



Adoção inicial da Contabilidade aplicada ao Setor Público em municípios da agência de desenvolvimento regional de Maravilha – SC.

Ana Cláudia Lauxen Zuzeliski

Horus Faculdades
claudialauxen_sk@hotmail.com

Paulo Roberto Dallastra

Horus Faculdades
paulo@asapcontabil.com.br

Inês Liani Menzel Warken

Horus Faculdades
ineswarken@hotmail.com

Resumo

Diante do notório impacto que a convergência aos padrões internacionais de contabilidade trouxe, tanto na área pública como na privada, buscou-se realizar neste estudo a análise dos impactos na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público através da comparabilidade das Demonstrações Contábeis de prefeituras pertencentes à Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha – SC, destacando a importância do tema para o atual estágio da contabilidade pública brasileira. Diante deste contexto a pesquisa tem como problema: Quais as alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais? Para investigar as demonstrações dos entes públicos pesquisados, tem-se por objetivo analisar as alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais. A pesquisa enquadra-se como descritiva e a coleta de dados documental, sendo utilizados os materiais recebidos pelas prefeituras com abordagem qualitativa, fazendo uma análise das estruturas das Demonstrações Contábeis, comparativo entre os anos de 2014 e 2015. A população foi constituída por 14 municípios pertencentes à Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha/SC, dos quais 8 municípios constituíram a amostra. Os principais achados da pesquisa possibilitam verificar que a convergência aos padrões internacionais propiciou maior nível de evidenciação nas informações contábeis oferecidas pelas atuais normas, maior transparência da gestão pública, além de melhorar a qualidade dos demonstrativos contábeis e a possibilidade de fazer comparativos com entidades de outros entes federativos através da padronização dos relatórios.

Palavras-chave: Demonstrações Contábeis. Padrões Internacionais de Contabilidade Pública Comparabilidade. Padronização. Transparência. Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha/SC.

ISSN: 1984-6266

Recebimento:

13/07/2016

Aprovação:

17/02/2017

Editor responsável pela aprovação do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Editor responsável pela edição do artigo:

Dr. Flaviano Costa

Avaliado pelo sistema:

Double Blind Review

A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.



PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM
CONTABILIDADE
MESTRADO E DOUTORADO

DOI:

<http://dx.doi.org/10.5380/rc&c.v9i1.47695>

INITIAL ADOPTION OF ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR IN THE MUNICIPALITIES OF THE REGIONAL DEVELOPMENT AGENCY OF MARAVILHA-SC

ABSTRACT

Faced with the remarkable impact that convergence to international accounting standards brought, both in the public area and in private, it sought to carry out this study to analyze the impact on the structure of financial statements with the initial adoption of Applied Accounting Public Sector through the comparability the financial statements of municipalities belonging to the Regional Development Agency Maravilha- SC, highlighting the importance of the issue for the current stage of the Brazilian public accounting. Given this context research has the problem: What are the impacts on the structure of financial statements with the initial adoption of Accounting Applied to the Public Sector and adequacy to international standards? To investigate the statements of public entities surveyed, one has to analyze the impacts on the structure of financial statements with the initial adoption of Accounting Applied to the Public Sector and adequacy to international standards. The research fits as descriptive and collecting documentary data, and used the materials received by local governments com abordagem qualitativa, making an analysis of the structures of the financial statements, the comparison between the years 2014 and 2015. The population consisted of 14 municipalities in the Regional Development Agency of Maravilha/ SC, of which 8 counties formed the sample. The main research findings make it possible to verify that the convergence to international standards provided greater level of disclosure in the financial information offered by current standards, greater transparency in public management, and improving the quality of financial statements and the possibility of comparison between entities other federative entities through standardization of reporting.

Keywords: Financial Statements. Standards International Public Accounting Comparability. Standardization. Transparency. Regional Development Agency of Maravilha / SC.

1 Introdução

O Brasil, como a maioria dos países do mundo, vive em constante processo de globalização. É juntamente com esta globalização que surge a necessidade de informações instantâneas e úteis, a fim de auxiliar profissionais dos mais variados ramos e departamentos a executar suas atividades com mais eficiência e eficácia.

Com a globalização econômica, a evolução tecnológica juntamente com a demanda por informações gerenciais momentâneas e úteis, e a complexidade das transações do setor público, é que surge a exigência dos instrumentos contábeis utilizados pela sua gestão serem eficientes, eficazes e tempestivos. Assim, pode-se destacar a Contabilidade como uma área que sofre contínuas alterações e deve estar apta a atualizações resultantes deste processo de desenvolvimento da sociedade e introdução de tecnologias criadas para facilitar o dia a dia.

Neste contexto, nos últimos anos ocorreram várias alterações nos diversos ramos Contábeis, buscando deixar de ser apenas uma exigência burocrática e passar a ser uma importante ferramenta de gestão dentro das organizações. A contabilidade do setor privado passou por significativas mudanças, aumentando o seu reconhecimento em relação à gestão das empresas. Já a contabilidade pública está em processo de aprimoramento, buscando a padronização e auxiliando na administração pública.

Com o objetivo de incrementar o reconhecimento da contabilidade, no setor público, contribuindo e garantindo o acesso às informações pelos profissionais de contabilidade, e demais usuários, é que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) buscou implantar as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T), em especial

a NBCT 16, que trata de Normas da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tendo como referência os padrões internacionais de contabilidade pública.

Assim, no ano de 2009, entraram em vigor as normas brasileiras de contabilidade técnicas do setor público, conhecidas como NBC TSP, aprovadas pelo CFC, por meio de uma série de Resoluções. As NBC TSP representam o marco de uma Nova Contabilidade Pública, a partir de então denominada de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

Dentre as normas criadas, tem-se a NBCT 16.6 que estabelece as Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelos entes públicos, trazendo modificações significativas em relação à Lei 4.320 de 1964. Esta introduz um conjunto considerável de alterações nas normas vigentes, com o objetivo de proporcionar a convergência às IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) – (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público - NICPS).

A NBC T 16.6, que é específica das Demonstrações Contábeis e assume papel fundamental, por representar importantes saídas de informações geradas pela Contabilidade Aplicada ao Setor Público, promovendo transparência dos resultados orçamentários, financeiros, econômicos e patrimoniais.

No atual cenário econômico/social e com a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP), a estrutura das Demonstrações Contábeis, sofreu alterações, algumas com mais relevância interna, podendo modificar seu efeito no final do período. Diante desta afirmação, tem-se a seguinte questão/problema: Quais as alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais?

Ao investigar as Demonstrações do ente público pesquisado, tem-se por objetivo analisar as alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais.

O estudo justifica-se pelo contexto de convergência vivido atualmente, procurando demonstrar a importância que as novas normas trazem para a apresentação das demonstrações contábeis, buscando a padronização e tornando as informações mais adequadas, compreensíveis e ao mesmo tempo de acordo com a legislação vigente e aos padrões internacionais da contabilidade.

O Ministério da fazenda editou a Portaria nº 184/2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

A Portaria do Ministro de Estado da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, salienta a necessidade da convergência das práticas contábeis vigentes no setor público com as normas internacionais de contabilidade, considerando as transformações verificadas nos últimos anos no cenário econômico mundial, representadas notadamente, pelo acelerado processo de globalização da economia, e que com a adequação para as mesmas, possa resultar no fortalecimento e na credibilidade da informação, facilidade de acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e avaliação do desempenho dos entes públicos das três esferas do governo.

Cabe ressaltar que estudos nesta linha de pesquisas propiciam o avanço do conhecimento na contabilidade pública, bem como contribuem com a compreensão das demonstrações contábeis do setor público o que possibilita evidenciar os resultados e torna a contabilidade coadjuvante da transparência dos atos e fatos da administração pública brasileira.

Com o advento da Lei da Responsabilidade Fiscal há a tendência de se obter ganhos na qualidade das informações produzidas pela contabilidade governamental com a consolidação de contas e a exigência do relatório de gestão fiscal, aumentando a transparência na gestão pública o que auxilia no processo democrático brasileiro dando abertura para a participação da sociedade na administração pública (Conceição & Ramos, 2006; Soares & Scarpin, 2010; Silva, 2012).

Já as alterações trazidas pela NBC T 16.6 e normatizada pelo MPCASP, atende aos objetivos de convergências com as normas internacionais e o aumento informacional das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (Bezerra, 2011). O principal impacto percebido na migração da antiga Contabilidade Pública para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está no foco de atuação: novos paradigmas, pautados na qualidade da informação e ainda na confiabilidade da informação prestada, mesmo que para tanto, tenham de enfrentar muitos tropeços e percalços no caminho (Rocha, 2012).

As mudanças da Lei 4.320 de 1964 para a NBC T 16.6/ MCASP trouxeram maior nível de evidência contábil e transparência para a gestão pública, tanto pelas alterações nas estruturas dos relatórios que já integravam o conjunto das Demonstrações Contábeis, quanto pela inclusão de novos demonstrativos (Sanchez & Maes, 2013).

O processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais acarreta em uma nova leitura desta contabilidade, que trata sobre a realidade de um padrão que permite a comparabilidade dos dados contábeis entres as diversas esferas.

Para o embasamento deste estudo o mesmo foi estruturado em cinco capítulos. A introdução que contextualiza o estudo nas alterações da legislação sobre a contabilidade pública indicando o problema, o objetivo e a justificativa do estudo, contudo enquadrando-o na linha de pesquisa sobre a temática. Em seguida é realizada a revisão de literatura a fim de situar o leitor sobre as exigências da contabilidade pública e as alterações necessárias para a adequação à convergência e aos padrões internacionais. A terceira seção descreve a metodologia da pesquisa adotada para a obtenção dos dados e a referida análise que está no quarto item do estudo, este que aponta as alterações percebidas nas demonstrações contábeis dos municípios pesquisados e os impactos na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais causaram nos relatórios dos entes pesquisados. Por fim são relatados os principais achados e as considerações dos autores sobre futuras pesquisas.

2 Contabilidade Pública e a Convergência aos Padrões Internacionais

A contabilidade, na qualidade de ciência social aplicada, tem como metodologia captar, registrar, acumular, resumir e interpretar os fenômenos que afetam as situações patrimoniais, financeiras e econômicas de qualquer ente, seja esta pessoa física, entidade de finalidades não lucrativas, empresa ou até mesmo pessoa de Direito Público (Iudícibus, 2008).

De acordo com Marion (2009, p. 28) “a contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”. Ela é muito antiga e sempre existiu para auxiliar as pessoas a tomarem decisões. “Com o passar do tempo, o governo começa a utilizar-se dela para arrecadar impostos e a torna obrigatória para a maioria das empresas” (Marion, 2009, p. 28).

Como ciência social aplicada, a contabilidade vem evoluindo, de forma a acompanhar as mudanças nas diferentes esferas sociais, tais como a economia e política, se adaptando a necessidade de geração de informações úteis, influenciando os profissionais desta área a buscar aperfeiçoamento e constante atualização da legislação, bem como ferramentas que possam auxiliar no desenvolvimento de suas atividades.

Segundo Iudícibus e Marion (2002, p. 55) “a informação contábil é utilizada por uma vasta gama de pessoas e entidades com as mais variadas finalidades, a informação contábil estruturada, fidedigna, tempestiva e completa pode ser a diferença entre o sucesso e o fracasso” das entidades.

A Contabilidade Pública, em um contexto geral, é atribuída ao controle e à gestão dos recursos públicos, tendo papel fundamental no processo de transparência das contas públicas. É uma ramificação da contabilidade destinada a estudar, orientar, controlar e demonstrar a organização, a execução da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações (Kohama, 2003).

A Contabilidade Pública dos entes da federação tem como principal instrumento a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, que instituiu as regras sobre a contabilização dos atos e fatos das administrações públicas federal, estadual, municipal e do Distrito Federal, bem como sobre a elaboração e controle dos orçamentos, dos balanços gerais e demais demonstrativos necessários à evidenciação e transparência da execução orçamentária, financeira e patrimonial (Brasil, 1964).

Conforme o Conselho Federal de Contabilidade CFC (Resolução nº. 1.128/08) o objetivo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade, bem como suas mutações em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

A função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social (CFC, Resolução nº. 1.128/08). Deste modo, o orçamento público ganhou significativa importância no Brasil. Como consequência, as normas relativas a registros e demonstrações contábeis, acabaram por dar enfoque, sobretudo, aos conceitos orçamentários, em detrimento da evidenciação dos aspectos patrimoniais (MCASP, 2014).

Com a convergência aos padrões internacionais a Contabilidade Pública passa a contemplar, com maior ênfase, o controle patrimonial, uma vez que o patrimônio das entidades é o objeto de estudo da Ciência Contábil.

Outro avanço para a contabilidade pública nacional foi a edição da Lei Complementar nº. 101/2000 denominada de Lei da Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabeleceu para toda federação, direta ou indiretamente, limites de dívida consolidada, garantias, operações de crédito, restos a pagar e despesas de pessoal, dentre outros, com o intuito de propiciar o equilíbrio das finanças públicas e instituir instrumentos de transparência da gestão fiscal.

As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) são baseadas nas *International Accounting Standards* (IAS), traduzido como Padrões Internacionais de Contabilidade e nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) traduzido como Padrões Internacionais de Evidenciação Financeira, aplicadas na área da Contabilidade Empresarial. As IAS foram emitidas originalmente pelo *International Accounting Standards Committee* (IASC), traduzido como Comitê Internacional de Padrões Contábeis, criado em 1973. As IFRS são emitidas e atualizadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) traduzido como Conselho Internacional de Padrões Contábeis, componente da estrutura do IASC que assumiu as responsabilidades técnicas de emitir e atualizar as referidas normas a partir de 2001 (MCASP, 2014).

As IPSAS têm como propósito, segundo Colares, Padrones e Santos (2014), atingir o objetivo de melhorar a qualidade da informação financeira proporcionada pelas entidades públicas e que consistem no resgate da contabilidade patrimonial, evidenciando que o objeto da contabilidade é o patrimônio e não somente o controle do orçamento, fazendo uma separação dos mesmos, para que seja registrado e controlado o patrimônio público.

A utilização das IPSAS, “justifica-se por facilitar a passagem da base de caixa para a base de acréscimo, dado ser difícil aos governos reinventarem todo um processo conducente a essa finalidade”, considerando entre outros fatores, que as IPSAS visam uma melhor comparabilidade da informação financeira, tanto a nível internacional como nacional (Jesus & França, 2014, p. 3).

Em um contexto geral, a vantagem da utilização das IPSAS é em relação a sua abrangência, possibilitando análises mais aperfeiçoadas acerca das demonstrações apresentadas pelas entidades do setor público, principalmente pelos usuários externos e da mesma forma pelo administrador público, tendo a capacidades de gerir com mais eficiência e eficácia.

De acordo com o MCASP (2014), as NBCs TSP têm por objetivo a uniformização dos procedimentos contábeis internos e o reconhecimento da contabilidade como ciência que estuda o patrimônio. As normas dispõem sobre a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Conforme o CFC, as NBCs TSP são o conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

Com a implantação das NBCs TSP, abre-se o caminho para convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais, as quais têm como objetivo a harmonização das demonstrações Contábeis, propiciando a comparabilidade entre os relatórios de forma padronizada em um contexto que exige cada vez mais a intersecção destas, entre os entes federativos e por seus usuários.

As Demonstrações Contábeis do Setor Público englobam todos os fatos contábeis que interessam à administração pública. As Demonstrações Contábeis resultantes do processo de convergência das normas internacionais do setor público vêm suprir uma carência existente na elaboração destas demonstrações específicas do setor público. Desta forma, a convergência aos padrões internacionais auxilia na evolução da evidenciação contábil.

As demonstrações contábeis têm como propósito gerar informações acerca da posição patrimonial e financeira, do desempenho financeiro e dos fluxos de caixa da entidade, de maneira que essas informações sejam úteis a um grande número de classes de usuários em suas avaliações e tomadas de decisões econômicas sobre alocação (CFC, 2010).

Conforme publicação do CFC (2010) especificamente, o objetivo das demonstrações contábeis destinadas é proporcionar informações úteis para a tomada de decisão dos gestores da administração pública e demonstrar a existência da *accountability* (prestação de contas e o cumprimento das responsabilidades) da entidade quanto aos recursos que lhe foram confiados a cerca de: a) fornecer informações sobre as fontes, destinação e uso de recursos financeiros; b) fornecer informações sobre como a entidade financiou suas atividades e reuniu os recursos financeiros necessários; c) fornecer informações que são úteis na avaliação da habilidade da entidade de financiar suas atividades e cumprir com suas obrigações e compromissos; d) fornecer informações sobre a condição financeira da entidade e mudanças adotadas que contribuiram para a consolidação desta condição; e) fornecer informações agregadas úteis para a avaliação do desempenho da entidade em termos de custos de seus serviços, eficiência e realizações.

De acordo com a MCASP (2014), as demonstrações contábeis devem ser divulgadas da seguinte forma: (a) Demonstrações Contábeis Consolidadas - devem propor a Prestação de Contas anual de governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente; (b) Demonstrações Contábeis Não consolidadas - devem compor a tomada ou prestação de contas anual dos administradores públicos.

Segundo a NBC – T 16.6, as Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro devem ser acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas, bem como serão extraídas dos livros, registros e documentos, que compõem o sistema contábil da entidade.

A partir da publicação da LRF 101/2000 as Demonstrações Contábeis de cada exercício financeiro devem ser publicadas com a apresentação dos valores correspondentes ao exercício anterior, colocando estas à disposição da sociedade. Neste sentido, as mudanças introduzidas pela NBC T 16 nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público surgem objetivando aumentar a capacidade informacional da Contabilidade no setor público.

3 Procedimentos Metodológicos

A pesquisa é classificada como descritiva. “Este tipo de pesquisa tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis” (Gil, 2002, p. 42).

Quanto aos procedimentos técnicos, a pesquisa é documental, pois de acordo com Lakatos e Markoni (2008, p. 49) “a característica da pesquisa documental é que a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias”.

Quanto à abordagem do problema, esta se enquadra como qualitativa. De acordo com Gil (2002), a pesquisa qualitativa depende de muitos fatores, tais como a natureza dos dados coletados, a extensão da amostra, os instrumentos de pesquisa e os pressupostos teóricos que nortearam a investigação. Pode-se, no entanto, definir esse processo como uma sequência de atividades que envolvem a redução dos dados, a categorização desses dados, sua interpretação e a redação do relatório.

Diante dos conceitos acima descritos, este estudo se enquadra como quantitativo quando usufrui de procedimentos estatísticos para a análise de dados, e qualitativo quando busca descrever os impactos que as demonstrações contábeis do setor público sofreram com a convergência das normas implementadas.

Foram analisadas as demonstrações contábeis consolidadas (Balanço Patrimonial – BP; Balanço Financeiro – BF; Balanço Orçamentário – BO; Demonstração das Variações Patrimoniais – DVP e Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC). O período de análise escolhido foi o exercício de 2013 e 2014, por se tratar do período limite de obrigatoriedade para início de divulgação das DCASP no novo padrão de contabilidade, estabelecidos nas NBCASP e MCASP em comparação ao ano de 2015, ano em que as alterações nos relatórios contábeis tiveram sua obrigatoriedade implementada.

Para avaliar as alterações na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e adequação aos padrões internacionais causaram nos relatórios dos entes pesquisados foi realizado a comparação física das demonstrações contábeis disponibilizadas, baseadas nas exigências das NBC T SP 16 em consonância com as respectivas IPSAS que respaldaram as normas e as adequações das demonstrações contábeis ao disposto nas MCASP.

As análises se deram por meio da comparabilidade as Demonstrações Contábeis das Prefeituras pertencentes à Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha - SC, os impactos na estrutura das Demonstrações Contábeis com a adoção inicial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, na busca pela convergência aos padrões internacionais.

4 Análise e Interpretação dos Dados

Com os dados obtidos a partir dos documentos coletados nas Prefeituras da Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha SC, foi possível analisar as principais alterações ocorridas na estrutura do Balanço Patrimonial, com a convergência aos padrões internacionais de Contabilidade.

Através dos Balanços Patrimoniais apresentados dos anos de 2013 e 2014 é possível verificar que nas contas do Ativo Circulante, Ativo Realizável a Longo Prazo, Passivo Circulante e Passivo Exigível a Longo Prazo não obtiveram alterações na sua estrutura.

Porém, em dois dos municípios analisados, percebe-se um considerável aumento nos saldos das contas do Ativo Imobilizado, devido a reavaliações patrimoniais nos bem móveis e imóveis dos municípios, sendo que esta era uma exigência, com a introdução da Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com enfoque voltado ao patrimônio, o que possibilitou apresentar uma situação mais atualizada e real do Patrimônio

dos municípios, trazendo estes bens ao seu valor justo através da depreciação, que passa a ser uma exigência nas novas normas.

Para melhor exemplificar as principais alterações ocorridas no Balanço Patrimonial dos municípios analisados, apresenta-se em forma de quadro um comparativo considerando o Demonstrativo do ano de 2014 com o ano de 2015, conforme a Tabela 1:

Figura 1

Modelo de Balanço Patrimonial de acordo com a lei 4.320/1964

PALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM A LEI 4.320/1964					
ATIVO		R\$	PASSIVO		R\$
FINANCEIRO DISPONÍVEL			FINANCEIRO DEPÓSITO RESTOS A PAGAR		
PERMANENTE DÍVIDA ATIVA IMOBILIZADO			PERMANENTE DÍVIDA FUNDADA INTERNA DÉBITOS CONSOLIDADOS		
ATIVO REAL SALDO PATRIMONIAL			PASSIVO REAL SALDO PATRIMONIAL		
COMPENSADO			COMPENSADO		
TOTAL			TOTAL		

Fonte: Elaborado pela autora através dos dados coletados

Percebe-se que, que nos anos anteriores a adoção da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, o Balanço Patrimonial se apresenta de forma bem simplificada, diferente do Demonstrativo atualizado, conforme apresentado na Tabela 2:

Figura 2

Balanço Patrimonial de acordo com o MCASP

BALANÇO PATRIMONIAL DE ACORDO COM O MCASP					
ATIVO			PASSIVO		
ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior	ESPECIFICAÇÃO	Exercício Atual	Exercício Anterior
ATIVO CIRCULANTE Caixa e Equivalentes De Caixa Créditos a Curto Prazo Demais Créditos e Valores a Curto Prazo Variações Patrimoniais Diminutivas a Longo Prazo			PASSIVO CIRCULANTE Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar Antecipadamente Empréstimos e Fincanciamentos a Curto Prazo Fornecedores e Contas Pagar a Curto Prazo Obrigações Fiscais a Curto Prazo Demais Obrigações a Curto Prazo		
ATIVO NÃO CIRCULANTE Ativo Realizável a Longo Prazo Imobilizado			PASSIVO NÃO CIRCULANTE Empréstimos e Fincanciamentos a Longo Prazo Obrigações Fiscais a Longo Prazo Provisões a Longo Prazo		
			PATRIMÔNIO LÍQUIDO PATRIMÔNIO LÍQUIDO E CAPITAL SOCIAL RESULTADOS ACUMULADOS Resultado Do Exercício Ajustes de Exercícios Anteriores TOTAL DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
TOTAL			TOTAL		

Fonte: Elaborado pela autora através dos dados coletados

No grupo de contas do Ativo em anos anteriores havia Ativo Realizável a Longo Prazo e o Ativo Permanente, na atual demonstração tem-se apenas o Ativo Não Circulante, sendo que dentro deste grupo estão apresentadas as contas de Ativo Realizável a Longo Prazo e Imobilizado, atendendo ao que rege o MCASP (2014).

No atual demonstrativo do Ativo Não Circulante, tem-se o Ativo Realizável a Longo Prazo, Investimentos e Imobilizado, que na estrutura antiga era composto pelo Ativo Realizável a Longo Prazo e o Ativo Permanente.

Dentro do subgrupo do Ativo Circulante as contas estão estruturadas de acordo com a NBC T 16.6 - Balanço Patrimonial. Na conta que anteriormente era denominada Disponível, na nova estrutura apresenta-se como Caixa e Equivalentes de Caixa, que de acordo com o MCASP (2014, p. 328), “compreende o somatório dos valores em caixa e em bancos, bem como equivalentes, que representam recursos com livre movimentação para aplicação nas operações da entidade e para com os quais não haja restrições para uso imediato”. Já a conta de crédito em circulação passou a ser apresentada como Crédito a Curto Prazo e Demais Créditos e Valores a Curto Prazo.

Compondo a conta do Ativo Circulante, apresenta em conformidade com a normatização o saldo das Variações Patrimoniais Diminutivas Pagas Antecipadamente, item que passou a integrar o Balanço Patrimonial, composto por saldos cujos benefícios ou prestação de serviço à entidade ocorrerão dentro dos doze meses seguintes à data de publicação das demonstrações contábeis, conforme o MCASP (2014, p. 322).

Ainda dentro do Ativo Circulante, no exercício de 2014, as contas que compunham os créditos em circulação estão divididas nos subgrupos de Créditos a Curto Prazo e demais Créditos e Valores a Curto Prazo. Já em 2015, tem-se inclusa a conta de Estoques, que de acordo com o MCASP (2014, p. 137), “são ativos na forma de materiais ou suprimentos a serem usados no processo de produção, usados ou distribuídos na prestação de serviços ou usados no curso normal das operações”.

É possível verificar que na estrutura anterior, alguns municípios não mensuravam os saldos de Dívida Ativa a Curto Prazo, e com as convergências esta prática passou a ser utilizada, deixando mais real os saldos de contas a receber.

No demonstrativo apresentado antes da padronização, os Créditos Inscritos em Dívida Ativa e Demais Créditos apenas constavam na conta de Ativo Permanente, como créditos de longo prazo, após a convergência, estes valores também estão mensurados no Curto Prazo, caso o ente tenha a expectativa de recebimento de créditos inscritos em dívida ativa em um período de até doze meses da data da demonstração contábil MCASP (2014

Ao observar a conta de Ativo Circulante, anteriormente denominada Financeiro, percebe-se que três dos quatro municípios apresenta apenas as contas de Disponível, separadas por contas movimento e vinculadas.

A conta de Créditos a Curto Prazo, de acordo com o MCASP (2014, p. 322), “Compreende os valores a receber por fornecimento de bens, serviços, créditos tributários e demais transações pertinentes ao objeto principal da entidade, com vencimento dentro dos doze meses seguintes à data da publicação das demonstrações contábeis”.

A conta dos demais Créditos a Curto Prazo, “registra os valores a receber por transações que não representam o objeto principal da entidade, mas são normais e inerentes às suas atividades, com vencimento dentro dos doze meses seguintes a data da publicação das demonstrações contábeis” (DCASP, 2010, p. 32).

Realçando o enfoque da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que é o patrimônio, verifica-se na atual estrutura, que consta a conta específica de depreciações, exaustões e amortizações, integrando a conta do imobilizado dentro do Ativo Não Circulante, tornando mais claras as informações constantes nestes grupos de contas.

Analisando os valores do Imobilizado percebe-se que apenas um município, apresenta no ano de 2014 a conta de Depreciações, Amortizações e Exaustões, levando em consideração que a inclusão da mesma apenas era exigência a partir do exercício de 2015.

Ao observar as contas de Passivo é possível verificar que estas apresentam uma estrutura conforme padrões estabelecidos. A conta que anteriormente era denominada de Passivo Exigível a Longo Prazo foi padronizada, passando para Passivo Não Circulante, que de acordo com o MCASP (2014), compreende todos os passíveis exigíveis com prazo maior de doze meses da data da demonstração contábil.

Verificando as Contas do Passivo Circulante, percebe-se que ela sofreu significativas alterações em sua estrutura, na comparabilidade entre o período atual e os dois anteriores. É possível identificar que nas Demonstrações, que durante o de 2014 havia apenas dois subgrupos de contas: Depósitos e as Obrigações em Circulação. Já em 2015 as mesmas estão apresentadas nos subgrupos de: Obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistenciais a Pagar a Curto Prazo; Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo; Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo; Obrigações Fiscais a Curto Prazo e Demais Obrigações a Curto Prazo.

Nas obrigações Trabalhistas, Previdenciárias e Assistências a pagar a Curto Prazo, que são as obrigações da entidade referentes a salários e remuneração de seus servidores, bem como os benefícios que o empregado ou servidor tem direito. Estes benefícios podem ser aposentadorias, reformas, pensões e encargos a pagar, benefícios assistenciais, inclusive precatórios decorrentes dessas obrigações, caso tenham seu vencimento em curto prazo (MCASP, 2014).

Ao observar as contas do Passivo Não Circulante percebem-se várias alterações ocorridas com a adoção das novas normas de contabilidade pública. De acordo com o DCASP (2010), as contas do passivo Não Circulante compreendem as obrigações conhecida se estimadas que tenham prazos estabelecidos ou esperados dentro do ciclo operacional da entidade, que sejam mantidos para fins comerciais, tenham seus prazos para os próximos doze meses, que sejam valores de terceiros ou retenções em nome deles.

Esta provisão trás os benefícios para os servidores e, conforme a NBC TSP 25, tem por objetivo estabelecer a contabilização e a divulgação dos benefícios concedidos aos empregados. Para tanto, esta Norma requer que as entidades reconheçam um passivo quando o empregado prestou o serviço em troca de benefícios a serem pagos no futuro, e na despesa quando a entidade se utiliza do benefício econômico proveniente do serviço recebido do empregado em troca de benefícios a ele apresentados.

Esta inclusão da conta que provisiona o quanto a entidade tem para cumprir junto com seus servidores agrega significativamente na Demonstração Contábil, pois são obrigações que o Município terá de pagar com a devida apropriação pelo regime de competência, ou seja, a contabilização das obrigações de férias e décimo terceiro no período em que são geradas.

Em relação aos Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo, estão as obrigações da entidade junto com instituições financeiras e até mesmo com fornecedores, estimados para pagamento com pouco prazo.

Observa-se que no Balanço Patrimonial do ano de 2014 dos municípios, não havia mensuração com a conta denominada de Empréstimos e Financiamentos a Curto Prazo, mas estava classificada dentro do Passivo Permanente em Dívida Fundada Interna como por Contratos de Curto Prazo.

Na conta em que estão provisionadas as obrigações para com os fornecedores se percebe que ambos os municípios não apresentavam na estrutura antiga conta específica para mensurar estes saldos. Com a estrutura já convergida, todos os municípios exibem valores contabilizados em Fornecedores e Contas a Pagar a Curto Prazo, levando em conta que são valores consideráveis.

Nos Empréstimos e Financiamentos a Longo Prazo observa-se que os saldos de Empréstimos para um prazo maior de doze meses estavam ordenados juntamente com os Empréstimos a Curto Prazo, na conta de Dívida Fundada Interna, no Ativo Permanente da entidade.

Na atual estrutura ficam evidenciados com maior clareza os prazos que a entidade tem para cumprir com suas obrigações, sendo classificados em Circulante e Não Circulante. Ainda, cada “espécie” de despesa/obrigação é contabilizada separadamente, e esta contabilização realizada no momento em que de fato ocorre a obrigação, classificadas considerando a segregação, com base em seus atributos de exigibilidade e conversibilidades, conforme NBCT 16.6 – Balanço Patrimonial.

Ao analisar a Conta de Patrimônio Líquido verifica-se que assim como a conta de Ativo, teve um crescimento significativo em seu saldo no ano de 2014. A mensuração dos Bens Móveis e Imóveis ocorrida no período citado alavancou a conta do Patrimônio da entidade da mesma forma que a conta de Ativo Permanente, atualmente denominada Ativo Não Circulante.

Considerando o Patrimônio Líquido deste mesmo município, percebe-se que houve modificações consideráveis. Destaca-se a inclusão das contas de Superávits e Déficit que correspondem à diferença positiva e negativa entre o ativo financeiro e passivo financeiro, respectivamente, e que não compunham o demonstrativo no período anterior ao da convergência.

Analisando as modificações ocorridas, pode-se evidenciar que elas são benéficas, considerando que os valores anteriormente aglomerados e após a convergência distribuída em mais subgrupos, possibilitam um maior entendimento da demonstração.

Ponderando as alterações ocorridas no Patrimônio Líquido da entidade, é possível verificar que nos demonstrativos anteriores à convergência, o mesmo era composto apenas pelo Patrimônio da Entidade, e na conta de Lucros ou Prejuízos Acumulados ambos estavam com os saldos zerados. Ainda no Patrimônio Líquido, conforme Sanchez e Maes (2013) será evidenciada a diferença do resultado do período com os resultados anteriores, e a ainda a inclusão de itens como a reserva e ajuste de Avaliação Patrimonial, diferentemente do que vinha ocorrendo quando a estrutura era baseada na Lei 4.320/1964, em que o Patrimônio não migra para o lado do Ativo, que mesmo resultando em prejuízo, estará apresentado na estrutura no lado do Passivo.

No demonstrativo atual, em conformidade com a CASP, tem-se apresentado além do Patrimônio Social, e das Reservas de Capital, os Resultados Acumulados, composto pelo superávit/déficit financeiro e a apuração do Resultado do exercício. Antes da convergência aos padrões internacionais, o Patrimônio Líquido era composto apenas pelo Patrimônio/Capital da entidade.

Em conformidade às normas vigentes, o município 1 tem apresentado em sua estrutura os valores correspondentes ao Ativo Financeiro, Ativo Permanente, Passivo Financeiro e Passivo Permanente, cada qual é composto de acordo com a Lei nº 4.320/1.964, artigo 105:

§ 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis independentemente de autorização orçamentária e os valores numerários.

§ 2º O Ativo Permanente compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização ou alienação dependa de autorização legislativa.

§ 3º O Passivo Financeiro compreenderá as dívidas fundadas e outros pagamentos independentemente de autorização orçamentária.

§ 4º O Passivo Permanente compreenderá as dívidas fundadas e outras que dependam de autorização legislativa para amortização ou resgate.

Em desacordo com as exigências da CASP, um dos municípios analisados, não apresentou o demonstrativo das Contas de Compensação que compõem juntamente com Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido o Balanço Patrimonial. Nas contas de Compensação, conforme a Lei nº 4.320/1.964, em seu parágrafo 5º “[...] serão registrados os bens, valores, obrigações e situações não compreendidas nos parágrafos anteriores e que, imediata ou indiretamente, possam vir a afetar o patrimônio”.

Em relação à Conta de Patrimônio Líquido verifica-se que elas, se apresentam em conformidade com o MCASP. No Balanço Patrimonial antigo apenas contava o saldo Patrimonial, que era a diferença do Ativo Real com o Passivo Real. Na estrutura atual, a composição da conta é formada pelos saldos de Patrimônio

Social e Capital Social e de Resultados Acumulados, atingindo o Resultado do Exercício, Ajustes de Exercícios Anteriores e Resultado de Exercícios Anteriores. Ainda, pode ser apresentado dentro da Conta de Patrimônio Líquido as Reservas de Capital, Ajustes de Avaliação Patrimonial, Reservas de Lucros, Ações em Tesouraria.

Outro item que passou a integrar a apresentação do Balanço Patrimonial é o anexo que demonstra o Superávit/Déficit financeiro, conforme o MCASP (2014), o Superávit Financeiro corresponde à diferença positiva entre o ativo e o passivo financeiro e o Déficit financeiro corresponde à diferença negativa entre o ativo e o passivo financeiro.

A destinação de recursos permite que seja identificada a origem e a destinação destes recursos que estão legalmente vinculados a algum órgão, fundo ou despesa. Em apenas um dos municípios analisados, não esteve apresentado o Demonstrativo do Superávit/Déficit financeiro. De acordo com Sanchez e Maes (2013), no anexo em que é apresentado do demonstrativo de déficit/superávit, deve ser distinguido os recursos que são vinculados ou não, clareando a origem dos mesmos.

Apenas um dos municípios observados apresentou somente as Contas Analíticas no Demonstrativo Contábil, impossibilitando desta forma averiguar nos demais se foram adotados procedimentos como, por exemplo, as Depreciações, Exaustões e Amortização pela entidade, bem como, a especificação melhor da origem dos recursos.

De forma geral, após a análise dos dados apresentados pelos seis municípios que já possuem o sistema apto para gerar os demonstrativos de acordo com os padrões internacionais de contabilidade pública, ficam reverenciadas as modificações que estes trazem para o atual estágio da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro e a cristalização que as alterações proporcionam às demonstrações contábeis dos entes públicos após a adaptação às normas estabelecidas para a nova contabilidade pública.

5 Conclusões e Considerações

Ao findar este estudo relata-se que o objetivo proposto foi alcançado. Através dos resultados apresentados foi possível identificar quais as principais alterações ocorridas nas Demonstrações Contábeis dos municípios analisados pertencentes à Agência de Desenvolvimento Regional de Maravilha - SC. Dentre os municípios investigados, todos exibiram modificações na estrutura do Balanço Patrimonial, porém alguns ainda não atendem totalmente as exigências propostas pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Atendendo aos objetivos da pesquisa, ao analisar os Balanços Patrimoniais dos municípios percebeu-se que várias foram as mudanças ocorridas nas Demonstrações Contábeis, destacando as consideradas mais relevantes dentro da estrutura: Alteração das nomenclaturas, sendo classificadas como Ativo Circulante e Não Circulante e Passivo Circulante e Não Circulante; Avaliação e mensuração dos ativos pelo valor justo e implantação da depreciação, amortização e exaustão; Provisões contabilizadas pelo Regime de Competência.

Dentro das modificações consideradas mais relevantes podem-se citar as relacionadas com as contas do Imobilizado, atendendo aos objetivos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, que é o enfoque patrimonial, ao invés de apenas enfatizar o orçamentário, que vinha ocorrendo até recentemente.

Ao comparar os dois padrões de demonstrações pode-se visualizar a evidente modificação das estruturas e destacar que a Lei nº 4.320/64 realça o enfoque orçamentário ao Balanço Patrimonial, separando o Ativo e Passivo em dois grandes grupos compostos por ativo financeiro e não financeiro, compreendendo o ativo permanente, circulante, realizável a longo prazo, ativo real e compensado do passivo financeiro, não financeiro ou permanente, e o passivo compensado. A nova estrutura é dividida em três grandes grupos: Ativo, que se divide em ativo circulante e não circulante; Passivo, também dividida em circulante e não circulante e Patrimônio Líquido.

Além das alterações apresentadas no parágrafo anterior, a nova estrutura faz um comparativo entre os dois exercícios financeiros, deixando visível a comparação dos Ativos, Passivos e Patrimônio da entidade de dois exercícios diferentes.

Considerando que a adoção dos padrões normatizados pela NBC T 16.6, era facultativa antes do início do ano de 2015, pode-se observar que os municípios estudados não tiveram alterações na estrutura do Demonstrativo apresentada antes do ano de 2015, apenas as reavaliações dos bens do Patrimônio Público proposta para o fechamento do exercício 2014. No entanto, um dos municípios apresentou Depreciações, Exaustões e Amortizações ainda no fechamento do período de 2014.

Contudo, vale destacar que as inovações inseridas pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público exigem um entendimento profundo da legislação, e um acompanhamento sistêmico das inovações que surgem continuamente. Assim, é um processo de transição em que o profissional da área deve buscar um aperfeiçoamento contínuo das normas contábeis explícitas na legislação para que possa extrair a sua verdadeira essência e aplicá-la no cotidiano, e com isso poder atender à normatização.

Perante o atual estágio do mercado a convergência aos padrões internacionais gera informações possíveis de ser interpretadas pelos mais diversos profissionais, de diferentes países, criando uma consonância com as práticas da Contabilidade Pública aplicada no Brasil com a realidade mundial. Além disso, a unificação das Demonstrações Contábeis utilizadas fortalece a confiança depositada pelos cidadãos aos entes federativos, aumentando a qualidade informacional dos recursos arrecadados e aplicados, através da transparência.

Esse impulso alcançado com a modernização da estrutura contábil implicando na padronização de procedimentos nos relatórios dos entes federativos, e a Lei de Responsabilidade Fiscal surgem para incrementar neste avanço introduzido com a convergência aos padrões internacionais de contabilidade.

É relevante salientar também que o papel da contabilidade no processo de transparência das contas públicas é de suma importância aos seus usuários, possibilitando que o mesmo possa buscar e compreender com clareza como estão sendo gerenciados os recursos dos entes públicos.

Cabe ressaltar que estudos nesta linha de pesquisas propiciam o avanço do conhecimento na contabilidade pública, bem como contribuem com a compreensão das demonstrações contábeis do setor público o que possibilita evidenciar os resultados e torna a contabilidade coadjuvante da transparência dos atos e fatos da administração pública brasileira.

Considerando as adequações encontradas nas Demonstrações Contábeis dos municípios ligados a ADR de Maravilha em 2015, até então facultadas, sugere-se como futuras pesquisas, realizar nova avaliação nos municípios avaliados e/ou ainda em outra amostra a fim de analisar a perenidade e os avanços da convergência na contabilidade pública resultaram nos relatórios dos entes públicos e avaliar o nível de transparência que estas alterações proporcionam às demonstrações contábeis deste setor.

Referências

- Bezerra, P. M. (2016). *Demonstrações Contábeis Aplicadas ao setor Público: Uma análise de sua abrangência nacional*. Disponível em <<http://dspace.bc.uepb.edu.br/jspui/handle/123456789/1454>>. Acesso em 12 de fevereiro.
- Brasil. (2000). Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. (Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 20.01.2016.
- Brasil. (1964). Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 02.02.2016.

- Brasil. (2008). Portaria nº 184, de 25 de Agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Diário Oficial da União* – Seção 1, nº 164, terça-feira, 26 de agosto de 2008.
- Colares, A. C. V., Padrones, K. G. S. A., & Santos, W. J. L. (2014). Análise do grau de implantação das IPSAS nas entidades públicas brasileiras e suas principais limitações no processo. In: CBC, XXI, 2014, Rio Grande do Norte. *Anais...* Rio Grande do Norte: CBC.
- Conceição, M. L. & Ramos, E. T. (2016). *Impactos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a Contabilidade Pública*. 2006. 67 f. Monografia (Especialização em Contabilidade e Orçamento) – Universidade de Brasília – UNB. Brasília, DF.
- França, A. R. T., & Jesus, M. A. *O impacto das IPSAS na investigação em Contabilidade Pública nos últimos cinco anos: financial accountability and management*. Disponível em: < <http://www.aeca1.org/xviencuentroaeca/cd/31f.pdf>>. Acesso em: 06.02.2016.
- Gil, A. C. (2002). *Como elaborar projetos de pesquisa*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S. et al. (2008). *Contabilidade Introdutória*. 10. ed. São Paulo: Atlas.
- Iudícibus, S., & Marion, J. C. (2002). *Introdução à Teoria da Contabilidade*. 3. ed. São Paulo: Atlas.
- Kohama, H. (2003). *Contabilidade Pública: Teoria e Prática*. 4. ed. São Paulo: Atlas.
- Lakatos, E. M., & Marconi, M. A. (2008). *Metodologia Científica*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Marion, J. C. (2009). *Contabilidade Básica*. 10. ed. São Paulo: Atlas.
- Resolução CFC nº 1.128/08, de 25 de novembro de 2008, alterada pelas resoluções 2168/09 e 1437/13. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/coordenadorias/camara_tecnica/normas_brasileiras_de_contabilidade/>. Acesso em: 27.02.2016.
- Rocha, R. A. (2012). *Nova Contabilidade na Administração Pública*. 15 f. Monografia (Especialização em Gestão de Políticas Públicas) - Sociedade Universitária Redentor – FAC Redentor, Além Paraíba, Minas Gerais.
- Sanchez, A. F. C., & Maes, L. L. (2013). Uma análise das principais mudanças nas Demonstrações Contábeis aplicadas ao setor público. *Revista Linceu On-line*, São Paulo, v. 3, n. 3, p. 6-32, jan./jun.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios*. 6. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional.
- Secretaria do Tesouro Nacional. (2010). *Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, parte V Demonstrações contábeis aplicadas ao Setor Público*. 3. ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, 2010.
- Silva, A. B. (2012). *A Contabilidade Pública e o impacto da Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública*. 33 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Ciências Contábeis) – Faculdade Araguaia. Goiânia, Goiás.
- Soares, M., & Scarpin, J. E. (2010). A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil* – CRCSC – Florianópolis, v. 9, n. 27, p. 25-42, ago./nov.

DADOS DOS AUTORES

Ana Cláudia Lauxen Zuzeliski

Especialista em Controladoria, Finanças e Auditoria pela Horus Faculdades
Endereço: Rua 28 de abril, 532 - Bairro Urbano
CEP: 89871-000 - Serra Alta/SC -Brasil
E-mail: claudialauxen_sk@hotmail.com
Telefone: (49) 8854 -5791

Paulo Roberto Dallastra

Especialista em Auditoria e Perícia pela Unochapecó
Professor do Curso de Ciências Contábeis da Horus Faculdades
Endereço: Av. Brasília, 625 - centro.
CEP: 89.870-000 – Pinhalzinho/SC – Brasil

E-mail: paulo@asapcontabil.com.br
Telefone: (49) 98855 2282

Inês Liani Menzel Warken

Mestre em Ciências Contábeis pela FURB
Professora do Curso de Ciências Contábeis da Horus Faculdades
Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Controladoria, Finanças e Auditoria da Horus Faculdades
Endereço: Rua Niterói, 870 - Bairro EFACIP
CEP: 89870-000 - Pinhalzinho/SC - Brasil
E-mail: ineswarken@hotmail.com
Telefone: (49) 88385944

Contribuição dos Autores:

Contribuição	Ana Cláudia Zuzeliski	Paulo Dallastra	Inês Liani Warken
1. Concepção do assunto e tema da pesquisa	√	√	√
2. Definição do problema de pesquisa	√	√	√
3. Desenvolvimento das hipóteses e constructos da pesquisa (trabalhos teórico-empíricos)	√	√	√
4. Desenvolvimento das proposições teóricas (trabalhos teóricos os ensaios teóricos)			
5. Desenvolvimento da plataforma teórica	√	√	√
6. Delineamento dos procedimentos metodológicos	√	√	√
7. Processo de coleta de dados	√	√	√
8. Análises estatísticas	√	√	√
9. Análises e interpretações dos dados coletados	√	√	√
10. Considerações finais ou conclusões da pesquisa	√	√	√
11. Revisão crítica do manuscrito	√	√	√
12. Redação do manuscrito	√	√	√