

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO DA ADEQUAÇÃO AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO NAS PREFEITURAS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS.

Wilgner Souza de Medeiros¹, Antônio Erivando Xavier Junior²

Resumo

O objetivo desta pesquisa é analisar o nível de conformidade entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas 26 Prefeituras das Capitais dos Estados Brasileiros e o Distrito Federal, e as estruturas exigidas pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), nos anos de 2016 e 2017. A metodologia possui abordagem qualitativa e de natureza descritiva. Os dados foram coletados nas páginas das prefeituras das capitais dos estados brasileiros com a utilização de um *checklist* contendo 105 quesitos distribuídos nas seis demonstrações contábeis e nas notas explicativas. Os resultados apontam que o percentual de conformidade médio nacional em relação ao MCASP, foi de 65,12% em 2016. Em 2017, houve um crescimento de 6,23%, chegando a um percentual médio de conformidade de 69,18%. Entre as capitais, Belo Horizonte atingiu o melhor resultado com 93,41% de conformidade no ano de 2016, enquanto Belém e Teresina ficaram nas últimas posições com 13,45%, cada. Em 2017, Salvador conquistou a primeira colocação com 95,12% de evidenciação das demonstrações contábeis, Boa Vista e Teresina ficaram nas últimas colocações do *ranking* com 11,76% de conformidade, respectivamente. A região Sudeste obteve o maior nível de conformidade nos dois anos analisados, atingindo 81,16% em 2016 e 88,90% em 2017, crescendo cerca de 9,50% de um ano para o outro. Nos dois anos observados, o balanço orçamentário foi a demonstração com maior nível de conformidade, em 2016 obteve 95,42% e em 2017 95,86%. Em contrapartida, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), foi a menos divulgada nos dois anos analisados, com 18,52% em 2016 e 25,93 % em 2017.

Palavras-Chave: Demonstrações Contábeis. Conformidade. MCASP.

1 INTRODUÇÃO

Com o recente processo de unificação as Normas Internacionais, a contabilidade pública brasileira vem passando por mudanças significativas, isso em decorrência do estágio avançado de globalização e pela grande necessidade de clareza nas informações a serem divulgadas. Nessa perspectiva, a adoção as Normas Internacionais, tornaram-se fatores desafiadores quanto ao processo de aplicabilidade das demonstrações, visando à obtenção de condições para o controle de capital e avaliação de desempenho, assim, valorizando o enfoque patrimonial da contabilidade pública.

O processo de convergência é objeto de estudo de Salotti (2010), onde destaca a busca pela eliminação das diferenças entre os padrões nacionais e internacionais, possibilitando a comparação entre os procedimentos utilizados na aplicação das Normas e gastos públicos.

No Brasil, o início do processo de convergência se deu através de iniciativas de vários órgãos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no ano de 2008 aprovou as

¹ Bacharelando em Ciências Contábeis pela UFERSA

² Professor Adjunto I da UFERSA, Doutor em Administração pela PUC-PR

Normas de contabilidade aplicadas ao setor público (NBC TSP), implementando dispositivos normativos e alterando consideravelmente a estrutura anterior (SANTOS; ALMEIDA, 2012). Ainda no ano de 2008 o CFC publicou as resoluções nº 1.128 e 1.137, estabelecendo a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica (NBC-T) Nº 16, também conhecida como NBCASP.

Observa-se ainda que a publicação da portaria 184/2008 emitida pelo Ministério da Fazenda (MF) corrobora com esforços por parte do governo para o estímulo de apresentação dos relatórios, sendo eles claros e efetivos, a fim de se fazer exequíveis comparações.

Como parte do processo de convergência e atendendo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), expedidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) publicou no ano de 2009 Normas a serem utilizadas no Setor Público e que foram atualizadas de 2010 a 2012, destacando métodos para a divulgação das demonstrações. De acordo com o CFC, as NBCASP se tornaram obrigatórias, todavia, sendo postergada para o ano de 2012 mediante portaria expedida pelo STN nº 751/2009, sendo facultativa em 2010 e obrigatoriamente em 2012 para a União, Estados e Distrito Federal, já os Municípios seriam obrigados a partir de 2013. Subsequentemente a isso o Ministério da Fazenda (MF) emitiu novas Portarias nº 828 de 14/12/2011 e nº 753 de 21/12/2012 determinando que as demonstrações fossem adotadas facultativamente a partir de 2013 e integralmente até o fim de 2014. Rosa (2013) aponta que as ações em conjunto do CFC e STN podem ser consideradas um novo marco conceitual para uma nova contabilidade do setor público.

Fragoso *et al.*, 2012, enfatiza que em comparação com a *International Public Sector Accounting* (IPSAS), as Normas Brasileiras focalizam mais a estrutura conceitual, enquanto as IPSAS estão voltadas as orientações de como proceder mediante as demonstrações, concluindo-se que ainda existam itens relevantes a serem analisados.

Macedo; Klann, 2014; Ott *et al.*, 2015, ressaltam que as Normas Brasileiras Contábeis Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e os princípios contábeis nela relacionados estimulam o aspecto patrimonial em agravo a perspectiva orçamentária, sendo possível cumprir os princípios estabelecidos para uma eficiente gestão no manuseio dos recursos públicos.

Como parte do processo de atualização, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou no Diário Oficial da União (DOU) no ano de 2016 a estrutura conceitual (NBC TSP EC) e revogaram as Resoluções do CFC que aprovaram as Normas aplicáveis ao Setor Público NBC T 16.1 a 16.5, parte da NBC T 16.6 e, ainda, a Resolução nº 750/1993, que dispõe sobre os Princípios de Contabilidade, e a 1.111/2007, que trata da interpretação dos princípios sob a perspectiva da área pública. Essa norma trouxe mudanças e estabeleceu novas estruturas para as demonstrações contábeis como também a implementação de novas demonstrações obrigatórias, entre elas a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL) e as Notas Explicativas (NE), ambas incluídas pela Resolução do CFC n.º 1437/2013.

Considerando os inúmeros adiamentos no prazo para obrigatoriedade nas divulgações das demonstrações contábeis, ficam evidentes as dificuldades que os entes da Federação Brasileira passam mediante o processo de convergência, uma vez que foram adicionadas diversas alterações, 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 Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e da Secretaria de Tesouro Nacional (STN), já eram obrigatórios na Lei nº 4.320/64.

Nessa Perspectiva, o estudo de Yamamoto (2005) sobre a Teoria da Divulgação é importante por verificar a qualidade da informação a ser divulgada, buscando explicar a influência exercida no nível da divulgação das informações voluntárias sob diversas concepções, como por exemplo, qual o efeito da divulgação das demonstrações contábeis.

Nesse sentido, a divulgação dessas informações precisa estar em conformidade com as Leis internas e externas, ou seja, estar em *Compliance*. Ribeiro e Diniz (2015) afirmam que *Compliance* é uma ferramenta voltada para o cumprimento da visão, missão e valores de uma organização, sendo possível gerar confiança por parte dos usuários da informação contábil.

Mediante a contextualização apresentada, suscita-se o seguinte problema de pesquisa: As Prefeituras das Capitais dos Estados Brasileiros estão publicando suas demonstrações contábeis de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)?

Buscando responder essa problemática, essa pesquisa tem como objetivo geral analisar o nível de conformidade entre as estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas capitais dos estados brasileiros, com as novas estruturas constantes nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), nos anos de 2016 e 2017. Objetivando alcançar o que foi proposto, a pesquisa visa constatar se as demonstrações divulgadas atendem as exigências das NBCASP, verificar se as estruturas das demonstrações estão de acordo com as exigências das NBC-T nº 16.6 e identificar o nível de conformidade das demonstrações contábeis de acordo com as NBCASP.

Justifica-se a presente pesquisa com o propósito de alcançar novas informações para a fundamentação e estudos a respeito da adequação as Normas contábeis aplicadas ao setor público nas prefeituras das capitais dos estados brasileiros. A necessidade do estudo é importante para a expansão da literatura no que tange a população, pois serão observadas as demonstrações contábeis obrigatórias pela NBCASP das 26 Capitais Brasileiras e o Distrito Federal, visando estabelecer o nível de conformidade observado por cada região.

Vale salientar que a adequação a Norma estabelecida é relevante pela importância da divulgação do uso dos recursos financeiros pelos gestores públicos, se fazendo necessário que à 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.

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

Para Carvalho (2010) o processo de convergência da contabilidade pública brasileira as normas internacionais têm como principal finalidade a redução das consequências negativas da diversidade contábil, o autor menciona as dificuldades encontradas na consolidação das demonstrações contábeis como também a falta de comparabilidade entre demonstrações de organizações sediadas em países distintos. Nesse sentido, Ferreira e Marchesini (2011) afirmam que a convergência da contabilidade pública brasileira as normas internacionais criam uma consonância com as práticas aplicadas no mundo.

Carvalho e Salotti (2010) advertem que a utilização de um único padrão contábil não é algo fácil de ser atingido. As questões culturais e políticas, assim como o ordenamento jurídico predominante em cada país, influenciam e, por vezes, dificulta o processo de convergência. Independente da esfera as quais pertençam, os órgãos públicos precisam ser transparentes em suas atividades financeiras, nesse contexto as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) ditam às normas nas quais tais entidades devem evidenciar suas movimentações econômicas. (NASCIMENTO; SOUZA; COSTA, 2014).

Objetivando 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, com o intuito de auxiliar no aprimoramento das práticas contábeis para que se tenha uma maior transparência na divulgação das demonstrações contábeis.

O processo de convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no país, formalizaram-se em 2008, através da portaria nº 184 publicada pelo Ministério da Fazenda (MF), sendo a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) responsável pelo desenvolvimento de ações no sentido de propiciar a convergência com as Normas Internacionais de Contabilidade Pública, 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 Conselho Federal de Contabilidade. (CFC, 2008).

Azevedo *et al.*, 2009, enfatiza que as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresentam impactos não somente a escrituração contábil dos acontecimentos próprios ao setor público, como também conduzirão a novos comportamentos na rotina dos profissionais da contabilidade.

Em novembro de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou as 10 primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo parte do processo de harmonização aos procedimentos do *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) e tornaram-se obrigatórias a partir de 1º de janeiro de 2010, posteriormente em novembro de 2011 o CFC publicou a NBC T 16.11, que trata de evidenciação e mensuração no sistema de informação de custos, sendo um total de 11 normas vigentes até então. O quadro 1 mostra as NBCASP, bem como seus objetivos e inovações. (XAVIER JR, 2014).

Quadro 1 – Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – Objetivos e Inovações

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 16.1* Conceituação, objeto e campo de aplicação	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, unificada e descentralizada.
NBC T 16.2* Patrimônio e Sistemas Contábeis	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	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).

(Continua)

Quadro 01: Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público – Objetivos e Inovações

(Continuação)

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 16.4* Transações no Setor Público	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.	Traz a obrigatoriedade de observar os princípios fundamentais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas 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	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.	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 T 16.6 Demonstrações Contábeis	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.	As demonstrações contábeis passam a ser divulgadas contendo os valores do exercício e 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 referenciais 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 a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.	Traz a contabilização de 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 (<i>impairment</i>).

Quadro 01 Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Adaptado de Xavier Jr (2014).

* Normas revogadas

As modificações introduzidas pela revogação das NBC T 16.1 A 16.5 em 2016 através da Resolução n.º 750/1993, que trata sobre os Princípios da Contabilidade, não significa a extinção desses Princípios, a revogação é importante por unificar conceitualmente, sendo possível evitar divergências no ponto de vista doutrinário e teórico, que poderiam afetar os aspectos formais das Normas Brasileira de Contabilidade (NBCs). (CFC, 2016).

Como parte do processo de convergência as Normas internacionais, em 2016 foram publicadas a NBC TSP – Escrituração Conceitual que estabelece a estrutura conceitual para elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público, com isso passou a adotar estratégias de convergência integral às (IPSAS), sendo traduzidas e adaptadas sempre que possível à realidade brasileira. No mesmo ano foram divulgadas também as NBC TSPs 01 a 05 e em 2017 as NBC TSPs 06 a 10. (CFC, 2017). O quadro 2 apresenta as NBC TSPs, bem como a sua correlação com o *International Federation of Accountants* (IFAC).

Quadro 2 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - 2016

NBC	Resolução	Norma	IFAC - Correlação
NBC TSP	DOU 04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	<i>Conceptual Framework</i>
NBC TSP 01	DOU 04/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23
NBC TSP 02	DOU 04/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9
NBC TSP 03	DOU 04/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19
NBC TSP 04	DOU 04/10/16	Estoques	IPSAS 12
NBC TSP 05	DOU 04/10/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32
NBC TSP 06	DOU 28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16
NBC TSP 07	DOU 28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17
NBC TSP 08	DOU 28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31
NBC TSP 09	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21
NBC TSP 10	DOU 28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26

Fonte: adaptado de CFC (2016)

A Estrutura Conceitual e as cinco primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) 01 a 05 entraram em vigor a partir do início de 2017, já as NBC TSPs 06 a 10 entrarão em vigor a partir de 2019. Segundo Giroto (2017), até 2021 serão inseridas novas Normas convergidas ao Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), nessa perspectiva o autor enfatiza que quando não há normatização, os entes públicos seguem as próprias regras e procedimentos, causando prejuízo de comparabilidade e transparência das contas públicas. Para a (STN, 2016), a adoção as novas normas marcam um ciclo importante para a inicialização efetiva do processo de convergência.

Cordeiro e Duarte (2006) enfatizam ser preciso que o profissional contábil busque aprimorar o conhecimento técnico para que possa absorver as mudanças quando necessárias. Nessa perspectiva, Michels, Sell e Klann (2017) afirmam a necessidade de percorrer um longo caminho quanto a busca de conhecimento sobre as mudanças, a fim de diminuir o nível de divergências entre as informações.

2.1 Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP)

Anteriormente ao início do processo de convergência, o modelo contábil adotado no Brasil pela União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios, eram sustentados pelos preceitos estabelecidos pela Lei Complementar nº 4.320/64, que no Art.

101, determina que os resultados do exercício sejam expostos no balanço orçamentário, financeiro, patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Visando uma padronização nas demonstrações contábeis publicadas pelos entes públicos, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a NBC T 16.6, que trata da função e estrutura das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. As atualizações que contemplavam a lei nº 4.320/64 eram de responsabilidade do conselho técnico de Economia e Finanças. Na atualidade, tais funções são exercidas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e incluídas no Manual de Contabilidade Aplicada no Setor Público (MCASP), sendo a sua competência determinada pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo.

A NBC T 16.6 define Demonstração Contábil como a técnica contábil que indica, em determinado período, os resultados alcançados, sendo enfatizados os dados de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio de entidades do setor público e suas mutações. A norma define as demonstrações contábeis a serem elaboradas e posteriormente divulgadas pelas entidades públicas.

Nessa perspectiva, a NBC T 16.6 atende o disposto no art. 101 da Lei Federal nº 4.320/64, onde determina a publicação das demonstrações obrigatórias, como os Balanços Orçamentários, Patrimoniais, Financeiros e as Demonstrações das Variações patrimoniais, trazendo como mudança a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutações do Patrimônio Líquido. Cabe ressaltar que 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 custos, e incluindo-a na NBC T 16.11, expandindo o rol de demonstrativos a serem elaborados pela Contabilidade.

A NBC T 16.6 apresenta o Balanço Orçamentário, evidenciando as receitas e despesas por categoria econômica, sendo confrontado o orçamento inicial com a execução. Para Castro (2011) essa demonstração contábil visa apresentar a execução do orçamento anual como também a execução dos processos de restos a pagar de exercícios anteriores, fazendo a separação de processados e não processados.

A NBC T 16.6 enfatiza a evidenciação do Balanço Financeiro, bem como a sua movimentação no período ao qual se refere, sendo as receitas realizadas e despesas executadas por destinação de recurso. Azevedo, Souza e Veiga (2010) enfatizam que dentre as alterações impostas pelas normas, destacam-se as novas denominações para as colunas de receita e despesa, que passam a se chamar ingressos (Receitas Orçamentárias e Recebimentos Extra orçamentários) e dispêndios (Despesa Orçamentária e Pagamentos Extra orçamentários), além das despesas serem classificadas pela destinação de recursos e não mais pela função de governo.

De acordo com a NBC T 16.6, o Balanço Patrimonial precisa apresentar quantitativamente e qualitativamente a composição do patrimônio da entidade pública, sendo estruturado pelo ativo circulante, passivo circulante, ativo não-circulante, passivo não-circulante, patrimônio líquido e contas de compensação. Castro (2011) diz que uma das mudanças foi a apresentação do Balanço Patrimonial utilizado no setor público, apresentando ativos e passivos circulantes e não circulantes em substituição de ativos e passivos financeiros e permanentes.

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. Segundo Azevedo, Souza e Veiga (2010), esse demonstrativo verifica se houve alterações diretas no patrimônio, sendo possível detectar se houve déficit ou superávit no período.

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 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, apresenta a movimentação em cada componente do Patrimônio Líquido, tendo por objetivo o déficit ou superávit patrimonial do período. Vale salientar que essa demonstração é obrigatória a divulgação pelas empresas estatais dependentes, quando constituídas sociedades anônimas e facultativas para os demais órgãos e entidades da federação. (STN, 2016).

Segundo a NBC T 16.6, as notas explicativas precisam fornecer informações relevantes e que não foram suficientemente evidenciadas nas demonstrações contábeis. Essas informações são necessárias, pois esclarecem as modificações pertinentes de medidas de avaliação patrimonial. (AZEVEDO, SOUZA e VEIGA, 2010).

2.2 Estudos anteriores

O desenvolvimento da pesquisa se deu através da leitura de estudos que apresentaram objetos de análise relacionadas a convergência da Contabilidade Pública as Normas Internacionais, como também a estrutura das demonstrações contábeis. O quadro apresentado a seguir, apresenta os estudos que contribuíram para o delineamento da pesquisa. (Quadro 3).

Quadro 3 – Estudos anteriores sobre as NBCASP

Autores/ano	Objetivos	Principais achados
Morais e Platt Neto (2012)	Identificar as implicações e perspectivas da adoção das NBCASP no modelo de Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro.	Observou-se que a reforma mostra a distinção entre a contabilidade e o orçamento público, como também as modificações nas demonstrações contábeis ampliaram a transparência fiscal por parte do Governo.
Pederneiras et al. (2013)	Analisar a importância da Complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a Aprovação da NBCASP 16.6 para o Setor Público	Ao final da análise, percebeu-se que os demonstrativos são importantes para a tomada de decisão dos gestores e que eles 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.
Xavier Jr; Paulo e Silva, (2014).	Identificar as mudanças na capacidade informacional da Contabilidade aplicada ao setor público diante das alterações introduzidas pela NBC T 16 nas estruturas das demonstrações contábeis públicas com os dados do Município de Mossoró – RN.	Através da pesquisa, foi possível observar que as modificações nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pela NBC T 16 aumentam a capacidade informacional dessas demonstrações, contribuindo de forma mais efetiva na gestão pública.

(Continua)

Quadro 03: Estudos anteriores sobre as NBCASP

(Continuação)

Autores/ano	Objetivos	Principais achados
Macedo e Klann, (2014)	Descrever a aderência das Unidades da Federação do Brasil, em relação ao <i>disclosure</i> obrigatório, relativo às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.	Com a análise dos dados em 2010, 2011 e 2012 foi constatado que os Estados Brasileiros não estão preparados para a divulgação obrigatória conforme as Normas, pois alguns itens das NBCT 16.3 e NBCT 16.8 não eram apresentados.
Ravanello, Marcuzzo e Frey (2015)	Analisar o processo de adequação dos municípios da Região Centro-Serra do Estado do Rio Grande do Sul - RS às mudanças da contabilidade aplicada ao setor público.	Os achados apontaram que os profissionais da área contábil ainda possuem pouco conhecimento em relação à complexidade das mudanças e que a aplicação dos novos procedimentos ainda não está sendo realizada.
Carneiro e Silva Neto (2015)	Identificar o perfil e as competências que deverá o contador do setor público municipal apresentar ou desenvolver face ao desafio da aderência do profissional no contexto da Nova Contabilidade Pública, sob a perspectiva dos contadores de Rondônia e de acordo com a teoria de Kaplan e Norton.	Os resultados apresentados mostraram que o perfil mínimo apresentado é o de Bacharel em Ciências Contábeis, tendo ênfase em sistemas de informações, noções de custos, análise contábil, orçamentário, patrimonial, financeiro e liderança, ainda na pesquisa foi evidenciado que o técnico em contabilidade não tem formação suficiente para o desafio da aderência à nova Contabilidade Pública.
Piccoli e Klan (2015)	Identificar a percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) entre os profissionais dos municípios da região da Associação do Meio Oeste de Santa Catarina.	O estudo concluiu que para os contadores, a Contabilidade Pública é importante para se ter controle das contas públicas, porém os profissionais ainda não estão aptos para elaborar e analisar as demonstrações.
Cavichioli, Fiirst e Asta (2016)	Analisar as percepções, visões e entendimentos das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelos contadores públicos da Região da AMOP (Associação dos Municípios do Oeste do Paraná).	Os achados mostraram que os contadores possuem amplo conhecimento sobre as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, porém, acreditando eles que as novas Normas irão dificultar o trabalho, levando mais responsabilidade para a profissão.
Lima (2017)	Analisar a influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais.	Verificou-Se que o CFC passou a abordar o assunto por pressões normativas relacionadas às demandas da própria profissão contábil, a motivação da STN pareceu estar mais relacionada com a necessidade de padronização e consolidação das contas públicas, sendo influenciada pelas demandas da FMI quanto à elaboração das estatísticas fiscais.

(Continua)

Quadro 03: Estudos anteriores sobre as NBCAPS

(Continuação)

Autores/ano	Objetivos	Principais achados
Michels Sell e Klann (2017)	Identificar a percepção dos contadores públicos da Região Metropolitana da Grande Florianópolis (RMF) em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)	Os resultados obtidos evidenciaram que os sistemas geradores das informações contábeis estão aptos a atenderem as mudanças impostas pelas NBCASP, essas mudanças trazem responsabilidade para os contadores públicos, porém são necessárias por trazerem maior transparência as contas públicas.

Fonte: Dados da pesquisa

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Com a finalidade de atingir o objetivo proposto na execução da pesquisa, pode-se classificar como descritiva, visto que busca analisar o nível de conformidade entre as demonstrações contábeis constantes no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com as demonstrações divulgadas pelas capitais dos Estados Brasileiros. Para Gil (2008) a pesquisa descritiva tem como objetivo principal analisar as características de definidas amostras de fenômenos ou população, como também estabelece relação entre diversas variáveis.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa se caracteriza como documental por analisar as demonstrações contábeis publicadas pelas Capitais Brasileiras, uma vez que o material a ser utilizado na pesquisa se encontra em bibliotecas, sites Institucionais e Governamentais. Nessa perspectiva, Beuren *et al.* 2013, afirma que esse tipo de estudo consiste em matérias que ainda não receberam uma análise detalhada ou podem ser reformulados de acordo com o propósito de cada pesquisa.

No tocante a abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa, uma vez que ao analisar o nível de conformidade das demonstrações contábeis, será possível identificar quais demonstrações possuem maior equivalência de acordo com as Normas estabelecidas. Nesse sentido, as demonstrações que apresentarem um maior nível de conformidade tendem a demonstrar suas informações com maior qualidade por atenderem as Normas. Beuren (2008) enfatiza que a abordagem qualitativa mostra um aprofundamento maior sobre o que deve ser analisado, permitindo evidenciar particularidades que um estudo quantitativo não apresenta.

Esta pesquisa busca analisar as demonstrações contábeis publicadas pelas 26 Capitais dos Estados Brasileiros e o Distrito Federal no período de 2016 e 2017, de forma a dar continuidade à pesquisa de Nunes (2017), que analisou as demonstrações no período de 2014 e 2015, 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.

Quanto ao instrumento de coleta, foi elaborado um *checklist*, contendo 105 quesitos, de acordo com as orientações do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) para as novas estruturas de demonstrações contábeis. O checklist serve como guia de orientação para saber se a população analisada dispõe de elementos necessários para aplicação de uma determinada proposta teórica, isto é, para operacionalizar uma pesquisa (BEUREN *et al.*, 2013, p. 133). A autora ainda afirma que o checklist é uma técnica capaz de investigar de forma mais extensa a população que servirá como suporte para validação do estudo.

Os quesitos analisados foram distribuídos pelas demonstrações na seguinte proporção: Balanço orçamentário (17), Balanço financeiro (18), Balanço patrimonial (10), Demonstração das variações patrimoniais (08), Demonstração dos fluxos de caixa (18), Demonstração das mutações do patrimônio líquido (21) e Notas explicativas (13), conforme apresenta o instrumento de coleta no apêndice 01.

Os dados apresentados na pesquisa são secundários, pois as informações foram retiradas através dos sites institucionais e governamentais das Prefeituras a serem analisadas. Para Malhotra (2012) esses dados já estão disponíveis, tendo em vista que foram coletados para objetivos que não os do problema em questão, e podem ser localizados de maneira rápida.

A pesquisa realizada com as Prefeituras das Capitais dos Estados Brasileiros, limitou-se a analisar o nível de conformidade das demonstrações contábeis divulgadas em relação as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), referente aos exercícios de 2016 e 2017. As demonstrações contábeis analisadas limitam-se as mencionadas no Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP), 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 fazer a coleta das demonstrações nos sites institucionais, as capitais foram organizadas por cada região conforme apresenta o quadro abaixo.

Quadro 4 – Composição da amostra

Ano	Norte	Nordeste	Centro-oeste	Sudeste	Sul
2016	Belém, Palmas, Manaus, Porto Velho,	São Luís, Teresina Fortaleza, Natal, João Pessoa, Recife,	Goiânia, Brasília Campo Grande e Cuiabá	Vitória, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e São Paulo	Florianópolis, Curitiba e Porto Alegre
2017	Boa Vista, Macapá e Rio Branco	Maceió, Aracaju e Salvador			

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, foi atribuído nota 1, em caso contrário, nota 0. Nesse contexto, através da análise foi estabelecido o nível de conformidade para cada ano pesquisado, esse nível é determinado pela proporção dos itens atendidos em relação ao total geral de todos os pontos constatados. Após estabelecer o nível de conformidade foi elaborado um *ranking* anual e geral para todos os períodos analisados, assim, sendo possível definir o nível de conformidade levando em consideração a média dos dois anos observados.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nessa seção serão apresentadas a descrição e análise dos dados coletados. Inicialmente apresentando o percentual de conformidade por capital, sendo o objetivo geral dessa pesquisa, e em sequência os percentuais regionais e os percentuais por demonstração.

No estudo de Meneses e Peter (2012), já mencionado anteriormente, buscou-se analisar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis dos entes da federação brasileira, sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas

ao setor público, no período de 2009 e 2010 e concluíram que o nível de evidenciação nos entes da Federação ficou em torno de 37%.

O estudo de Nunes (2017) 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. Ao final da pesquisa, verificou-se que o nível de conformidade em 2014 foi de 51,12% e em 2015, 67,32%. Essa pesquisa vem de forma a dar continuidade, analisando o nível de conformidade das demonstrações contábeis nas Prefeituras das Capitais Brasileiras nos anos de 2016 e 2017.

O quadro 5 apresentado abaixo, demonstra os percentuais de conformidade obtidos por cada capital nos anos de 2016 e 2017.

Quadro 5 – Percentual de conformidade por capital

CAPITAL	2016	POSIÇÃO 2016	CAPITAL	2017	POSIÇÃO 2017	VARIAÇÃO %
Belo horizonte	93,41%	1°	Salvador	95,12%	1°	42,94%
São Paulo	89,74%	2°	Florianópolis	93,71%	2°	8,45%
Curitiba	89,42%	3°	Belo horizonte	93,41%	3°	0,00%
Florianópolis	86,41%	4°	Curitiba	92,31%	4°	3,23%
Rio branco	78,39%	5°	São Paulo	89,74%	5°	0,00%
Rio de Janeiro	77,23%	6°	Brasília	80,07%	6°	24,91%
Campo grande	75,49%	7°	Campo Grande	79,89%	7°	5,82%
Porto velho	75,49%	8°	Rio branco	78,39%	8°	0,00%
Palmas	75,34%	9°	Rio de Janeiro	77,23%	9°	0,00%
Manaus	73,26%	10°	Porto velho	76,92%	10°	1,89%
Fortaleza	69,96%	11°	São luís	76,59%	11°	22,41%
Salvador	66,54%	12°	Vitória	75,80%	12°	17,78%
Natal	65,79%	13°	Palmas	75,34%	13°	0,00%
Maceió	64,36%	14°	Fortaleza	74,36%	14°	6,28%
Vitória	64,36%	15°	Manaus	73,26%	15°	0,00%
Brasília	64,11%	16°	Porto alegre	69,96%	16°	14,65%
Boa Vista	63,16%	17°	Recife	65,98%	17°	9,65%
São luís	62,57%	18°	Natal	65,79%	18°	0,00%
Macapá	61,44%	19°	Maceió	65,79%	19°	2,22%
Porto alegre	61,02%	20°	Macapá	64,30%	20°	4,65%
Recife	60,17%	21°	Belém	61,02%	21°	353,87%
Goiânia	59,12%	22°	Goiânia	59,91%	22°	1,34%
Aracajú	58,80%	23°	Aracajú	58,80%	23°	0,00%
Cuiabá	48,29%	24°	João pessoa	52,29%	24°	10,11%
João pessoa	47,49%	25°	Cuiabá	48,29%	25°	0,00%
Belém	13,45%	26°	Boa vista	11,76%	26°	-81,37%
Teresina	13,45%	27°	Teresina	11,76%	27°	-12,50%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

De acordo com os dados apresentados no quadro acima, as capitais que atingiram os melhores resultados em 2016 foram Belo Horizonte com 93,41% de conformidade, São Paulo 89,74%, Curitiba 89,42% e Florianópolis com 86,41%. Belém e Teresina ficaram nas últimas posições, com 13,45% de conformidade, pois só publicaram o balanço orçamentário.

Em 2017, Salvador chegou a primeira posição do *ranking* Nacional com 95,12%, isso porque a capital publicou todos os demonstrativos obrigatórios, mesmo não evidenciando alguns itens nas notas explicativas. Florianópolis, Belo Horizonte, Curitiba e São Paulo também aparecem no topo do *ranking*. Teresina continuou na última colocação junto com Boa Vista, pois só publicaram o balanço orçamentário, não estando em total conformidade.

Em seu estudo, Nunes (2017) mostrou que no ano de 2014 as capitais, Palmas, Vitória e Fortaleza, foram as que atingiram o melhor resultado. Já Porto Alegre, Cuiabá e Florianópolis tiveram um resultado baixo. Em 2015, Fortaleza, Porto Velho, São Paulo e Boa Vista, conquistaram as primeiras colocações, já Goiânia, Cuiabá e Campo Grande tiveram os menores percentuais. Em comparação com os dados de Nunes (2017) percebeu-se que de 2014 para 2017, Palmas apresentou uma queda de 8,90%, saindo da 1ª para a 13ª posição, já Vitória e Fortaleza cresceram, 7,32% e 9,02%, ficando em 12ª e 14ª posição, respectivamente. Porto Alegre, Cuiabá e Florianópolis apresentaram um crescimento de 117,84%, 114,62% e 363,45% na devida ordem, a capital de Santa Catarina saiu da última posição em 2014 para a segunda posição em 2017. Já Cuiabá ficou nas últimas colocações do *ranking*, mesmo apresentando um crescimento considerável. No ano de 2015, Fortaleza, Porto Velho, São Paulo e Boa Vista estavam no top do *ranking*, a capital paulista apresentou um crescimento de 10,12%, enquanto as demais tiveram uma variação negativa, fazendo com que ficassem abaixo das primeiras colocações. Apesar do crescimento de 16,85%, Goiânia saiu da 18ª posição em 2015, para a 22ª em 2017, assim como Cuiabá saiu da 19ª para a 25ª posição. Campo Grande obteve um resultado satisfatório, pois saiu da 20ª para a 7ª posição em 2017.

Quanto ao percentual médio nacional, houve um crescimento comparando-se ao estudo de Nunes (2017), que evidenciou em 2014, 51,12% de conformidade. Já o presente estudo mostrou um percentual médio de conformidade em 2017, de 69,18%, obtendo uma variação positiva de 35,33%.

No quadro 6, observa-se os percentuais de conformidade obtidos por cada região em 2016 e 2017

Quadro 6 – Nível de conformidade das demonstrações por região

NÍVEL DE CONFORMIDADE POR REGIÃO						
Região	2016	Posição 2016	Região	2017	Posição 2017	Variação %
SUDESTE	81,18%	1°	SUDESTE	88,90%	1°	9,50%
SUL	78,95%	2°	SUL	85,33%	2°	8,08%
NORTE	62,93%	3°	CENTRO-OESTE	67,04%	3°	8,56%
CENTRO-OESTE	61,75%	4°	NORTE	63,00%	4°	0,11%
NORDESTE	56,57%	5°	NORDESTE	62,94%	5°	11,26%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

Conforme se pode verificar no quadro 6, no ano de 2016 a região Sudeste foi a que atingiu o melhor resultado, chegando a 81,18% de conformidade, já a região Nordeste obteve o menor resultado com 56,57%, isso em virtude de que nenhuma das capitais publicou a DMPL. No ano de 2017, a região Sudeste continuou na primeira posição e obteve um crescimento de 9,50% em relação a 2016. Já a região Nordeste atingiu o maior índice de crescimento 11,26%, entretanto, continuou na última posição.

Na pesquisa de Nunes (2017), a região Norte obteve o melhor resultado em 2014, com 62,48% de conformidade e a região Sul, o menor percentual com 35,37%. Em 2015, a região Sudeste obteve 73,84% de conformidade, enquanto a região Centro-oeste alcançou o menor percentual, cerca de 50,32%. Em confronto com os dados da presente pesquisa, a região Norte saiu da primeira posição em 2014 para a 3ª posição em 2016, enquanto a região Sul cresceu cerca de 123,21%, ocupando a segunda posição no ranking geral. No ano de 2017 a região Sudeste continuou na primeira colocação com 88,90% e a região Centro-oeste saiu da última para ocupar a terceira posição do ranking com 67,04%, obtendo um crescimento de 33,23%.

O quadro 7, que segue, apresenta o percentual de conformidade por cada demonstração contábil analisada em 2016 e 2017.

Quadro 7 – Percentual de conformidade por demonstração contábil

NÍVEL DE CONFORMIDADE POR DEMONSTRAÇÃO CONTÁBIL						
Demonstração	2016	Posição	Demonstração	2017	Posição	Variação %
Balanço orçamentário	95,42%	1°	Balanço orçamentário	95,86%	1°	0,46%
Balanço financeiro	85,80%	2°	Balanço financeiro	87,86%	2°	2,40%
DVP	84,26%	3°	DVP	87,04%	3°	3,30%
Balanço patrimonial	81,48%	4°	Balanço patrimonial	86,30%	4°	5,91%
DFC	70,99%	5°	DFC	74,49%	5°	4,93%
Notas explicativas	19,37%	6°	Notas explicativas	26,78%	6°	38,24%
DMPL	18,52%	7°	DMPL	25,93%	7°	40,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A partir da análise do quadro 7, é possível observar que a demonstração contábil com maior nível de conformidade no período analisado foi o balanço orçamentário com 95,42% em 2016 e 95,86% de conformidade em 2017. Em contrapartida, as notas explicativas com 19,37% de conformidade em 2016 e 26,78% em 2017 e a DMPL com 18,52% de conformidade em 2016 e 25,93% em 2017 foram as demonstrações com menor nível de conformidade nos dois anos analisados, isso se justifica pelo fato de que a maioria das capitais não evidenciaram todos os quesitos das notas explicativas em ambos os anos e que a DMPL foi publicada por apenas 5 Capitais em 2016 e 7 Capitais em 2017. Cabe destacar que o baixo nível de conformidade da DMPL é pelo fato de que nem todas as Capitais têm a obrigatoriedade de divulgação dessa demonstração, visto que apenas as prefeituras que tem empresas públicas devem evidenciar o demonstrativo de forma obrigatória.

As demonstrações contábeis foram observadas nas pesquisas de Meneses e Peter (2012), e Nunes (2017), onde se constatou que a falta de divulgação das notas explicativas após cada demonstração foi um dos fatores para que as capitais analisadas não publicassem seus demonstrativos em total conformidade com as normas vigentes. No presente estudo, houve um aumento na evidenciação das notas após cada demonstrativo, entretanto, o índice é considerado baixo. Em seu estudo, Nunes (2017) ainda enfatiza que o balanço orçamentário foi a demonstração com maior nível de conformidade, sendo constatado pela presente pesquisa, já que o balanço orçamentário vem crescendo a cada ano observado.

No quadro 8 são apresentados os percentuais médios do balanço orçamentário em 2016 e 2017.

Quadro 8 – Percentual de Conformidade do Balanço Orçamentário.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	94,96%	92,44%	-2,65%
Nordeste	94,77%	95,42%	0,69%
Centro-oeste	92,65%	95,59%	3,17%
Sudeste	98,53%	100,00%	1,49%
Sul	98,04%	100,00%	2,00%
Percentual médio %	95,79%	96,69%	0,94%

Fonte: dados da pesquisa (2019)

No ano de 2016, o Balanço Orçamentário obteve um percentual médio de 95,79% de conformidade, que corresponde a uma média de 16 pontos, sendo a demonstração com maior nível de conformidade. A amostra analisada foi composta pelas 26 Capitais e o Distrito Federal, e no instrumento de coleta havia 16 quesitos para a avaliação do balanço orçamentário de acordo com o MCASP. O instrumento de coleta encontra-se no Apêndice 01.

As capitais, Manaus, Palmas, Porto Velho, Boa Vista, Fortaleza, Salvador, Campo Grande, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo, Curitiba e Florianópolis publicaram o balanço orçamentário com 100% de conformidade. Belém, São Luís, Teresina, Natal, João Pessoa, Maceió, Aracajú, Cuiabá, Goiânia, Vitória, e Porto Alegre obtiveram um percentual médio de conformidade de 94%, isso em detrimento da não divulgação das notas explicativas após a demonstração. Macapá e Recife publicaram a demonstração com 88% de conformidade, isso deve-se ao fato de que ambas não publicaram os quadros de execução de restos a pagar não-processados e de restos a pagar processados. Já Rio Branco e Brasília tiveram um percentual de 82%, pois não publicaram as notas explicativas, como também os quadros de restos a pagar processados e não processados.

No ano de 2017, o percentual de conformidade do balanço orçamentário foi de 96,69%, obtendo um crescimento de 0,94%. Os itens não atendidos foram as notas explicativas pelas Capitais, Belém, Natal, João Pessoa, Maceió, Aracajú, Cuiabá, Goiânia e Brasília. As Capitais, Boa Vista, Macapá, Rio Branco e Teresina também não publicaram os quadros de execução de restos a pagar não processados e de restos a pagar processados e não processados liquidados. Observa-se que o percentual médio da região Norte diminuiu, porque a capital Boa Vista não divulgou os quadros de execução de restos a pagar não processados e processados, como também as notas explicativas.

O quadro 9 evidencia o percentual do balanço financeiro por cada região, bem como o percentual médio nacional.

Quadro 9 – Percentual de Conformidade do Balanço Financeiro.

BALANÇO FINANCEIRO			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	75,40%	78,57%	4%
Nordeste	82,72%	84,57%	2%
Centro-oeste	91,67%	91,67%	0%
Sudeste	97,22%	98,61%	1%
Sul	96,30%	100,00%	4%
Percentual médio %	88,66%	90,68%	2,28%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Balanço Financeiro obteve um percentual médio de conformidade em 2016 de 88,66%. Foram utilizados 18 quesitos para avaliar o nível de conformidade conforme consta no instrumento de coleta disponibilizado no apêndice 01. As Capitais, Porto Velho, Fortaleza, Campo Grande, Belo Horizonte, São Paulo e Curitiba atingiram a pontuação máxima de 18 pontos. Rio Branco, São Luís, Natal, Maceió, Brasília, Vitória, Rio de Janeiro, Florianópolis e Porto Alegre ficaram com 17 pontos. As Capitais, Belém e Teresina ficaram com o menor nível de conformidade 0%, pois não publicaram o demonstrativo.

Observou-se que o item com maior grau de desconformidade foi a não publicação das notas explicativas pelas Capitais: Macapá, Rio Branco, São Luís, Natal, João Pessoa, Maceió, Aracajú, Cuiabá, Goiânia, Brasília, Vitória e Porto Alegre. Outro item que contribuiu para a desconformidade foi a não discriminação da demonstração das transferências financeiras recebidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária pelas Capitais, Palmas e Salvador, como também a não discriminação das receitas e despesas vinculadas e originárias pelas Capitais, Boa Vista e Macapá.

Já no ano de 2017, o balanço financeiro alcançou um percentual de conformidade de 90,68%, obtendo um crescimento de 2,28%. A Capital com maior crescimento de um ano para o outro foi Belém, chegando a 17 pontos, sendo que no período anterior não tinha publicado o demonstrativo. Boa Vista que no ano de 2016 tinha publicado o balanço financeiro, em 2017 não publicou ficando com 0%.

A falta de divulgação das notas explicativas após a demonstração foi um dos itens que geraram mais desconformidade, elas não foram divulgadas pelas Capitais, Belém, Boa Vista, Macapá, Rio Branco, Teresina, Natal, João Pessoa, Maceió, Aracajú, Cuiabá, Goiânia e Brasília.

No quadro 10, apresenta-se a média regional e nacional obtida pelo balanço patrimonial nos anos de 2016 e 2017.

Quadro 10 – Percentual de Conformidade do Balanço Patrimonial.

BALANÇO PATRIMONIAL			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	78,57%	82,86%	5%
Nordeste	74,44%	82,22%	10%
Centro-oeste	80,00%	80,00%	0%
Sudeste	95,00%	97,50%	3%
Sul	93,33%	100,00%	7%
Percentual médio %	84,27%	88,52%	5,04%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

O Balanço Patrimonial divulgado pelas capitais em 2016 alcançou um percentual de conformidade de 84,26%. O demonstrativo foi analisado conforme 10 quesitos contidos no instrumento de coleta. As Capitais, Manaus, Palmas, Fortaleza, Salvador, Belo Horizonte, Rio de Janeiro, São Paulo e Curitiba obtiveram pontuação máxima de 10 pontos, já os menores índices foram registrados em Belém e Teresina por não publicarem a demonstração.

No ano de 2017, o percentual de conformidade foi de 84,27%, um crescimento de 5,04% em relação ao ano anterior, pois 13 Capitais publicaram o balanço patrimonial com total conformidade, entre elas, Recife, Florianópolis e Porto Alegre que no ano anterior não tinham divulgado o demonstrativo. Os destaques negativos ficaram para Boa Vista, que em 2016 publicou o balanço patrimonial com 90% de conformidade e em 2017 não publicou a demonstração e Teresina que não publicou nos dois anos. Já Belém, que em 2016 não publicou, em 2017 evidenciou o Balanço Patrimonial com 90% de conformidade, não publicando apenas um quesito.

O quadro 11 apresenta o percentual de conformidade médio da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP).

Quadro 11 – Percentual de conformidade da Demonstração das Variações Patrimoniais

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS – DVP			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	82,14%	80,36%	-2,17%
Nordeste	77,78%	81,94%	5,36%
Centro-oeste	87,50%	87,50%	0,00%
Sudeste	96,88%	100,00%	3,23%
Sul	87,50%	100,00%	14,29%
Percentual médio %	86,36%	91,35%	5,78%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

A Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), foi analisada nesta pesquisa por um total de 8 quesitos contidos no checklist. De acordo com o quadro acima, pode-se observar que em 2016, a DVP atingiu um percentual de conformidade de 86,36%. As Capitais, Manaus, Palmas, Porto Velho, Boa Vista, Fortaleza, Salvador, Campo Grande, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e São Paulo divulgaram a DVP em total conformidade com os padrões exigidos no MCASP. Macapá, Rio Branco, Natal, Recife, Maceió, Aracajú, Goiânia, Brasília, Vitória, Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre, ficaram com 7 pontos, atingindo um percentual de 88% de conformidade. São Luís, João Pessoa e Cuiabá atingiram 6 pontos e um total de 75% de conformidade. As Capitais Belém e Teresina não publicaram a demonstração. Dos quesitos analisados, o que mais influenciou para um menor grau de conformidade nas demonstrações publicadas, foi a não divulgação das Notas Explicativas ao final da demonstração. Das 27 Prefeituras analisadas, apenas 13 evidenciaram as Notas.

No ano de 2017, o percentual de conformidade da DVP alcançou uma média de 91,35%. As Capitais, Manaus, Palmas, Porto Velho, São Luís, Fortaleza, Salvador, Campo Grande e todas as Capitais do Sul e Sudeste alcançaram 8 pontos e ficaram com 100% de conformidade. As Capitais Boa Vista e Teresina não publicaram o demonstrativo e ficou com 0. A região Norte diminuiu o índice em 2,17%, pois, Belém deixou de publicar 1 item. Assim como no ano anterior, o quesito que mais contribuiu para a não conformidade foi as Notas Explicativas, 12 das 27 Capitais não publicaram.

Os percentuais médios obtidos pela Demonstração dos Fluxos de Caixa podem ser observados conforme o quadro 12 apresentado abaixo.

Quadro 12 – Percentual de conformidade da Demonstração dos Fluxos de Caixa

DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	75,40%	73,81%	-2,11%
Nordeste	54,32%	64,81%	19,32%
Centro-oeste	70,83%	72,22%	1,96%
Sudeste	90,28%	90,28%	0,00%
Sul	85,19%	87,04%	2,17%
Percentual médio %	75,20%	77,63%	3,23%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) foi analisada conforme 18 quesitos contidos no instrumento de coleta. No ano de 2016 observou-se um percentual médio de conformidade em torno de 75,20%. As Capitais, Palmas, Porto Velho, Campo Grande, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e Curitiba ficaram com 18 pontos e alcançaram 100% de conformidade. Já Belém, Teresina, João Pessoa, Salvador e Cuiabá ficaram com 0% de conformidade, pois não publicaram a demonstração. A região Nordeste foi a que menos publicou em termos percentuais, tendo em vista que 3 Capitais não Publicaram a DFC, ficando com 0%.

No ano de 2017, o percentual de conformidade cresceu cerca de 3,23%. Das 27 capitais analisadas, 3 não publicaram a DFC, são elas: Boa Vista, Teresina e João Pessoa. Já Belém, que no ano anterior não evidenciou a demonstração, em 2017 publicou com 61% de conformidade. Boa Vista que em 2016 publicou com 72% de conformidade, em 2017 não publicou. As Capitais, Palmas, Porto Velho, São Luís, Salvador, Campo Grande, Belo Horizonte, Rio de Janeiro e Curitiba ficaram com 18 pontos e 100% de conformidade.

Observou-se que os quesitos menos atendidos foram à apresentação dos quadros das receitas derivadas e originárias e das transferências recebidas e concedidas pelas Capitais, Belém, Manaus, Boa Vista, Teresina, Fortaleza, João Pessoa, Recife, Aracajú, Cuiabá, São Paulo e Porto Alegre, como também a falta de evidenciação das Notas Explicativas ao final da demonstração por 12 das 27 Capitais.

No quadro 13, tem-se a evidenciação da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido nos anos analisados.

Quadro 13 – Percentual de conformidade da Demonstração das Mutações do PL

DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO – DMPL			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	14,29%	14,29%	0,00%
Nordeste	0,00%	11,11%	11,11%
Centro-oeste	0,00%	25,00%	25,00%
Sudeste	50,00%	50,00%	0,00%
Sul	66,67%	66,67%	0,00%
Percentual médio %	26,19%	33,41%	27,58%

Fonte: Dados da pesquisa (2019)

A Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), foi publicada em total conformidade por 5 Capitais em 2016, Rio Branco, Belo Horizonte, São Paulo, Curitiba e Florianópolis. O fato de que apenas 5 Capitais terem publicado a demonstração, fez com que o nível de conformidade em 2016 ficasse em 26,19%. No ano de 2017, o nível de conformidade cresceu cerca de 27,58% em relação ao ano anterior, chegando a 33,41% de evidenciação da demonstração, isso porque 7 Capitais apresentaram a DMPL em total conformidade, entre elas, Salvador e Brasília que no período anterior não tinham publicado. A região Sul obteve o maior índice percentual de conformidade nos dois anos observados, isso porque as prefeituras de Curitiba e Florianópolis evidenciaram os resultados de suas empresas públicas. É importante ressaltar que os índices percentuais identificados na DMPL são baixos, isso porque nem todas as prefeituras têm obrigatoriedade de divulgação, visto que somente as prefeituras com empresas públicas precisam evidenciar o demonstrativo.

O percentual médio de conformidade das Notas Explicativas é apresentado no quadro 14, a seguir.

Quadro 14 – Percentual de conformidade das Notas Explicativas

NOTAS EXPLICATIVAS			
Região	% Conformidade - 2016	% Conformidade - 2017	Variação %
Norte	19,78%	18,68%	-5,56%
Nordeste	11,97%	20,51%	71,43%
Centro-oeste	9,62%	17,31%	80,00%
Sudeste	40,38%	69,23%	71,43%
Sul	24,64%	43,59%	70,00%
Percentual médio %	21,48%	33,86%	57,67%

Fonte: Dados da Pesquisa (2019)

As Notas Explicativas foram analisadas com base em 13 quesitos, conforme apresentado no instrumento de coleta. Em 2016, o percentual médio de conformidade foi de 21,48%. Salvador foi a capital com maior nível de conformidade, ficando com 10 pontos e 77% de evidenciação. Em seguida, São Paulo com 8 pontos, Belo Horizonte com 7 pontos, Manaus e Rio de Janeiro com 6 pontos, Palmas, Porto Velho, Campo Grande, Curitiba e Florianópolis com 5 pontos, Fortaleza com 3 pontos, Boa Vista, Macapá e Recife ficaram com 1 ponto, por terem apenas publicado 1 quesito.

Em 2017, o percentual médio obtido foi de 33,86%, um aumento de 57,67% em relação ao período anterior. Das 27 Capitais analisadas, 16 publicaram as Notas Explicativas. Salvador ficou com 10 pontos, mantendo o percentual do período passado, Campo Grande ficou com 9 pontos e 69% de conformidade. São Paulo e Florianópolis

ficaram com 8 pontos e 62% de conformidade. Fortaleza e Belo Horizonte ficaram com 7 pontos e 54% de conformidade. Já, Belém, Boa Vista, Teresina, Natal, João Pessoa, Maceió, Aracaju, Cuiabá, Goiânia e Brasília ficaram com 0%, pois não publicaram nenhum quesito das Notas Explicativas. A região Norte obteve uma variação negativa, pois Boa Vista que em 2016 publicou as notas, em 2017 não publicou.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A pesquisa teve como objetivo principal analisar o nível de conformidade nas estruturas das demonstrações contábeis divulgadas pelas Prefeituras das Capitais Brasileiras, com as novas estruturas exigidas no Manual de Contabilidade aplicada ao Setor Público (MCASP).

A amostra da pesquisa foi escolhida de forma intencional e se baseou na análise das prefeituras das capitais brasileiras e o Distrito Federal. As demonstrações contábeis analisadas limitam-se as mencionadas no Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP), 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 no período de 2016 e 2017.

Nesse contexto, para a realização da pesquisa foi necessário a busca de informações nos sites institucionais das prefeituras, a fim de verificar se as mesmas cumpriam com a obrigatoriedade de divulgação das demonstrações. Logo em seguida, cada demonstração foi analisada conforme os quesitos contidos no instrumento de coleta. Assim, foi possível identificar os percentuais obtidos por cada capital, os percentuais por região e os percentuais por demonstração contábil.

Os resultados apontam que no ano de 2016, o percentual de conformidade nacional foi de 65,12%. Já no ano de 2017, o percentual foi de 69,18%, obtendo uma variação positiva de 6,23% de um ano para o outro. Entre as regiões que apresentaram um maior nível de conformidade, a Sudeste obteve 81,16% em 2016 e 88,90% em 2017. A região Nordeste ficou em último lugar nos dois anos pesquisados, com 56,57% e 62,64% respectivamente. Entre as capitais, Belo Horizonte foi a que mais se sobressaiu em 2016 e ficou com 93,41% de conformidade, já, Belém e Teresina ficaram na última posição com 13,45% de conformidade cada, pois só publicaram o balanço orçamentário. Em 2017, Salvador publicou suas demonstrações com 95,12% de conformidade e assumiu a primeira posição do *Ranking*. Em contrapartida, Boa Vista e Teresina ficou na última posição com 11,76% de conformidade.

Em relação as demonstrações contábeis, o balanço orçamentário ficou no topo de *Ranking* com 95,42% em 2016 e 95,86% em 2017. Por sua vez, a DMPL, mesmo com um aumento de 40,01% de um ano para o outro, ficou na última colocação nos dois anos, com 18,52 em 2016 e 25,93% em 2017.

Diante do cenário observado nesta pesquisa, foi possível constatar que com o passar do tempo, tendo em vista os prazos de obrigatoriedade na divulgação das informações, as prefeituras das capitais brasileiras estão conseguindo aumentar o nível de evidenciação das demonstrações obrigatórias. Vale ressaltar que o processo de unificação ainda é lento, e mesmo sendo obrigada a divulgação dos demonstrativos contábeis, algumas prefeituras apenas divulgaram o balanço orçamentário, e outras não divulgaram nenhuma demonstração obrigatória. É importante frisar que, a não evidenciação dos itens obrigatórios nas demonstrações pode causar punições por parte dos órgãos fiscalizadores da administração pública.

Entre as limitações do estudo, destaca-se a dificuldade de encontrar as informações necessárias nos portais da transparência de alguns Municípios e a não divulgação de todos

os demonstrativos contábeis obrigatórios por algumas capitais, assim, impossibilitando uma análise mais abrangente.

A partir desta pesquisa, sugere-se que nos períodos subsequentes sejam analisadas as demonstrações contábeis obrigatórias, para que se possa conhecer o avanço nas prefeituras das capitais quanto aos percentuais de conformidade e o quanto se adequam as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. É importante também analisar os Estados e Municípios de médio e pequeno porte para saber o estágio do processo de convergência e de adequação as Normas vigentes.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Distrito Federal. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>> Acesso em: 20 jun. 2018.

BRASIL. **Portaria nº 753**, de 21 de dezembro de 2012. Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 26 de dezembro de 2012.

Disponível em:

<https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/26122012_portaria_753.pdf> Acesso em: 22 jun. 2018.

BRASIL. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui 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> Resolução CFC NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL Acesso em: 22 jun. 2018.

BEUREN, I. M. (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARNEIRO, A. de F.; DA SILVA NETO, J. M. Competências essenciais dos profissionais contábeis em face da nova contabilidade pública sob a perspectiva dos contadores de Rondônia. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 100-122, 2015.

CAVALCANTE, G. M et al. Práticas contábeis no Setor Público: A percepção dos contabilistas do IFAL sobre A Aplicação da Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público–NBC TSP 16.10. **RIC-Revista de Informação Contábil-ISSN: 1982-3967**, v. 11, n. 2, p. 1-18.

CAVICHIOLO, D.; FIRST C.; DALL’ASTA, D. A percepção dos contadores sobre Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). In: Congresso de Contabilidade e Governança, 2. **Anais...** Brasília/DF, 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - 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: 22 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1128**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1– Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:
<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128> Acesso em: 22 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1129**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129> Acesso em: 22 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1130**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em:<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130> Acesso em: 22 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1131**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16. 4– Transações no Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1132**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1133**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1134**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7- Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em:<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1135**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1136**, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em:<http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136> Acesso em: 22 jun. 2018

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1137**, de 21 de novembro de 2008. Aprovar a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137> Acesso em: 22 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Resolução nº 1.437/2013**. Altera, incluem e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público, 2013.

DE MENESES, A. F.; PETER, M. G. A. Evidenciação das demonstrações contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. **Gestão Pública: Práticas e Desafios-ISSN: 2177-1243**, v. 3, n. 1, 2012.

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

DE AZEVEDO, R. R.; DE SOUZA, J. A.; VEIGA, C. M. F. **NBCASP: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. 2. ed. Curitiba: Tecnodata Educacional, 2010.

DE CONTABILIDADE, Conselho Federal. NBC TSP Estrutura Conceitual–Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. **Brasília: Conselho Federal de Contabilidade**, 2016.

DE MORAIS, L. M.; VICENTE, E. F. R.; NETO, O. A. P. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC-Revista de Informação Contábil-ISSN: 1982-3967**, v. 6, n. 2, p. 01-20, 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. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 4, 2012.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. Editora Atlas SA, 2008.

GIROTTI, M.; NASCIMENTO, L. S. Representante do Brasil no *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 227, p. 4-11, 2017.

LIMA, R.L.D. **A influência dos atores no processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais**. 2017.

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**, v. 6, n. 1, p. 253-272, 2014.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MICHELIS, A.; SELL, F.F.; KLANN, R.C. A percepção dos contadores Públicos da Região Metropolitana da Grande Florianópolis - RMF, em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. In: I Congresso Internacional de desempenho do Setor Público, 2017, Florianópolis. **Anais eletrônicos**. Florianópolis: CIDESP, 2017.

NASCIMENTO, J. O.; SANTOS, S. M. S.; ZITTEI, M. V. M.; ARNOSTI, J. C. M. A nova contabilidade aplicada no setor público: uma mudança de paradigma, a contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque orçamentário e financeiro. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE, **Anais...** Universidade Federal de Santa Catarina. UFSC, 2015.

NUNES, R. M. O. **Demonstrações contábeis aplicadas ao setor público: um estudo de conformidade a luz da norma brasileira de contabilidade aplicada ao setor público**. Universidade Federal Rural do Semi-árido – UFERSA. [Monografia]. Mossoró. 2017

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. 2015.

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.

PICCOLI, M. R.; KLANN, R. C. A Percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. **Revista do Serviço Público**, v. 66, n. 3, p. 425-448, 2015.

QUEIROZ, D. B.; XAVIER JUNIOR, A. E.; MIRANDA, K. F. Demonstração do Resultado Econômico e Eficiência no Setor Público: Uma avaliação do Resultado Econômico do Curso de Administração de uma Universidade Pública Federal. **Revista UNIABEU**, v. 7, p. 157-171, 2014.

RAVANELLO, M.; MARCUZZO, J.L.; FREY, M. R. Análise da adequação dos municípios às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Estudos do CEPE**, n. 42, p. 113-130, 2015.

RIBEIRO, M. C. P.; DINIZ, P. D. F. *Compliance* e Lei Anticorrupção nas empresas. **Revista de informação legislativa**, v. 52, n. 205, p. 87-105, 2015.

ROSA, M. B. **Contabilidade do setor público**: de acordo com as inovações das Normas Brasileiras de Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação. **Brazilian Business Review**. v. 2, n. 1, p. 53-70, jan./jun. 2005.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise introdutória das mudanças provocadas na contabilidade pública pelas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 21-38, 2012.

SILVA, L. M. Contabilidade governamental: **um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VEGA, R. O. M et al. A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma análise nos municípios do COREDE-FO. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 2, n. 2, 2015.

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 01

INSTRUMENTO DE COLETA - CAPITAL ANALISADA: _____

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO		2016	2017
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 de 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 da dotação = Dotação atualizada - Despesas empenhadas)		
17	Notas explicativas		
BALANÇO FINANCEIRO			
18	Publicou o Balanço Financeiro?		
19	Utiliza-se da nomenclatura “INGRESSOS” para fazer referência as receitas		
20	Utiliza-se da nomenclatura “DISPÊNDIOS” para fazer referência as receitas		
21	Demonstração da receita orçamentaria realizada por origem do recurso		
22	Demonstração da despesa orçamentaria executada por destinação do recurso		
23	Demonstração das receitas discriminando as ordinárias		
24	Demonstração das receitas discriminando as vinculadas		
25	Demonstração da despesa discriminando as ordinárias		
26	Demonstração da despesa discriminando as vinculadas		
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 aportes 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		
35	Notas Explicativas		
BALANÇO PATRIMONIAL			
36	Publicou o Balanço Patrimonial		
37	Dispõe em seu quadro principal as contas do ativo, dividido em ativo circulante e não-circulante, em ordem decrescente de grau de conversibilidade.		
38	Dispõe em seu quadro principal as contas do passivo, dividido em passivo circulante e não-circulante, em ordem decrescente de grau de exigibilidade		
39	Dispõe em seu quadro principal o patrimônio líquido, detalhado conforme previsto no MCASP		
40	Apresentação: Quadro dos ativos e 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 valores do exercício anterior		
45	Notas Explicativas		
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES DO PATRIMONIAIS			
46	Publicou a Demonstração de Variações Patrimoniais?		
47	Publicou a Demonstração no modelo sintético ou analítico?		
48	Apresentação: Demonstrativo Vertical		
49	Variações quantitativas evidenciadas em aumentativas e diminutivas		
50	Apresenta os valores do exercício atual		
51	Apresenta os valores do exercício anterior		
52	Evidencia o resultado patrimonial do período		
53	Notas explicativas		
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXO DE CAIXA			
54	Publicou a Demonstração de Fluxo de Caixa		
55	Apresentação: Quadro Principal		
56	Apresentação: Quadro de receitas derivadas		
57	Apresentação: Quadro de receitas originárias		
58	Apresentação: Quadro de transferências recebidas		
59	Apresentação: Quadro de transferências concedidas		
60	Evidenciação das despesas por função no fluxo de caixa das atividades operacionais		
61	Apresentação: Quadro de desembolsos das despesas de pessoal e demais despesas por função		
62	Apresentação: Quadro de juros e encargos da dívida		
63	Apuração dos fluxos de caixa das operações		
64	Apuração dos fluxos de caixa dos investimentos		

65	Apuração dos fluxos de caixa dos financiamentos		
66	Identificação dos itens de consumo de caixa durante o período das demonstrações contábeis.		
67	Identificação do saldo do caixa na data das demonstrações contábeis		
68	Evidencia as alterações de caixa e equivalentes de caixa verificadas no exercício de referência		
69	Apresenta os valores do exercício atual		
70	Apresenta os valores do exercício anterior		
71	Notas explicativas		
DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMONIO LÍQUIDO			
72	Publicou a Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido?		
73	Apresentação: Patrimônio Social / Capital Social		
74	Apresentação: Adiantamento para futuro aumento de capital (AFAC)		
75	Apresentação: Reservas de Capital		
76	Apresentação: Ajustes de Avaliação Patrimonial		
77	Apresentação: Reservas de Lucros		
78	Apresentação: Demais reservas		
79	Apresentação: Ações/Cotas em Tesouraria		
80	Apresentação: Resultados Acumulados		
81	Evidencia o Saldo Inicial		
82	Evidencia os Ajustes de Exercícios Anteriores		
83	Evidencia o Aumento de Capital		
84	Evidencia o Resgate/Reemissão de Ações e Cotas		
85	Evidencia Juros sobre o Capital Próprio		
86	Evidencia o Resultado do Exercício		
87	Evidencia os Ajuste de Avaliação Patrimonial		
88	Evidencia a Constituição/ Reversão de Reservas		
89	Evidencia os Dividendos a Distribuir (R\$...por ação)		
90	Evidencia o Saldo Final		
91	Apresenta os valores do exercício atual		
92	Apresenta os valores do exercício anterior		
NOTAS EXPLICATIVAS			
93	Publicou as Notas Explicativas?		
94	Apresenta informações de natureza jurídica da entidade		
95	Apresenta informações de domicílio da entidade		
96	Apresenta informações de natureza das operações e principais atividades da entidade		
97	Apresenta declaração de conformidade com a legislação e com as normas de contabilidade aplicáveis		
98	Apresenta bases de mensuração utilizadas, por exemplo: custo histórico, valor realizável líquido, valor justo ou valor recuperável		
99	Apresenta novas normas e políticas contábeis alteradas		
100	Apresenta julgamentos pela aplicação das políticas contábeis.		
101	Mostra informações de suporte e detalhamento de itens apresentados nas demonstrações contábeis pela ordem em que cada demonstração e cada rubrica sejam apresentadas		
102	Apresenta Passivos contingentes e compromissos contratuais não reconhecidos		

103	Apresenta divulgações não financeiras, tais como: os objetivos e políticas de gestão do risco financeiro da entidade; pressupostos das estimativas		
104	Apresenta reconhecimento de inconformidades que podem afetar a compreensão do usuário sobre o desempenho e o direcionamento das operações da entidade no futuro		
105	Apresenta ajustes decorrentes de omissões e erros de registro		