

Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: um estudo sobre a adequação dos municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS)¹

O presente estudo trata da adequação da contabilidade dos municípios que fazem parte do Corede Rio da Várzea (RS) às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, buscando a convergência aos padrões internacionais. Teve-se como finalidade analisar se as prefeituras estão realmente aderindo aos procedimentos exigidos pelas normas. No que se refere à metodologia, esta pesquisa se classifica como diagnóstico, com objetivo descritivo, abordagem quantitativa e realizada na forma de levantamento, abrangendo 20 municípios da região. A coleta de dados foi realizada por meio de questionário formatado em dois blocos de questões e enviado, através de e-mail, para os profissionais da contabilidade das prefeituras durante o mês de outubro de 2015. O estudo deixou claro que, apesar de grande parte dos procedimentos exigidos pelas normas já estar sendo realizado, ainda há muito a fazer para alcançar uma completa convergência aos padrões internacionais. A implantação do sistema de custos, a reavaliação e o ajuste de ativos são exemplos do que ainda deve ser melhorado.

Tagiane Gracieli Fiorentin Tres
(orientadora)

É contadora e professora na Universidade de Passo Fundo (RS); mestranda em Educação pela Universidade de Passo Fundo (UPF/RS); especialista em Controladoria e Gestão Tributária pela UPF/RS; e especialista em Contabilidade Pública pela Unijui (RS).

E-mail: ta_graci@hotmail.com; tfiorentin@upf.br

Daniela Regina Zantedeschi
(orientanda)

É acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na Universidade de Passo Fundo (RS).

E-mail: danielazantedeschi@hotmail.com

¹ Artigo apresentado no 1º Congresso de Gestão e Controladoria da UnoChapecó (SC) (Cogecont), realizado no período de 22 a 24/6/2016, em Chapecó (SC).

1. Introdução

Nos últimos anos, a Contabilidade brasileira vem passando por um processo de convergência aos padrões internacionais, começando pelo setor privado e alcançando também o setor público. Tal processo se dá pela necessidade de uma maior comparação e compreensão das informações disponibilizadas pelos diversos países e entidades.

A contabilidade governamental, até então, regida pela Lei n.º 4.320, de 27 de março de 1964, estabelecia importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas e a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País. Ela teve como principal foco o orçamento público, que passou, a partir da lei, a ter significativa importância no País.

Mais tarde, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, como ficou conhecida a Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000, a contabilidade pública alçou maior importância e valorização. A lei estabeleceu, para toda a Federação, direta ou indiretamente, normas financeiras voltadas para a transparência e responsabilidade na gestão fiscal.

Recentemente, o País iniciou o processo de convergência e harmonização do setor público, um novo marco na contabilidade pública brasileira. E o Conselho Federal de Contabilidade é o responsável pela reformulação das normas contábeis, adaptando-as às normas internacionais, com o objetivo de reduzir os conceitos jurídicos e orçamentários que norteavam essa ciência na área governamental; e também para que todos os órgãos do setor público brasileiro utilizassem a mesma linguagem (SOARES; SCARPIN, 2010, *apud* TRES e RISSARDO, 2015).

No ano de 2008, houve a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), novo instrumento normatizador que trouxe inovações e também reforçou alguns dispositivos das leis supracitadas. A partir desse momento, como na contabilidade empresarial, o foco principal passou a ser o patrimônio, que é verdadeiramente o objeto de estudo da Ciência Contábil, deixando de ser o orçamento público, que mesmo assim continua tendo grande importância na contabilidade pública.

As NBC TSP foram editadas visando elevar a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. A adoção desses padrões requer uma contabilidade patrimonial integral, por meio da aplicação de todos os princípios contábeis. É um processo de mudança bastante complexo, com inúmeras modificações e prazo exíguo de aplicação.

Esse processo visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. Além disso, permitirá a consolidação das contas nacionais, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional.

São diversos os benefícios gerados com a adesão desse processo, como, por exemplo, a produção de informações para a tomada de decisões por parte dos gestores públicos; a comparabilidade entre

os entes da Federação e entre diferentes países; o registro e acompanhamento de transações que afetem o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento; a melhoria no processo de prestação de contas; a implantação de sistemas de custos no setor público; a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional; a racionalização e melhor gestão dos recursos públicos; e o reconhecimento do profissional contábil no setor público.

No entanto, as NBC TSP, até hoje, não estão consolidadas e, na prática, poucas entidades têm aplicado os novos conceitos. Ainda existem dificuldades, como apontam estudos, a exemplo do realizado por Tres e Rissardo (2015), que ressalta a incorreta parametrização do sistema contábil, a falta de integração de outros sistemas ao sistema contábil, a carência de apoio da alta administração e a falta de capacitação dos profissionais referentes às NBC TSP.

O prazo para adaptação está se esgotando e esse não é um procedimento rápido, pelo contrário, ele é moroso e complexo. Nessa situação, para que seja bem-sucedido, é necessário o envolvimento e o engajamento das diversas áreas, incluindo gestores, autoridades públicas e contadores.

A relevância deste trabalho se justifica pelo fato de a contabilidade pública estar passando por esse momento de mudanças, no qual se busca a aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com as normas internacionais.

Conforme Darós e Pereira (2009), as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal.

Tendo em vista que já está sendo exigido o cumprimento das NBC



TSP por todos os entes da Federação brasileira, o presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder à seguinte questão: **A contabilidade dos municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS) está adequada às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?** Para tanto, busca-se apresentar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o levantamento de informações sobre os procedimentos já implantados na contabilidade nos municípios em estudo e a avaliação do grau de entendimento, por parte dos profissionais da contabilidade sobre as NBC TSP.

2. Fundamentação Teórica

2.1 História e evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil

Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou também chamada de Contabilidade Governamental, tem por finalidade o controle e a gestão dos recursos públicos e procura fornecer aos gestores públicos informações exatas e atualizadas para subsidiar as tomadas de decisões e para prestar contas à sociedade, sendo considerada por Kohama (2014, p.25) como “um dos ramos mais complexos da Ciência Contábil”.

Ela surgiu na época do período colonial, quando o rei utilizava a contabilidade para controlar o seu patrimônio e a riqueza do povo e, baseado nessas informações, tomava as suas decisões. De acordo com Schmidt apud Slomski (2003, p. 26), “no Brasil, a contabilidade aparece no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu Governo Provisório, em 1808, ao publicar um alvará obrigando os contadores gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil”.

Observa-se que o enfoque orçamentário dado à contabilidade pública surgiu ainda naquela época, pois, por meio da Constituição Imperial de 1824, apareceram as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais. Anos depois, por volta de 1830, também foi aprovado o primeiro orçamento brasileiro (GIACOMONI, 2012).

Após a Proclamação da República, sentiu-se a necessidade de maior atenção ao controle da coisa pública. Assim, com a Constituição de 1891, foi criado o Tribunal de Contas (TC), com a incumbência de auxiliar o Congresso Nacional no processo de tomada de contas do Executivo. A Carta Magna também definiu que a elaboração do orçamento, antes competência do executivo, passasse a ser função privativa do Congresso Nacional (GIACOMONI, 2012).

Segundo Schmidt apud Slomski (2003), em 1922, foi criado o Código de Contabilidade da União, com a finalidade de ordenar todos os procedimentos orçamentários, contábeis, financeiros e patrimoniais já existentes. Em 1940, pelo Decreto-Lei n.º 2.416, de 17 de julho, foi regulamentada a elaboração e a execução dos orçamentos e balanços dos estados e municípios, determinando um modelo-padrão de balanços para essas entidades públicas. Instrumentos, esses, substituídos pela Lei Complementar n.º 4.320/64, de 17 de março de 1964.

Nascimento (2007) apud Rissardo (2013) menciona que, em meados dos anos 50, iniciou-se um processo com o propósito de reformar as diretrizes orçamentárias e contábeis, resultando na edição da Lei n.º 4.320/1964, que estatuiu normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Em outras palavras, a lei trata aspectos relacionados à elabo-

ração e à execução do orçamento, do controle interno e externo, da contabilidade orçamentária, patrimonial, financeira e industrial e da elaboração dos balanços públicos para todos os entes federados, fundos, autarquias e outras entidades.

A Constituição Federal reforçou a Lei n.º 4.320/1964, quando, em seu Art. 165, tratou das leis do Plano Plurianual, das Diretrizes Orçamentárias e dos Orçamentos Anuais e, mais uma vez, o aspecto orçamentário foi consagrado na área governamental e representou o eixo norteador da contabilidade.

Outro momento marcante na história da contabilidade pública foi em 1967, com o Decreto-Lei n.º 200/1967. Conforme Silva (2013, p. 69), “a União passa a intervir acentuadamente na economia brasileira e suas atividades são gradativamente diversificadas. Rapidamente, estados e municípios a imitam. É extinta a Contadoria Geral da República e em seu lugar surge a Inspetoria Geral de Finanças”.

Posteriormente, no ano de 2000, foi editada a Lei Complementar n.º 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Código de conduta para os administradores públicos do País, que vale para os três Poderes e para suas esferas, a LRF busca maior transparência na administração pública e também responsabilizar os gestores pela ineficiência no trato dos recursos, além de promover maior planejamento das ações governamentais e controle nos gastos públicos. A partir da aplicação da nova lei, os governantes passam a ter compromisso com orçamento e com metas, obedecendo a normas e limites para administrar as finanças e prestando contas sobre a aplicação dos recursos, com vistas a uma gestão fiscal responsável (STN, 2015). As principais inovações são voltadas para o controle das despesas com pessoal, limitação das operações de créditos,

controle dos restos a pagar e a criação de dois novos demonstrativos contábeis; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

No momento atual, pela necessidade de comparabilidade das informações contábeis dos diversos países, o Brasil busca a aproximação entre a contabilidade governamental e a contabilidade empresarial. Embora esses dois ramos da Ciência Contábil tenham origem na contabilidade comercial, os objetivos de ambas são distintos, pois os procedimentos e principalmente os resultados obtidos foram se distanciando.

Silva (2013, p. 69) explica que:

Enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado, compreendendo o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, e ainda executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado.

O principal componente que tornou as duas contabilidades muito distintas foi o enfoque utilizado — enquanto a contabilidade governamental tem o foco centrado no orçamento público, a contabilidade empresarial estuda o patrimônio da entidade. Portanto, iniciou-se, assim, um processo de harmonização da contabilidade pública aos padrões internacionais, visando à aproximação.

De acordo com Silva (2013, p. 64), no País, o processo de convergência aconteceu com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), sob o comando do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e de outras entidades ligadas à Ciência Contábil. Tais entidades realizaram um

trabalho que resultou na edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, baseadas nas *International Public Sector Accounting Standards* (Ipsas), que, traduzindo para o português, significa Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O prazo inicialmente estabelecido para a adoção das normas foi o ano de 2010. No entanto, esse prazo foi sendo prorrogado. Silva (2013, p. 65) comenta que as normas são obrigatórias para fatos ocorridos a partir de 2010, mas, segundo os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editados pela STN, elas serão facultativas a partir de 2010 e obrigatórias, em alguns casos, em 2011; em outros, até 2014. Em 24 de setembro de 2015, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria n.º 548, que estabeleceu novos prazos para a implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais e, em alguns procedimentos específicos, tiveram o prazo prorrogado até 2024 para a sua adequação às NBC TSP.

2.2 Os aspectos orçamentário, fiscal e patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: algumas noções

A adoção do orçamento para os três níveis do Governo tem como marco principal a Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964. Dentre os diversos dispositivos, destacam-se a Lei do Orçamento, a Proposta Orçamentária, o Exercício Financeiro, os Créditos Adicionais, a Execução do Orçamento, os Fundos Especiais, o Controle da Execução Orçamentária, a Contabilidade e as Autarquias e outras entidades.

Kohama (2014, p. 46) define o orçamento como “o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de Governo,

para cada período orçamentário. É um instrumento de Governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico”.

Segundo o MCASP (2014, p. 39), “o orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período”, ou seja, o orçamento compreende, basicamente, a estimativa da receita e a fixação da despesa para um determinado período, geralmente, de um ano.

No que tange ao aspecto orçamentário, as receitas e despesas devem percorrer estágios e devem obedecer a rigorosa classificação segundo diversos critérios estabelecidos em normas da Secretaria do Tesouro Nacional. Além disso, a execução orçamentária deve obedecer ao regime misto. De acordo com Silva (2013, p. 73), “encontra-se disposto no Art. 35 da Lei n.º 4.320, que deve ser adotado para o Sistema Orçamentário, que é o regime misto: de caixa, também chamado de gestão anual, para a receita e de competência, também conhecido como de exercício para a despesa”.

Com o passar do tempo, a administração do País assumiu uma imagem negativa devido à grande parte dos políticos eleitos e responsáveis pelo dinheiro do povo não agir de maneira correta em relação



aos princípios de ética e moral necessários na área pública. O mau uso, o desperdício dos recursos por meio de financiamentos de campanhas, o pagamento de propinas, o uso de bens públicos para benefício particular, gastos maiores que as arrecadações e a geração de desequilíbrio das finanças são exemplos claros de má gestão.

Diante do cenário preocupante, surgiu a necessidade de mudança, criando-se, assim, em maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal, que busca maior planejamento, transparência e fiscalização na gestão, tendo como objetivo precípuo estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A lei traz inovações, como a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual; impõe a cobrança de tributos; limita as despesas com pessoal e o endividamento; e exige a apresentação de novos relatórios, entre outros meios de melhorar a gestão pública. Dessa forma, surge o enfoque fiscal da contabilidade pública.

A LRF está assentada nos pilares do planejamento, da transparência, do controle e da responsabilização (KHAIR, 2001, p.13). Destaca-se que, para consolidar o princípio da transparência, a LRF estabelece a obrigatoriedade de elaboração e publicação de dois conjuntos de demonstrativos contábeis a serem utilizados na área pública: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que, segundo o Manual

de Demonstrativos Fiscais (2012, p. 119 e 120), deve ser publicado bimestralmente e ser composto por Balanço Orçamentário, Demonstrativo de Execução das Despesas por Função e Subfunção, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, Demonstrativo do Resultado Nominal, Demonstrativo do Resultado Primário, Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino, Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde e o Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência, o Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicações dos Recursos e o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas. Esse conjunto de demonstrativos deve ser elaborado e publicado até trinta dias após o encerramento do último bimestre.

O outro conjunto de demonstrativos, conforme a LRF, é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). Quanto a esse aspecto, o Art. 54 da referida lei dispõe que o RGF deve ser emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos em seu Art. 20. Assim como acontece com o RREO, é facultado, pelo Art. 63 da LRF, aos

municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar pela divulgação semestral de alguns demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal.

O Relatório de Gestão Fiscal (RGF) é composto pelo anexo do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada, Demonstrativo das Garan-

tias e Contragarantias de Valores, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, Demonstrativo dos Restos a Pagar, Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros e o Demonstrativo dos Limites (SLOMSKI, 2003, p. 241).

Debus e Nascimento (2009, p. 88) acrescentam que “a Lei de Responsabilidade Fiscal determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder”.

Segundo a teoria contábil do patrimonialismo, o objeto de estudo da Contabilidade é o “patrimônio de uma entidade” (MONTOTO, 2012, p. 41). Entretanto, na contabilidade pública, desde seus primórdios, especialmente desde a Lei n.º 4.320/1964, o aspecto que norteava a contabilidade governamental era o orçamentário. Somente em 2008, com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, houve a equiparação dos conceitos das duas contabilidades, passando a ser o patrimônio também o objeto da contabilidade pública.

O aspecto patrimonial da contabilidade pública ganhou reforço com a edição das normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, que buscam a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao setor Público.

2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Em 21 de novembro de 2008, foram tornadas públicas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), apresentadas a seguir.

A NBC T 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Conforme Castro (2010, p.



IPSAS

132), a primeira inovação da NBC T 16.1 foi a definição do campo de atuação da Contabilidade aplicada ao setor público. A norma estabelece que o campo de aplicação da Contabilidade abrange todas as entidades do setor público e essas devem observar as normas e as técnicas próprias da contabilidade aplicada ao setor público. A outra novidade foi a inclusão do conceito de Unidade Contábil, definida como a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público (CASTRO, 2010, p. 132).

A NBC T 16.2 trouxe informações referentes ao patrimônio público e a classificação sob o enfoque contábil e apresentou o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. As principais novidades dessa norma é que o patrimônio público foi estruturado, sob o enfoque contábil, em três grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido; a classificação dos elementos patrimoniais passou a considerar a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, seguindo a mesma lógica do setor privado (CASTRO, 2010, p. 136); o Sistema Contábil ficou caracterizado, conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008), como “a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público”; e o Sistema Contábil Público foi dividido em subsistemas de informações: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação. Nesse caso, a inovação foi a exclusão do sistema financeiro e a inclusão do subsistema de custos (CASTRO, 2010, p. 136).

A NBC T 16.3 estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso por meio de planos hierarquicamente interligados. Esses planos são docu-

mentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, por intermédio de ações e programas, abrangendo desde o nível operacional até o nível estratégico, bem como possibilitar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Nas entidades do setor público, os planos hierarquicamente interligados estão compreendidos no PPA (nível estratégico – com indicadores de médio prazo); na LDO (como orientações para a elaboração dos orçamentos anuais); e na LOA (nível operacional – com especificação das metas físicas e dos valores financeiros para o exercício) (CASTRO, 2010, p. 28).

A NBC T 16.4 trata dos conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público. A norma conceitua as transações como atos e fatos que causam alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos princípios e normas (CFC, 2008), passando a se classificar por sua natureza, em econômico-financeira e administrativa, de acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio.

A natureza econômico-financeira diz respeito às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio, em decorrência, ou não, da execução do orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais (NBC T 16.4, CFC, 2008). Já a natureza administrativa refere-se às transações que não afetam o patrimônio, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade (NBC T 16.4, CFC, 2008).

Castro (2010, p. 139) comenta que “essa norma trouxe pouca inovação, já que as transações no setor público já consideravam os registros, dos atos e fatos, diferentemente da contabilidade do setor

privado, que só considera fatos que afetam o patrimônio”.

Na sequência, o CFC editou a NBC T 16.5, que aborda os critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio da entidade do setor público. A norma descreve a necessidade de a entidade pública manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rígida ordem cronológica, como suporte às informações (CFC, 2008).

Uma novidade trazida pela norma é a definição de que a tabela de codificação de registros, que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas, utilizados faz parte do plano de contas (CASTRO, 2010, p. 143).

As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem, para, assim, obedecerem ao princípio da oportunidade (CASTRO, 2010, p. 144).

A NBC T 16.6 é a norma que estipula as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. As demonstrações obrigatórias, de acordo com as NBC TSP, são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas.

As principais novidades da norma se referem à obrigatoriedade e à elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa e da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Silva (2013, p. 282) explica que “a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação de contas”.

“A contabilidade governamental, até então, regida pela Lei n.º 4.320, de 27 de março de 1964, estabelecia importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas e a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País.”

Por fim, também em 2013, tornou-se clara a obrigatoriedade das notas explicativas, que devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares que não foram evidenciadas claramente nas demonstrações contábeis e informar os critérios seguidos na elaboração das demonstrações e outras informações e eventos evidenciados de forma insuficiente ou não constantes nas demonstrações (NBC T 16.6, CFC, 2008).

A NBC T 16.7 traz normatizações referentes a conceitos, abrangência e procedimentos para a consolidação das demonstrações contábeis no setor público. A consolidação já era mencionada na Lei n.º 4.320/1964 e também na LRF. A norma (CFC, 2008) explica que “a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social”.

Para Castro (2010, p. 157), “a inovação é que sempre se fez consolidação sem regras definidas. Na verdade, não se fazia consolidação e, sim, integração, pois não eram eliminadas as transações entre os órgãos e as entidades integrantes do consolidado”.

O controle interno foi o tema da NBC T 16.8 (CFC, 2008) que deter-

mina referências para o controle interno, como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de diminuir riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o atingimento dos objetivos da entidade pública.

Conforme a norma (CFC, 2008), o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público e tem como propósito salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes do patrimônio, dar conformidade ao registro contábil, propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada, estimular adesão às normas, contribuir para a promoção da eficiência operacional e auxiliar na prevenção de práticas inadequadas.

A mesma norma ainda define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas, sempre em observância a leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas. Castro (2010, p. 160) comenta que “a norma vem confirmar que os controles internos são importantes para garantir razoável grau de efi-

ciência e eficácia do sistema de informação contábil”.

A NBC T 16.9 apresenta os critérios e procedimentos para o registro da depreciação, da amortização e da exaustão na contabilidade do setor público. Em se tratando de registro, a norma estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício (NBC T 16.9, CFC, 2008).

A NBC T 16.9 (CFC, 2008) também lista os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação, sugere a adoção de outros métodos de depreciação possíveis e explica que a depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

Para Castro (2010, p. 162), a grande inovação é a aplicação dessa norma, tipicamente do setor privado, no setor público e também o fato da substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou

“Após a Proclamação da República, sentiu-se a necessidade de maior atenção ao controle da coisa pública. Assim, com a Constituição de 1891, foi criado o Tribunal de Contas (TC), com a incumbência de auxiliar o Congresso Nacional no processo de tomada de contas do Executivo.”

laudo técnico específico de cada entidade, para cada tipo de bem, tendo por base sua vida útil estimada.

A NBC T 16.10 define os critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos que fazem parte do patrimônio das entidades do setor público, assegurando o patrimônio como objeto da contabilidade. Agora, tanto as disponibilidades como os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original. Por sua vez, os estoques serão mensurados pelo valor de aquisição, produção ou construção. Já as saídas dos estoques devem ser registradas pelo custo médio ponderado (NBC T 16.10, CFC, 2008).

A norma também trata da forma como devem ser avaliadas ou mensuradas as participações em outras empresas sobre as quais a entidade do setor público tenha influência significativa. Esse grupo de ativos deve ser mensurado pelo método de equivalência patrimonial, e as demais participações podem ser mensuradas de acordo com o custo de aquisição (NBC T 16.10, CFC, 2008). Quando discorre sobre a avaliação do ativo imobilizado, a NBC T 16.10 determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande ino-

vação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, ou seja, bens colocados à disposição da população de forma gratuita ou sob remuneração, como praças, rodovias, mares, entre outros (NBC T 16.10, CFC, 2008).

Por fim, a NBCASP estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, em que se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida a reavaliação (NBC T 16.10, CFC, 2008).

Castro (2010, p. 168) comenta que, “no geral, a inovação da norma está na mudança da Contabilidade, do foco orçamentário, para o foco patrimonial. Com isso, todas as regras de mensuração e avaliação do setor privado passam a ser implementadas também no setor público”.

Por fim, tem-se a NBC T 16.11, que trata da conceituação, do objeto, dos objetivos e das regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. A norma ainda apresenta o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP, obrigatório para todas as entidades públicas, é responsável pelo registro, processamento e evidenciação dos custos

de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública (NBC T 16.11, CFC, 2008).

Também, segundo a NBC T 16.11 (CFC, 2008), “para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões, permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público”.

3. Metodologia

A presente pesquisa objetiva analisar a adequação dos municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS) às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para tanto, realizou-se uma pesquisa-diagnóstico, delineada para um estudo descritivo de cunho quantitativo. O procedimento utilizado no trabalho foi o de levantamento, interrogando-se os profissionais da contabilidade dos 20 municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS).

O Corede, ou Conselho Regional de Desenvolvimento, é um fórum de discussão e decisão a respeito de políticas e ações que visem ao

desenvolvimento regional. Os municípios que fazem parte do Corede Rio da Várzea, conforme o Decreto n.º 47.543, de 8 de novembro de 2010, são: Barra Funda, Boa Vista das Missões, Cerro Grande, Chapada, Constantina, Engenho Velho, Jaboticaba, Lajeado do Bugre, Liberato Salzano, Nova Boa Vista, Novo Barreiro, Novo Xingu, Palmeira das Missões, Ronda Alta, Rondinha, Sagrada Família, São José das Missões, São Pedro das Missões, Sarandi e Três Palmeiras.

A coleta de dados da presente pesquisa foi realizada a partir de questionário moldado em dois blocos, com questões fechadas, elaborado no *Google Docs* e enviado por e-mail aos profissionais da contabilidade da prefeitura de cada município. O primeiro bloco objetiva caracterizar os respondentes e o meio no qual estão inseridos, enquanto o segundo bloco busca analisar o atendimento das novas normas nos municípios. É importante ressaltar que foi realizado um pré-teste, com o objetivo de verificar possíveis inconsistências.

Como limitação do estudo, destaca-se que nem todos os municípios responderam ao questionário. Os resultados também podem ficar comprometidos em virtude de possível desconhecimento dos respondentes em relação aos itens propostos no questionário.

4. Análise dos Resultados

Um questionário, com o objetivo de verificar se os municípios do Corede Rio da Várzea estão realizando os procedimentos referidos nas novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, foi enviado aos 20 profissionais da contabilidade que atuam em cada prefeitura. Dos 20 questionários enviados, 15 foram respondidos, totalizando 75% do total.

4.1 Perfil dos respondentes

O primeiro bloco do instrumento de coleta de dados teve o propósito de traçar o perfil dos respondentes e de suas instituições, contendo informações sobre gênero, faixa etária, formação acadêmica, especialização, forma de contratação e tempo de atuação no setor público.

A pesquisa evidenciou que a maior parte dos profissionais atuantes nos municípios da região são do sexo masculino, correspondendo a 53,3%, enquanto que os profissionais do sexo feminino representam 46,7%. Em relação à faixa etária, a maioria dos respondentes possui idade superior a 30 anos, apenas 6,7% dos entrevistados possuem menos de 30 anos de idade. Entre eles, predomina a formação acadêmica superior, representando 86,7%, enquanto que os técnicos em contabilidade correspondem a somente 13,3%, sendo importante destacar que 60% dos respondentes afirmam ter também pós-graduação.

A contratação de profissionais nos municípios analisados é feita, em sua grande maioria, por concurso público, correspondendo a 86,7%. O restante (13,3%) trabalha por meio de contratos de prestação de serviços. Nenhum dos profissionais trabalha como cargo em comissão.

Em relação ao tempo de atuação no setor público, 40% dos pro-

fissionais estão há mais de 20 anos trabalhando com a contabilidade pública; 13,3%, entre 16 e 20 anos; 26,7% estão nesse meio entre 11 e 15 anos; e 20% estão por menos de cinco anos.

4.2 Adequação da contabilidade às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

As questões do segundo bloco buscam avaliar se os procedimentos descritos nas novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público estão sendo adotados nos municípios pesquisados, conforme apresentado na Tabela 1.

De acordo com as NBC TSP, o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos direitos, das obrigações, incluindo ajustes e provisões, devem ocorrer pelo regime de competência, o que está sendo realizado pela maioria, dos municípios (86,7%), ao passo que 13,3% ainda não estão adequados. Ressalta-se que um bom sistema informatizado é imprescindível para a apropriação adequada desses valores, uma vez que envolve uma gama de lançamentos que, se tiverem que ser realizados manualmente, dificultaria muito o trabalho do contador.

O regime de competência se aplica ao registro dos créditos tributários e não tributários, o qual também a maioria das prefeituras já realiza, representando 86,7%. Novamente, 13,3% ainda não se adequaram ao procedimento, demonstrando que ainda prevalece o aspecto orçamentário sobre o patrimonial na contabilidade pública.

O reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e intangível, que deve ser feito por meio de sistema contábil adequado, está sendo desempenhado por 80% dos municípios, ou seja, apenas 20% não estão de acordo com a inovação proposta pelas normas.

No ativo imobilizado e no ativo intangível, deve ocorrer, men-



salmente, a apropriação da depreciação, amortização e exaustão, caracterizadas como perda de valor dos bens com vistas a evidenciar adequadamente o patrimônio público. Apenas de 40% dos municípios já realizam o procedimento, enquanto 60% não cumprem a norma. Nesse aspecto, é importante destacar a importância de o sistema do patrimônio, que alimenta a contabilidade, estar ajustado e atualizado, enviando mensalmente as informações sobre os bens depreciados e devidos valores para que a contabilidade possa efetuar os lançamentos pertinentes no sistema contábil.

Os ativos estão sendo reavaliados e ajustados ao valor recuperável periodicamente em apenas 33,3% dos locais analisados, restando 66,7% de locais que necessitam se adequar aos novos padrões estabelecidos. Nesse caso, a contabilidade também tem uma dependência muito grande de informações provenientes de outros setores, como comissão de avaliação e reavaliação de bens do município, para poder atualizar os valores dos bens, pelo menos, uma vez por ano.

Em se tratando de demonstrações contábeis existentes, em quase todos os municípios, já estão sendo apresentadas conforme os novos padrões de Contabilidade, representando um percentual de 93,3% do total analisado. Nessa questão, o trabalho da empresa prestadora de serviços de informática é fundamental para que a Norma seja cumprida, uma vez que se trata de programação. Ao contador, cabe analisar se o demonstrativo está de acordo com as normas e solicitar à informática a parametrização do sistema.

A Demonstração do Fluxo de Caixa, novidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, está sendo elaborada por 80% dos profissionais da contabilidade nos municípios.

Questões	Respostas em %	
	Sim	Não
1. O reconhecimento, mensuração e evidenciação dos direitos, das obrigações, incluindo ajustes e provisões, estão sendo realizados pelo regime de competência, ou seja, no momento em que ocorrem independente do pagamento ou recebimento?	86,7	13,3
2. Ainda sobre o regime de competência, o registro dos créditos tributários e não tributários está sendo feito de acordo com este novo regime?	86,7	13,3
3. Estão sendo desempenhados, em sistema contábil apropriado, procedimentos para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível?	80,0	20,0
4. A depreciação, amortização e exaustão estão ocorrendo, mensalmente, de forma sistematizada nos bens do ativo imobilizado e ativo intangível?	40,0	60,0
5. Os ativos estão sendo reavaliados e ajustados ao valor recuperável periodicamente?	33,3	66,7
6. As demonstrações contábeis já existentes estão sendo apresentadas conforme os novos padrões de Contabilidade?	93,3	6,7
7. A Demonstração do Fluxo de Caixa, exigida a partir das NBCASPs, está sendo elaborada?	80,0	20,0
8. A partir das normas, os órgãos públicos foram obrigados a divulgar Notas Explicativas complementares ou suplementares às Demonstrações Contábeis. A divulgação está acontecendo?	46,7	53,3
9. Os bens de uso comum, também chamados de bens de infraestrutura (ruas, praças, estradas), estão sendo mensurados, registrados e incorporados ao patrimônio público, conforme está disposto nas NBCASPs?	53,3	46,7
10. O município está seguindo o PCASP, plano de contas padrão elaborado e divulgado pela STN, a fim de tornar as informações contábeis padronizadas e uniformes em todos os níveis do governo?	100,0	-
11. Foi implementado e está sendo utilizado sistema de custos no município?	-	100,0
12. O controle interno, que possui, entre outras, as atribuições de garantir a veracidade do patrimônio e a conformidade do registro contábil, está sendo exercido em todos os níveis da entidade pública?	53,3	46,7
13. De acordo com a Lei n.º 4.320/1964, a Contabilidade Pública dividia o Ativo e Passivo em Financeiro e Permanente, mas, com a chegada das NBCASPs, essa divisão passou a ser em Ativo e Passivo Circulante e Não Circulante. O município aderiu a essa nova classificação em suas demonstrações?	100,0	-
14. A NBC T 16.5 define que a tabela de codificação de registros que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados faz parte do plano de contas. No seu município, a tabela integra o plano de contas?	73,3	26,7
15. Está sendo realizada a consolidação das demonstrações contábeis, ou seja, soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada?	100,0	-
16. Os planos hierarquicamente interligados – conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento – estão sendo divulgados por meio do PPA, LDO e LOA?	86,7	13,3
17. Está sendo realizado o devido registro no ativo da participação dos entes em outras empresas, como, por exemplo, nos consórcios públicos?	46,7	53,3
18. A avaliação ou mensuração das participações em outras empresas e em consórcios está sendo feita pelo método de equivalência patrimonial?	53,3	46,7
19. O controle de estoque/almoxarifado está sendo feito independente de execução orçamentária e com entrada por recebimento e baixa por consumo?	53,3	46,7

Fonte: dados da pesquisa (2015).

Restam ainda 20%, que necessitam incluir esse procedimento em sua rotina.

A partir das normas, os órgãos públicos também foram obrigados a divulgar Notas Explicativas complementares ou suplementares às Demonstrações Contábeis, o que acontece em apenas 46,7% das

prefeituras, enquanto 53,3% não estão adaptados.

Os profissionais também foram questionados a respeito da correta mensuração, registro e incorporação dos bens de uso comum (ruas, praças, estradas). Do total, 53,3% afirmam realizar os procedimentos conforme as regras; já 46,7% di-

“A NBC T 16.2 trouxe informações referentes ao patrimônio público e a classificação sob o enfoque contábil e apresentou o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.”

zem que não. Nesse aspecto, vale ressaltar a dependência da contabilidade em relação a outros setores, para que possa cumprir a norma. Geralmente, os órgãos de engenharia e comissão de avaliação e reavaliação de bens são as pessoas mais indicadas para produzir essas informações e, posteriormente, encaminhá-las ao setor contábil para registro.

Todos os municípios estão seguindo o PCASP – plano de contas padrão elaborado e divulgado pela STN, a fim de tornar as informações contábeis padronizadas e uniformes em todos os níveis do Governo –, no entanto, nenhuma prefeitura implementou ou está utilizando sistema de custos no município. O sistema de custos, conforme apontado no estudo realizado por Três e Silveira (2012), nos municípios da Amasbi (RS), é novo, complexo e ainda há poucas experiências municipais de implantação. A pesquisa realizada aponta que os profissionais estão sensibilizados sobre a importância do sistema para um melhor desempenho das administrações públicas, como também estão cientes das dificuldades que encontrarão para implementá-lo em seus municípios, entre elas, a ausência de sistema informatiza-

do, resistências políticas, pouco apoio da alta administração e falta de pessoal capacitado.

O controle interno, responsável por garantir a veracidade do registro contábil, está sendo exercido em todos os níveis da entidade pública em um pouco mais da metade das prefeituras, chegando a um percentual de 53,3%.

Os municípios aderiram totalmente à nova classificação estabelecida pelas normas em suas demonstrações, a exemplo do Ativo e do Passivo que antes eram classificados em “Financeiro” e “Permanente” e passam a ser “Circulante” e “Não Circulante”.

Conforme a NBC T 16. 5, a tabela de codificação de registros que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados devem fazer parte do plano de contas, o que já ocorre em boa parte das prefeituras, 73,3% dos locais analisados.

Todas as prefeituras afirmam realizar a consolidação das demonstrações contábeis, ou seja, soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada.

Em 86,7% dos municípios estão sendo divulgados os planos hierarquicamente interligados, que é o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, por meio do PPA, LDO e LOA.

A questão 17, referente à realização do registro no ativo da participação dos entes em outras empresas, como, por exemplo, nos consórcios públicos, pode ter ficado comprometida devido ao fato de existirem prefeituras que não apresentam participações, opção que não foi dada no questionário.

Outra questão foi quanto à avaliação ou mensuração das participações em outras empresas e em consórcios, que deve ser feita pelo método de equivalência patrimonial, o que ocorre em 53,3% dos locais; já 46,7% não realizam o procedimento, que também pode ter ficado comprometido devido à deficiência no instrumento de coleta de dados.

Por fim, o controle de estoque/almojarifado está sendo feito independente de execução orçamentária e com entrada por recebimento e baixa por consumo, também, na mesma proporção de 53,3% das prefeituras. Ressalta-se, também, nessa questão há dependência da contabilidade por informações ge-

radas em outros setores. Para que a norma possa ser efetivamente atendida, há a necessidade de o setor de almoxarifado estar funcionando plenamente e enviando mensalmente as posições de entradas e saídas de mercadorias para que a contabilidade possa registrá-las ou integrá-las.

5. Conclusões

Como já tratado no decorrer do trabalho, a Contabilidade no Brasil se encontra em um momento de convergência aos padrões contábeis internacionais e, consequentemente, em um momento de importantes mudanças. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, foram o marco inicial desse processo e estão sendo gradativamente adotadas nos municípios. Por meio da aplicação das normas, espera-se uma maior comparabilidade, entendimento e fidedignidade das informações, devendo, também, valorizar cada vez mais o papel do contador.

Nesse sentido, buscou-se, por meio da realização desta pesquisa, analisar se a contabilidade dos municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS) está de acordo com os novos procedimentos exigidos após a criação das NBC TSP e, ainda, conhecer o grau de atendimento das normas na região estudada.

Inicialmente, foram apresentadas no trabalho as 11 normas aplicadas ao setor público e apontadas as principais alterações na contabilidade, para, posteriormente, levantar informações sobre os procedimentos já implantados nos municípios do Corede Rio da Várzea (RS). Para a coleta de dados, foi realizado um questionário com 25 questões, o qual foi enviado por e-mail aos contadores responsáveis.

Os resultados evidenciaram que boa parte das inovações exigidas está na reta final ou totalmente aplicada nos municípios. A utilização do regime de competência para registro das obrigações, ajustes, provisões e créditos tributários e não tributários, o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e intangível e também a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa são exemplos do

que já está praticamente em conformidade com a norma.

A consolidação das demonstrações contábeis, utilização do PCASP e aderência à nova classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não Circulante já estão sendo realizados por todas as prefeituras, demonstrando que é possível atingir a igualdade aos padrões internacionais.

No entanto, pode-se perceber que ainda existem itens que não estão sendo adequados, prejudicando o alcance dos objetivos traçados pelas normas. Por exemplo, não estão sendo feitos, em quase todos os locais, a reavaliação, o ajuste a valor recuperável dos ativos e a utilização de Notas Explicativas, enquanto que o sistema de custos não está em funcionamento em nenhuma cidade.

Por fim, é preciso destacar a importância da realização de um estudo semelhante nas demais regiões e estados do Brasil, visando identificar onde estão os maiores “gargalos” e, assim, contribuir para um processo de convergência mais eficaz e ágil no País. Uma sugestão é a elaboração de uma pesquisa com a avaliação de mais quesitos, além dos analisados neste trabalho.

6. Referências

ABRASIL, Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. *Estatui normas finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em: 25 de agosto de 2015.

BRASIL, Lei Federal n.º 4.320, de 17 de março de 1964. *Estabelece 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: 20 de agosto de 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. *Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Conselho Federal de Contabilidade. *NBC TSP*. Disponível em: <<http://portalcfc.org.br/>>. Acesso em: 25 de abril de 2015.

Corede Rio da Várzea/RS. Disponível em: <<http://corederiodavarzea.com.br/site/>>. Acesso em: 17 de setembro de 2015.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. *Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública*. Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

GIACOMONI, James. *Orçamento público*. 16. ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012.

KHAIR, Amir Antônio. *Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras*. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001.

KOHAMA, Heilio. *Contabilidade pública: teoria e prática*. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MONTOTO, Eugênio. *Contabilidade geral esquematizado*. 2. Ed. Ver. Atual. E com exercícios resolvidos. São Paulo: Saraiva, 2012.

NASCIMENTO, Edson R; DEBUS, Ilvo. *Lei Complementar n.º 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2 ed. atual. Brasília: Tesouro Nacional, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 6 ed. Brasília, 2014.

_____. *Manual de Demonstrativos Fiscais*. 5 ed. Brasília, 2012. Disponível em: <http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf>. Acesso em: 4 de outubro de 2015.

_____. Portaria 548, de 24 de setembro de 2015. *Dispõe sobre prazos limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual*. Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/0/Portaria+STN+548+2015+PIPCP/73e5e615-ccbe-4050-bfc3-a9356d35daf1>>. Acesso em: 4 de julho de 2016.

SILVA, Valmir Leôncio da. *A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. *Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (Ipsasb/Ifac/CFC)*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. 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. Florianópolis: *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, n.º 27, vol 9, CRCSC, 2010.

TRES, Tagiane F; RISSARDO, Aline. A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: Análise da percepção dos profissionais contábeis da região do Corede Serra/RS. In: XII Congresso USP de Iniciação Científica. 29-31 de julho de 2015, São Paulo/RS. Anais eletrônicos. São Paulo: USP, 2015. http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos152015/an_resumo.asp?con=2&cod_trabalho=24_7&titulo=A+reforma+da+Contabilidade+Governamental+Brasileira%3A+analise+da+percepcao+dos+profissionais+contabeis>. Acesso em: 10 set. 2015.

TRES, Tagiane F; SILVEIRA, Rosvita, Marlise E. Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS. In: XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 22 a 24 de maio de 2013, Bento Gonçalves/RS. *Anais eletrônicos*. Porto Alegre, CRC, 2013. Disponível em CD-Room.

