLIS. **Edital n.º 001/2010**. A prefeitura municipal de Cristópolis, nos termos do art. 37 da Constituição Federal, Lei Orgânica Municipal, Lei n.º 108/2006 – Plano de Classificação, Cargos e Salários dos Servidores Públicos do Município de Cristópolis, Lei n.º 126/2009 e Lei n.º 142/2009 e demais disposições concernentes à matéria, faz saber que será realizado Concurso Público para preenchimento de cargos vagos do Quadro Permanente de Pessoal, que será regido pelas disposições deste Edital. Disponível em: <http://www.concepcaoconcursos.com.br/Images/upload/File/Prefeitura%20de%20Cristopolis/Edital_Vagas_12.01.10%283%29.pdf>. Acesso em 24 de outubro de 2012.

CRUVINEL, D. P. e LIMA, D. V.. Adoção do Regime de Competência no Setor Público Brasileiro sob a Perspectiva das Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade. **REPEC Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 5, p. 69-85, 2011.

FEIJÓ, P. H. Setor público prepara convergência. **Revista Transparência Ibracon**. São Paulo. Editora Ex libris. p. 44. Ano 1, número 1, abril – junho 2011.

GAMA, J. R. ; DUQUE, C. G. ; ALMEIDA, J. E. F. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública (Impresso)**, v. 48, p. 183-206, 2014.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em <<http://www.ibge.gov.br/cidadesat/link.php?codmun=290970>> acesso em: 24 de outubro de 2012.

LIMA, D. V. *et al.* As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília v. 12 n. 2 p. 15 – 23 mai/ago 2009.

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. In: Encontro de Administração Pública e Governo – EnAPG, 18-20, 2012. Bahia. **Anais...** Salvador, 2012.

MACÊDO, J. M. A. *et al.* Convergência Contábil na Área Pública: Uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 89-91, jan-abr 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Portaria n.º 184, de 25 de agosto de 2008**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184> > acesso em: 24 de outubro de 2012.

MOURA, P. A. A.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 15 · n. 1 · p. 3 - 16 · jan/abr 2012.

NIYAMA, J. K.; COSTA, P. S.; BOTELHO, D. R. Principais Causas das Diferenças Internacionais no Financial Reporting: uma Pesquisa Empírica em Instituições de Ensino Superior do Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. **Contexto**, Porto Alegre – RS, v. 5, n.8, p.31-50, 2005.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria n.º 828, de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em:

<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/procedimentos_contabeis/Manual_PCASP.pdf> acesso em: 24 de outubro de 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público** – parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público. Brasília. 5ª ed. 2012.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F.; CANECA, R. L.; NIYAMA, J. K. . O Regime de Competência no Setor Público Brasileiro: uma Pesquisa Empírica sobre a Utilidade da Informação Contábil. **Revista Contabilidade & Finanças (Online)**, v. 24, p. 219-230, 2013.

SOUTO MAIOR, V. Setor público prepara convergência. **Revista Transparência Ibracon**. São Paulo. Editora Ex libris. p. 42. Ano 1, número 1, abril – junho 2011.

VENDRUSCOLO, M. I.; SALLABERRY, J. D. Padrões de contabilidade pública para as propriedades, instalações e equipamentos: uma análise da IPSAS 17 e das normas nacionais convergentes ao padrão internacional. In: **11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade**, 28-29, 2011. São Paulo. **Anais...** São Paulo, 2011.

VICENTE, E. F. R. *et al.* A Reforma na Contabilidade Pública Brasileira e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil** - ISSN 1982-3967 - Vol. 6, no 2, p. 01-20, Abr-Jun/2012.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influência dos sistemas jurídicos e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZARTH, S. B. **A Aplicação Integral do Regime de Competência na Contabilidade Pública Brasileira Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2010. Disponível em:

<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25769/000751648.pdf>>. Acesso em: 17.2.2015.