



UNIVERSIDADE FEDERAL RURAL DO SEMI-ÁRIDO
DEPARTAMENTO DE AGROTECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ROBERLÂNIA MARIA DE OLIVEIRA NUNES

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM
ESTUDO DE CONFORMIDADE A LUZ DA NORMA BRASILEIRA DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

MOSSORÓ-RN
2017

ROBERLÂNIA MARIA DE OLIVEIRA NUNES

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM
ESTUDO DE CONFORMIDADE A LUZ DA NORMA BRASIELIRA DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Artigo apresentado a Universidade Federal Rural do Semi-árido – UFERSA, Campus Mossoró, para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior – UFERSA

**MOSSORÓ-RN
2017**

© Todos os direitos estão reservados a Universidade Federal Rural do Semi-Árido. O conteúdo desta obra é de inteira responsabilidade do (a) autor (a), sendo o mesmo, passível de sanções administrativas ou penais, caso sejam infringidas as leis que regulamentam a Propriedade Intelectual, respectivamente, Patentes: Lei nº 9.279/1996 e Direitos Autorais: Lei nº 9.610/1998. O conteúdo desta obra tomar-se-á de domínio público após a data de defesa e homologação da sua respectiva ata. A mesma poderá servir de base literária para novas pesquisas, desde que a obra e seu (a) respectivo (a) autor (a) sejam devidamente citados e mencionados os seus créditos bibliográficos.

N972d NUNES, ROBERLÂNIA MARIA DE OLIVEIRA.
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR
PÚBLICO: UM ESTUDO DE CONFORMIDADE A LUZ DA NORMA
BRASILEIRA DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR
PÚBLICO / ROBERLÂNIA MARIA DE OLIVEIRA NUNES. -
2017.
31 f. : il.

Orientador: ANTÔNIO ERIVANDO XAVIER JÚNIOR.
Monografia (graduação) - Universidade Federal
Rural do Semi-árido, Curso de , 2017.

1. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA. 2. NORMAS
BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR
PÚBLICO. 3. DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS. 4.
CONFORMIDADE. I. XAVIER JÚNIOR, ANTÔNIO ERIVANDO,
orient. II. Título.

O serviço de Geração Automática de Ficha Catalográfica para Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC's) foi desenvolvido pelo Instituto de Ciências Matemáticas e de Computação da Universidade de São Paulo (USP) e gentilmente cedido para o Sistema de Bibliotecas da Universidade Federal Rural do Semi-Árido (SISBI-UFERSA), sendo customizado pela Superintendência de Tecnologia da Informação e Comunicação (SUTIC) sob orientação dos bibliotecários da instituição para ser adaptado às necessidades dos alunos dos Cursos de Graduação e Programas de Pós-Graduação da Universidade.

ROBERLÂNIA MARIA DE OLIVEIRA NUNES

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM
ESTUDO DE CONFORMIDADE A LUZ DA NORMA BRASILEIRA DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Artigo apresentado a Universidade Federal
Rural do Semi-árido – UFRSA, Campus
Mossoró, para a obtenção do grau de Bacharel
em Ciências Contábeis.

Aprovado em: 11 / 05 / 2017.

BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Antônio Erivando Xavier Júnior – UFRSA
Presidente



Prof. Dr. Álvaro Fabiano Pereira de Macedo – UFRSA
Primeiro membro



Prof. Me. Alessandro Gonçalves da Silva Prado – UFRSA
Segundo membros

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM
ESTUDO DE CONFORMIDADE A LUZ DA NORMA BRASILEIRA DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.**

**ACCOUNTING STATEMENTS APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: A STUDY OF
CONFORMITY IN THE LIGHT OF THE BRAZILIAN ACCOUNTING STANDARD
APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR.**

Roberlânia Maria de Oliveira Nunes

Graduando (a) em Ciências Contábeis – Universidade Federal Rural do Semi-árido
Rua: Sindulfo Chaves, 1442, Centro, Limoeiro do Norte-Ce, CEP:62930-000 – Brasil
E-mail: roberlaniamariaon@gmail.com - Telefone: (84)99613-0088

Antônio Erivando Xavier Júnior

Doutorado em Administração pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC - PR)
Professor (a) da Universidade Federal Rural do Semi-árido
Presidente Costa e Silva, Mossoró-RN, CEP 59.625-900 – Brasil
E-mail: erivando@ufersa.edu.br Telefone: (84) 3315-1724

RESUMO

A presente pesquisa teve por objetivo analisar o nível de conformidade, entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais brasileiras, e as estruturas exigidas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP). Tendo como foco as demonstrações contábeis publicadas nos anos de 2014 e 2015. O instrumento de coleta ficou composto por 97 quesitos, distribuídos nas seis demonstrações contábeis e nas notas explicativas, conforme a necessidade de análise em cada demonstração. Verificou-se ao final da pesquisa, que em 2014, o percentual de conformidade foi de 51,12%. Em 2015, esse percentual teve um crescimento de 16,2%, chegando a um resultado de 67,32% de conformidade, no período. A região Norte, em 2014, obteve o melhor nível de conformidade, chegando a atingir 62,48%. Em 2015, quem atingiu o melhor nível de conformidade, foi a região sudeste com o resultado de 73,84% de conformidade. Entre as capitais o melhor resultado foi o de Palmas, em 2014, com 82,70% de conformidades em suas demonstrações. E em 2015, foi Fortaleza com um nível de conformidade de 84,52%. A demonstração contábil com maior conformidade nos anos de 2014 e 2015 foi o Balanço Orçamentário, com um percentual de conformidade de 87,5%, no ano de 2014 e chegando a um percentual de conformidade de 96,25% em 2015. Já a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL), foi a menos divulgada entre as capitais, o que gerou um baixo percentual de

conformidade. Em 2014, a única capital que divulgou a DMPL foi Palmas. Já no ano de 2015, a DMPL foi divulgada pelas capitais: Boa Vista, São Paulo e Florianópolis.

Palavras-chave: Processo de Convergência. Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Demonstrações contábeis. Conformidade.

ABSTRACT

The objective of this study was to analyze the level of compliance between the accounting frameworks disclosed by Brazilian capitals and the structures required by the Public Sector Accounting Manual (MCASP). Based on the financial statements published in the years 2014 and 2015. The collection instrument was composed of 97 items, distributed in the six financial statements and in the explanatory notes, according to the need for analysis in each statement. It was verified at the end of the research, that in 2014, the compliance percentage was 51.12%. In 2015, this percentage grew by 16.2%, reaching a result of 67.32% of compliance in the period. The North Region, in 2014, achieved the highest level of compliance, reaching 62.48%. In 2015, the one who achieved the highest level of compliance was the Southeast region with a result of 73.84% compliance. Among the capitals the best result was that of Palmas, in 2014, with 82.70% of conformities in its demonstrations. And in 2015, it was Fortaleza with a compliance level of 84.52%. The accounting statement with the highest compliance in 2014 and 2015 was the Budget Balance Sheet, with a compliance percentage of 87.5% in 2014 and reaching a compliance rate of 96.25% in 2015. The Statement Of the Mutations in Shareholders' Equity (DMPL), was the least disclosed among the capitals, which generated a low percentage of compliance. In 2014, the only capital that disclosed to DMPL was Palmas. In the year 2015, DMPL was announced by the capitals: Boa Vista, São Paulo and Florianópolis.

Keywords: Convergence Process. Brazilian Standard of Accounting Applied to the Public Sector. Accounting statements. Conformity.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a contabilidade aplicada ao setor público, vem passando por grandes mudanças. Com o crescimento econômico mundial, a necessidade de transparência e compreensibilidade nas informações divulgadas aumentou, exigindo assim da contabilidade uma harmonização em suas normas. Diante desse cenário, a avaliação, a convergência, e a revisão dos procedimentos contábeis tornaram-se fatores, desafiadores e, consequentemente assunto constante na pauta de discussões.

O processo de convergência é objeto de estudo de pesquisa como por exemplo, Fragoso *et al.* (2010) que analisaram o estágio da convergência conceitual entre as Normas Brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) e as Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS). Verificando-se ao final da pesquisa que as NBCASP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto os IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

Dando início ao processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil, no ano de 2007, o Conselho Federal de Contabilidade

(CFC), por meio da Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, institui o Comitê Gestor de Convergência no Brasil. Tendo como principal função contribuir para uma maior transparência e aprimoramento das práticas contábeis. O CFC, em 2008, por meio da Resolução nº 1.128 a 1.137/2008, instituiu a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) Nº16, esta norma também é conhecida como NBCASP. Trazendo como uma de suas principais mudanças, o estabelecimento de novas estruturas para as demonstrações contábeis vigentes e também a introdução de duas novas demonstrações. Resultando na adoção de um novo modelo de contabilidade que ficou estabelecido um novo foco, onde o objetivo principal de estudos passa a ser o controle do patrimônio público, em vez do controle orçamentário.

Tendo em vista que na contabilidade pública a qualidade da informação contábil agrega valor, sendo parte fundamental para uma prestação de contas mais adequada e auxiliando na evidenciação da real situação patrimonial da entidade. Essas modificações proporcionam aos gestores públicos informações para a tomada de decisão, trazendo dessa forma, benefícios para gestão governamental. As informações para serem utilizadas em um processo decisório devem ser adequadas ao entendimento e necessidades dos usuários e evidenciadas de acordo com as normatizações relacionadas ao assunto, de forma que possam ser também passíveis de comparação. (AUGUSTINHO; LIMA, 2012).

As normas permitirão também a consolidação das demonstrações contábeis entre as esferas governamentais, proporcionando uma análise mais eficaz sobre a situação do órgão público, de modo que a fiscalização e o controle sobre os mesmos se tornem eficientes e rigorosos. A implantação das normas tem por finalidade aumentar a qualidade das demonstrações, proporcionando aos seus usuários, informações fidedignas, seguras e com maior transparência.

Em uma pesquisa publicada por Ribeiro Macêdo e Klann (2014), foi analisada a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao *disclosure* obrigatório, relativo às NBCASP, nos anos de 2010, 2011 e 2012, concluindo-se que os entes públicos federativos brasileiros, mesmo depois de inúmeras protelações quanto à obrigatoriedade das NBCASP, ainda têm longo caminho a trilhar no que compete à divulgação das novas demonstrações e contas em consonância com as IPSAS.

Tendo em vista a aplicação das NBCASP emitidas pelo CFC, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou, em 2009, cinco Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público, atualizados em 2010, 2011 e 2012, sendo destacados procedimentos para a elaboração e a divulgação das demonstrações contábeis. As NBCASP se tornaram, obrigatórias no ano de 2010, de acordo com o CFC. No entanto, sua obrigatoriedade foi adiada para o ano de 2012, conforme esclarecimento da Portaria do STN nº 751/2009, ao relatar que o manual de contabilidade, contendo os dispositivos das NBCASP seria valido de forma facultativa a partir de 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal e em 2013 para os municípios. Mais tarde as Portarias nº 828, de 14/12/2011, e nº 753, de 21/12/2012, do Ministério da Fazenda, determinaram que as novas demonstrações deveram ser adotadas pela administração pública, facultativamente, a partir de 2013, e integralmente, até o fim de 2014.

Considerando as protelações no prazo para obrigatoriedade, fica visível a dificuldades que os entes da Federação Brasileira estão passando mediante o processo de convergência, visto que são muitas as mudanças, desde a inclusão de novas demonstrações contábeis como também a mudança nas estruturas, no foco da contabilidade pública e no seu regime que passou a ser por Competência. Segundo Meneses e Peter (2012) há falta de comprometimento do setor público em evidenciar informações a sociedade, já que várias das orientações de evidenciação, estabelecidas nas normas do CFC e da STN, já eram obrigatórias na Lei nº 4.320/64.

Ante a contextualização apresentada, suscita-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o nível de conformidade entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais brasileiras com as novas estruturas constantes nos manuais de contabilidade aplicadas ao setor público da STN?

Buscando responder essa problemática, essa pesquisa tem como objetivo geral analisar o nível de conformidade entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais brasileiras, com as novas estruturas constantes nos manuais de contabilidade aplicadas ao setor público da STN, nos anos de 2014 e 2015. Para que se possa alcançar o objetivo proposto, essa pesquisa visa analisar se as demonstrações divulgadas atendem as exigências das NBC-T nº 16.6, e se suas estruturas estão de acordo com o que se orienta nos Manuais de Contabilidade aplicada ao setor público da STN.

Esta investigação justifica-se pela necessidade de ampliar o conhecimento acerca da adequação das demonstrações contábeis nas capitais brasileiras, quanto à conformidade com as novas estruturas estabelecidas pela NBCASP. Contribui para a literatura na área que é escassa, diante do pequeno número de publicações abordando a temática. E também por ser um tema atual uma vez que os municípios só publicaram no novo formato a partir de 2014. Outro fator a ser considerado é a pouca quantidade de estudos que envolvem o acompanhamento da aplicabilidade das normas internacionais aplicadas ao setor público. A relevância social desse estudo recai na importância de se divulgar o uso dos recursos financeiros pelos gestores públicos, se faz necessário que a Administração Pública esteja munida por informações relevantes e de qualidade, para que seja possível o controle dos seus atos e fatos, assim como para que o gestor público, os órgãos de controle interno e externo, os cidadãos, as instituições da sociedade e os demais usuários tenham condições de interpretar e utilizar informações sobre os fluxos dos recursos públicos de forma adequada e eficiente, conforme suas necessidades.

A pesquisa Florêncio de Meneses e Arrais Peter (2012), analisou o nível de evidência das demonstrações contábeis dos entes da federação, sob a óptica do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público (NBCASP), nos anos de 2009 e 2010, já na pesquisa de Ribeiro Macêdo e Klann (2014), foi analisada a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao *disclosure* obrigatório, relativo às NBCASP, nos anos de 2010, 2011 e 2012, ambas analisaram o período facultativo para a divulgação das demonstrações em conformidade com as NBCASP, esse trabalho vem a completar as pesquisas anteriores, visto que nele será analisado os anos de 2014 e 2015, início do período de obrigatoriedade.

Cabe aqui destacar a pesquisa de Xavier Jr, Paulo e Silva (2012) que analisaram a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público com os dados do Município de Mossoró – RN, constando evidências de melhoria informacional dessas demonstrações.

Para o Profissional Contábil, em meio a todas essas mudanças representam um grande desafio, onde eles necessitam se adequar a uma nova realidade de exigências, o que irá exigir do profissional que atua na área pública, uma participação nas decisões no âmbito estratégico da instituição.

2 PROCESSO DE CONVERGÊNCIA E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO.

Segundo Carvalho (2010) o principal objetivo do processo de convergência é reduzir as consequências negativas da diversidade contábil: dificuldade na consolidação das

demonstrações contábeis, no acesso a mercados de capitais estrangeiros e falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações sediadas em países distintos. Para Ferreira e Marchesini (2011) a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade tem como principal objetivo criar uma consonância com as práticas aplicadas no mundo. O processo de convergência teve seu início no setor privado, posteriormente o movimento contábil estendeu-se ao setor público a partir de uma perspectiva em comum: possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e ampliação da qualidade da evidenciação contábil no setor público. Esse novo conceito de contabilidade pública tem como enfoque maior o patrimônio público, gerando informações mais confiáveis sobre os resultados alcançados, auxiliando na tomada de decisão dos gestores públicos.

Para Passos (2015) o Setor Público necessitava da adoção de medidas capazes de proporcionar maior flexibilidade, acompanhamento e fiscalização das atividades que neles são executadas, de modo a causar um impacto maior na Administração Pública para que as informações oferecidas pudessem ser passadas a sociedade com maior transparência. No entanto, Carvalho e Salotti (2010) advertem que a adoção de um padrão contábil único não é algo simples de ser atingido. O modelo de ordenamento jurídico predominante no país, assim como questões políticas e culturais influenciam e, por vezes, dificulta o processo de convergência. Segundo Nascimento, Souza e Costa (2014) os órgãos públicos, independentemente da esfera as quais eles pertençam, têm de ser transparentes em suas atividades financeiras, nesse sentido as NBCASP dita às normas nas quais tais entidades devem evidenciar suas movimentações econômicas. Apesar dessas dificuldades, o início ou anúncio de planos para adoção de padrões internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público por cerca de 60 países indica que esse processo está em plena expansão (IFAC, 2008).

Visando iniciar o processo de Convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, institui o Comitê Gestor de Convergência no Brasil. Tendo como principal função auxiliar no desenvolvimento e aprimoramento das práticas contábeis, para que se tenha uma maior transparência nas demonstrações contábeis. O processo de convergência a Normas Internacional de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no Brasil, formalizou-se em novembro de 2008, quando o Conselho Federal de Contabilidade publicou as 10 primeiras NBCASP. Com o intuito de contribuir na aproximação das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público com as Normas Internacionais, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, onde a mesma dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela administração pública em relação a procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) e as NBCASP, editadas pelo CFC.

Ainda nesse contexto, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), enquanto órgão máximo do processo de convergência contábil pública, autorizado pelo inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009, e no inciso I do art. 17 da Lei nº 10.180, de 6 de fevereiro de 2001, editou a Portaria nº 109, de 21 de fevereiro de 2011 dispondo acerca do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), responsável pela análise dos normativos internacionais para convergência à realidade brasileira. Os frutos do trabalho desse grupo foram materializados na publicação do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que trata, dentre outros assuntos, dos prazos obrigatórios de adoção das novas práticas contábeis governamentais, este atualizado anualmente.

O prazo para a convergência da contabilidade aplicada ao setor público, aos padrões internacionais foi disposto na Portaria STN nº 634 de novembro de 2013, devendo o Plano de

Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) conforme o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) serem adotados por todos os entes da Federação até o término do exercício de 2014. De acordo com o CFC, as NBCASP se tornaram, obrigatórias no ano de 2010.

No entanto, sua obrigatoriedade foi adiada para o ano de 2012, conforme esclarecimento da Portaria do STN nº 751/2009. Mais tarde as Portarias nº 828, de 14/12/2011, e nº 753, de 21/12/2012, do Ministério da Fazenda, determinaram que as novas demonstrações deveriam ser adotadas pela administração pública, facultativamente, a partir de 2013, e integralmente, até o fim de 2014. Após as inúmeras protelações fica visível a dificuldade que os entes federativos têm passado na busca para se adequar as NBCASP.

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade foram elaboradas pela International Federation of Accountants (IFAC), tomando como referência os padrões aplicados ao setor privado. O significado exato do que vem a ser Normas e Técnicas próprias da Contabilidade aplicada ao Setor Público está na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público 16.1 (NBC T 16.1), como sendo:

O conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, 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.

Em 2011, o CFC publicou a NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos. Além disso, as 31 (trinta e uma) *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) foram traduzidas para a língua portuguesa, servindo de subsídio para construção de um novo modelo conceitual de contabilidade pública. Em 2016 foi publicada a NBC TSP – Escrituração Contábil, que estabelece a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, revogando as NBC T 16.1, 16.2, 16.3, 16.4 e 16.5. No mesmo ano foram divulgadas também as NBC TSP 01- Receita de Transação sem Contraprestação, NBC TSP 02 - Receita de Transação com Contraprestação, NBC TSP 03 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, NBC TSP 04 – Estoques e a NBC TSP 05 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. No Anexo 01 contém quadro com detalhamento das NBC T 16 e das NBC TSP, mostrando os objetivos e as inovações que cada uma trouxe para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Com as NBCASP, muda o foco da Contabilidade Pública, antes tido como protagonista, o orçamento passa a ser considerado coadjuvante não menos importante na história da Administração Pública, e o Patrimônio passa a ser reconhecido como principal objeto da Contabilidade, como deve ser (AZEVEDO, 2013, p. 19).

2.1 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

No Brasil, antes da convergência, o modelo contábil adotado pela União, os estados-membros, o Distrito Federal e os municípios, era sustentado pelos preceitos estabelecidos pela Lei Complementar nº 4.320/64, que no Art. 101, estabelece que os resultados gerais do exercício sejam demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. A partir do ano de 2000 veio também a Lei Complementar 101, à denominada Lei de Responsabilidade Fiscal que vem estabelecer normas e procedimentos para o uso do dinheiro público, fixar limites de despesas,

define regras para o cumprimento dos orçamentos, obriga a transparência nas contas e também prever sanções para desvios de conduta.

Visando uma padronização nas demonstrações contábeis divulgadas pelos entes públicos, o CFC elaborou a NBC T 16.6, que trata da função e estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. A NBC T 16.6 define Demonstração Contábil como a técnica contábil que evidencia, em período determinado, as informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações. Esta norma estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades públicas, que são elas:

- O Balanço Patrimonial - Estruturado em Ativo circulante e não-circulante, Passivo circulante e não-circulante, e Patrimônio Líquido, evidenciam qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública.
- O Balanço Orçamentário - Evidencia as receitas e as despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, demonstrando o resultado orçamentário. O Balanço Orçamentário é estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.
- O Balanço Financeiro - Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extra orçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. O Balanço Financeiro irá representar o fluxo de caixa da entidade no exercício.
- A Demonstração das Variações Patrimoniais - Evidencia as variações quantitativas, o resultado patrimonial e as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária. O resultado patrimonial do período pelo confronto entre as variações patrimoniais aumentativas e diminutivas.
- A Demonstração dos Fluxos de Caixa - Permite aos usuários projetar cenários de fluxos futuros de caixa e elaborar análise sobre eventuais mudanças em torno da capacidade de manutenção do regular financiamento dos serviços públicos. Dessa forma permite um melhor gerenciamento e controle financeiro dos órgãos e das entidades do setor público.
- A Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido - Evidencia a movimentação havida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.
- As notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, as informações contidas nela devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

Nesse sentido, a NBC T 16.6 além de atender o disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina a publicação dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, traz como inovação a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutação do Patrimônio Líquido. A Resolução CFC nº 1.437/2013 alterou a NBC T 16.6 excluindo a Demonstração do Resultado Econômico, que é uma demonstração facultativa, que trata do sistema de custo, e incluindo-a na NBC T 16.11, ampliando o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

De acordo com a Lei nº 4.320, Art.102, o Balanço Orçamentário demonstrará as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas. Já conforme a NBC T 16.6 o

Balanço Orçamentário deverá evidenciar as receitas e as despesas por categoria econômica, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução. A NBC T 16.6 também recomenda a utilização de notas explicativas para esclarecimentos e adicionalmente ao Balanço Orçamentário, devem ser incluídos dois quadros demonstrativos de execução de restos a pagar, um relativo aos restos a pagar não processados, outro relativo aos restos a pagar processados. As receitas deixam de ser por categoria econômica. Essa demonstração foi a que sofreu maior mudança inclusive deixando de ser horizontal e passando a ser vertical.

Conforme a Lei nº 4.320, Art. 103, o Balanço Financeiro demonstrará as receitas e despesas orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra orçamentária, conjugados com os saldos em espécie proveniente do exercício anterior e os que se transferem para o exercício seguinte. A NBC T 16.6 determina que o Balanço Financeiro deve evidenciar a movimentação financeira do setor público no período a que se refere, e discrimina: as receitas realizadas e despesas executadas por destinação de recurso e o montante não pago como parcela retificadora; recebimentos e pagamentos extra orçamentários; as interferências ativas e passivas decorrentes, ou não, da execução orçamentária; o saldo inicial e final das disponibilidades.

Segundo a Lei nº 4.320, Art. 105, o Balanço Patrimonial, demonstrará os ativos e passivos financeiros, ativos e passivos permanentes, o saldo patrimonial e as contas de compensação. O Balanço Patrimonial, segundo a NBC T 16.6, deverá evidenciar quantitativamente e qualitativamente a composição do patrimônio da entidade pública e sua estrutura deverá conter: ativo e passivo circulante; ativo e passivo não-circulante; patrimônio líquido e contas de compensação.

A Lei nº 4.320, Art. 104, estabelece que a Demonstração de Variação Patrimonial, trará a evidenciação das alterações verificadas no patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, indicando o resultado patrimonial do exercício. A Demonstração de Variação Patrimonial, segundo a NBC T 16.6, evidencia as variações qualitativas e quantitativas, resultantes ou independentes da execução orçamentária, bem como o resultado patrimonial. Devem ser apresentadas agrupadas em ativas e passivas com as seguintes descrições: variação orçamentária por categoria econômica; mutações e variações independentes da execução orçamentária em grau de detalhamento compatível com o plano de contas.

Segundo a NBC T 16.6, a Demonstração dos Fluxos de Caixa deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações ocorridas no caixa e seus equivalentes, nos seguintes fluxos: das operações; dos investimentos; e dos financiamentos. O fluxo de caixa das operações compreende os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas. O fluxo de caixa dos investimentos inclui os recursos relacionados à aquisição e à alienação de ativo não circulante, bem como recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos. O fluxo de caixa dos financiamentos inclui os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

Conforme a NBC T 16.6, a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido, Evidencia a movimentação ocorrida em cada componente do Patrimônio Líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros.

De acordo com a NBC T 16.6, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis, as informações contidas nela devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis. As notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária,

econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.

2.2 ESTUDOS ANTERIORES

Na pesquisa realizada por Moraes e Platt Neto (2010) onde se buscou investigar as implicações e perspectivas decorrentes da reforma contábil promovida pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Conclui-se que com relação às principais perspectivas, tem-se o aperfeiçoamento da evidenciação de ativos e passivos, inclusive os contingentes, a interpretação do significado da declaração operacional de resultados e a implementação do sistema de informações de custos no setor público. Na pesquisa de Xavier Jr, Paulo e Silva (2012) onde foi analisada a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público com os dados do Município de Mossoró – RN, constando evidenciações de melhoria informacional dessas demonstrações. Vitória (2014) em sua pesquisa analisou as novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público com o propósito de verificar se estas refletem melhor as características qualitativas da compreensibilidade e comparabilidade da informação contábil, ao final concluiu-se que as novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público tanto refletem um melhor nível de comparabilidade quanto melhor nível de compreensibilidade, fornecendo informações capazes de melhor subsidiar a tomada de decisão não apenas aos gestores públicos mais também daqueles que tenham algum interesse na entidade.

Já a pesquisa realizada por Oliveira, Santos e Simões (2011) buscou identificar as principais alterações conceituais a serem implantadas no novo modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público adotado, em virtude da inserção do país no processo de Convergência às Normas Internacionais. Concluiu-se na pesquisa que a adoção do novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público do Brasil possibilitará o resgate do entendimento da Contabilidade Pública como Ciência Social, devidamente adequada ao seu objeto de estudo (patrimônio público), além de a mudança promover o fortalecimento institucional e da classe contábil, assim como do processo de gestão, transparência e controle social do patrimônio público. Com base nas pesquisas citadas acima podemos observar que as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor trouxeram melhoria para a contabilidade pública, quanto à qualidade das informações.

Na pesquisa publicada por Florêncio de Meneses e Arrais Peter (2012), foi analisado o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da federação, sob a óptica do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao setor Público (NBCASP), chegando a conclusão de que o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da Federação brasileira é baixo, uma vez que, em média, os entes da Federação, nos exercícios de 2009 e 2010, evidenciarão somente, cerca de 37%, ou seja, 19 das 51, constantes na métrica utilizada no estudo. Já a pesquisa publicada por Ribeiro Macêdo e Klann (2014), foi analisada a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao *disclosure* obrigatório, relativo às NBCASP, nos anos de 2010, 2011 e 2012, concluindo-se que os entes públicos federativos brasileiros, mesmo depois de inúmeras protelações quanto à obrigatoriedade das NBCASP, ainda têm longo caminho a trilhar no que compete à divulgação das novas demonstrações e contas em consonância com as IPSAS. Podemos observar nas pesquisas citadas acima, que em ambas demonstram através de seus resultados o longo caminho que a contabilidade pública tem a percorrer, vale lembrar que o último ano avaliado foi 2012, o penúltimo ano facultativo para exigibilidade do uso das NBCASP, na elaboração de seus demonstrativos.

Na pesquisa de Pederneiras *et al.* (2013) que visou analisar importância das informações gerada pela Demonstração de Fluxo de Caixa e o Balanço Financeiro para os usuários da Contabilidade Pública após a NBCASP 16.6, ao final a análise dos demonstrativos revelou que ambos os demonstrativos são importantes para a tomada de decisão dos gestores e que os mesmos são complementares além de gerarem informações diferentes. Neste sentido um não pode ser substituído pelo outro sob pena da perda de informações relevantes tanto para o processo decisório, como para os usuários da informação pública.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos da pesquisa podemos classificá-la como descritiva, visto que ela busca analisar o nível de conformidade entre as demonstrações contábeis constantes nos Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, com as demonstrações divulgadas pelas capitais dos Estados Brasileiros. Quanto aos procedimentos técnicos, esta pesquisa classifica-se como documental, visto que o objeto de análise são as demonstrações contábeis publicadas pelas capitais brasileiras. Visto que o material utilizado na pesquisa se encontra em bibliotecas, sites institucionais e governamentais.

Para Gil (2005) a pesquisa documental vale-se dos documentos, elaborados com as mais diversas finalidades, enquanto a pesquisa bibliográfica se utiliza de material elaborado por autores com um propósito específico de ser lido por públicos específicos.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa se classifica como qualitativa, visto que ao se analisar o nível de conformidade, imagina-se que as demonstrações com maior nível de conformidade tendem a ter maior qualidade por estarem de acordo com a norma. Que segundo Beuren (2013), a investigação qualitativa proporciona um maior aprofundamento sobre o objeto a ser analisado, tendo por objetivo revelar particularidades não evidenciadas em um estudo quantitativo.

As informações essenciais para realização da pesquisa foram coletadas em sites institucionais, dos quais foram extraídas as Demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais dos estados brasileiros. Já o MCASP, o qual traz todas as orientações de como deverão ser elaboradas as demonstrações contábeis, está disponível no Site da Secretaria do Tesouro Nacional.

Esta pesquisa analisou as demonstrações contábeis publicadas pelas 26 capitais dos estados brasileiros no período de 2014 e 2015, por serem eles o início do período em que as capitais estão obrigadas a publicarem suas demonstrações no novo formato exigido pelo MCASP. Visto que as Portarias n.º 828, de 14/12/2011, e n.º 753, de 21/12/2012, do Ministério da Fazenda (MF), determinaram que as novas demonstrações deveriam ser adotadas pela administração pública, facultativamente, a partir de 2013, e, integralmente, até o final de 2014. O ano de 2016 não foi incluído na amostra porque até a data de 31 de março de 2017, apenas uma capital havia divulgado suas demonstrações. A seleção da amostra resultou na escolha das capitais dos estados brasileiros por se acreditar que em se tratando de capitais, a tendência é que saiam na frente e em se adequarem primeiro. A pesquisa faz uso de amostra não-probabilístico, selecionada conveniência.

Quanto ao instrumento de coleta, foi elaborado um questionário, contendo 97 quesitos, de acordo com as orientações do MCASP para as novas estruturas de demonstrações contábeis, o mesmo encontra-se no Anexo 001. Os quesitos foram distribuídos pelas

demonstrações na seguinte proporção: (16) Balanço orçamentário, (18) Balanço financeiro, (10) Balanço patrimonial, (09) Demonstração das variações patrimoniais, (17) Demonstração dos fluxos de caixa, (15) Demonstração das mutações do patrimônio líquido e (12) Notas explicativas.

A pesquisa a ser realizada com as capitais dos estados brasileiros, limita-se a analisar o nível de conformidade nas demonstrações contábeis divulgadas, referente aos exercícios de 2014, e 2015. As demonstrações contábeis analisadas limitam-se as mencionadas na NBC T 16.6, que são elas: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração de Variação Patrimonial; Demonstração de Fluxo de Caixa, Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas explicativas.

Após a coleta das demonstrações nos sites institucionais, as capitais foram organizadas por região. As capitais que não divulgaram, que divulgaram apenas uma das demonstrações ou que divulgaram demonstrações ilegíveis foram retiradas da amostra no ano analisado. Segue abaixo a relação das capitais excluídas da pesquisa:

- Não publicou os demonstrativos analisados: Porto Velho. (2014)
- Publicou demonstrativos ilegíveis: Boa Vista. (2014)
- Não publicaram os demonstrativos analisados: Belo Horizonte, Aracaju e Belém. (2014 e 2015)
- Publicaram apenas o Balanço Orçamentário: João Pessoa, Teresina e Maceió. (2014 e 2015)

Quadro 01 – Composição da amostra.

Ano	Norte	Nordeste	Centro-oeste	Sudeste	Sul
2014	Rio Branco, Manaus, Macapá e Palmas	Fortaleza, São Luis, Natal, Salvador e Recife	Goiânia, Campo Grande e Cuiabá	Vitória, Rio de Janeiro e São Paulo	Florianópolis, Curitiba e Porto Alegre
2015	Rio Branco, Manaus, Macapá, Porto Velho, Boa Vista e Palmas	Fortaleza, São Luis, Natal, Salvador e Recife	Goiânia, Campo Grande e Cuiabá,	Vitória, Rio de Janeiro e São Paulo,	Florianópolis, Curitiba e Porto Alegre

Fonte: Dados da pesquisa.

Após definir a amostra, todas as demonstrações foram analisadas de forma individual e de acordo com os quesitos contidos no instrumento de coleta, verificando-se assim a sua conformidade, quando a capital atendeu o item, lhe foi atribuído nota 1,0, em caso contrário, nota 0,0. Ao final da análise foram calculados os percentuais de conformidade nacional, regional, por capital e por demonstração. Os percentuais foram calculados da seguinte forma:

- Percentual por Demonstração: Somaram-se os pontos adquiridos na demonstração, concedidos a capital quando a mesma atendia ao quesito, depois o total dos pontos foi dividido pelo número de quesitos da demonstração.
- Percentual por Capital: Somaram-se os percentuais adquiridos em cada demonstração e depois dividia-se pelo número de demonstrações.

- Percentual por Região: Somaram-se os percentuais de cada capital, pertencente a região e depois dividia-se pelo número de capitais da região.
- Percentual Nacional: Somaram-se os percentuais de cada região, pertencente a capital e depois se dividia pelo número de regiões.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente apresentaremos o percentual de conformidade nacional que é o objetivo geral dessa pesquisa e em sequência os percentuais regionais, os percentuais por capital e o percentual por demonstração.

Quadro 02 – Percentual de Conformidade do Balanço Orçamentário.

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	100%	97,91%
Nordeste	87,5%	90%
Centro-Oeste	79,17%	100%
Sudeste	100%	100%
Sul	66,67%	95,83%
Percentual de conformidade médio	86,67%	96,74%

Conforme quadro acima, no ano de 2014, o Balanço Orçamentário obteve um percentual médio de 86,67% de conformidade, o que corresponde à uma média 14 pontos. Sendo ela a demonstração que atingiu o maior nível de conformidade. A amostra analisada era composta por 18 capitais, e no instrumento de coleta utilizado haviam 16 quesitos que avaliavam o Balanço Orçamentário. O instrumento de coleta encontra-se disponível no Apêndice 01.

As capitais, Rio Branco, Manaus, Macapá, Palmas, Fortaleza, Natal, Salvador, Goiânia, Campo Grande, Vitória, Rio de Janeiro, São Paulo e Curitiba publicaram o Balanço Orçamentário com 100% de conformidade. São Luis, Recife, Cuiabá, Florianópolis e Porto Alegre, obtiveram pontuação inferior. Isso se deve ao fato de que nenhuma das cinco publicou os quadros de execução de restos a pagar não-processados e de restos a pagar processados e não-processados liquidados. E também ao fato de que, Porto Alegre, Florianópolis, Cuiabá e Recife, deixaram de divulgar a previsão atualizada para a receita. Dessas quatro capitais apenas Recife apresentou suas despesas divididas em empenhadas, liquidadas e pagas.

No ano de 2015, o percentual de conformidade do Balanço Orçamentário, teve um crescimento de 10,07%, chegando a um resultado de final 96,74% de conformidade. Na amostra do período 20 capitais foram analisadas. O único item não atendido foi a publicação dos quadros de execução de restos a pagar não-processados e de restos a pagar processados e não-processados liquidados, pelas capitais: Recife e Florianópolis, que no ano anterior também não haviam divulgado. Quanto à região norte, o seu percentual de conformidade no ano de 2015 diminuiu porque a capital Boa Vista também não divulgou os quadros de execução de restos a pagar não-processados e de restos a pagar processados e não-processados liquidados.

Quadro 3 - Estatística descritiva das pontuações do Balanço Orçamentário.

Moda		Mínimo		Máximo		Média		Desvio Padrão	
2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015	2014	2015
16	16	6	8	16	16	14	15,40	3,54	1,8

Fonte: Dados da pesquisa (2017).

Conforme quadro acima podemos verificar que o resultado da moda foi 16, isso porque a maioria das capitais conseguiram atender aos 16 quesitos o que corresponde a 100% de conformidade na demonstração. Podemos observar também que de 2014 para 2015 a média sobe de 14 para 15,4. E que o desvio padrão diminui de 3,54 para 1,8.

Conforme quadro abaixo, em 2014 o Balanço Financeiro obteve um percentual médio por capital de 84,67%. Foram utilizados 18 quesitos para avaliar o nível de conformidade, os quesitos encontram-se no instrumento de coleta disponibilizado no Apêndice 001. Das capitais analisadas, apenas Rio Branco, Manaus, Palmas, Salvador, Goiânia e Curitiba atingiram a pontuação máxima de 18 pontos. Vitória, São Luis e Fortaleza ficaram com 17 pontos. As capitais com menor nível de conformidade foram Cuiabá e Porto Alegre com 10 pontos e Florianópolis com 8 pontos.

Um dos itens com maior grau de desconformidade foi a não utilização da nomenclatura “INGRESSOS” e “DISPÊNDIO” para fazer referência as receitas e despesas, pelas capitais: Natal, Recife, Florianópolis, Cuiabá e Porto Alegre. O segundo item que contribuiu para a desconformidade foi a não discriminação das receitas e despesas em ordinárias e vinculadas, pelas seguintes capitais: Macapá, Cuiabá, Florianópolis e Porto Alegre. Segue abaixo quadro contendo os percentuais de conformidade que cada região atingiu no período.

Quadro 4 – Percentual de Conformidade do Balanço Financeiro

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	94,44%	93,52%
Nordeste	90%	94,44%
Centro-Oeste	81,48%	87,04%
Sudeste	90,74%	96,30%
Sul	66,67%	96,30%
Percentual de conformidade médio	84,67%	93,52%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Já no ano de 2015 o Balanço Financeiro alcançou um percentual de conformidade médio de 93,52% de conformidade na demonstração. As capitais com maior crescimento no nível de conformidade foram Florianópolis, Porto Alegre e Cuiabá chegando a alcançar 17 pontos, no período anterior Florianópolis havia ficado com 8 pontos e Porto Alegre e Cuiabá haviam ficado com 10 pontos.

A falta de divulgação do saldo anterior foi um dos itens que geraram mais desconformidade, eles não foram divulgados pelas capitais: Porto Velho, Cuiabá, Campo

Grande, Salvador, Natal e São Luis. Apenas as capitais, Goiânia e Campo Grande, não utilizaram a nomenclatura “INGRESSOS” e “DISPÊNDIO” para fazer referência as receitas e despesas, apenas as capitais.

Quadro 5 – Percentual de Conformidade do Balanço Patrimonial.

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	95%	95%
Nordeste	86%	90%
Centro-Oeste	53,33%	80%
Sudeste	66,67%	100%
Sul	46,67%	83,33%
Percentual de conformidade médio	69,53%	89,67%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme quadro acima, nos Balanços Patrimoniais divulgados pelas capitais, em 2014, foi verificado o percentual de conformidade de 69,53%. As demonstrações foram analisadas conforme os 10 quesitos contidos no instrumento de coleta. As capitais Rio Branco, Manaus, Fortaleza, Vitória e Curitiba obtiveram pontuação máxima de 10 pontos. Seguidas por Macapá, Palmas, São Luis e Salvador que ficaram com 9 pontos. A menor pontuação foi registrada nas capitais Cuiabá, São Paulo, Florianópolis e Porto Alegre, atingindo apenas 2 pontos, sendo esses pontos referente a divulgação da demonstração. Segue abaixo quadro contendo os itens que mais contribuíram para a não conformidade no Balanço patrimonial, e o nome das capitais que não atenderam ao item indicado.

Quadro 6 – Itens não atendidos no Balanço Patrimonial

	Norte	Nordeste	Centro-Oeste	Sudeste	Sul
Quadro de Superávit/ Déficit	Macapá Palmas	São Luis Salvador Recife	Goiânia Campo Grande Cuiabá	São Paulo	Florianópolis Porto Alegre
Quadro de Compensações		Natal Recife	Goiânia Cuiabá	São Paulo Rio de Janeiro	Florianópolis Porto Alegre
Saldo anterior		Natal Recife	Goiânia Campo Grande Cuiabá	São Paulo Rio de Janeiro	Florianópolis Porto Alegre
Patrimônio Líquido conforme MCASP			Campo Grande Cuiabá	São Paulo	Florianópolis Porto Alegre

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme quadro 5, nos Balanços Patrimoniais divulgados no ano de 2015 o percentual de conformidade foi de 89,67%, um crescimento de 20,14%. Em 2014 apenas cinco capitais divulgaram o Balanço patrimonial com 100% de conformidade. Em 2015, oito capitais conseguiram atingir o percentual máximo de conformidade, são elas: Rio Branco, Palmas, Manaus, Fortaleza, Vitória, Rio de Janeiro, São Paulo e Curitiba. As capitais Macapá, Porto Velho, Boa Vista, São Luis, Salvador, Natal, Campo Grande e Porto Alegre, ficaram com 9 pontos. Recife e Cuiabá ficaram com 8 pontos. Goiânia com 7 pontos e Florianópolis com 6 pontos. Assim como em 2014 os itens que geraram maior desconformidade no Balanço Patrimonial, foram a apresentação do Patrimônio Líquido, a evidenciação do saldo anterior e apresentação do quadro de superávit/Déficit financeiro.

Quadro 7 – Percentual de Conformidade da Demonstração das Variações Patrimoniais.

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	91,67%	88,89%
Nordeste	84,44%	86,67%
Centro-Oeste	70,37%	85,19%
Sudeste	74,07%	92,59%
Sul	59,26%	88,89%
Percentual de conformidade médio	75,96%	88,45%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), foi analisada nesta pesquisa por um elenco de 9 quesitos contidos no instrumento de coleta. Conforme quadro acima, podemos verificar que em 2014, a DVP obteve um percentual de conformidade de 75,96%. A região Norte foi a única que diminuiu seu percentual de conformidade, devido a Rio Branco que em 2015 deixou de atender a um quesito. Rio Branco, Vitória e Curitiba divulgaram à em total conformidade com o padrão exigido no MCASP. As capitais, Manaus, Macapá, Palmas, Fortaleza, Salvador, Recife, Goiânia, e Rio de Janeiro, ficaram com pontuação 8. Seguidos de Natal, Campo Grande e São Luis que ficaram com 7 pontos. As capitais com maior grau de desconformidade, foram São Paulo e Florianópolis, ficando pontuação 3. Já Porto Alegre e Cuiabá atingiram apenas 4 pontos.

Dos quesitos analisados por esta pesquisa, um dos que mais influenciou para um menor grau de conformidade nas demonstrações divulgadas, foi a falta de divulgação do saldo anterior. Das 18 capitais analisadas, apenas 6 evidenciaram o saldo anterior, foram elas: Porto Alegre, Curitiba, Vitória, Macapá, Manaus e Rio Branco. Outro quesito que também foi responsável pelo aumento da desconformidade, foi a não evidenciação das variações qualitativas separadas das demais, sem afetar o resultado.

No ano de 2015, conforme quadro acima o percentual de conformidade da DVP aumentou para 88,45%. As capitais que atingiram os 100% de conformidade foram: Fortaleza, Goiânia, Vitória e Curitiba. Já Florianópolis, São Paulo, Rio de Janeiro, Salvador, São Luis, Palmas, Boa Vista, Porto Velho, Macapá, Manaus e Rio Branco ficaram com 8 pontos. Em seguida Porto Alegre, Cuiabá, Campo Grande, Recife e Natal, com 7 pontos. Todas as capitais atingiram um bom resultado, tendo em vista que nenhuma delas ficou com pontuação muito baixa. Assim como em 2014, os quesitos que geraram desconformidade foram à divulgação

do saldo anterior e a evidenciação das variações qualitativas separadamente, se afetar o resultado. Ambos os quesitos não foram atendidos por 9 capitais.

Quadro 7 – Percentual de Conformidade da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	25%	99,02%
Nordeste	30%	85,88%
Centro-Oeste	33,33%	0%
Sudeste	33,33%	94,12%
Sul	0%	62,75%
Percentual de conformidade médio	24,33%	68,35%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme quadro acima, a Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), em 2014, obteve um percentual de conformidade de 24,33%. Esse baixo percentual obtido deve-se ao fato de que, das 18 capitais analisadas, no período, as únicas capitais a divulgarem a DFC, foram: Palmas, Fortaleza, São Luis, Goiânia e Vitória. As capitais: Palmas, Goiânia e Vitória obtiveram 17 pontos, o equivalente a 100% de conformidade na demonstração. A capital Fortaleza só não divulgou o saldo do exercício anterior, ficando assim com 16 pontos. Já Goiânia ficou com 10 pontos, por não ter atendido a 7 quesitos.

No ano de 2014 o Centro-Oeste obteve um percentual de conformidade de 33,33%, isso porque apenas a capital Goiânia divulgou a DFC. Já no ano de 2015, como nenhuma das capitais divulgou a DFC, a região obteve percentual de conformidade de 0%.

No ano de 2015 temos um cenário bem diferente, aonde o percentual de conformidade chega a 68,35%. Das 20 capitais analisadas, apenas 4 não divulgaram a DFC, são elas: Goiânia, Campo Grande, Cuiabá e Curitiba. As capitais: Manaus, Macapá, Porto Velho, Boa Vista, Palmas, Fortaleza, Natal e Vitória, atingiram a pontuação máxima de 17 pontos. Em seguida com 16 pontos ficaram as capitais: Rio Branco, Recife, Rio de Janeiro, Florianópolis e Porto Alegre. São Paulo com 15 pontos. Salvador com 12 pontos e São Luis com 11 pontos.

Um dos quesitos menos atendido foi a evidenciação do saldo anterior, das 16 capitais que divulgaram a DFC, apenas 10 o evidenciaram. Rio Branco, Salvador e São Luis, não fizeram evidenciação das despesas por função no fluxo de caixa das atividades operacionais.

Quadro 8 – Percentual de Conformidade da Demonstração das Mutações no Pat. Líquido.

REGIÃO	% DE CONFORMIDADE 2014	% DE CONFORMIDADE 2015
Norte	25%	14,14%
Nordeste	0%	0%
Centro-Oeste	0%	0%
Sudeste	0%	31,11%
Sul	0%	31,11%
Percentual de conformidade médio	5%	15,27%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

A Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL), em 2014, foi divulgada apenas pela capital, Palmas, que divulgou a DMPL em total conformidade. Assim como nas demais demonstrações a amostra do período era composta por 18 capitais. O fato de apenas uma capital ter divulgado fez com que o percentual de conformidade da demonstração ficasse em 5%, conforme quadro acima. No ano de 2015, três capitais que divulgaram a DMPL. São Paulo e Florianópolis atingiram 14 pontos, pelo fato de não terem atendido a um quesito, a evidenciação do saldo do exercício anterior. Já Boa Vista ficou com 13 pontos por não ter divulgado o saldo inicial e nem o saldo do exercício anterior. Em 2015, a demonstração obteve um percentual de conformidade de 15,27%.

As Notas Explicativas foram analisadas com base em 12 quesitos, contidos no instrumento de coleta. O percentual de conformidade atingido foi de 3,24%. Esse percentual baixo deve-se ao fato de que das 18 capitais participantes da amostra, apenas três capitais divulgaram as Notas Explicativas, em 2014. Rio de Janeiro ficou com apenas 1 ponto, Manaus e Curitiba com 3 pontos. Em 2015, o percentual de conformidade obtido foi de 14,58%. Das 20 capitais analisadas, 8 divulgaram as Notas Explicativas. Porto Velho ficou com 12 pontos, o equivalente a 100% de conformidade. Fortaleza ficou com 11 pontos. Boa Vista e Curitiba com 3 pontos. Manaus e Florianópolis com 2 pontos. Rio Branco e Rio de Janeiro com 01 ponto.

4.1 ANÁLISE DOS DADOS

Na pesquisa de Florêncio de Meneses e Arrais Peter (2012), já citada anteriormente, que teve por objetivo analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da federação, no período de 2009 e 2010, concluíram que o nível de evidenciação dos entes da Federação era em média de 37%. Esta pesquisa vem de forma mais profunda, analisando não a evidenciação, e sim o nível de conformidade nas demonstrações divulgadas.

Após a análise das demonstrações contábeis divulgadas, podemos verificar que o percentual de conformidade no ano de 2014 foi de 51,12%, e em 2015 foi de 67,32%, apresentando assim um crescimento de 16,2%.

Quadro 11 – Percentual de conformidade das demonstrações por região.

NIVEL DE CONFORMIDADE POR REGIÃO						
REGIÃO	2014 (1)	POSIÇÃO 2014	REGIÃO	2015 (2)	POSIÇÃO 2015	VARIAÇÃO (1) – (2)
NORTE	62,48%	1º	SUDESTE	73,84%	1º	21,33%
NORDESTE	54,08%	2º	NORTE	73,40%	2º	10,92%
SUDESTE	52,51%	3º	SUL	67,44%	3º	32,07%
CENTRO-OESTE	45,38%	4º	NORDESTE	66,48%	4º	12,40%
SUL	35,37%	5º	CENTRO-OESTE	50,32%	5º	4,94%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Conforme quadro acima podemos ver que, no ano de 2014, a região Norte foi a que atingiu o melhor resultado. A região Sul obteve o resultado menor entre as regiões, devido ao fato de que nenhuma das suas capitais divulgaram a DFC e a DMPL. E apenas Curitiba divulgou Notas Explicativas. No entanto, analisando os resultados de 2015 podemos verificar que a região Sul, atingiu o melhor percentual de crescimento. E a região Centro-Oeste foi a que obteve menor crescimento.

Quadro 12 – Percentual de conformidade por capital

PERCENTUAL DE CONFORMIDADE POR CAPITAL						
CAPITAL	2014 (1)	POSIÇÃO 2014	CAPITAL	2015 (2)	POSIÇÃO 2015	VARIAÇÃO (1) – (2)
Palmas	82,70%	1º	Fortaleza	84,52%	1º	16,31%
Vitória	70,63%	2º	Porto Velho	82,70%	2º	82,70%
Fortaleza	68,21%	3º	São Paulo	81,49%	3º	46,89%
Goiânia	65,56%	4º	Boa vista	80,20%	4º	80,20%
Curitiba	60,71%	5º	Florianópolis	76,42%	5º	56,20%
Manaus	59,13%	6º	Manaus	72,22%	6º	13,09%
São Luis	58,36%	7º	Vitória	70,63%	7º	0%
Rio branco	57,14%	8º	Rio Branco	70,19%	8º	13,05%
Salvador	54,13%	9º	Palmas	69,84%	9º	-13,86%
Rio de Janeiro	52,30%	10º	Rio de Janeiro	69,40%	10º	17,10%
Macapá	50,95%	11º	Natal	66,03%	11º	17,30%
Natal	48,73%	12º	Macapá	65,24%	12º	14,29%
Campo Grande	48,10%	13º	Porto Alegre	65,19%	13º	40,01%
Recife	40,95%	14º	Salvador	63,42%	14º	9,29%
São Paulo	34,60%	15º	São Luis	60,99%	15º	2,63%
Porto Alegre	25,18%	16º	Curitiba	60,71%	16º	0%
Cuibá	22,50%	17º	Recife	57,41%	17º	16,46%
Florianópolis	20,22%	18º	Goiânia	51,27%	18º	-14,29%
Porto Velho	-	-	Cuibá	50,32%	19º	27,82%
Boa vista	-	-	Campo Grande	49,37%	20º	1,27%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

Palmas, Vitória e Fortaleza foram as capitais, que em 2014, atingiram o melhor resultado. Já Porto Alegre, Cuiabá e Florianópolis obtiveram um resultado baixo. Em 2015,

Fortaleza, Porto Velho, São Paulo e Boa Vista, conquistaram as primeiras colocações. Palmas que em 2014 havia atingido o melhor resultado, em 2015, teve uma queda no seu percentual de conformidade de 13,86%. Isso se deve ao fato de que em 2015, a capital não divulgou a DMPL, conforme havia divulgado no ano anterior. O mesmo aconteceu com Goiânia, seu percentual caiu 14,29%, pelo fato da capital não ter divulgado a DFC, como fez no ano anterior.

Já em 2015, as capitais que obtiveram um melhor resultado foram: Fortaleza, Porto Velho, São Paulo e Boa vista.

Conforme o quadro abaixo, podemos concluir que as demonstrações com maior percentual de conformidade, no período analisado, foram o Balanço Orçamentário e o Balanço Financeiro. Já a DFC em 2014, tem um percentual de conformidade de 25,16%, visto que apenas cinco capitais divulgaram a demonstração. Em 2015, o percentual de conformidade da DFC tem um bom crescimento, aumentando para 74,71%. A DMPL é a demonstração com menor percentual de conformidade, em 2014, ela atingiu um percentual de conformidade de 5,56%, isso se deve ao fato de que apenas Palmas fez divulgação da demonstração. E em 2015, a DMPL atinge um percentual de conformidade de 13,67%, sendo divulgada por Boa Vista, São Paulo e Florianópolis.

Quadro 13 – Percentual de conformidade por demonstração contábil

NÍVEL DE CONFORMIDADE POR DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL						
DEMONSTRAÇÃO	2014 (1)	POSIÇÃO 2014	DEMONSTRAÇÃO	2015 (2)	POSIÇÃO 2015	VARIAÇÃO (2) – (1)
Balanço Orçamentário	87,50%	1º	Balanço Orçamentário	96,25%	1º	8,75%
Balanço Financeiro	85,80%	2º	Balanço Financeiro	93,61%	2º	7,81%
DVP	77,78%	3º	Balanço Patrimonial	90,50%	3º	17,72%
Balanço Patrimonial	72,78%	4º	DVP	88,33%	4º	10,55%
DFC	25,16%	5º	DFC	74,71%	5º	49,55%
DMPL	5,56%	6º	Notas Explicativas	14,58%	6º	11,34%
Notas Explicativas	3,24%	7º	DMPL	13,67%	7º	8,11%

Fonte: Dados da pesquisa (2017)

4 - CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Esta pesquisa teve por objetivo analisar o nível de conformidade entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais, com as novas estruturas exigidas nos manuais de contabilidade aplicadas ao setor público da Secretaria do Tesouro Nacional.

A amostra foi escolhida de forma intencional. Sendo composta pelas capitais dos estados brasileiros. Durante a seleção da amostra foram excluídas algumas capitais que não

divulgaram suas demonstrações. Das quais foram analisadas as demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais. As demonstrações analisadas foram: Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Balanço Patrimonial; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e Notas Explicativas. O período analisado foram os anos de 2014 e 2015.

Após a análise dos dados, pode-se verificar um percentual de conformidade de 51,12%, no ano de 2014. No ano de 2015, o percentual verificado foi de 67,32%. Isso equivale a um crescimento de 16,2%. As regiões com maior nível de conformidade foram a região norte em 2014, com um percentual de conformidade de 62,48%. E a região sudeste, em 2015, com um percentual de conformidade de 73,84%. Em 2014, a capital que obteve um melhor resultado foi Palmas, com um percentual de conformidade de 82,70%. E em 2015, foi Fortaleza com um percentual de 84,52. As capitais com percentuais de conformidade mais baixos foram Florianópolis com apenas 20,22% no ano de 2014 e Campo Grande com um percentual de conformidade de 49,37%, no ano de 2015.

Quanto as demonstrações contábeis as que obtiveram um melhor resultado no período analisado, foram o Balanço Orçamentário com um percentual de conformidade de 87,5% em 2014 e de 96,25% em 2015. E o Balanço Financeiro com percentual de conformidade de 85,8% em 2014 e 93,61 no ano de 2015.

Essa pesquisa limitou-se a pesquisar os percentuais de conformidade das capitais brasileiras, no período de 2014 e 2015. Para pesquisas futuras recomenda-se que sejam analisados outros períodos para que se possa conhecer o avanço das capitais em se adequar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. E que também sejam analisadas os estados e municípios. Buscando ter acompanhar e analisar o estágio do processo de convergência e de adequação das NBCASP.

REFERÊNCIAS

AUGUSTINHO, S. M.; DE LIMA, I. A. A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. **Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento**, Paraná v. 1, n. 1, p. 76-88, jul./dez. 2012.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios**: Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público / Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional – 6. ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2014.

BEUREN, I. M. (Coord.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.103**, de 05 de outubro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1103.pdf Acesso em: 28 jan. 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC n.º 1.105**, de 18 de outubro de 2007. Aprova ad referendum do Plenário do CFC alterar a letra "a" do art. 4º e o Título do

Capítulo II; incluir a letra "d" ao art. 4º; e revogar o § 1º do art. 5º da Resolução CFC nº 1.103/2007, que dispõe sobre a criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. 2007. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1105.pdf Acesso em: 28 jan. 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL**, de 23 de setembro de 2016. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf> Acesso em: 02 maio 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP 01**, de 28 de outubro de 2016. Receita de Transação sem Contraprestação. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP01.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP 02**, de 28 de outubro de 2016. Receita de Transação com Contraprestação. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP02.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP 03**, de 28 de outubro de 2016. Provisões, Passivos e Ativos Contingentes. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP03.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP 04**, de 06 de dezembro de 2016. Estoques. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP04.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC NBC TSP 05**, de 06 de dezembro de 2016. Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSP05.pdf> Acesso em: 28 maio 2017.

DE CARVALHO, L. N.; SALOTTI, B. M. **Tópicos de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Fipecafi, 2010.

DE MENESES, A. F.; PETER, M. da G. A. **Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público**. 2012. 23 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão Pública para o Desenvolvimento do Nordeste) – Universidade Federal de Pernambuco. Revista Gestão Pública: Práticas e Desafios, v. 3, n. 1, 2012.

FERREIRA, A. B.; MARCHESINI, C. F. A contabilidade pública em face da padronização contábil. **Revista Científica Semana Acadêmica**, v. 1, n. 5, p. 1-14, 2011.

FRAGOSO, A. R. et al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa–IPSAS e NBCTSP.

REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012.

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

MACÊDO, F. F. R. R.; KLANN, R. C. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): Um Estudo nas Unidades da Federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun. 2014.

MORAIS, L. M. de & PLATT NETO, O. A. A Reforma Contábil Promovida pelas NBCASP e o Processo de Convergência: Implicações e Perspectivas. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 2011, Vitória. **Anais...** Vitória: ANPCONT, v. 5, 2011.

NASCIMENTO, W. M.; SOUZA, M. A.; COSTA, H. R. Uma Proposta de Implantação do Modelo NBCASP nas Empresas Públicas Municipais como Solução para Transparência das Contas Públicas. **Revista Pensar**, 2011. Disponível em:

http://revistapensar.com.br/tecnologia/pasta_upload/artigos/a66.pdf Acesso em: 23 de ABRIL, 2016.

PASSOS, L. H. S. O impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: cenário atual e perspectivas na Administração Pública Federal. **REVISTA DE ADMINISTRAÇÃO DE RORAIMA (RARR)**, Boa vista, Ed 2, v. 1, p. 110-135, jan./jun. 2012.

PEDERNEIRAS, M. M. M.; et al. Uma Investigação na Complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a Aprovação da NBCASP 16.6 para o Setor Público. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade** – Vol.3, nº 3, Edição Especial, p. 99-120, 2013.

VITORTIA, M. J. **Novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público**: Um estudo à luz da compreensibilidade e comparabilidade das informações. 2014. 70 f. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis). Universidade Federal Rural do Semi-Árido, Mossoró, 2014.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; **Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público**: um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. 2011. 108 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB e UFRN, Natal, 2011.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; PAULO, E.; DA SILVA, J. D. G. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. **Registro Contábil**, Maceió, v. 5, n. 1, p. 1-19, jan./abr. 2014.

APÊNDICE 001

INSTRUMENTO DE COLETA - CAPITAL ANALISADA: _____

BALANÇO ORÇAMENTARIO	2014	2015
1. Publicou o Balanço Orçamentário?		
2. Quadro da execução dos restos a pagar não processados		
3. Quadro da execução dos restos a pagar processados.		
4. Receitas detalhadas por categoria econômica, contendo a origem		
5. Receita detalhada especificando a previsão inicial		
6. Receita detalhada com previsão atualizada para o exercício.		
7. Discrimina a receita realizada.		
8. Discrimina o Saldo (Saldo = Receita realizada – Previsão atualizada)		
9. Demonstra as despesas detalhadas por categoria econômica.		
10. Demonstra as despesas detalhadas por grupo de natureza da despesa		
11. Discrimina a dotação inicial		
12. Discrimina a dotação atualizada para o exercício		
13. Discrimina as despesas empenhadas		
14. Discrimina as despesas liquidadas		
15. Discrimina as despesas pagas		
16. Discrimina o saldo da dotação (Saldo de dotação = Dotação atualizada – Despesas empenhadas)		
BALANÇO FINANCEIRO		
17. Publicou o Balanço Financeiro?		
18. Utiliza-se da nomenclatura “INGRESSOS” para fazer referência as receitas		
19. Utiliza-se da nomenclatura “DISPÊNDIOS” para fazer referência as despesas		
20. Demonstração da receita orçamentaria realizada por origem do recurso		
21. Demonstração da despesa orçamentaria executada por destinação do recurso		
22. Demonstração das receitas discriminando as ordinárias.		
23. Demonstração das receitas discriminando as vinculadas.		
24. Demonstração da despesa discriminando as ordinárias.		
25. Demonstração da despesa discriminando as vinculadas		
26. Evidencia o grupo “Outras Vinculações” para receitas e despesas, não superior a 10% do total das receitas e despesas.		
27. Demonstração dos recebimentos extra orçamentários.		
28. Demonstração dos pagamentos extra orçamentários.		
29. Demonstração das transferências financeiras recebidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária.		
30. Demonstração das transferências financeiras concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária,		
31. Demonstração destaca os apontes de recursos para o RPPS		
32. Demonstração do saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.		
33. Apresenta os valores do exercício atual		
34. Apresenta os valores do exercício anterior		
BALANÇO PATRIMONIAL		
35. Publicou o Balanço Patrimonial		
36. Dispõe em seu quadro principal as contas do ativo, dividido em ativo circulante e não-circulante, em ordem decrescente de grau de conversibilidade.		
37. Dispõe em seu quadro principal as contas do passivo, dividido em passivo circulante e não-circulante, em ordem decrescente de grau de exigibilidade		

38. Dispõe em seu quadro principal o patrimônio líquido, detalhado conforme previsto no MCASP		
39. Apresentação: Quadro dos ativos financeiros e permanentes.		
40. Apresentação: Quadro dos passivos financeiros e permanentes		
41. Apresentação: Quadro de contas de compensação.		
42. Apresentação: Quadro de superávit / déficit financeiro.		
43. Apresenta os valores do exercício atual		
44. Apresenta os valores do exercício anterior		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS		
45. Publicou a Demonstração de Variações Patrimoniais?		
46. Apresentação: Demonstrativo Vertical		
47. Variações quantitativas evidenciadas em aumentativas e diminutivas		
48. Variações quantitativas aumentativas, detalhadas por origem e destinação do recurso		
49. Variações quantitativas diminutivas, detalhadas por origem e destinação do recurso		
50. Variações qualitativas evidenciadas separadamente sem afetar o resultado		
51. Apresenta os valores do exercício atual		
52. Apresenta os valores do exercício anterior		
53. Evidencia o resultado patrimonial do período		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA		
54. Publicou a Demonstração de Fluxo de Caixa		
55. Apresentação: Quadro de receitas derivadas		
56. Apresentação: Quadro de receitas originárias		
57. Apresentação: Quadro de transferências recebidas		
58. Apresentação: Quadro de transferências concedidas		
59. Evidenciação das despesas por função no fluxo de caixa das atividades operacionais		
60. Apresentação: Quadro de desembolsos de demais despesas por função		
61. Apresentação: Quadro de juros e encargos da dívida		
62. Apuração dos fluxos de caixa das operações		
63. Apuração dos fluxos de caixa dos investimentos		
64. Apuração dos fluxos de caixa dos financiamentos		
65. Identificação dos itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis.		
66. Identificação do saldo do caixa na data das demonstrações contábeis.		
67. Evidencia as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência		
68. Classificação das alterações nos seguintes fluxos: Operacionais, de investimentos e de financiamento.		
69. Apresenta os valores do exercício atual		
70. Apresenta os valores do exercício anterior		
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES NO PATRIMÔNIO LÍQUIDO		
71. Publicou a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido?		
72. Apresentação: Patrimônio Social / Capital Social		
73. Apresentação: Reservas de Capital		
74. Apresentação: Ajustes de Avaliação Patrimonial		
75. Apresentação: Reservas de Lucros		
76. Apresentação: Ações/Cotas em Tesouraria		
77. Apresentação: Resultados Acumulados		
78. Evidencia Saldo Inicial		
79. Evidencia os Ajustes de Exercícios Anteriores		
80. Evidencia o Aumento de Capital		
81. Evidencia o Resultado do Exercício		
82. Evidencia a Constituição/ Reversão de Reservas Dividendos		
83. Evidencia o Saldo Final		

84. Apresenta os valores do exercício atual		
85. Apresenta os valores do exercício anterior		
NOTAS EXPLICATIVAS		
86. Publicou as Notas Explicativas?		
87. Possui esclarecimentos a respeito da utilização do superávit financeiro.		
88. Possui esclarecimentos a respeito da reabertura de créditos especiais e extraordinários.		
89. Possui esclarecimentos a respeito das influências no resultado orçamentário.		
90. Possui detalhamento das receitas e despesas intra orçamentárias		
91. Detalhamento de despesas executadas por tipos de créditos		
92. Atualizações monetárias autorizadas por lei, efetuadas antes e após a data da publicação da LOA.		
93. Procedimento adotado em relação aos restos a pagar não processados liquidados.		
94. Demonstra o detalhamento dos “recursos de exercícios anteriores” utilizados para financiar as despesas orçamentárias do exercício corrente.		
95. Demonstra os eventuais ajustes relacionados às retenções,		
96. Demonstra outras operações que impactem significativamente o Balanço Financeiro.		
97. Evidencia os eventuais ajuste relacionados às retenções da DFC.		

ANEXO 01- Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16.

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 16.1 Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. (Revogada pela Resolução CFC 2016/NBCTSPEC)	Trata sobre a conceituação, objetivo e campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público.	Apresenta o conceito de unidade contábil, caracterizada pela soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. Subdivide-se em: originárias, descentralizada e unificada.
NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis. (Revogada pela Resolução CFC 2016/NBCTSPEC)	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.	Classifica os elementos de ativo e passivo em circulante e não-circulante. Divide o Sistema de Contabilidade Pública em cinco subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação e de custos.
NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil (Revogada pela Resolução CFC 2016/NBCTSPEC)	Estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.	Institui o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento da administração pública (PPA, LDO e LOA).
NBC T 16.4 Transações no Setor Público (Revogada pela Resolução CFC 2016/NBCTSPEC)	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.	Traz a obrigatoriedade de observar os princípios fundamentais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, no momento da ocorrência das transações no setor público. Essa observação passa a influenciar a forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação dessas transações.
NBC T 16.5 Registro Contábil. (Revogada pela Resolução CFC 2016/NBCTSPEC)	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor.	Estabelece o registro contábil de acordo com a observância do princípio da oportunidade e da adoção do regime de competência independente do momento da execução orçamentária.
NBC TSP Estrutura Conceitual	Estabelece a estrutura conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Estabelece os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das demais Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) destinados às entidades do setor público.
NBC TSP 01 Receita de Transação sem contraprestação.	Esta norma trata das receitas provenientes de transações sem contraprestação.	Esta norma estabelecer as exigências, para fins de demonstrações contábeis, para a receita proveniente de transações sem contraprestação, exceto para aquelas sem contraprestação que dão origem à combinação de entidades.
NBC TSP 02 Receita de Transação com contraprestação.	O objetivo desta norma é descrever o tratamento contábil das receitas provenientes de transações e eventos com contraprestação.	Estabelece que a receita deve ser reconhecida quando for provável que: benefícios econômicos ou potencial de serviços fluirão para a entidade; e que esses benefícios possam ser mensurados confiavelmente. Esta norma identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos, e, portanto, quando as receitas devem

		ser reconhecidas.
NBC TSP 03 Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes.	Trata sobre Provisões, Passivos contingentes e Ativos contingentes.	Defini provisões, ativos e passivos contingentes e identificar as circunstâncias nas quais as provisões devam ser reconhecidas, bem como sua forma de mensuração e evidenciação.
NBC TSP 04 Estoques.	O objetivo desta norma é estabelecer o tratamento contábil para estoques.	Esta norma objetiva orientar sobre a determinação do valor de custo dos estoques e sobre o seu subsequente reconhecimento como despesa no resultado, incluindo qualquer redução ao valor realizável líquido. Também fornece orientação sobre o método e os critérios usados para atribuir custos aos estoques.
NBC TSP 05 Contratos de concessão de Serviços Públicos: Concedente.	Tratar sobre os Contratos de concessão de Serviços Públicos.	Determina a forma de contabilização dos contratos de concessão pela ótica da concedente, uma entidade do setor público.
NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis.	Estabelece demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.	As demonstrações contábeis passaram a ser divulgadas contendo os valores do exercício imediatamente anterior; reestruturação de todas as demonstrações contábeis; adoção de duas novas demonstrações a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.
NBC T 16.7 Consolidação das Demonstrações Contábeis.	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.	A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macro agregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.
NBC T 16.8 Controle Interno.	Estabelece referencial para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.	Amplia o campo de atuação do controle interno contábil para os elementos alheios à execução orçamentária, visto que este abrange todo o patrimônio da entidade.
NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.	Traz a obrigatoriedade dos registros da depreciação, amortização e exaustão para as entidades do setor público.
NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em entidades do Setor Público.	Estabelece critérios e procedimentos para avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio.	Traz a contabilização dos bens de uso comum e estabelece critérios para a reavaliação dos elementos patrimoniais ao valor justo ou valor de mercado na data do balanço patrimonial, através do teste de recuperabilidade.
NBC T 16.11 Sistema de Informação de Custos do Setor Público.	Estabelece a conceituação, o objeto, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.	Institui o Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP), que registra, processa e evidencia os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública.

Fonte: Adaptado de Xavier Jr. (2011).