

A Reforma Da Contabilidade Governamental Brasileira: Análise da percepção dos profissionais contábeis da região do Corede Serra/RS

TAGIANE GRACIEL FIORENTIN TRES

Universidade de Passo Fundo

ALINE RISSARDO

Universidade de Passo Fundo

Resumo

A globalização gerou a necessidade da comparabilidade das informações contábeis entre os países, possibilitando às diversas entidades mundiais interessadas conhecer e comparar a situação patrimonial e fiscal dos organismos públicos e privados. Para que isso fosse possível, iniciou-se um movimento dos diversos segmentos ligados à Ciência Contábil, denominado processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, incluindo-se a Contabilidade Governamental. No Brasil, as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) decorrentes desse processo deverão ser plenamente adotadas a partir de 2014. Este estudo aborda o entendimento dos profissionais de contabilidade do Corede Serra/RS sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, emitidas com a finalidade de convergir a Contabilidade Governamental brasileira às normas internacionais. O objetivo consiste em avaliar a percepção destes profissionais quanto às dificuldades e relevâncias identificadas no decorrer do processo de convergência. Quanto à metodologia, esta pesquisa tem objetivos descritivos, com abordagem qualitativa e quantitativa, delineada na forma de pesquisa bibliográfica e de levantamento, abrangendo 31 municípios. A coleta de dados foi feita através de questionário formatado em três blocos de questões fechadas, moldados de acordo com a escala de *Likert* e enviados aos profissionais contábeis durante o mês de maio/2013 através do *Google Docs*. O estudo demonstrou que a integração dos sistemas informatizados é um dos maiores entraves, aliada às dificuldades atreladas ao levantamento patrimonial. Aspectos como implantação do subsistema de custos, demonstração dos fluxos de caixa e participação do controle interno são considerados de grande relevância pelos contabilistas no processo de convergência.

1 INTRODUÇÃO

A Ciência Contábil vem passando por profundas mudanças nos últimos anos que tiveram início no setor privado e se estenderam para o setor público, conhecido como processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

No Brasil, até então, basicamente eram duas as leis que norteavam a Contabilidade governamental: a Lei Federal nº 4320/64 e a Lei Complementar nº 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) que direcionavam o enfoque do processo contábil para os aspectos orçamentários. O processo de harmonização contábil não tem a pretensão de modificar procedimentos já sedimentados pelas leis citadas, mas buscar uma maior aproximação da contabilidade aplicada ao setor público com a contabilidade empresarial em diversos pontos, especialmente no enfoque patrimonial que deverá ser dado à contabilidade governamental a partir da mudança proposta. Há que se destacar que alguns procedimentos patrimoniais não vinham sendo praticados pelos contadores públicos, a exemplo da ausência de contabilização da depreciação e da reavaliação de ativos. A partir de agora tais procedimentos estão previstos nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), juntamente com outras inovações como implantação de subsistema de custos e integração do sistema financeiro ao subsistema patrimonial.

Conforme Soares e Scarpin (2010), no Brasil este processo de convergência da Contabilidade Governamental, teve início através de trabalho conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com objetivo de reformular as normas contábeis nacionais adaptando-as àquelas adotadas internacionalmente, a fim de que os órgãos do setor público adotem a mesma linguagem contábil. Fruto deste trabalho são as NBCASP que trouxeram inovações e também reforçaram dispositivos das leis supracitadas, visando qualificar a Ciência Contábil Brasileira.

O sucesso neste período de transição depende de esforço e capacitação contínua por parte dos contadores e na mudança de alguns paradigmas que norteavam a Ciência Contábil até então.

Diante da importância que deve ser atribuída à Contabilidade Governamental e ao processo de mudanças ao qual ela está inserida, este estudo objetiva avaliar a percepção dos profissionais contábeis sobre a convergência da Contabilidade Governamental às normas internacionais. Os objetivos específicos que pautaram a elaboração deste trabalho referem-se à apresentação das alterações ocorridas na Contabilidade Governamental, levantamento de informações que demonstrem a percepção dos profissionais sobre a convergência e, por fim, a identificação das maiores dificuldades e pontos relevantes apontados pelos profissionais neste processo.

Estudos semelhantes a este já foram realizados em nível acadêmico. Entre eles destaca-se o de Xavier Junior (2011), Ravanello, Marcuzzo e Frey (2012), Santos, Rufatto e Castaman (2012) e Teloecken (2012) que analisaram, respectivamente, a percepção dos profissionais contábeis sobre a relevância das mudanças introduzidas pelas NBCASP, a adequação dos municípios da região Centro-Serra/RS às NBCASP, o entendimento dos contabilistas públicos sobre as NBCASP nas regiões da Associação dos Municípios do Nordeste Riograndense (AMUNOR) e Associação dos Municípios dos Altos da Serra do Botucaraí/RS (AMASBI/RS) e a evidência da prática das NBCASP nas Prefeituras do Corede Produção/RS.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Surgimento e evolução da Contabilidade Governamental no Brasil

A contabilidade governamental é uma especialização da ciência contábil voltada para o estudo e a análise dos atos e fatos que ocorrem na administração pública (SILVA, 2009-A, apud MACEDO, 2010, p. 38) e aplica os princípios de contabilidade e normas relativas ao controle patrimonial das entidades do setor público (CFC, NBC 16.1, 2008).

Os primeiros registros referentes à Contabilidade Pública no Brasil referem-se à criação do Erário Régio e do Regime de Contabilidade, em 1808 (ALOE, 1970, apud MACEDO, 2010). A Constituição de 1824 e o Código Comercial de 1850 também trouxeram normas referentes à Contabilidade e orçamento, fazendo com que a Contabilidade aplicada ao setor público assumisse enfoque orçamentário ainda naquela época (GIACOMONI, 2010; LOPES, 2010-A).

Nos anos 50, teve início um movimento a fim de reformar as diretrizes orçamentárias e contábeis, resultando na edição da Lei nº 4320/64, que institui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle orçamentário da União, Estados e Municípios, com extenso regramento acerca de orçamento e um capítulo exclusivo dedicado à Contabilidade (NASCIMENTO, 2007).

Em meio ao caos financeiro que se encontravam muitos entes federados brasileiros, em maio de 2000, foi editada a LRF, que fixou regras e limites na gestão de finanças públicas, visando uma gestão fiscal mais responsável e transparente (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2012; RAMOS, CONCEIÇÃO, 2006). A LRF trata de assuntos semelhantes aos da Lei nº 4320/64, mas traz inovações no que tange à renúncia de receitas, ao aumento de despesas e também impondo limites relativos ao endividamento e às despesas com pessoal, criou mecanismos de controle e transparência, materializados através do Relatório Resumido de Execução Orçamentária, Relatório de Gestão Fiscal, Anexo de Metas Fiscais, Anexo de Riscos Fiscais e Prestações de Contas (ALVES, GOMES, AFFONSO, 2002; RAMOS, CONCEIÇÃO, 2006).

Na década de 70, organismos contábeis internacionais se uniram em prol do fortalecimento da profissão contábil, criando o International Federation of Accountants (IFAC), para promover a convergência das normas contábeis, apoiando a adesão a normas de alta qualidade e valorizando a participação do profissional de contabilidade neste processo (SOARES, SCARPIN, 2010). Dentre suas áreas de atuação, estava a Contabilidade Pública, para a qual foram emitidas normas que disseminaram orientações aos entes governamentais de todo o mundo, tendo como um dos pontos principais a inclusão de conceitos voltados ao patrimônio (ALMEIDA, LIMA, 2012).

Para Almeida e Lima (2012), a necessidade de comparabilidade das informações contábeis entre os países é uma das causas deste processo, pois até então cada nação possuía regulamentação de matéria contábil adaptada às suas particularidades, dificultando transações entre as mesmas. A uniformização das informações contábeis irá proporcionar ampliação da qualidade da evidenciação contábil do setor público, a exemplo do já ocorrido no setor privado (ALMEIDA; LIMA, 2012; VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Outro fator apontado por Nascimento (2008) como propulsor no processo de convergência é a demanda da sociedade, que está cada vez mais exigente na busca de serviços públicos. Isso faz com que os gestores públicos atentem para a gestão voltada na transparência, economicidade, eficiência e eficácia. Para atender este anseio, os governantes estão buscando modelos de gestão utilizados no setor privado, uma vez que são mais eficientes daqueles adotados no setor público.

No Brasil, até então, a Contabilidade era voltada ao orçamento e não ao patrimônio. Técnicas contábeis distintas eram comuns, dificultando a comparabilidade de informações entre os órgãos. Segundo Silva (2008) apud Soares e Scarpin (2010) para se adequar à

convergência contábil, tais técnicas precisam ser substituídas por aquelas adotadas internacionalmente, trabalho que está sendo desenvolvido pelo Conselho Federal de Contabilidade.

O processo de convergência está sendo capitaneado pelo CFC, e sua primeira ação para que a harmonização se concretizasse foi feita através da Portaria CFC nº 37/2004, que criou um Grupo de Estudos (GE) voltado para a área pública (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012). Posteriormente foram editados os princípios contábeis sob a ótica do setor público e, em 2007, foi criado o Comitê Gestor da Convergência, a fim de tornar as informações contábeis mais transparentes através da reforma contábil (ROSA, 2011), composto pelo CFC, IBRACON, Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e Banco Central do Brasil (BACEN) (CFC, RESOLUÇÃO 1.103, 2007). Este trabalho resultou na aprovação de onze Resoluções emitidas pelo CFC entre 2008 e 2011, que versam sobre as NBCASP e representam um marco histórico no desenvolvimento da Contabilidade Governamental no Brasil, apresentadas na tabela 1.

Tabela 1 Estrutura da NBC T 16

| NBCASP | Criação | Disposição |
|-------------|-----------------------|--|
| NBC T 16.1 | Resolução CFC 1128/08 | Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação |
| NBC T 16.2 | Resolução CFC 1129/08 | Patrimônio e Sistemas Contábeis |
| NBC T 16.3 | Resolução CFC 1130/08 | Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil |
| NBC T 16.4 | Resolução CFC 1131/08 | Transações no Setor Público |
| NBC T 16.5 | Resolução CFC 1132/08 | Registro Contábil |
| NBC T 16.6 | Resolução CFC 1133/08 | Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.7 | Resolução CFC 1134/08 | Consolidação das Demonstrações Contábeis |
| NBC T 16.8 | Resolução CFC 1135/08 | Controle Interno |
| NBC T 16.9 | Resolução CFC 1136/08 | Depreciação, Amortização e Exaustão |
| NBC T 16.10 | Resolução CFC 1137/08 | Avaliação Mensuração Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público |
| NBC T 16.11 | Resolução CFC 1366/11 | Sistema de Informação de Custos do Setor Público |

Fonte: Adaptado de Darós e Pereira (2009).

Cumprindo determinação do Ministério da Fazenda (MF), a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em parceria com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF), elaborou o Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), no ano de 2008, a fim de promover a convergência contábil brasileira aos padrões internacionais (ROSA, 2011). A finalidade do MCASP é colaborar com o processo de elaboração e execução orçamentária, resgatar o objeto da contabilidade como ciência, ou seja, o patrimônio, facilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, preservando o enfoque orçamentário e patrimonial (STN, 2012).

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público

Inicialmente a NBC T 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação e define que o patrimônio é o objeto da Contabilidade. Conceitua a Contabilidade governamental como aquela que aplica, no processo gerador de informações, os princípios de Contabilidade e normas relativas ao controle patrimonial das entidades do setor público (CFC, NBC T 16.1, 2008).

A NBC T 16.1 não entra em conflito com a Lei nº 4320/64, ao definir o patrimônio como objeto da Contabilidade, pois o enfoque orçamentário dado à Contabilidade Governamental era consequência de má interpretação da lei nº 4320/64, visto que esta já disciplinava em vários artigos a necessidade de evidenciar o patrimônio (RIBEIRO; SILVA, 2012).

Contabilidade e Controladoria no Século XXI

O campo de aplicação da Contabilidade foi ampliado, passando a abranger todas as entidades do setor público, compreendendo órgãos, fundos, pessoas jurídicas, de direito público ou privado, que recebam, movimentem ou gerenciem bens e valores públicos. Em alguns casos, as pessoas físicas são equiparadas às entidades públicas (NBC T 16.1, 2008).

A NBC T 16.2 trouxe algumas novidades relativas ao Patrimônio e Sistemas Contábeis. O conceito de patrimônio foi ampliado, passando a abranger direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados por entidades do setor público, que sejam portadores ou representem um fluxo de benefícios futuros e suas obrigações. A inclusão de bens que proporcionarão benefícios futuros é considerada por Silva (2011) como um passo importante na convergência contábil, pois estes representam os bens e serviços que serão ofertados aos cidadãos futuramente.

Outra inovação diz respeito ao sistema contábil que é único e divide-se em subsistemas. O sistema deve conter informações referentes ao patrimônio público, a fim de suprir o processo decisório, prestação de contas e efetivação do controle social. Divide-se em subsistemas orçamentário, patrimonial, custos e compensação, que devem ser integrados entre si e a outros subsistemas (LOPES, 2010-B; RAVANELLO; MARCUZZO; FREY, 2012). Nota-se a supressão do sistema financeiro e sua inclusão no subsistema patrimonial e a criação do subsistema de custos, que embora já mencionado na lei nº 4320/64 e na LRF, foi tratado pela NBC T 16 de forma mais acentuada.

A NBC T 16.3 aborda o Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. O planejamento é função de extrema relevância na administração pública, pois define as bases para o controle contábil do planejamento executado pelas entidades do setor público, através de planos hierarquicamente interligados. Segundo a NBC T 16.3 (2008) esses planos são documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, através de ações e programas, abrangendo desde o nível operacional até o nível estratégico, bem como proporcionar formas de controle e avaliação e se consubstanciam no Plano Plurianual, na Lei de Diretrizes Orçamentárias e na Lei Orçamentária Anual (DARÓS; PEREIRA; 2009; LOPES, 2010-B). Darós e Pereira (2009) afirmam que a maior contribuição desta norma diz respeito à integração das três peças orçamentárias que a Contabilidade deve possibilitar, visando comparar a programação e execução.

A NBC T 16.4 conceitua transações no setor público como eventos que produzem alterações quantitativas ou qualitativas no patrimônio da entidade e devem ser registradas conforme os princípios contábeis e as NBCT SP. São classificadas de acordo com os reflexos que produzem no patrimônio e o registro deve ser feito de acordo com o regime de competência (CFC, NBC T 16.4, 2008; STN, 2012). Para Rosa (2011) essas transações podem ter natureza econômico-financeira, isto é, decorrer de fatos que afetam o patrimônio, em virtude ou não de execução orçamentária, provocando alterações quantitativas ou qualitativas, efetivas ou potenciais. Ou ainda natureza administrativa, que são consequentes de atos administrativos que visam atender às metas previstas e manter as atividades dos órgãos em funcionamento.

As transações de natureza econômica são consideradas variações patrimoniais e se classificam em quantitativas ou qualitativas. As variações patrimoniais quantitativas são oriundas de transações que aumentam ou diminuem o patrimônio. Já as variações qualitativas são representadas através de permutas do mesmo valor entre elementos patrimoniais (MCASP, 2012).

A norma ainda trata das transações que envolvem valores de terceiros e define que deverão ser registradas de forma segregada (DARÓS; PEREIRA, 2009).

Na sequência, o CFC editou a NBC T 16.5 que versa sobre o Registro Contábil. A STN e o CFC elaboraram plano de contas padrão a ser adotado por todos os entes públicos do país

a fim de que os registros contábeis sejam feitos de forma harmônica entre entidades do setor público. Sua criação é importante, pois interfere diretamente na qualidade e uniformidade da escrituração contábil (MOURA; LIMA; FERREIRA, 2010).

Assim as entidades do setor público deverão manter sistema de informações contábeis refletido em plano de contas que compreenda a terminologia das contas e sua codificação; identificação do subsistema a que pertencem; função e funcionamento das contas; utilização do método das partidas dobradas para todos os registros; mecanismo de funcionamento a débito e a crédito e os subsistemas utilizados, entre outras informações (CFC, NBC T 16.5, 2008).

De acordo com a NBC T 16.5 (2008), ficou clara a obrigatoriedade da adoção do regime de competência pelas entidades do setor público, ao passo que estas deverão registrar os atos e fatos contábeis de acordo com o período com o qual se relacionam, independente da execução orçamentária.

As Demonstrações Contábeis foram objeto de normatização na NBC T 16.6 que inova ao incluir novas demonstrações ao rol das demonstrações obrigatórias. As demonstrações obrigatórias segundo as NBCASP são as seguintes:

- Balanço Patrimonial: dividido em ativo, passivo e patrimônio líquido. Evidencia, qualitativa e quantitativamente, a situação patrimonial da entidade. Os elementos patrimoniais devem ser segregados em circulante e não circulante (CFC, NBC T 16.6, 2008; LOPES, 2010-B).

- Balanço Orçamentário: evidencia receitas e despesas orçamentárias e permite confrontar o orçamento inicial e alterações resultantes da execução orçamentária (CFC, NBC T 16.6, 2008).

- Balanço Financeiro: registra receitas e despesas orçamentárias e também os ingressos e dispêndios extra-orçamentários (CFC, NBC T 16.6, 2008).

- Demonstração de Variações Patrimoniais: evidencia o resultado patrimonial e as variações quantitativas e qualitativas decorrentes da execução orçamentária (CFC, NBC T 16.6, 2008).

- Demonstração dos Fluxos de Caixa: inovação trazida pela NBC T 16.6, deverá ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações ocorridas nos grupos de operações, investimentos e financiamentos. A perspectiva é que contribua positivamente para o setor público, à medida que possibilita a obtenção de uma visão geral das finanças públicas, avaliação presente e futura do caixa da entidade, evita o déficit público e excesso de endividamento e facilita a avaliação de alternativas de investimento (CFC, NBC T 16.6, 2008, LOPES, 2010-A).

- Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido: Incluída pela Resolução CFC 1437/2013, representa uma novidade, pois demonstra a movimentação ocorrida nos itens do patrimônio líquido. São obrigadas à sua elaboração as empresas estatais dependentes e os entes responsáveis pela sua incorporação na consolidação das contas (CFC, NBC T 16.6, 2008).

- Notas Explicativas: obrigatórias a partir da Resolução CFC 1437/2013, têm finalidade de apresentar informações que não foram claramente evidenciadas nas demonstrações contábeis (CFC, NBC T 16.6, 2008).

A NBC T 16.7 traz normatizações relativas à Consolidação das Demonstrações Contábeis. A consolidação já era prevista pela Lei nº 4320/64 e também pela LRF. A NBC T 16.7 (2008) tem o intuito de reforçar a necessidade de consolidar as contas públicas. A norma define que os ajustes decorrentes da consolidação devem ser feitos em registros auxiliares. As demonstrações devem ser levantadas na mesma data, sendo admitida defasagem de até 3 meses entre elas, argumentadas em notas explicativas (CFC, NBC T 16.6, 2008).

O Controle Interno foi objeto da NBC T 16.8. Instituído pela Constituição Federal de 1988, o controle interno recebeu da NBC T 16.8 novas atribuições, considerando-o como suporte do sistema de informação contábil tem também a finalidade de garantir a conformidade do registro contábil e estimular a adesão a normas estabelecidas. (CFC, NBC T 16.8, 2008). A NBC T 16.8 foi responsável por tornar o controle interno mais abrangente dentro da administração pública, pois a lei nº 4320/64 definia que o mesmo deveria apenas verificar os atos de execução orçamentária. Já as NBCASP orientam que a atuação do controle interno deve ser estendida a todos os níveis das entidades do setor público.

A NBC T 16.9 introduziu os procedimentos de Depreciação, Amortização e Exaustão na contabilidade Governamental.

Partindo do pressuposto de que o ativo imobilizado possui vida útil limitada, surge a necessidade de apropriar gradativamente parte do valor deste bem como custo ou despesa, sob a denominação de depreciação, amortização e exaustão. Entretanto, devido ao foco orçamentário adotado pela Contabilidade Governamental, estes registros não eram realizados pelas entidades públicas, causando prejuízos à evidenciação patrimonial (SILVA, 2009 apud LOPES, 2010-B).

Em consequência da convergência contábil, se observou a necessidade de ampliar o planejamento na aquisição e controle de ativos, a fim de proporcionar adequada evidenciação patrimonial, tornando-se fundamental contabilizar fatos relativos à perda de valor dos bens. Assim, a NBC T 16.9 (2008) estabelece os critérios a serem observados nos casos de depreciação, amortização e exaustão e orienta a observância destes critérios até que o valor residual do ativo seja igual a zero. Em relação aos métodos a serem utilizados, a norma cita algumas formas, porém ainda não foram definidas estimativas de vida útil dos bens e percentuais de depreciação, sendo admissível, a utilização dos critérios estabelecidos pela Receita Federal do Brasil (CFC, NBC T 16.9, 2008; LIBAGUE, 2010).

A NBC T 16.10 define critérios de Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, ratificando o patrimônio como objeto da Contabilidade. Uma das maiores contribuições da norma diz respeito à inclusão dos bens de uso comum ao patrimônio público. Bens de uso comum são aqueles colocados à disposição da população de forma gratuita ou sob remuneração, como ruas, mares, estradas, parques, entre outros. Embora sua construção ou manutenção dependesse de recursos públicos, antes da vigência das NBCASP, eles não eram incluídos no patrimônio público, passando, a partir da norma, a compor o ativo não circulante (KOHAMA, 2010; STN, 2012).

Outra novidade refere-se à reavaliação de ativos que deve ser feita pelos entes públicos, visto que muitos bens estavam registrados por valores não representativos da realidade. Porém antes de realizá-la, as entidades devem proceder ao ajuste a valor justo do imobilizado e intangível, que significa o ajuste referente a períodos anteriores (STN, 2012).

A NBCASP também trata da forma como devem ser avaliadas as participações em outras empresas sobre as quais a entidade pública tenha influência significativa. Este grupo de ativos deve ser mensurado pelo método de equivalência patrimonial. As demais participações serão mensurados pelo custo de aquisição (CFC, NBC T 16.10, 2008).

Por fim, a NBC T 16.11 versa sobre o Subsistema de Informações de Custos. A mensuração de custos já era tratada na LRF e na Lei nº 4320/64. Porém, a NBC T 16.11 tratou o assunto de forma mais específica, estabelecendo regras para sua efetiva implantação.

De acordo com Silva, Davis e Viveiros (2008) através da mensuração de custos é possível adotar um sistema de controle gerencial nos órgãos públicos, capaz de suprir o gestor com informações referentes ao planejamento dos gastos e controle dos custos. As vantagens da mensuração de custos são muitas como, por exemplo, possibilitar ao gestor decidir se é mais viável produzir ou terceirizar produtos e serviços (SLOMSKI, 2003).

A norma estabelece alguns objetivos do SICSP, tais como possibilitar a comparação dos custos da entidade aos custos de outras entidades, apoiar o planejamento e orçamento, colaborar com programas de redução de custos e outros. A apuração de custos é importante mecanismo de transparência, prestação de contas e controle (CFC, NBC T 16.11, 2011).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa classifica-se como aplicada e tem abordagem qualitativa e quantitativa. Quanto ao procedimento técnico é classificada como bibliográfica e levantamento e quanto ao objetivo, a pesquisa é classificada como descritiva e busca avaliar a percepção dos profissionais contábeis atuantes no Corede Serra/RS sobre a convergência da contabilidade governamental brasileira às normas internacionais.

Criados em 1994, os Conselhos Regionais de Desenvolvimento (Coredes) promovem o desenvolvimento regional, harmônico e sustentável, por meio da integração de recursos e ações governamentais na região, visando aumento na qualidade de vida da população, distribuição equitativa de renda, entre outros (FEE, 2013). O presente estudo foi realizado com os profissionais de contabilidade que atuam nos Municípios pertencentes ao Corede Serra/RS, composto pelos seguintes municípios: Antonio Prado, Bento Gonçalves, Boa Vista do Sul, Carlos Barbosa, Caxias do Sul, Coronel Pilar, Cotiporã, Fagundes Varela, Farroupilha, Flores da Cunha, Garibaldi, Guabijú, Guaporé, Montauri, Monte Belo do Sul, Nova Araçá, Nova Bassano, Nova Pádua, Nova Prata, Nova Roma do Sul, Paraí, Protásio Alves, Santa Tereza, São Jorge, São Marcos, São Valentim do Sul, Serafina Corrêa, União da Serra, Veranópolis, Vila Flores e Vista Alegre do Prata.

Os dados da pesquisa foram coletados através de questionário moldado com questões fechadas aplicadas em três blocos. No primeiro buscou-se caracterizar os respondentes. O segundo foi apresentado em escala de *likert* e objetivou conhecer a percepção dos profissionais quanto às dificuldades encontradas no processo de adoção das NBCASP, cujas alternativas foram propostas em escala de 1 a 5 conforme grau de dificuldade, sendo: 1: Sem dificuldade, 2: Pouco difícil, 3: Difícil, 4: Muito difícil e 5: Extremamente difícil

O terceiro e último bloco visou conhecer a percepção dos profissionais quanto à relevância dos itens apresentados. As alternativas foram propostas em escala de 1 a 5, sendo: 1: Nada relevante, 2: Pouco relevante, 3: Relevante, 4: Muito relevante e 5: Extremamente relevante

O instrumento foi enviado aos profissionais através dos formulários do Google Docs, no mês de maio de 2013. Dos 31 questionários enviados, 23 foram respondidos. Preliminarmente ao envio do questionário foi elaborado um pré-teste com o intuito de verificar possíveis falhas, complexidades ou inconsistências das questões.

4 ANÁLISE DE DADOS

4.1 Perfil dos respondentes

O primeiro bloco trata do perfil dos respondentes, conforme tabela a seguir:

Tabela 2 Perfil dos respondentes

| Questões | Frequência (%) |
|---------------------------|----------------|
| Formação Acadêmica | |
| Técnico em Contabilidade | 17,4 |
| Contador | 82,6 |
| Gênero | |
| Feminino | 56,5 |
| Masculino | 43,5 |

| | |
|---|-------|
| Faixa Etária | |
| Até 30 anos | 34,8 |
| Entre 31 e 50 anos | 56,50 |
| Acima de 50 anos | 8,7 |
| Especialização | |
| Pós-graduação | 39,1 |
| Mestrado | - |
| Doutorado | - |
| Sem especialização | 60,9 |
| Cursos sobre as NBCASP | |
| Até 2 cursos | 60,9 |
| Acima de 3 cursos | 34,8 |
| Nenhum curso | 4,3 |
| Aplicação do novo PCASP no Município | |
| Sim | 52,2 |
| Não | 39,1 |
| Sim, paralelamente ao antigo | 8,7 |

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Pelo exposto na tabela 2, verifica-se que prevalece a figura do contador na região, representado por mais de 80% da amostra. Em relação ao gênero, foi constatada maioria do sexo feminino. Quando questionados sobre especialização, apenas 39,1% respondeu que possui pós-graduação. Em relação à participação em cursos e treinamentos sobre as NBCASP, igualmente se verificou baixa frequência dos contabilistas. Teloecken (2012) apontou, em seu estudo, resultados muitos semelhantes em relação a estes dois aspectos, onde verificou que apenas 35% de contadores possuem pós-graduação e em sua maioria, frequentaram apenas 2 cursos sobre o tema.

Por último, os contabilistas foram questionados quanto à aplicação do plano de contas em seus municípios. Pouco mais de 50% afirmou já ter implantado o novo PCASP, enquanto que o restante está aplicando de forma paralela ao antigo ou ainda não o está utilizando. A não adoção do PCASP de forma integral é justificada devido à Portaria STN nº 753/12 que prorrogou o prazo para adesão ao PCASP por todos os entes da federação até o término do exercício de 2014.

4.2 Percepção dos profissionais de contabilidade sobre as dificuldades encontradas na aplicação das NBCASP

Nesta tabela serão apresentados os resultados das questões do segundo bloco, que questionaram os profissionais sobre as dificuldades encontradas no processo de convergência.

Tabela 3 Percepção dos profissionais contábeis sobre as dificuldades encontradas na adoção das NBCASP

| Questões | Respostas em % | | | | |
|---|----------------|------|------|------|------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Como você avalia o processo de adoção das NBCASP em seu Município? | - | 30,4 | 47,8 | 8,7 | 13,1 |
| 2. Como você avalia o registro de créditos tributários e não tributários de acordo com o regime de competência? | 30,4 | 30,4 | 30,4 | 4,4 | 4,4 |
| 3. Como você considera o registro das obrigações e provisões conforme o regime de competência? | 34,8 | 43,5 | 17,4 | - | 4,3 |
| 4. Qual o grau de dificuldade atrelado ao registro e controle dos atos potenciais? | 26,1 | 30,4 | 30,4 | 8,7 | 4,3 |
| 5. Como você avalia o registro de participações em outras empresas e em consórcios públicos conforme as novas normas contábeis? | 26,1 | 30,4 | 26,1 | 13,1 | 4,4 |
| 6. Como você considera o processo de adaptação das demonstrações contábeis existentes aos novos padrões de contabilidade? | - | 47,8 | 43,5 | - | 8,7 |

| | | | | | |
|---|-----|------|------|------|------|
| 7. O levantamento dos bens móveis e imóveis e sua respectiva confrontação com os registros existentes, as incorporações, baixas e reavaliações, são atividades: | 4,3 | 21,8 | 52,2 | 17,4 | 4,3 |
| 8. A incorporação de bens de uso comum ao patrimônio público é uma tarefa: | 8,7 | 8,7 | 30,4 | 34,8 | 17,4 |
| 9. Como você avalia o registro da depreciação, amortização e exaustão? | 4,3 | 47,8 | 34,8 | 8,7 | 4,3 |
| 10. Como você avalia a participação da empresa de informática na parametrização e elaboração dos eventos contábeis conforme o MCASP? | - | 34,8 | 30,4 | 13,1 | 21,7 |

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

A primeira questão da tabela 3 busca conhecer o entendimento dos profissionais quanto às dificuldades encontradas no processo de convergência, de modo geral, no âmbito de toda a NBC T 16. Percentual próximo aos 70% dos participantes entende que há dificuldades na convergência. As questões seguintes referem-se a tópicos mais específicos.

Os profissionais foram questionados quanto ao nível de dificuldade no registro de receitas e despesas (questão 2) e também de obrigações e provisões conforme o regime de competência, sob o enfoque patrimonial (questão 3). A maioria dos profissionais entende que estes procedimentos estão sendo colocados em prática envolvendo poucas dificuldades, representando em torno de 60% e 77%, respectivamente.

Em relação ao registro de atos potenciais apresentado na questão 4, se observou resultado semelhante ao item anterior, onde em torno de 56% dos profissionais entende que não há dificuldades ou que elas são mínimas.

No que se refere ao registro de participações em empresas e consórcios públicos, em torno de 43% dos profissionais entendem que há dificuldades neste processo.

Os profissionais contábeis foram indagados quanto às novas regras para elaboração e divulgação das demonstrações contábeis (questão 6). A maioria dos participantes entende que este processo é difícil. Em relação a este tema, Xavier Junior (2011) inferiu que os profissionais contábeis consideram relevantes e fundamentais as informações fornecidas através da reestruturação das demonstrações contábeis, normatizada através da NBC T 16.6.

Sobre o levantamento patrimonial (questão 7), mais de 70% dos profissionais confirmam a existência de dificuldades para realizar o levantamento dos bens móveis e imóveis e confrontá-los com os registros existentes. Este índice vem ao encontro dos resultados alcançados por Santos, Rufatto e Castaman (2012), que observaram percentuais próximos a 70%, nas regiões estudadas, de municípios que não realizaram o levantamento patrimonial, devido às dificuldades existentes.

A inclusão dos bens de uso comum ao patrimônio público também foi abordada na questão 8. Obteve-se como resultado o total de 82,6% dos profissionais que consideram esta atividade difícil, muito difícil ou extremamente difícil.

Ao serem questionados sobre o registro de fatores referentes à perda de valor dos bens, representados pela depreciação, amortização e exaustão (questão 9), a maioria dos participantes entende que o seu registro é difícil ou que envolve poucas dificuldades.

Os contabilistas foram questionados quanto à participação da empresa de informática no processo de convergência, visto que sua importância é fundamental para a correta parametrização dos eventos contábeis, que resultam na elaboração de demonstrativos e informações confiáveis, onde um percentual superior a 65% dos entrevistados considera esta variável difícil.

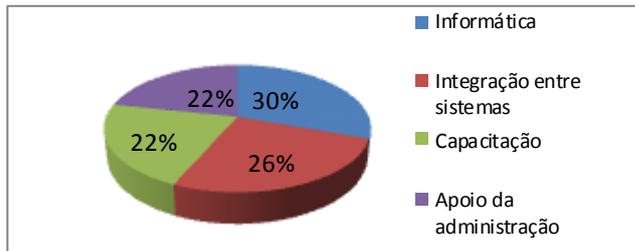


Figura 1 Entraves que dificultam a aplicação plena das NBCASP

Fonte: Dados da pesquisa (2013)

Por fim, os profissionais foram instigados a responder qual o entrave que consideram de maior impacto na aplicação plena das NBCASP. Para 30% o maior entrave é atrelado ao sistema de informática que não está adequado às exigências das NBCASP. Já para 26% a maior dificuldade é consequência da falta de integração entre os diversos sistemas, como, por exemplo, tributário, patrimônio, almoxarifado, pessoal, o que compromete a integralização automática das informações como baixas de bens, registros das depreciações, reavaliações, provisões de férias e 13º salário e créditos a receber. 22% dos contabilistas entendem que a falta de treinamentos é o item que mais dificulta a adoção das novas normas, informação que pode ser verificada também na tabela 1, onde há baixa participação em cursos sobre a temática em questão. Os demais 22% consideram que o maior entrave está ligado à falta de apoio da alta administração.

Este último apontamento dos contabilistas está ligado àquele feito por Xavier Junior (2011), que ressalta a necessidade de quebra de paradigmas por parte dos gestores públicos, pois constatou-se que somente o enfoque orçamentário é utilizado para a tomada de decisão e que não há interesse e confiabilidade em relação à informação contábil.

4.3 Percepção dos profissionais de contabilidade sobre a relevância dos assuntos tratados nas NBCASP

O último bloco tem a finalidade de conhecer a percepção dos contadores sobre a relevância dos assuntos tratados nas NBCASP, conforme se evidencia na tabela 3:

Tabela 4 Percepção dos contabilistas sobre a relevância dos assuntos tratados nas NBCASP

| Questões | Respostas em % | | | | |
|---|----------------|------|------|------|------|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1. Como você considera a apresentação das notas explicativas no contexto da Administração Pública? | 13,1 | 13,1 | 56,4 | 8,7 | 8,7 |
| 2. Como você entende a padronização das contas de acordo com o PCASP no processo de convergência contábil? | - | 8,7 | 30,4 | 26,1 | 34,8 |
| 3. Como você considera a participação do sistema de controle interno no processo de convergência às normas internacionais? | 4,3 | 8,7 | 43,5 | 30,4 | 13,1 |
| 4. Qual é a importância que você atribui à Demonstração de Fluxos de Caixa para o setor público? | 4,3 | 17,4 | 43,5 | 30,4 | 4,3 |
| 5. A elaboração de novas demonstrações Contábeis é relevante ou apenas serão elaboradas em atendimento aos dispositivos legais? | 17,4 | 17,4 | 26,1 | 30,4 | 8,7 |
| 6. Qual é o grau de importância da mensuração de custos no setor público? | - | 13,1 | 34,8 | 30,4 | 21,7 |
| 7. Como você considera a integração de sistemas (almoxarifado, patrimônio, orçamento) na implantação de subsistema de custos? | - | - | 4,3 | 43,5 | 52,2 |

Fonte: dados da pesquisa (2013)

Ao serem questionados sobre a apresentação de notas explicativas na questão 1, mais de 70% dos profissionais entende ser uma inovação relevante para o setor público, à medida que facilitará a compreensão dos usuários da informação contábil. O estudo realizado por Santos, Rufatto e Castaman (2012), nas regiões AMASBI/RS e AMUNOR/RS, apontou resultados semelhantes, onde percentuais acima de 60% da amostra entende ser uma atividade relevante.

A padronização das contas contábeis, materializada através do novo PCASP, também é quesito importante para que a harmonização contábil brasileira seja plena. Prova disso foi o elevado percentual de profissionais que acredita em sua relevância, mais de 90% da amostra.

Outro instrumento de vital importância na adoção das NBCASP, como se observa nas respostas dos participantes, é a atuação do controle interno, que além de suas atividades já consolidadas também deverá auxiliar na adoção plena das novas normas, onde mais de 80% entende que sua atuação é relevante.

Ao questionar os participantes sobre a importância da Demonstração dos Fluxos de Caixa (questão 4), os resultados obtidos apontam que mais de 75% entende que esta inovação trará informações relevantes ao setor público, maximizando a utilidade da informação contábil.

Dando continuidade aos questionamentos sobre demonstrações contábeis, os profissionais foram instigados a expressar sua percepção sobre a relevância da elaboração de novas demonstrações contábeis, como Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações do Patrimônio Público, ou se entendem que as mesmas serão elaboradas somente em atendimento à legislação. Em torno de 65% dos contabilistas entendem que contribuirão de forma positiva ao setor público. Já para 35% dos respondentes, a elaboração de novas demonstrações contábeis tem somente a finalidade de atender a legislação e evitar qualquer tipo de apontamento por parte dos órgãos de controle.

Para finalizar, os participantes foram questionados acerca da mensuração de custos no setor público. Mais de 85% dos profissionais entende que esta é uma atividade relevante e que irá proporcionar informações úteis aos gestores, dando suporte à tomada de decisão.

Complementando a questão anterior, buscou-se conhecer a percepção dos contabilistas quanto à participação dos demais sistemas na implantação do subsistema de custos. Todos os profissionais acreditam ser relevante esta integração, pois a correta mensuração de custos somente irá ocorrer se os sistemas estiverem interligados. Ainda é preciso ressaltar que a integração dos sistemas é elemento fundamental para o sucesso na adoção de todas as NBCASP e que os profissionais contábeis somente conseguirão obter êxito no processo de convergência contábil se houver organização e interligação entre os diversos setores responsáveis pelo envio de dados à Contabilidade, capacitação e apoio da alta administração.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Ciência Contábil vem sendo protagonista de um rigoroso processo de convergência em nível mundial e nacional. Tal processo iniciou no setor privado e adentrou no setor público. No Brasil, o ápice desta transição foi a edição das NBCASP que têm a finalidade de gerar informações fidedignas, facilitando o entendimento e comparabilidade da informação contábil e fortalecer a profissão em nível governamental.

Assim, através da realização desta pesquisa buscou-se conhecer e avaliar a percepção dos contabilistas atuantes no Corede Serra/RS acerca dos procedimentos tratados nas NBCASP. Os resultados demonstram que os profissionais contábeis consideram difícil a aplicação das NBCASP, de modo geral. Os assuntos que apresentam maiores dificuldades referem-se ao levantamento patrimonial e à inclusão dos ativos de infraestrutura ao patrimônio público. Porém, é de extrema relevância que estes processos sejam realizados de forma adequada, pois disso depende a correta evidenciação patrimonial.

Alguns entraves para a adoção plena das NBCASP foram apontados, entre eles, destaca-se a participação do sistema de informática, que não vem primando pela correta parametrização do sistema contábil; falta de integração de outros subsistemas ao sistema contábil que não vem sendo realizada de forma eficaz visando atender as NBCASP; a falta de apoio da alta administração e falta de capacitação dos profissionais referente as NBCASP.

Em relação aos aspectos relevantes, os resultados foram semelhantes àqueles apontados em outros estudos, onde se averiguou que os contabilistas atribuem maior importância a alguns aspectos, como a atuação do controle interno, elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa e também a criação do subsistema de custos, que, se implantados de forma correta, constituem grande passo para a adoção plena das NBCASP.

Conclui-se que para a efetivação total das NBCASP nos municípios do Corede Serra/RS é preciso adequar alguns pontos na estrutura dos municípios, principalmente a questão da integração dos sistemas informatizados. Também é importante que os contabilistas prezem pela educação continuada, participando de treinamentos sobre o assunto, que devem ser estendidos aos demais profissionais envolvidos no processo de convergência.

Por fim, é preciso destacar a necessidade de continuidade de estudos sobre a temática em questão, pois ela não se esgota com a realização desta pesquisa. Sugere-se a elaboração de estudos após a aplicação plena das NBCASP, que deverá ocorrer em 2015, com a finalidade de avaliar a aplicação prática do tema.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Loiane M; LIMA, Diana V. de. **Características determinantes no processo de convergência da Contabilidade Pública nos Estados-Membros do Mercosul**. 9º Congresso de Iniciação Científica em Contabilidade, USP, São Paulo, 2012. Disponível em:<<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos122012/391.pdf>>. Acesso em 17 de agosto de 2012.

ALVES, Benedito A.; GOMES, Sebastião E. R.; AFFONSO, Antônio G. **Lei de Responsabilidade Fiscal comentada e anotada**. 4 ed. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2002.

BRASIL, **Ministério da Fazenda**. Disponível em:<<http://200anos.fazenda.gov.br/linha-do-tempo/2000-2008>>. Acesso em 06 de setembro de 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE; **Resolução nº 1128/2008 de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2008/001128>. Acesso em 29 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1129/2008, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1130/2008, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1131/2008, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1132/2008, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1133/2008, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1134/2008, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1135/2008, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1136/2008, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1137/2008, de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

___; **Resolução nº 1366/2011 de 25 de novembro de 2011.** Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366>. Acesso em 29 de agosto de 2012.

DARÓS, Leandro L; PEREIRA, Adriano de S. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP:** mudanças e desafios para a contabilidade pública. 9º Congresso de Controladoria e Contabilidade, USP, São Paulo, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em 03 de setembro de 2012.

FUNDAÇÃO DE ECONOMIA E ESTATÍSTICA. **Unidades Geográficas:** Conselhos Regionais de Desenvolvimento. Disponível em: <http://www.fee.rs.gov.br/feedados/consulta/unidades_geo_coredes.asp>. Acesso em 06 de abril de 2013.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 15 ed. ampl. rev. atual., São Paulo: Atlas, 2010.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública:** teoria e prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LIBAGUE, Sirlei F. **A evolução da Contabilidade Pública no Brasil, a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.** 2010. 28 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Regional do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27204/000763340.pdf?sequence=1>>. Acesso em 26 de setembro de 2012.

LOPES, Jorge E. G. et al.. **Um estudo sobre a complementaridade do fluxo de caixa e do balanço financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público.** IV Congresso Internacional de Contabilidade, ANPCONT, Natal, 2010. Disponível em: <<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE083.pdf>>. Acesso em 23 de agosto de 2012.

___, Tailine K. **Alterações trazidas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a Contabilidade Pública.** 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Curso de Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis e Atuarias da Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Regional do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. Disponível

em:<<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/27210/000763402.pdf?sequence=1>>. Acesso em 02 de setembro de 2012.

MACEDO, João Marcelo Alves. **True and fair view e accountability na gestão pública brasileira:** uma análise das percepções dos auditores do TCE, contadores e gestores públicos. 2010. 127 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Curso de Mestrado Acadêmico em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Pernambuco, Recife. Disponível em:<<http://www.ufpe.br/ppgcontabeis/images/documentos/Dissertacoes/joao%20marcelo%20alves%20macedo%2011%2002%202010.pdf>>. Acesso em 17 de agosto de 2012.

MOURA, Poliana A. de A.; LIMA, Diana, V; FERREIRA, Lucas O. G. **Plano de contas e convergência aos padrões internacionais:** estudo comparativo entre as propostas dos governos Brasileiro e Espanhol. IV Congresso Internacional de Contabilidade, ANPCONT, Natal, 2010. Disponível em:<<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE227.pdf>>. Acesso em 16 de setembro de 2012.

NASCIMENTO, Leonardo S. do. **A Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público:** os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil. Brasília, 2008. Disponível em:<http://www3.tesouro.gov.br/Premio_TN/XIIIPremio/sistemas/3tosiXIIIPTN/CONTABILIDADE_PATRIMONIAL_INTEGRAL_SETOR.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2012.

____; **A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira:** A necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília, 2007. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/premio_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXIIPTN/a_reforma_da_contabilidade_governamental.pdf>. Acesso em 15 de agosto de 2012.

RAMOS, Erlaine T.; CONCEIÇÃO, Francisca L. **Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Contabilidade Pública.** 2006. 67 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Orçamento) – Programa de Pós Graduação. Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2053598.PDF>>. Acesso em 02 de set de 2012.

RAVANELLO, Mariângela; MARCUZZO, Juliana L.; FREY, Márcia R. **Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público.** 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Belém, 2012. Disponível em:<http://www.cfc.org.br/livre/trabalhos/C_163.pdf>. Acesso em 03 de setembro de 2012.

RIBEIRO, Carlos E; SILVA, Lino M. **Os desafios da transição do enfoque orçamentário para patrimonial na Contabilidade Pública.** 19º Congresso Brasileiro de Contabilidade, Belém, 2012. Disponível em:<<http://www.congressocfc.org.br/anais/fscommand/106C.pdf>>. Acesso em 08 de setembro de 2012.

ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade do Setor Público:** De acordo com as inovações das normas brasileiras de contabilidade técnicas aplicadas ao setor público. São Paulo: Atlas, 2011.

SANTOS, Sandra R. T. dos; RUFATTO, Alex; CASTAMAN, Cibele. **O entendimento dos contadores públicos municipais sobre as novas Normas de Contabilidade aplicadas ao Setor Público:** um comparativo entre os municípios da região AMUNOR e AMASBI/RS. III Encontro de Controladoria e Finanças do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UNISINOS, 2012.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Parte II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais.** 5º ed. Brasília, 2012. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Parte_Geral_Introducao_MCASP.pdf>. Acesso em 03 de setembro de 2012.

SILVA, Anderson S. da; DAVIS, Marcelo D; VIVEIROS, Alexandre R. A Contabilidade de Custos na Administração Pública: o estabelecimento de gastos de posse estratégica na Marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público**, nº 4, vol 59, p. 421 – 450, ENAP, Brasília, 2008. Disponível em:<http://www.enap.gov.br/index.php?option=com_docman&task=cat_view&gid=885&Itemid=129>. Acesso em 15 de abril de 2013.

SILVA, Lino M. da. **Contabilidade Governamental**: um enfoque administrativo da nova Contabilidade Pública. 9º ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na Contabilidade Municipal. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge E. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, nº 27, vol 9, p. 25 – 42, CRCSC, Florianópolis, 2010. Disponível em:<<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1100/1033>>. Acesso em 27 de agosto de 2012.

SÖTHER, Ari; SCARPIN, Jorge E. **Implementação do regime de competência no setor público**: Impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. IV Congresso Internacional de Contabilidade, ANPCONT, Natal, 2010. Disponível em:<<http://www.anpcont.com.br/site/docs/congressoIV/02/CUE074.pdf>>. Acesso em 25 de setembro de 2012.

TELOECKEN, Valquíria M. **Evidenciação da NBCT 16 praticadas nas prefeituras municipais**: um estudo no Corede Produção/RS. 2012. 44 f. Trabalho de Conclusão (Curso de Ciências Contábeis) – FEAC, Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo.

XAVIER JUNIOR, Antonio E; **Percepção dos operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela introdução das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público**: Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. 2011. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Universidade Federal da Paraíba e Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal. Disponível em:<http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/9434/1/2011_AntonioErivandoXavierJunior.pdf>. Acesso em 31 de maio de 2013.