

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA MARIA  
CENTRO DE CIÊNCIAS ADMINISTRATIVAS  
PROGRAMA DE ESPECIALIZAÇÃO EM GESTÃO PÚBLICA**

**ALTERAÇÕES NAS PRÁTICAS E NORMAS  
CONTÁBEIS, REFLEXOS E CONTRIBUIÇÕES NA  
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO  
E PARA A GESTÃO PÚBLICA**

**ARTIGO CIENTÍFICO**

**Aline Baldissera**

**Santa Maria, RS, Brasil**

**2014**

**Universidade Federal de Santa Maria  
Centro de Ciências Administrativas  
Programa de Especialização em Gestão Pública**

**A Comissão Examinadora, abaixo assinada,  
Aprova o Artigo Científico**

**ALTERAÇÕES NAS PRÁTICAS E NORMAS CONTÁBEIS, REFLEXOS  
E CONTRIBUIÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR  
PÚBLICO E PARA A GESTÃO PÚBLICA**

elaborado por  
**Aline Baldissera**

como requisito parcial para obtenção do grau de  
**Especialista em Gestão Pública**

**COMISSÃO EXAMINADORA:**

**Prof. Dr. Ivan Henrique Vey**  
Orientador

**Prof. Dr. Adair Ilha**  
Examinador

**Prof. Dr. Luis Felipe Dias Lopes**  
Examinador

Santa Maria, 23 de agosto de 2014.

# **ALTERAÇÕES NAS PRÁTICAS E NORMAS CONTÁBEIS, REFLEXOS E CONTRIBUIÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E PARA A GESTÃO PÚBLICA**

**Aline Baldissera**

**Ivan Henrique Vey**

**Resumo:** O presente artigo é um estudo sobre os principais impactos causados pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e pelo Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público editados pelo Conselho Federal de Contabilidade e pela Secretaria do Tesouro Nacional. Tem como objetivo compreender as mudanças que estão ocorrendo na legislação brasileira no que concerne a Contabilidade Pública na busca da convergência das normas contábeis com os padrões internacionais, bem como, identificar os reflexos e contribuições dessas alterações nas práticas contábeis, para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e principalmente para a Gestão Pública. Para tanto foi utilizada quanto aos objetivos uma pesquisa exploratória, quanto aos procedimentos técnicos uma pesquisa bibliográfica e quanto a abordagem do problema uma pesquisa qualitativa. Por fim, pelo estudo realizado é possível afirmar que a longo prazo, após todas as mudanças estarem implementadas, as informações geradas pela contabilidade servirão como principal ferramenta de apoio para o gestor público administrar a máquina pública com maior eficiência e eficácia, principalmente quanto ao uso de recursos, com foco na transparência.

**Palavras-chave:** Contabilidade Pública. Controle Social. Transparência. Gestão Pública.

## **CHANGES IN ACCOUNTING PRACTICES AND STANDARDS, AND CONTRIBUTIONS REFLECTIONS IN ACCOUNTING APPLIED TO PUBLIC SECTOR AND FOR PUBLIC MANAGEMENT**

**Abstract:** This article is a study of the major impacts of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector and the Accounting Manual Applied to Public Sector issued by the Federal Accounting Council and the National Treasury. Aims to understand the changes that are occurring in the Brazilian legislation regarding the Public Accounting towards the convergence of accounting standards with international standards, as well as identify reflections and contributions of these changes in accounting practices, for the Applied Accounting Sector public and especially for Public Management. To achieve the objectives was used as an exploratory research as to the technical procedures and as a literature addressing the problem qualitative research. Finally, the study we can say that in the long term, after all the changes are implemented, the information generated by accounting will serve as main support tool for public managers administering public machine with greater efficiency and effectiveness, particularly regarding the use resources, with a focus on transparency.

**Key-words:** Public Accounts. Social Control. Transparency. Public Management.

## 1 INTRODUÇÃO

Devido a imprecisão nas informações gerada pela carência de normas contábeis claras e uniformes que normatizavam os entes públicos nacionais, o Conselho Federal de Contabilidade e a Secretaria do Tesouro Nacional, editaram normas que estão sendo implementadas na Administração Pública Federal, Estadual e Municipal, pois a Lei nº. 4.320 que rege a Contabilidade Pública foi instituída no ano de 1964, a exatos 50 anos atrás e de lá para cá, pouca alteração/atualização havia sido elaborada. Esses órgãos o fizeram com o intuito de suprir as lacunas deixadas pela legislação e também com a intenção de fazer a convergência das atuais normas brasileiras com a normas internacionais de contabilidade, necessário frente ao processo de integração dos mercados internacionais, pelo qual passa o mundo e constante exigência de investidores e credores.

Essas normas foram elaboradas com a intenção de trocar o enfoque orçamentário pelo qual a contabilidade estava voltada, para o enfoque patrimonial, refletindo acima de tudo a realidade contábil das entidades públicas brasileiras. Desta forma, através de informações atuais e reais, o gestor público poderá utilizá-las como base para a tomada de suas decisões.

Porém, controlar o patrimônio público não é uma tarefa fácil. Assim, torna-se de suma importância que os administradores públicos tenham conhecimento sobre quanto está saindo de seus ativos, para onde está indo esse dinheiro e com que eficiência ele está sendo gasto.

Assim, Silva (2002) ratifica a informação anterior ao afirmar que o cidadão não está preocupado com a formalidade jurídica, a soma exata das faturas ou a classificação correta das despesas, segundo a lei orçamentária e sim, ele espera pela correta evidenciação dos fatos econômicos e financeiros, de modo que seja possível avaliar a execução dos projetos e atividades e o grau de cumprimento das metas estabelecidas, pois só assim estará controlando o desempenho da administração.

Segundo Costa (2012), a Contabilidade Aplicada ao Setor Público necessitava de alterações, pois somente através delas alcançar-se-á maior transparência nas ações dos órgãos públicos para com a sociedade. Porém para que a mudança seja concretizada é necessário que haja um comprometimento maior do gestor, principalmente em incentivar a mudança comportamental dos servidores, para que ela realmente aconteça.

Já Bezerra Filho e Feijó (2012) entendem que apesar de ser um grande desafio, o ganho de informações será ainda maior, contribuindo sobremaneira para a tomada de decisão por parte dos gestores em termos de controles internos e externos e, principalmente, pela sociedade brasileira que se encontra em pleno processo de desenvolvimento econômico-social.

Isso tudo resultará em uma profunda mudança histórica e cultural não apenas na área contábil, mas também, para toda a Administração Pública brasileira, possibilitando aos gestores, maior controle e equilíbrio fiscal sobre as contas públicas e também oportunizando alcançar maior eficácia e eficiência em sua gestão.

Pelo apresentado, pode-se observar que o processo de evolução na contabilidade pública é permanente, devendo ser internalizado e compreendido como resposta a demanda que o país necessita atender para manter o mesmo padrão de comparabilidade exigido internacionalmente e acima de tudo, ressignar a contabilidade como ciência social e aplicada, recuperando o seu papel instrumentalizador na sociedade e particularmente no setor público, focando o controle social.

Assim, este estudo tem por objetivo principal analisar as alterações e inovações dos atos normativos publicados recentemente pelo CFC e STN, descrevendo a maneira em que os entes públicos estão conduzindo esta mudança e como ela contribuirá para o alcance de uma gestão pública mais eficaz e transparente.

Pretende-se através deste estudo, enfatizar o assunto expondo sua relevância não apenas para o momento atual brasileiro, mas principalmente para o futuro da Administração Pública, uma vez que é de extrema importância que os entes públicos disponibilizem informações contábeis transparentes e compatíveis, e principalmente que sejam compreendidas por qualquer usuário, pois a adoção das boas práticas contábeis fortalece a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilitando a economicidade e a eficiência na alocação dos recursos.

Neste caminho, o estudo visa responder ao seguinte questionamento: Quais os principais reflexos e contribuições das mudanças nos padrões e normas contábeis na contabilidade aplicada ao setor público e para a gestão pública?

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

Segundo Marconi e Lakatos (2002), o referencial teórico permite verificar o estado do problema a ser pesquisado, sob o aspecto teórico e de outros estudos e pesquisas já realizados. Nessa linha, foram desenvolvidos os seguintes temas: conceituação de Contabilidade Pública e sua evolução; principais normativos que regem a contabilidade, destacando-se dentre eles as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

### **2.1 Contabilidade pública**

Segundo a NBC T 16.1, “a contabilidade aplicada ao setor público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial do setor público”.

A contabilidade pública diferencia-se da contabilidade societária por ter seu foco na gestão, ao invés de estar focada no lucro, considerando como mais relevante o balanço de resultados, que trata das receitas e despesas e demonstra o que foi arrecadado e de que forma, e o que foi gasto e com que eficiência.

Assim, o objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o patrimônio público, bem como suas respectivas mutações e variações.

De acordo com a NBC T 16.1 o objetivo da Contabilidade aplicada ao Setor Público é:

fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008, p. 6).

Para Iudícibus (1997), o objetivo principal da contabilidade é fornecer informações econômicas relevantes para que cada usuário possa tirar as suas próprias conclusões, podendo

assim tomar as medidas que julgar serem mais adequadas para cada situação. O mesmo se aplica à Contabilidade Pública, que, além de representar um ramo da Ciência Contábil voltada para o registro e a mensuração dos atos e fatos que afetam o patrimônio da entidade, ela também se constitui em uma importante ferramenta de gestão, visto que permite aos administradores utilizá-la como suporte no processo decisório.

Percebe-se, portanto, que o objeto da contabilidade é o patrimônio público e seu objetivo, enquanto ciência, é o de fornecer informações importantes para seus usuários, sejam eles: a administração pública, os gestores, investidores ou a sociedade.

### 2.1.2 Evolução da contabilidade pública

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ramo da ciência contábil, conforme o CFC (2011) surge no Brasil, em meados 1808, quando é criado por Don João VI, o Erário Régio e o Conselho da Fazenda, através do Alvará de 28 de junho de 1808, com o intuito de centralizar todos os negócios pertencentes à arrecadação, distribuição e administração da Fazenda Pública. A partir da criação desse alvará, todos os Contadores Gerais da Real Fazenda ficaram obrigados a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil e a fazer uso das normas reguladoras na escrituração da contabilidade, conforme aquele estabelecia.

Ainda segundo o CFC (2011), até a edição do Código de Contabilidade Aplicado ao Setor Público da União, em 1922, a contabilidade era organizada segundo velhos princípios oriundos do período colonial. Porém, no ano de 1964, o governo, ao perceber a necessidade de disciplinar as normas e procedimentos da Contabilidade Pública, cria a Lei Federal nº. 4.320/1964, que é o principal dispositivo legal vigente até os dias atuais, estabelecendo princípios e premissas para elaboração dos balanços, controle e acompanhamento da execução orçamentária e financeira das entidades públicas.

Desde então, apenas no ano de 2000, passado mais de trinta e cinco anos após a publicação da Lei nº. 4.320, foi editada a Lei Complementar nº. 101 de 04 de maio de 2000, intitulada como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que trazia novidades importantes no

procedimento de elaboração do planejamento na área pública, baseada na transparência, no controle dos gastos e na responsabilidade dos administradores na gestão fiscal.

Em 2007, o CFC, dando um grande passo para a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público, publicou a Resolução CFC nº. 1.111/2007, que tratou da interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público, estabelecendo a base teórica e os critérios fundamentais para a elaboração das demonstrações contábeis. Sendo eles: Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Atualização Monetária, Competência e Prudência.

No ano de 2008 foram editadas pelo CFC as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCT 16), estabelecendo critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam a vir afetar o patrimônio público, sendo elas:

- NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- NBC T 16.4 - Transações no Setor Público;
- NBC T 16.5 – Registro Contábil;
- NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- NBC T 16.8 – Controle Interno;
- NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão;
- NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor

Público.

Ainda no mesmo ano, a Secretaria do Tesouro Nacional em conjunto com a Secretaria do Orçamento Federal, publicaram a 1ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), através da Portaria Conjunta STN/SOF nº. 03, de 14 de outubro de 2008. Atualmente ele está na sua 5ª edição (Portaria STN 437/2012), e contém as seguintes partes:

- Parte I – Procedimentos Contábeis Orçamentários;
- Parte II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais;
- Parte III – Procedimentos Contábeis Específicos;
- Parte IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público;
- Parte V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público;
- Parte VI – Perguntas e Respostas;

- Parte VII – Exercício Prático;
- Parte VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas.

Em 2009, a Resolução CFC nº. 1268 de 10 de dezembro de 2009, trouxe alterações nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Mais recentemente, em 2011 o CFC editou a décima primeira norma, intitulada como NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos no setor público.

Tanto as NBCASP quanto o MCASP contribuíram para a mudança do enfoque da contabilidade pública, que antes era centrada no orçamento e hoje é focada na contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas.

Finalmente, em 2012 foram traduzidas para o português as IPSAS – Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público conduzido pelo Comitê Gestor de Convergência no Brasil, em uma ação conjunta do Conselho Federal de Contabilidade, do IBRACON Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e a STN.

## **2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade e Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – Motivações e Objetivos de suas publicações**

A ausência de procedimentos contábeis suportados por adequados conceitos e princípios, bem como a evidenciação inadequada do patrimônio, foram para Bezerra Filho e Feijó (2012) os principais motivos que levaram a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a publicação do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público pelos órgãos competentes.

Também havia a necessidade de adaptar-se ao cenário econômico mundial, conforme destaca o Tribunal de Contas da União:

A Contabilidade é uma ciência social em constante evolução e seu desenvolvimento está diretamente relacionado com as mudanças do ambiente em que atua e a forma de organização das entidades. No contexto da globalização, a harmonização internacional das normas contábeis impõe-se como uma necessidade, em razão da integração dos mercados, e uma exigência de investidores e credores, para viabilizar a comparação de informações entre diferentes entidades. Nesse sentido, o

alinhamento das normas contábeis aplicadas ao setor público brasileiro às normas internacionais requer a implementação de uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e para as despesas, com o objetivo de conferir maior transparência ao patrimônio público. (BRASIL, 2012, p. 19).

Assim, esses dispositivos atualmente representam um grande marco para a evolução da Contabilidade Pública brasileira, uma vez que as alterações e inovações por eles introduzidas visam principalmente: a) a convergência com as normas internacionais de contabilidade; b) a adoção de práticas que possibilitem a evidenciação, mensuração, reconhecimento e avaliação dos elementos patrimoniais; c) a implantação de um sistema de custos, para que através dele os administradores tenham noção do quanto está saindo de seus ativos, para onde está indo esse dinheiro e com que eficiência ele está sendo gasto, afim de que possam ter melhores condições para a tomada de decisões com o intuito de manter preservada a saúde financeira da entidade; d) a melhoria das informações constante nos demonstrativos contábeis, para que qualquer interessado possa entender o que está evidenciado, bem como, para fins de consolidação das contas nacionais, com a adoção de conceitos, regras e procedimentos comuns nas três esferas de governo federal, estadual e municipal; e) a avaliação do impacto das políticas públicas e de gestão na dimensão social, econômica e fiscal segundo aspectos relacionados à variação patrimonial.

### **3 METODOLOGIA**

De acordo com o objetivo, este estudo pode ser classificado como pesquisa exploratória. O objetivo da pesquisa exploratória segundo Diehl e Tatim (2004, p. 53-54) é “proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”. Este tipo de pesquisa na maioria dos casos, ainda segundo Diehl e Tatim (2004, p. 53-54) “envolve o levantamento bibliográfico, a realização de entrevistas com pessoas, que possuem experiência prática com o problema pesquisado e a análise de exemplos que estimulem a compreensão”.

Com relação aos procedimentos técnicos, este estudo é classificado como pesquisa bibliográfica, onde através de levantamentos de assuntos relacionados ao tema a ser pesquisado, busca-se evidenciar de que forma as mudanças da contabilidade aplicada ao setor público serão úteis e importantes para a gestão pública. Diehl e Tatim (2004, p. 58), colocam que a mesma “é desenvolvida a partir de material já elaborado constituído principalmente de livros e artigos científicos”. A principal vantagem deste tipo de pesquisa para Gil (2002, p. 45) é que ela “permite ao investigador a cobertura de uma gama de fenômenos muito mais ampla do que aquela que poderia pesquisar diretamente.” Para Marconi e Lakatos (2002, p. 71) “a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre o assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem chegando a conclusões inovadoras”.

Em relação ao problema de pesquisa esse trabalho adéqua-se como uma pesquisa qualitativa.

Os instrumentos de pesquisa, para Beuren (2003, p. 128) “são entendidos como preceitos ou processos que o cientista deve utilizar para direcionar, de forma lógica e sistemática, o processo de coleta, análise e interpretação de dados”. Portanto neste trabalho foram utilizados documentos escritos, como artigos, livros, sites na internet, dissertações, textos e dispositivos legais (Leis, Portarias e Resoluções).

Quanto a técnica de coleta de dados, foram utilizadas fontes secundárias, que segundo o mesmo autor, são dados existentes na forma de arquivos, banco de dados ou relatórios e fontes bibliográficas.

#### **4. ALTERAÇÕES NA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Em síntese, as principais mudanças na contabilidade aplicada ao setor público introduzidos pela NBC T e MCASP que merecem destaque estão relacionadas à conceituação, objeto, sistemas, registro e demonstrativos contábeis, depreciação, amortização, exaustão e plano de contas unificado.

## **4.1 Objeto**

O objeto da Contabilidade Aplicada ao Setor Público passou a ser a patrimônio público e não mais o orçamento, cabendo destacar que ele é importante para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, uma vez que através dele obtem-se diversas informações sobre o patrimônio público das entidades, entretanto, não deve ser entendido como único e exclusivo objeto de estudo da Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como anteriormente era visto e sim como parte integrante deste objeto de estudo.

## **4.2 Patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil**

O patrimônio público, segundo a NBCT 16.2 assim é conceituado:

é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CFC, 2008, p. 09).

Sob o enfoque contábil, ele é estruturado em três grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido. Destaca-se aqui a nova conceituação de ativo, que deixa de ser apenas bens, direitos de propriedade da entidade e passa a compreender os recursos controlados pela entidade como resultados de eventos passados e do qual se espera que resultem para a entidade benefícios econômicos futuros e potenciais serviços. O conceito de passivo também absorveu as mudanças conceituais do setor privado, no sentido de considerar que são obrigações presentes na entidade, derivada de eventos passados. Outra mudança importante a se destacar é a alteração da divisão do ativo e passivo, sendo que anteriormente eram classificados em financeiro e permanente e agora em circulante e não-circulante.

### **4.3 Registro contábil**

Houveram alterações também nos critérios para o registro contábil, devendo ser realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis conforme eles acontecem, de acordo com o fato gerador, independente da execução orçamentária, mantendo assim a primazia da essência sobre a forma. Ou seja, deve ser registrado, por exemplo, a obrigação com o fornecedor mesmo que não exista orçamento, uma vez que o foco deixou de ser orçamentário e passou a ser patrimonial, demonstrando assim a real situação da entidade pública. Portanto as receitas e despesas devem ser registradas sob o enfoque patrimonial através do regime de competência, e não mais sob o enfoque orçamentário, através do regime de caixa.

Dessa forma, as despesas com pessoal que são identificadas no orçamento somente no momento do empenho, adotando o regime de competência para os registros contábeis patrimoniais, devem ser apropriadas mensalmente as despesas referente à férias e décimo terceiro salário, uma vez que esses fatos já ocorreram e já são devidos, independente das questões orçamentárias.

A partir das alterações, as receitas que eram reconhecidas apenas no momento em que ocorriam sua arrecadação, passaram a ser registradas no momento do lançamento dos créditos, uma vez que o ente público já possui o direito a receber os valores.

### **4.4 Demonstrações contábeis**

Os seguintes demonstrativos contábeis exigidos pela Lei 4.320/64 sofreram alterações em suas estruturas:

**I) Balanco Patrimonial:** evidencia quantitativa e qualitativamente a situação patrimonial do ente, por meio de contas representativas de bens e direitos (ativo), obrigações (passivo), patrimônio líquido e atos que possam a vir afetar o patrimônio (contas de compensação), comparando-o com o período anterior equivalente;

**II) Balanço Orçamentário:** que demonstra as receitas e despesas orçamentárias previstas em confronto com as realizadas, evidenciando o orçamento inicial e suas alterações através da sua execução;

**III) Balanço Financeiro:** que evidencia os ingressos e dispêndios, por destinação de recursos complementados pelo saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte;

**IV) Demonstração das Variações Patrimoniais:** que tem como objetivo evidenciar as alterações do patrimônio do ente, apurando se houve déficit ou superávit, confrontando as variações patrimoniais aumentativas e as variações patrimoniais diminutivas.

Também houve a inserção dos seguintes demonstrativos contábeis que passaram a ser de elaboração obrigatória:

**I) Demonstrações do Fluxo de Caixa:** que permite que os gestores projetem fluxos de caixa futuros e tenham a capacidade de analisar eventuais mudanças em torno da manutenção do financiamento de serviços públicos;

**II) Demonstrações da Mutação do Patrimônio Líquido:** que visa demonstrar o patrimônio líquido no exercício e os motivos de sua varia o.

Dessa maneira, as demonstra es contábeis assumem papel fundamental, por representarem importantes saídas de informa es geradas pela contabilidade, promovendo transparência dos resultados orçamentário, financeiro, econômico e patrimonial do setor público. Por esse motivo importante que todos os usuários e interessados pelas informa es tenham conhecimento sobre o conteúdo dessas demonstra es.

#### **4.5 Deprecia o, amortiza o e exaustão**

Foram estabelecidos critérios e procedimentos para o registro mensal da deprecia o, amortiza o e exaustão, que nada mais   que a redu o do valor dos bens pelo seu uso, a o da natureza ou obsolescência, com a finalidade de conhecer os custos financeiros e não financeiros da utiliza o das estruturas existentes para produzir bens e serviços públicos. Anterior a isso, os entes públicos não as registravam, pois a Lei 4.320/64 não menciona a necessidade de registro no patrimônio.

#### 4.6 Plano de contas unificado

Foi instituído um único plano de contas, onde todos os entes públicos nacionais se ainda não adotaram, deverão adotá-lo para fins de consolidação das contas nacionais.

Segundo a CNM (2012), um plano de contas é uma estrutura básica da escrituração contábil, formada por um conjunto de contas previamente definidas que permite obter as informações necessárias à elaboração de relatórios gerenciais e demonstrações contábeis, segundo as características gerais da entidade.

Sintetizando as alterações trazidas pelo novo plano de contas, o quadro 1, demonstra a estrutura do plano de contas antigo e a atual:

<b>Contas</b>	<b>Plano de Contas Antigo</b>	<b>Plano de Contas Atual</b>
Patrimoniais	1. Ativo 2. Passivo e Patrimônio Líquido	1. Ativo 2. Passivo e Patrimônio Líquido
Resultado	3. Despesa 4. Receita 5. Resultado Diminutivo do Exercício 6. Resultado Aumentativo do Exercício	3. Variação Patrimonial Diminutiva 4. Variação Patrimonial Aumentativa
Controles de Planejamento e Orçamento	1.9 Ativo Compensado 2.9 Passivo Compensado	5. Controles da Aprovação do Planejamento e Orçamento 6. Controles de Execução do Planejamento e Orçamento
Controle dos Atos Potenciais	1.9 Ativo Compensado 2.9 Passivo Compensado	7. Controles Devedores 8. Controles Credores

**Quadro 1 – Comparativo das alterações do plano de contas**

**Fonte:** De autoria própria

Analisando o quadro 1, é possível destacar que as contas das quatro primeiras classes de 1 a 4, é de informação de natureza patrimonial, ou seja, informa a situação do patrimônio da entidade pública. A natureza da informação das contas das duas classes seguintes, 5 e 6, é orçamentária, pois nessas classes são feitos os controles do planejamento e do orçamento, desde a aprovação até a execução. Por fim, a natureza da informação das contas das duas últimas classes, 7 e 8, é de controle, pois nessas classes são registrados os atos potenciais e diversos controles. Dessa maneira a nova estruturação dos sistemas contábeis por subsistemas de informações, dá destaque também ao subsistema de custos, que é uma importante ferramenta gerencial, ainda não implementada, que visa estabelecer um sistema de

informações que auxiliará o gestor público na tomada de decisões. Seu conhecimento é fundamental para atingimento de uma alocação eficiente de recursos.

#### 4.7 Principais mudanças na contabilidade aplicada ao setor público

O quadro 2 apresenta as principais inovações e alterações trazidas pelas NBC T:

<b>INOVAÇÕES E ALTERAÇÕES</b>	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>
<b>Conceituação</b>	A contabilidade pública coleta, registra e controla os atos e fatos de natureza orçamentária, financeira e patrimonial da Fazenda Pública.	A contabilidade deve aplicar os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis para fins de controle patrimonial de suas entidades.
<b>Objeto</b>	Orçamento Público	Patrimônio Público
<b>Objetivo</b>	Fornecer informações sobre a execução orçamentária, financeira e patrimonial e suas variações aos diversos usuários.	Fornecer informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.
<b>Patrimônio Público</b>	Compreende o conjunto de bens, direitos e obrigações, avaliáveis em moeda corrente, das entidades que compõem a administração pública.	Conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.
<b>Sistema Contábil</b>	Sistema de contas na contabilidade pública estruturados da seguinte forma: orçamentário, financeiro, patrimonial e compensação.	Controla e evidencia os atos e fatos da gestão do patrimônio público estruturado pelos seguintes subsistemas de informações: orçamentário, patrimonial, custos e compensação.
<b>Registro Contábil</b>	Regime misto, ou seja: regime de competência para as despesas e regime de caixa para as receitas.	Devem ser realizados e seus efeitos evidenciados nas demonstrações do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária.
<b>Procedimentos Patrimoniais</b>	-Contabilização errônea das despesas antecipadas, onde era efetuado emissão de empenho pelo valor total e após procedido seu pagamento, sem apropriação da despesa mensal.	Reconhecimento e mensuração dos créditos de impostos e contribuições, registro de dívida ativa e respectivas provisões para perdas.

<b>Continuação</b>		
<b>INOVAÇÕES E ALTERAÇÕES</b>	<b>ANTES</b>	<b>DEPOIS</b>
<b>Procedimentos Patrimoniais</b>	-Bens móveis e imóveis desatualizados no balanço público, não incorporação dos bens de uso comum do povo, inexistência de registro de bens intangíveis e falta de registro da depreciação, amortização e exaustão.	-Reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado, intangível e respectivos procedimentos de reavaliação e redução a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão.
	-Despesas com pessoal identificadas na contabilidade somente no momento do empenho.	-Reconhecimento e mensuração das provisões e apropriações por competência (férias, 13º salário e etc) mensalmente.
	-A maioria dos entes públicos não reconheciam e nem mensuravam seus estoques.	- Reconhecimento e mensuração dos estoques.
<b>Plano de Contas</b>	Cada Tribunal de Contas elaborava o seu plano de contas.	Único para as três esferas de governo.
<b>Demonstrativos Contábeis</b>	- Balanço Patrimonial composto por: Ativos e Passivos Financeiros, Permanentes e compensado.	- Balanço Patrimonial composto por: Ativos e Passivos Circulantes e Não Circulantes, Patrimônio Líquido e Contas de Compensação
	- Demonstração das Variações Patrimoniais: receitas e despesas no conceito orçamentário (financeiro), inclusões das mutações ativas e passivas e acréscimos e decréscimos patrimoniais.	- Demonstração das Variações Patrimoniais: receitas e despesas demonstrados pelo regime de competência contábil, variações patrimoniais qualitativas e quantitativas.
	- Balanço Financeiro: receita demonstrada por categoria econômica, enquanto a despesa é apresentada por função de governo.	- Balanço Financeiro: Comparação das receitas e despesas por destinação de recursos.
	- Balanço Orçamentário: comparava receita econômica com despesa por tipo de crédito.	- Balanço Orçamentário: despesas demonstradas em seu sentido econômico para compatibilizar com a receita.
	- Demonstração do Fluxo de Caixa: Não havia a obrigatoriedade de elaboração.	- Demonstração do Fluxo de Caixa: De apresentação obrigatória.
	- Demonstração da Movimentação do Patrimônio Líquido: Não havia a obrigatoriedade de elaboração.	- Demonstração da Movimentação do Patrimônio Líquido: De apresentação obrigatória.
	- Demonstração do Resultado Econômico: Não havia a obrigatoriedade de elaboração.	- Demonstração do Resultado Econômico: De apresentação obrigatória.
<b>Notas Explicativas</b>	Não havia a obrigatoriedade.	Devem acompanhar os demonstrativos contábeis.

**Quadro 2 – Inovações e alterações na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

Fonte: de autoria própria

Pelo apresentado no Quadro 2, pode-se concluir que as inovações e alterações na Contabilidade Aplicada ao setor Público, vieram para promover maior dinamismo e transparência no trato com o patrimônio público, reforçando a execução das tarefas e atividades relativas a atos, fatos e registros contábeis.

## **5 A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E AS DIFICULDADES DO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA**

As dificuldades tanto para os profissionais contábeis, quanto para os gestores públicos, frente as novas exigências trazidas pela publicação dos normativos citados anteriormente são enormes, principalmente aos municípios de pequeno porte, que dispõe de uma gama de recursos humanos reduzidos e recursos financeiros escassos.

Uma pesquisa realizada no dia 11 de março de 2014, pela Confederação Nacional de Municípios (CNM), em que aplicou questionário aos participantes do 3º Seminário Nacional de Contabilidade Pública, indicou que a maioria dos municípios não haviam implementado as mudanças. De acordo com as respostas, apenas 31,15% conseguiram implantar o PCASP até aquela data, demonstrando assim um enorme grau de dificuldade, uma vez que menos da metade dos participantes haviam cumprido com o exigido. Frente a isso, o presidente da CNM, Paulo Ziulkoski orientou que os gestores buscassem o mais breve possível fazer os enquadramentos necessários para atendimento daquela exigência que expirará no corrente ano, para não sofrerem sanções, como suspensão no recebimento dos recursos federais, dentre outras.

Após a publicação das Normas e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, a STN publicou diversas portarias em que instituíam prazos para a implementação das mudanças contábeis tendo início no ano de 2012 e findando-se em 2014. Porém a própria STN ao perceber a dificuldade dos entes públicos em implementarem todas as alterações naquele curto espaço de tempo, em 19/11/2013 publicou a Portaria 634, que manteve os prazos anteriormente definidos para adoção integral do PCASP (novo plano de contas), dos demonstrativos contábeis DCASP (até o término do exercício de 2014) e da consolidação das contas públicas dos entes da Federação (2015) e para os demais procedimentos, serão definidos novos prazos em portarias específicas.

Através da publicação da Nota Técnica nº. 5/2013, A STN deixou claro que entendeu as dificuldades que os entes da federação vinham passando frente a implementação das mudanças contábeis:

8. Uma alteração significativa da Portaria STN nº 634/2013 em relação aos prazos estabelecidos é a relativa à adoção dos PCP. O prazo anterior previa a necessidade de adoção integral até o final do exercício de 2014 e, com a nova Portaria, esses prazos serão definidos conforme ato normativo específico da STN para cada procedimento contábil patrimonial.

9. Em relação aos novos prazos para adoção dos PCP, entendeu-se que foi necessário mudar a regra em relação a estes procedimentos e apartá-los dos prazos de adoção do PCASP e das DCASP. O envio dos cronogramas conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 753/2012 (que alterou o art. 8º da Portaria STN 437/2012) e a troca de experiências com entidades representativas dos órgãos responsáveis pela gestão contábil dos entes da Federação, permitiram um diagnóstico que concluiu pela dificuldade de adoção de procedimentos como, por exemplo, o registro da depreciação, do ajuste ao valor recuperável, de ativos intangíveis e dos créditos tributários à receber. Os entes da Federação, independente do seu porte ou da maturidade de seu sistema contábil, enfrentariam dificuldades significativas ao realizar a implementação de todos os PCP constantes do MCASP no mesmo ano de implementação do PCASP e das DCASP (BRASIL, 2013, p. 02).

Pela dificuldade em concretizar todas as alterações em um mesmo momento, alguns procedimentos foram estendidos em seus prazos, não significando que a obrigatoriedade esteja suspensa. Porém, com a possibilidade de fazê-lo de forma gradual e aos poucos, entende-se que quando for estabelecido novo prazo, todos os entes terão condições de atender o exigido, por haver maior tempo hábil para o sanamento de dúvidas e a busca de aperfeiçoamento técnico.

## **5.1 O processo de convergência e sua contribuição para a gestão pública**

Atualmente, agentes físicos, econômicos e de informação estão interligados mundialmente pelo processo consolidado da globalização. Dito isto, a padronização internacional de novas moedas, línguas e normas será inevitável para que esse processo continue em constante evolução. É na busca por harmonização que os mecanismos internacionais vão se fortalecendo e padronizando suas normas, de forma que facilitem a comunicação entre seus usuários independente de sua localização. E na área contábil não é diferente. Após o processo de convergência das novas normas pelo qual a contabilidade pública brasileira passa estar consolidado, usuários de qualquer parte do mundo, poderão mensurar, mesmo através da conversão da moeda os relatórios contábeis publicados em nosso país. Significando que o Brasil poderá ter vantagem competitiva em relação a divesos

aspectos, sobretudo por estar inserido no contexto democrático internacional, além de poder traçar um comparativo entre ele e outros países, bem como, comparar o desenvolvimento entre seus entes da federação.

A partir das palavras de Capiberibe e Martins (2012) busca-se entender a importância da contabilidade: “a contabilidade é uma ciência, cuja importância tem crescido na mesma proporção que aumenta a necessidade das empresas modernas obterem dados mais precisos e informações para fazer frente às exigências de um mercado progressivamente competitivo.”

Nessa linha, a importância da contabilidade por competência, permite ao gestor público exercer o controle efetivo e proteger o valor econômico dos bens públicos, acompanhando as transações que afetam o patrimônio, antes de serem contemplados no orçamento, averiguar os tipos, quantidades, prazos e grau de incerteza da dívida pública e outras obrigações e avaliar a situação financeira e o desempenho das finanças públicas, além de promover a racionalização e melhor gestão de recursos públicos.

Com a racionalização dos recursos e sua melhor gestão, o administrador público poderá direcionar o resultado positivo para outras áreas que julgar necessárias, seja elas construção de escolas, posto de saúde, áreas de lazer, dentre outras.

Resumidamente, além do citado acima, a melhora da qualidade da informação contábil para efeito de tomada de decisão, está entre os principais benefícios das alterações nas práticas e normas contábeis causados para a gestão pública. Pois através delas, por exemplo, o gestor poderá avaliar as alternativas que demandem menor recurso e que ao mesmo tempo produzam o maior benefício social.

Não podendo esquecer que também a sociedade é beneficiada, pois com informações mais consistentes e que retratam a realidade do ente público ela pode exercer seu papel de controladora social, sendo ela a principal interessada em saber se o dinheiro público está sendo aplicado de forma correta, eficiente e racional, sempre obedecendo o que foi estabelecido como prioridade ou necessidade, visando o bem comum.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A aplicação das novas normas na contabilidade pública visando a implementação de novos procedimentos, com o objetivo do registro integral dos ativos e dos passivos públicos, tendo como atributos a confiabilidade e a comparabilidade, são essenciais para a implementação de dispositivos contidos na LRF e na Lei 4.320/64, uma vez que esse novo modelo, resgata o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio.

Dentre as principais alterações e inovações dos atos normativos publicados pelo CFC e STN, estão a troca do enfoque orçamentário para o patrimonial, sendo o primeiro, complementar ao segundo, dispondo assim de informações mais precisas sobre as contas públicas. Além disso, houve o reconhecimento da receita e despesa com a utilização do regime de competência, sendo registrado o fato no momento de sua ocorrência, mantendo a essência sobre a forma. Também foi dado destaque a instrumentos de transparência e formas de registros que se traduzem nesta transparência, como relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação, contabilização dos bens de uso comum do povo, tais como: praças, ruas, dentre outros. A implementação do controle de custos, bem como, a análise do cumprimento das metas estabelecidas no PPA, LDO e LOA, são instrumentos importantes que visam elevar a eficiência e eficácia no planejamento governamental e no bom uso dos recursos públicos.

Sendo assim, os fatores levantados neste artigo visam proporcionar uma visão sintetizada das mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a luz dos princípios da publicidade e eficiência. Tendo o agente público como principal responsável pelo cumprimento destes e transformador destas mudanças.

Dessa forma, após todas as alterações e inovações estarem integralmente implementadas, haverá uma melhor mensuração e evidência do patrimônio público, o que permitirá que o controle social seja instrumentalizado, fazendo com que sociedade possa identificar de forma clara como, onde e com que eficiência seu dinheiro foi gasto. Também será de muita valia para os gestores públicos, a análise das informações geradas pela contabilidade, pois através dos resultados alcançados, poderá identificar falhas e acertos em sua gestão, podendo fazer readequações se necessário. Enfim, as informações contábeis, poderão ser o principal guia para a tomada de decisões dos gestores públicos. Espera-se que a implementação das normas provoque melhoria nos controles internos para a proteção do patrimônio público.

## REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Inaldo da Paixão Santos; ARRUDA, Daniel Gomes. **Contabilidade Pública: da teoria à prática – atualizado conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARRUDA, Leonardo Garcia Paes de. **As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o setor público NBC T 16**. Disponível em: <[www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/7mostra/4/290.pdf](http://www.unimep.br/phpg/mostraacademica/anais/7mostra/4/290.pdf)>. Acesso em: 29.Abr.2014.

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2003.

BEZERRA FILHO, João Eudes; FEIJÓ, Paulo Henrique. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: O futuro chegou!** Disponível em: <[http://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista\\_TCE-PE/article/download/708/651](http://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/download/708/651)>. Acesso em: 29.abr.2014.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Nota Técnica nº 5/2013/CCONF/SUCON/STN/MF-DF**. Disponível em: <[http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/26112013\\_Nota\\_tcnica\\_Portaria\\_STN\\_634.pdf](http://www.cnm.org.br/portal/images/stories/Links/26112013_Nota_tcnica_Portaria_STN_634.pdf)>. Acesso em : 19.jun.2014.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria 634**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_634\\_2013\\_Processo\\_Convergencia.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_634_2013_Processo_Convergencia.pdf)>. Acesso em : 19.jun.2014

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria Conjunta STN/SOF nº 03/2008 Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 1ª Edição**. Disponível em: <[http://www3.stn.gov.br/contabilidade\\_governamental/manual\\_cont\\_SetPublico.asp](http://www3.stn.gov.br/contabilidade_governamental/manual_cont_SetPublico.asp)>. Acesso em: 24.abr.2014.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria STN nº 437/2012 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público 5ª Edição**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 03.mai.2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas da União. **Acórdão TC 026.069/2008-4 Relatório de Acompanhamento**. Disponível em: < [http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC\\_0158\\_03\\_12\\_P.doc](http://www.tcu.gov.br/Consultas/Juris/Docs/judoc/Acord/20120206/AC_0158_03_12_P.doc)>. Acesso em: 03.mai.2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Mato Grosso do Sul. **Considerações sobre as novas normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e os principais impactos.** Disponível em: <[http://www2.tjce.jus.br:8080/esmec/wp-content/uploads/2008/10/contabilidade\\_publica.pdf](http://www2.tjce.jus.br:8080/esmec/wp-content/uploads/2008/10/contabilidade_publica.pdf)>. Acesso em: 08.jul.2014.

\_\_\_\_\_. Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.** Disponível em: <[http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas\\_controle\\_externo/siappcsp](http://www2.tce.rs.gov.br/portal/page/portal/tcers/jurisdicionados/sistemas_controle_externo/siappcsp)>. Acesso em : 10.mai.2014.

CALLADO, Maurício. **Contabilidade Pública.** Disponível em:<<http://webserver.crcrj.org.br/APOSTILAS/A0677P0272.pdf>>. Acesso em: 08.jul.2014.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça; MARTINS, Mário de Souza. **Considerações sobre as Novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e os Principais Impactos.** Disponível em: <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>>. Acesso em: 19.jun.2014

CASTRO, Domingos Poebel de. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno no Setor Público:** integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte a governança cooperativa. 3ª Ed., São Paulo: Atlas, 2010.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. **Contabilidade:** pesquisa indica que a maioria dos Municípios não implantou mudanças. Disponível em:<<http://www.cnm.org.br/areastecnicas/noticias/contabilidade/contabilidade-pesquisa-indica-que-a-maioria-dos-munic%C3%ADpios-n%C3%A3o-implantou-mudan%C3%A7as>>. Acesso em: 19.jun.2014.

\_\_\_\_\_. **Processo de Convergência da Contabilidade Pública Municipal.** 1 Ed., Brasília: CNM, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Curso de Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** Disciplina 01 Teoria da Contabilidade. Disponível em:<[http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Apostila\\_-\\_Curso\\_de\\_Contabilidade\\_Aplicada\\_ao\\_Setor\\_Pblico.pdf](http://www.sigma.tce.ac.gov.br/wp-content/files/Apostila_-_Curso_de_Contabilidade_Aplicada_ao_Setor_Pblico.pdf)>. Acesso em: 24.abr.2014.

\_\_\_\_\_. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** Disponível em: <[http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor\\_publico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/11/setor_publico.pdf)>. Acesso em: 26.jun.2014.

COSTA, Roberta. **As mudanças para a Contabilidade e a Gestão Pública**. Disponível em:<<http://www.grupouninter.com.br/revistaorganizacaoasistemica/index.php/cadernorganizacaoasistemica/article/view/130>>. Acesso em: 01.mai.2014.

DIEHL, Astor Antônio; TATIM, Denise Carvalho. **Pesquisa em ciências sociais aplicadas: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Disponível em:<<http://www.casponline.com.br/upload/artigos/3.pdf>>. Acesso em: 26.jun.2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.  
IUDICIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de Pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental – Um enfoque administrativo**. 5. Ed., São Paulo: Atlas, 2002.