

**DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO: UMA ANÁLISE DA ADERÊNCIA ÀS NORMAS NOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO METROPOLITANA DO RECIFE**

***ACCOUNTING STATEMENTS IN THE PUBLIC SECTOR: AN ANALYSIS OF ADHERENCE TO STANDARDS IN MUNICIPALITIES OF THE METROPOLITAN REGION OF RECIFE***

DAYVSON RICARDO RUFINO DA SILVA<sup>1</sup>

CARLA RENATA SILVA LEITÃO<sup>2</sup>

**RESUMO**

O artigo teve como objetivo verificar a aderência dos municípios da região metropolitana do Recife à NBC T SP 16.6 (R1), que trata das demonstrações contábeis, durante o período de 2014 a 2018. A pesquisa possui caráter descritivo com abordagem qualitativa. Utilizou-se como procedimento a análise documental e de conteúdo, de modo a analisar as demonstrações dos 15 municípios integrantes da região metropolitana do Recife – PE, por meio das informações publicadas em sites oficiais nos anos de 2014 a 2018. Como conclusão, constatou-se que houve aderência à NBCT 16.1 (R1), principalmente quanto ao acompanhamento das Notas Explicativas que possibilita uma melhor compreensão e evidência das informações. Nesse sentido, de acordo com as demonstrações analisadas, pôde-se afirmar de um modo geral que houve cumprimento das normas e que estes municípios apresentaram as demonstrações de forma transparente principalmente nos anos de 2017 e 2018.

**Palavras-chave:** Aderência às Normas. Demonstrações Contábeis. Normas Aplicadas ao Setor Público.

**ABSTRACT**

The article aims to verify the adherence of the municipalities in the metropolitan region of Recife to NBC T SP 16.6 (R1), which deals with the financial statements, from 2014 to 2018. The research has a descriptive character and it uses a qualitative approach. Documentary and content analysis was used as a procedure, in order to analyze the statements of the 15 municipalities of the metropolitan region of Recife - PE, through information published on official websites in the years 2014 to 2018. As a conclusion, it finds that there was adherence to NBCT 16.1 (R1), mainly regarding the monitoring of the Notes that allows a better understanding and evidence of the information. In this sense, according to the analyzed statements, it can be generally stated that there was compliance with the rules and that these municipalities presented the statements in a transparent manner, mainly in the years 2017 and 2018.

**Keywords:** Adherence to Standards. Accounting Statements. Norms Applied to the Public Sector.

---

1 - Mestrando em Controladoria (UFRPE). Professor da Secretaria de Educação e Esportes de Pernambuco (SEE PE).  
E-mail: dayvsonrufino@gmail.com

2 - Doutorado em Administração (UFRGS). Professora Adjunta da Universidade Federal Rural de Pernambuco (UFRPE).  
E-mail: carlaleitao\_ufrpe@yahoo.com.br

## 1 INTRODUÇÃO

A Lei nº 4.320/1964, que trata da contabilidade aplicada ao setor público, estabeleceu em seu art. 1º as normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do distrito Federal, de acordo com o art. 5º da Constituição Federal. A Constituição Federal de 1988 recebeu essa Lei como sendo a normalizadora do direito financeiro do setor público que culminou no principal diploma legal da Contabilidade Pública Brasileira. Em 2000, após 12 anos, surge a Lei Complementar nº 101, que ficou conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Em sintonia com as discussões internacionais sobre a convergência das normas contábeis, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, em 2007, através da Resolução CFC nº 1.103/07, alterada pela de nº 1.105/07, na perspectiva de inserir o Brasil nesse processo, modernizar e aperfeiçoar a gestão voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio e a realização de procedimentos contábeis realizados por conceitos e princípios, bem como para diminuir as diferenças entre procedimentos e práticas contábeis adotadas em diversos países.

Seguindo o processo internacional, em 2008 o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) lançou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) que era composta por dez normas (NBCT 16.1 a NBCT 16.10). Estas normas, alinhadas às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), objetivavam, além de cumprir os aspectos legais e formais, contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, para que a contabilidade pública brasileira refletisse a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio.

Dentre as normas direcionadas ao setor público, destaca-se a que se refere às demonstrações a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, a NBCT 16.6. Inicialmente, de acordo com a Resolução CFC nº 1133/08, a aplicação desta norma era facultativa, mas tornar-se-ia obrigatória a partir de 1º de janeiro de 2010. Contudo, esta norma sofreu alterações, conforme a Resolução CFC nº 1.437 de 2013, sendo publicada no Diário Oficial da União em 24 de outubro de 2014 como NBCT 16.6 (R1). E que em 18 de outubro de 2018 foi revogada pela NBC TSP 11, que passou a ter vigência a partir de 1º de janeiro de 2019, conforme a Ata CFC nº 1.045.

Os Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais das Entidades do Setor Público (RCPG) fornecem informações aos usuários para subsidiar os processos decisórios, prestação de contas e responsabilização (*accountability*) e são os componentes centrais da transparência da informação contábil dos governos e de outras entidades do setor público, aprimorando-a e favorecendo-a; são relatórios contábeis elaborados para atender às necessidades dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender a finalidades ou necessidades específicas de determinados grupos de usuários, de acordo com Ata CFC nº 1.022 de 2016.

Com o intuito de facilitar a aplicabilidade das NBC TSPs emitidas pelo CFC, em 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) passou a publicar o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP). Este manual tem sofrido alterações ao longo do tempo, sendo a sua última versão a 8ª edição publicada em 19 de dezembro de 2018, válida a partir de 1º de janeiro de 2019.

Em Pernambuco, o Tribunal de Contas do Estado (TCE PE) desde 2015 vem desempenhando um importante papel no que diz respeito à relevância da Transparência Pública. Desde então, anualmente apresenta o resultado obtido denominado de Índice de Transparência dos Municípios Pernambucanos (ITMPE) das Prefeituras a partir da fiscalização realizada nos Sítios Oficiais de Transparência das 184 Prefeituras

pernambucanas. Ao final da apuração do índice referente ao ano de 2018, publicado em 2019, observou-se que, em relação aos patamares alcançados no ano de 2017, a média do ITMPE das Prefeituras apresentou elevação de 0,46 para 0,72, demonstrando, de modo geral, uma visível evolução da qualidade da informação entre outros critérios avaliados.

Considerando que Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, estabelecem elementos qualitativos às informações divulgadas pelo setor, o artigo tem como objetivo verificar a aderência dos municípios da região metropolitana do Recife à NBC T SP 16.6 (R1), que trata das demonstrações contábeis, durante o período de 2014 a 2018.

Com o objetivo atribuído, o artigo pretende contribuir com o estudo da aderência às normas de contabilidade no setor público, a exemplo de pesquisas como as de Xavier Júnior, Paulo e Silva (2014), que analisaram, a partir dos dados do Município de Mossoró - RN, a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público na qual constataram evidências de melhorias.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 NORMAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

As NBC TSP's surgiram para harmonizar as práticas contábeis brasileiras no setor público às internacionais, padronizando a contabilidade dos Municípios, dos Estados e da União. Apesar de estas normas trazerem mudanças ao setor público, algumas impactaram mais significativamente as atividades operacionais do contador. Dentre as mudanças trazidas, destaca-se o princípio da competência, além de outras que tratam do planejamento, transações com o setor público, demonstrações contábeis, depreciação, entre outras.

A adoção ao regime de competência trouxe ao setor público o registro das receitas e despesas conforme sua ocorrência e não mais quando do pagamento ou recebimento. Para o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2012), a ausência de adoção desse regime possibilitava que diversos ativos e passivos não fossem reconhecidos, prejudicando a evidenciação da situação financeira e do resultado do exercício.

Alguns estudos sobre as normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil têm trazido abordagens conceituais relativas às mudanças trazidas por essas normatizações. Com base em uma pesquisa bibliográfica, Darós e Pererira (2009) apontaram as alterações trazidas ao setor público a partir das normas publicadas, bem como os desafios a serem enfrentados. Já Xavier Júnior, Paulo e Silva (2010) concluem que esse processo caracterizou um avanço para a contabilidade pública, principalmente quando se trata de maior transparência e a mudança em reconhecer ativos e passivos; e que a partir das NBC TSP's se caminha na correção da visão contábil não mais ligada à execução orçamentária, e que ficou comprovado que as novas demonstrações contábeis proporcionaram uma melhoria da apresentação de informações econômicas, financeiras e patrimoniais dos entes públicos.

Por outro lado, ao abordar a evolução da contabilidade financeira na perspectiva emancipatória de Erich Fromm, Ribeiro Filho *et al.* (2009) puderam constatar que as principais dificuldades estavam associadas às mudanças de atitudes, no tocante à implementação de novas teorias no setor público brasileiro, objetivando a forte ligação dos profissionais contábeis com aspectos jurídicos que nem sempre espelham o pensamento da ciência contábil. Por sua vez, Fragoso *et al.* (2012) identificaram que a convergência das NBC TSP's às IPSAS apresenta em sua composição concepções mais relacionadas a procedimentos operacionais, facilitando com base da apresentação de demonstrativos específicos à *accountability*.

Assim como Xavier Júnior, Paulo e Silva (2010), Dias *et al.* (2013) mostraram um estudo sobre a complementaridade da Demonstração do Fluxo de Caixa em referência ao Balanço Financeiro do Governo do Estado de Pernambuco, em relação à NBC TSO 16.6. Foi constatado, após a análise dos demonstrativos, que ambos são importantes para a tomada de decisão dos gestores e que são complementares, além de gerarem informações diferentes. Sendo assim, não poderia haver substituição de um pelo outro, sob pena de perda de informações relevantes tanto para o processo decisório quanto para os usuários da informação pública, indicando que as mudanças da contabilidade aplicada ao setor público vieram no sentido de trazer maior transparência à utilização dos recursos públicos, expandindo a *accountability*, segundo Fragoso *et al.* (2012). A *accountability*, da mesma maneira que a transparência do setor público é uma das características das NBC TSP's, as quais, observando o princípio da competência, tornam possível a tomada de decisão dos gestores com melhores informações.

No entendimento de Vicente *et al.* (2012), as normas promoveram uma diferenciação entre orçamento público e a contabilidade como consequência da adoção do regime de competência usado para os registros do patrimônio. Nesse sentido, as novas demonstrações contábeis ampliam a transparência fiscal dos governos, como por exemplo, a adoção de métodos de depreciação e a implantação de sistemas de custos que contribuem para a eficiência no setor público. Há outras abordagens sobre o tema que apresentam alterações trazidas pelas normativas, tais como as de Souza *et al.* (2012) e Ciupak e Silva (2012), que a partir de um estudo investigativo, observaram nas alterações trazidas pela adoção das NBC TSP's em relação às legislações anteriores, principalmente a Lei nº 4.320/64.

No que diz respeito às prestações de contas anuais, estão incluídos os demonstrativos contábeis relacionados no artigo 101 da Lei nº 4.320/1964, tais quais: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, do mesmo modo que os relatórios estipulados nas seções III e IV da Lei Complementar nº 101/2000, na sequência, Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e Relatório de Gestão Fiscal (RGF).

Sobre isso, Moraes e Platt Neto (2011) identificaram as consequências decorrentes da reforma promovida pelas NBC TSP's quanto ao processo de convergência, apontaram as seguintes: a devida diferença entre o orçamento público e a Contabilidade; a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio; alterações nos demonstrativos contábeis, a fim de aumentar a transparência; o reconhecimento da depreciação, amortização e exaustão; a contabilização dos bens de uso comum do povo e das provisões; e o uso do sistema de custos.

## 2.2 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO

As demonstrações contábeis têm por objetivo evidenciar todas as informações acerca do patrimônio da entidade. No que concerne às normas, a NBC TSP 16.1 indica que todas as informações, sejam estas, orçamentárias, econômicas, financeiras e físicas do patrimônio dos entes públicos devem ser evidenciadas, com o propósito de contribuir para a tomada de decisões, a prestação de contas e a operacionalização do controle social. Segundo Kohama (2008), a elaboração das demonstrações do setor público tem por base a escrituração dos atos e fatos ocorridos nas entidades públicas. Sem a função de essa elaboração satisfazer às condições, metodologias e regras fundamentais na contabilidade pública.

Então, a Lei nº 4.320/1964, no capítulo IV, art. 101, estabelece o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais como demonstrativos a serem elaborados, ao final de cada exercício. E a NBC T

16.6, ainda, acrescenta que a elaboração das Demonstrações do Fluxo de Caixa e do Resultado Econômico, reforçando que todas as demonstrações devem estar acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos em lei e pelas notas explicativas.

É importante salientar, que a NBC T 16.6 ainda reúne mecanismos que alteram as estruturas dos demonstrativos estabelecidos na Lei nº 4.320/1964 que com o intuito de facilitar a aplicabilidade das NBC TSPs emitidas pelo CFC, em 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou cinco Manuais de Contabilidade aplicados ao Setor Público (MCASP), estes manuais visam colaborar com o processo de elaboração e execução. No tocante as demonstrações contábeis, conforme o MCASP, também, sofreram alterações ao longo do tempo, sendo a sua última versão a 8ª edição publicada em 19 de dezembro de 2018, sendo válidos a partir de 1º de janeiro de 2019, conforme o Quadro 1.

**Quadro 1 – Demonstrações Contábeis Públicas (de 1964 a 2018)**

<b>Lei nº 4.320/64 e anexos</b>	<b>Resolução CFC nº 1.133/08 (NBC T 16.6)</b>	<b>MCASP – Parte V DCASP – STN nº 437/2012</b>	<b>Resolução CFC nº 1.437/13 (NBC T 16.6 (R1))</b>	<b>MCASP – Parte V DCASP – STN nº 877/2018</b>	<b>Obrigatórias</b>
Balanco orçamentário	Balanco orçamentário	Balanco orçamentário	Balanco orçamentário	Balanco orçamentário	
Balanco financeiro	Balanco financeiro	Balanco financeiro	Balanco financeiro	Balanco financeiro	
Balanco patrimonial	Balanco patrimonial	Balanco patrimonial	Balanco patrimonial	Balanco patrimonial	
Demonstração das variáveis patrimoniais	Demonstração das variáveis patrimoniais	Demonstração das variáveis patrimoniais	Demonstração das variáveis patrimoniais	Demonstração das variáveis patrimoniais	
	Demonstração do fluxo de caixa	Demonstração do fluxo de caixa	Demonstração do fluxo de caixa	Demonstração do fluxo de caixa	
	Demonstração do resultado econômico	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	Demonstração das mutações do patrimônio líquido	
	<b>Facultativas</b>	Demonstração do resultado econômico	Notas Explicativas	Notas Explicativas*	
				Informação comparativa com o período anterior	

\*Notas explicativas, compreendendo a descrição sucinta das principais políticas contábeis e outras informações elucidativas.

Fonte: Elaborado pelos autores, a partir do MCASP 2018 (STN)

A Parte V do MCASP foi elaborada com base na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis, NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa, NBC TSP 13 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, além da legislação aplicável, destacando-se a Lei nº 4.320/1964 e a Lei Complementar 101/2000. A Lei nº 4.320/1964 dispõe sobre as demonstrações contábeis em seus artigos 101 a 106 e apresenta a estrutura para tais demonstrativos em seus anexos. Conforme o art. 113 da Lei,

dentre outras atribuições, compete ao Conselho Técnico de Economia e Finanças a atualização de tais anexos.

De acordo com o MCASP, com a extinção deste Conselho, tais funções são exercidas, na atualidade, pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), devido a sua competência estabelecida pela Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) de consolidação das contas públicas, nacionais e por esfera de governo, bem como a competência estabelecida pela Lei nº 10.180/2001 de órgão central do Sistema de Contabilidade e de Administração Financeira Federal. Além da legislação citada, o tema é abordado na NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis. A citada norma tem como objetivo estabelecer como as demonstrações contábeis devem ser apresentadas, para assegurar a comparabilidade tanto com as demonstrações contábeis de períodos anteriores da mesma entidade quanto com as de outras entidades. Para alcançar esse objetivo, estabelece requisitos gerais para a apresentação das demonstrações contábeis, diretrizes para a sua estrutura e os requisitos mínimos para o seu conteúdo.

### 3 METODOLOGIA

Quanto ao objetivo, a pesquisa classifica-se como descritiva; pois procura descrever o comportamento dos fenômenos, identificar e obter informações acerca de uma problemática com a finalidade de subsidiar uma análise posterior mais precisa e robusta, como aponta Collis e Hussey (2005).

A pesquisa caracteriza-se como qualitativa que, segundo Raupp e Beuren (2006), tem como objetivo destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, utilizadas para conhecimento da natureza de um fenômeno social.

Os procedimentos utilizados são de caráter bibliográfico e documental. As informações documentais foram obtidas nos portais eletrônicos dos municípios objeto da pesquisa, nos anos de 2014 a 2018. Além disso, foram consultadas legislações e informações secundárias disponibilizados em portais eletrônicos oficiais.

Sobretudo, Segundo Raupp e Beuren (2006), esse tipo de pesquisa dá a possibilidade de organizar informações que se encontram dispersas atribuindo uma nova importância como fonte de consulta.

O universo de pesquisa foi composto pelos 15 municípios da região metropolitana do Recife, Estado de Pernambuco, e se deu através de um censo, que é quando o levantamento recolhe informações de todos os integrantes do universo pesquisado, de acordo com Gil (2002). A escolha deveu-se ao fato de essas prefeituras se classificarem com bons índices de transparência e considerando que às normas passaram a ter caráter obrigatório, pretende-se observar o nível de adequação às normas NBCT 16.6 (R1).

Os dados obtidos passaram por uma análise de conteúdo. Esta, segundo Bardin (2002), é uma técnica que tem o objetivo de descrever objetiva, sistemática e quantitativamente determinado conteúdo. Os dados coletados que serviram de base para análise de conteúdo, foram obtidos a partir das prestações de contas anuais, nos sítios oficiais das prefeituras e Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco (TCE-PE). Verificou-se a quantidade de informações contábeis divulgadas, se houve aderência aos itens contidos na norma e se as informações prestadas eram evidentes, principalmente ao se tratar das notas explicativas. Pretendeu-se analisar, primeiramente, se houve a publicação desses documentos conforme os dispositivos da norma. Nos casos em que houve as devidas publicações, verificou-se o atendimento da estrutura proposta pela norma. Finalmente, realizou-se a análise dos dados a fim de detectar o nível de aderência.

#### 4 ANÁLISE DOS DADOS

O primeiro item verificado foi o que estabelece que a divulgação das demonstrações contábeis e de suas versões simplificadas é o ato de disponibilizá-las para a sociedade e compreende, entre outras, as seguintes formas: (a) publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades; (b) remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos; (c) a disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados; (d) disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público. Estes se encontram previstos no do item 11 da NBC T 16.6 (R1).

**Tabela 1 – Divulgação das Demonstrações Contábeis**

Ano	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	15	100%	0,00%	0,00%
2015	15	93,30%	6,70%	0,00%
2016	15	93,30%	6,70%	0,00%
2017	15	86,70%	13,30%	0,00%
2018	15	86,70%	13,30%	0,00%

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Observou-se que os municípios investigados não deixaram de divulgar as demonstrações em nenhum dos anos indicados (ver Tabela 1), porém a variação quanto ao atendimento parcial dessas demonstrações no período se deu porque quatro não atenderam ao subitem (c) e duas não atenderam ao subitem (d) do referido item.

O segundo aspecto a ser analisado foi o relacionado ao balanço patrimonial (Tabela 2). A NBC T 16.6 (R1) prevê no item 12, que o Balanço Patrimonial seja estruturado em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, bem como evidencie qualitativa e quantitativamente a situação patrimonial da entidade pública. O item também indica que: (a) ativo é um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade, sendo a Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13, que foi eliminada pela NBC TSP Estrutura Conceitual; (b) passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos, sendo a Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13 e eliminada pela NBC TSP Estrutura Conceitual; (c) patrimônio líquido é o interesse residual nos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos, sendo a redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13 e eliminada pela NBC TSP Estrutura Conceitual; (d) Contas de Compensação – compreende os atos que possam vir a afetar o patrimônio, sendo, também, eliminada pela NBC TSP Estrutura Conceitual.

No item 13, é previsto que o Patrimônio Líquido evidencie o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores; o item 14 aponta que a classificação dos elementos patrimoniais deve considerar a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade;

O item 15 traz que os ativos devem ser classificados como “circulante” quando satisfizerem a um dos seguintes critérios: (a) estarem disponíveis para realização imediata; (b) tiverem a expectativa de realização até doze meses da data das demonstrações contábeis, sendo a redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13. Já item 16 indica que os demais ativos devem ser classificados como não circulante.

Sobre os passivos, o item 17 estabelece que estes devem ser classificados como circulante quando satisfizerem um dos seguintes critérios: (a) corresponderem a valores exigíveis até doze meses da data das demonstrações contábeis, sendo a redação dada pela Resolução CFC n.º 1.437/13; (b) corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade. E o item 18 traz que os demais passivos devem ser classificados como não circulante.

Há ainda o item 19, que prevê que as contas do ativo devem ser dispostas em ordem decrescente de grau de conversibilidade e as contas do passivo em ordem decrescente de grau de exigibilidade.

Na Tabela 2, também é possível constatar se as demonstrações têm sido acompanhadas pelas Notas Explicativas, conforme previsto nos itens 39, 40 e 41 da NBCT 16.6 (R1). De acordo com o item 39, as notas explicativas são parte integrante das demonstrações contábeis; o item 40 prevê que as informações contidas nas notas explicativas devem ser relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis; e o item 41 aponta que as notas explicativas incluem os critérios utilizados na elaboração das demonstrações contábeis, as informações de naturezas patrimonial, orçamentária, econômica, financeira, legal, física, social e de desempenho e outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações. Este mesmo parâmetro será utilizado para identificação da evidenciação nas demais demonstrações ao longo de toda esta pesquisa.

**Tabela 2 – Balanço Patrimonial**

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	12 (a), (b), (c) e (d)	15	100%	0,00%	0,00%
	13	15	<b>93,30%</b>	0,00%	<b>6,70%</b>
	14	15	100%	0,00%	0,00%
	15 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	16	15	100%	0,00%	0,00%
	17 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	18	15	100%	0,00%	0,00%
	19	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>13,30%</b>	<b>6,70%</b>	<b>80%*</b>
	2015	12 (a), (b), (c) e (d)	15	<b>93,30%</b>	<b>6,70%</b>
13		15	100%	0,00%	0,00%
14		15	100%	0,00%	0,00%
15 (a) e (b)		15	100%	0,00%	0,00%
16		15	100%	0,00%	0,00%
17 (a) e (b)		15	100%	0,00%	0,00%
18		15	100%	0,00%	0,00%
19		15	100%	0,00%	0,00%
N.E.		15	<b>13,30%</b>	<b>6,70%</b>	<b>80%*</b>
2016		12	15	100%	0,00%
	13	15	100%	0,00%	0,00%
	14	15	100%	0,00%	0,00%
	15 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	16	15	100%	0,00%	0,00%

2017	17 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	18	15	100%	0,00%	0,00%
	19	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>40%</b>	<b>6,70%</b>	<b>53,30%*</b>
	12	15	100%	0,00%	0,00%
	13	15	100%	0,00%	0,00%
	14	15	100%	0,00%	0,00%
	15 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	16	15	100%	0,00%	0,00%
	17 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
2018	18	15	100%	0,00%	0,00%
	19	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>93,30%</b>	<b>0,00%</b>	<b>6,70%*</b>
	12	15	100%	0,00%	0,00%
	13	15	100%	0,00%	0,00%
	14	15	100%	0,00%	0,00%
	15 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	16	15	100%	0,00%	0,00%
	17 (a) e (b)	15	100%	0,00%	0,00%
	18	15	100%	0,00%	0,00%
19	15	100%	0,00%	0,00%	
N.E.	15	100%	0,00%	0,00%*	

\* Nota Explicativa (N.E.) Não Atende ou Não Acompanha

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Analisando os dados da Tabela 2, observa-se que no ano de 2014 apenas um município não atendeu ao item 13, que estabelece que no patrimônio líquido deve ser evidenciado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores. Para o ano de 2015, apenas um município atendeu parcialmente o tópico 12, pois não evidenciou o subitem (d); as contas de compensação apresentaram a coluna, mas não apresentaram nenhum valor (algarismo). É importante frisar que a partir de 2016, houve a exclusão pela NBC TSP Estrutura Conceitual, dos subitens (a), (b), (c) e (d) pertencentes ao tópico 12, uma vez que seu conceito por si só já trazia o entendimento do que se pedia a norma.

Ainda na Tabela 2, percebe-se uma evolução quanto à publicação das demonstrações. Neste caso, o balanço patrimonial acompanhado de notas explicativas. Nos dois primeiros anos de sua obrigatoriedade, conforme a norma NBC T 16.6 (R1), ou seja, 2014 e 2015, apenas 13,30% publicaram e atenderam totalmente o que pedia a norma. No ano de 2016, o qual foi lançado a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, percebe-se um aumento para 40% dos que atende totalmente. E, 93,30% para 2017 e 100% para 2018.

Em seguida analisou-se o balanço orçamentário. Nessa análise, cujos resultados encontram-se evidenciados na Tabela 3, buscou-se verificar os itens que contemplam o balanço orçamentário, de acordo com a norma NBC T 16.6(R1). O item 20 da norma estabelece a evidenciação das receitas e despesas orçamentárias, detalhadas em níveis relevantes de análise, confrontando o orçamento inicial e as suas alterações com a execução, de forma a demonstrar o resultado orçamentário. E o item 22 pede-se que o esse balanço seja

estruturado de forma a evidenciar a integração entre o planejamento e a execução orçamentária.

**Tabela 3 – Balanço Orçamentário**

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	20	15	100%	0,00%	0,00%
	22	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>6,70%</b>	0,00%	<b>93,30%*</b>
2015	20	15	100%	0,00%	0,00%
	22	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	0,00%	0,00%	<b>100%*</b>
2016	20	15	100%	0,00%	0,00%
	22	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>40%</b>	<b>6,70%</b>	<b>53,30%*</b>
2017	20	15	100%	0,00%	0,00%
	22	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>93,30%</b>	0,00%	<b>6,70%*</b>
2018	20	15	100%	0,00%	0,00%
	22	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	100%	0,00%	0,00%*

**Nota Explicativa (N.E.) / \*Não Atende ou Não Acompanha**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

A respeito das divulgações do balanço orçamentário, é notório que as exigências foram atendidas totalmente em todos os anos, mas em relação à nota explicativa, mais uma vez percebe-se a pouca atenção dada quanto à obrigatoriedade nos anos iniciais, atingindo-se o menor nível de atendimento em 2015, no qual em sua totalidade não houve publicação das notas, e o maior nível de publicação em 2018.

A demonstração analisada em seguida foi o balanço financeiro, a qual é contemplada no item 23 da norma. Este prevê que essas demonstrações devem evidenciar as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

**Tabela 4 – Balanço Financeiro**

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	23	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	0,00%	0,00%	<b>100%*</b>
2015	23	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	0,00%	0,00%	<b>100%*</b>
2016	23	15	<b>93,30%</b>	<b>6,70%</b>	0,00%
	N.E.	15	<b>33,30%</b>	<b>6,70%</b>	<b>60,00%*</b>
2017	23	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	100%	0,00%	0,00%
2018	23	15	100%	0,00%	0,00%

N.E. 15 100% 0,00% 0,00%

**Nota Explicativa (N.E.) / \*Não Atende ou Não Acompanha**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Acerca das divulgações do balanço financeiro, exposto na Tabela 4, percebe-se que há atendimento quanto à evidenciação prevista no item 23, mesmo sendo perceptível que no ano de 2016 das 15 demonstrações apresentadas apenas uma atendeu parcialmente ao que se pede. Neste caso, foi constatada a ausência dos dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte. No tocante às Notas Explicativas percebe-se que não houve publicação nos anos de 2014 e 2015. Já a partir de 2016, percebeu-se que 40% já atendiam parcial ou totalmente a publicação e em 2017 e 2018 o houve atendimento total.

Sobre a demonstração das variações patrimoniais, a NBCT 16.6 (R1), em seu item 25, pede que sejam evidenciadas as variações verificadas no patrimônio e se indique o resultado patrimonial do exercício; o item 26 prevê que as variações quantitativas sejam decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido; o item 27 aponta que as variações qualitativas sejam decorrentes de transações no setor público que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido; o item 28 prevê que para fins de apresentação, as variações devem ser segregadas em quantitativas e qualitativas; e o item 29 estabelece que o resultado patrimonial do período seja apurado pelo confronto entre as variações quantitativas aumentativas e diminutivas. É importante destacar que os itens 27 e 28 foram eliminados pela NBC TSP Estrutura Conceitual, sendo válidos para as publicações a partir de 1º de Janeiro de 2017.

**Tabela 5 – Demonstração das Variações Patrimoniais**

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	25	15	100%	0,00%	0,00%
	26	15	100%	0,00%	0,00%
	27	15	100%	0,00%	0,00%
	28	15	100%	0,00%	0,00%
	29	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	0,00%	0,00%	<b>100,00%</b>
2015	25	15	100%	0,00%	0,00%
	26	15	100%	0,00%	0,00%
	27	15	100%	0,00%	0,00%
	28	15	100%	0,00%	0,00%
	29	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	0,00%	0,00%	<b>100,00%</b>
2016	25	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
	26	15	100%	0,00%	0,00%
	29	15	<b>93,30%</b>	<b>6,70%</b>	0,00%
	N.E.	15	<b>46,67%</b>	<b>6,66%</b>	46,67%
2017	25	15	100%	0,00%	0,00%
	26	15	100%	0,00%	0,00%
	29	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
2018	25	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%

26	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
29	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
N.E.	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%

**Nota Explicativa (N.E.) / \*Não Atende ou Não Acompanha**

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Os resultados expostos na Tabela 5 apontam que nos anos de 2014 e 2015 houve uma maior aderência aos cumprimentos dos itens, mas no ano de 2016 no que se refere ao item 25, dos 15 municípios apenas um não evidenciou; e quanto ao item 29 evidenciou parcialmente, pois não apresentou as diminutivas. No ano de 2018, dos 15 municípios apenas um não atendeu aos itens. Já para as notas explicativas referentes a essas demonstrações, nos anos de 2014 e 2015 estas não foram publicadas. Percebe-se o início da publicação no ano de 2016. E, apesar de ter havido uma evolução quanto à aderência e obrigatoriedade, no ano de 2018 um município não atendeu a nenhum dos itens.

Para a demonstração dos fluxos de caixa (DFC), a NBCT 16.1 (R1) indica no item 31 que esta deve ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidenciar as movimentações havidas no caixa e seus equivalentes. De maneira geral, deve apresentar os fluxos (a) das operações, (b) dos investimentos e (c) dos financiamentos. O item 32 pede que o fluxo de caixa das operações compreenda os ingressos, inclusive decorrentes de receitas originárias e derivadas, e os desembolsos relacionados com a ação pública e demais fluxos que não se qualificam como de investimento ou financiamento. O item 33 prevê que o fluxo de caixa dos investimentos inclua os recursos relacionados à aquisição e à alienação do ativo não circulante e os recebimentos em dinheiro por liquidação de adiantamentos ou amortização de empréstimos concedidos e outras operações da mesma natureza. Já o item 34 estabelece que o fluxo de caixa dos financiamentos inclua os recursos relacionados à captação e à amortização de empréstimos e financiamentos.

**Tabela 6 – Demonstração dos Fluxos de Caixa**

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	30	13	100%	0,00%	0,00%
	31 (a), (b) e (c)	13	100%	0,00%	0,00%
	32	13	100%	0,00%	0,00%
	33	13	100%	0,00%	0,00%
	34	13	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	13	0,00%	7,70%	<b>92,30%</b>
2015	30	15	100%	0,00%	0,00%
	31 (a), (b) e (c)	15	<b>93,30%</b>	<b>6,70%</b>	0,00%
	32	15	100%	0,00%	0,00%
	33	15	100%	0,00%	0,00%
	34	15	<b>93,30%</b>	0,00%	<b>6,70%</b>
	N.E.	15	0,00%	0,00%	100%
2016	30	15	100%	0,00%	0,00%
	31 (a), (b) e (c)	15	100%	0,00%	0,00%
	32	15	100%	0,00%	0,00%
	33	15	100%	0,00%	0,00%
	34	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>40%</b>	0,00%	<b>60%</b>

2017	30	15	100%	0,00%	0,00%
	31 (a), (b) e (c)	15	100%	0,00%	0,00%
	32	15	100%	0,00%	0,00%
	33	15	100%	0,00%	0,00%
	34	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	<b>93,30%</b>	0,00%	<b>6,70%</b>
2018	30	15	100%	0,00%	0,00%
	31 (a), (b) e (c)	15	100%	0,00%	0,00%
	32	15	100%	0,00%	0,00%
	33	15	100%	0,00%	0,00%
	34	15	100%	0,00%	0,00%
	N.E.	15	100%	0,00%	0,00%

Nota Explicativa (N.E.) / \*Não Atende ou Não Acompanha

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Conforme pode ser observado na Tabela 6, apesar da norma NBC T 16.6 (R1) indicar como obrigatória a publicação da demonstração dos fluxos de caixa, para o ano de 2014, a Resolução TC nº 0018/2014 tornou facultativa a publicação para esse exercício financeiro, conforme Art. 1º da Portaria STN nº 733/2014. Neste ano, dos 15 municípios 13 publicaram a DFC e todos atenderam totalmente ao que pedia a norma, enquanto os outros dois optaram por acatar ao que indicou a referida Resolução. Já no ano de 2015, todos os municípios publicaram, já que era obrigatório, mas um atendeu parcialmente ao item 31, especificamente o subitem (c), que tratava dos financiamentos e, sendo assim, não atendeu ao item 34, pois o documento não trazia os algarismos. Nos anos seguintes, ou seja, 2016, 2017 e 2018, houve as devidas publicações e atendimento total aos requisitos da norma.

No caso das Notas Explicativas, percebe-se que no ano de 2014 houve o interesse de um dos municípios em publicá-las, apresentando a DFC acompanhada de nota explicativa, mas que não atendia totalmente ao que pedia a norma. No entanto, é perceptível uma evolução ao cumprimento, no que se refere às notas explicativas, a partir do ano de 2016.

Em se tratando da demonstração das mutações do patrimônio líquido (DMPL), a NBC T 16.6 (R1) aponta em seu item 38A que seja evidenciada a movimentação ocorrida em cada componente do patrimônio líquido com a divulgação, em separado, dos efeitos das alterações nas políticas contábeis e da correção de erros; e em seu item 38B indica que a DMPL deve ser elaborada apenas pelas empresas estatais dependentes e pelos entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas.

Ano	Item	Frequência	Atende Totalmente	Atende Parcialmente	Não Atende
2014	38A	-	-	-	-
	38B	-	-	-	-
	N.E.	-	-	-	-
2015	38A	15	<b>13,30%</b>	0,00%	86,70%
	38B	15	<b>13,30%</b>	0,00%	86,70%
	N.E.	15	6,70%	0,00%	93,30%
2016	38A	15	0,00%	0,00%	100%
	38B	15	0,00%	0,00%	100%

## Demonstrações Contábeis no Setor Público

	N.E.	15	0,00%	0,00%	100%
2017	38A	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
	38B	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
	N.E.	15	6,70%	0,00%	93,30%
2018	38A	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
	38B	15	<b>93,30%</b>	0,00%	6,70%
	N.E.	15	<b>13,30%</b>	0,00%	86,70%

### Nota Explicativa (N.E.) / \*Não Atende ou Não Acompanha

Fonte: Elaborado pelos autores com base nos dados da pesquisa

Conforme pode ser observado na Tabela 7, apesar da norma NBC T 16.6 (R1) indicar como obrigatória a publicação da demonstração das mutações do patrimônio líquido, assim como ocorreu com a DFC para o ano de 2014, foi publicada a Resolução TC nº 0018/2014 que tornou facultativa a publicação para esse exercício financeiro, conforme Art. 1º da Portaria STN nº 733/2014. Então, no ano de 2014, sob o aval da mencionada Resolução, nenhuma das prefeituras estudadas fez a publicação dessa demonstração. Já para o ano de 2015 é perceptível que houve algumas publicações, em 2016 não houve nenhuma publicação novamente e a partir de 2017 observa-se uma maior aderência, mas não ainda em sua totalidade. Quanto às Notas Explicativas, apenas nos anos de 2017 e 2018 verifica-se que estas acompanharam a DMPL, porém com o percentual ainda baixo.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a Lei da Transparência, a necessidade do cumprimento das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, convergidas pelo CFC, e o Manual de Contabilidade aplicado ao Setor Público (MCASP) expedido pela Secretaria do Tesouro Nacional, a pesquisa teve como objetivo verificar a aderência dos municípios da região metropolitana do Recife à NBC T SP 16.6 (R1), que trata das demonstrações contábeis, durante o período de 2014 a 2018.

Considerando-se que essas normas sofreram algumas adaptações ao longo de todo o período, pôde-se perceber que houve uma grande evolução ao longo do tempo quanto ao cumprimento das normas sobre as demonstrações previstas na NBCT 16.6 (R1), ao observar os itens que devem ser evidenciados nas demonstrações obrigatórias, em suas notas explicativas, bem como no que se refere à disponibilização das informações nos sítios oficiais e respeito aos prazos, uma vez que estas devem ser publicadas até o dia 31 de Março do ano subsequente ao exercício anterior.

Conforme verificado ao analisar os dados dos municípios objeto de estudo, algumas demonstrações deixaram de atender totalmente ao que é exigido na norma e na ocorrência de emissão de Resolução tornando facultativa a publicação de algum item, acatou-se a não publicação. Além disso, percebeu-se que a partir do ano de 2016 foi todos os municípios começaram a tentar adequar-se a todos os itens previstos na norma, com a publicação de todos os itens quando não eram facultativos.

Conclui-se que, de fato, houve aderência à NBCT 16.1 (R1), principalmente quanto ao acompanhamento das Notas Explicativas que possibilita uma melhor compreensão e evidência das informações. Nesse sentido, de acordo com as demonstrações analisadas, pode-se afirmar de um modo geral que houve cumprimento das normas e que estes municípios apresentaram as demonstrações de forma transparente principalmente nos anos de 2017 e 2018.

Sugere-se para estudos futuros analisar as mesmas demonstrações de exercícios futuros sob a perspectiva da NBC T 11 válida para o exercício de 2019, uma vez que a NBCT 16.1 (R1) foi revogada, de modo a acompanhar a evolução dessa aderência, bem como a realização da pesquisa em outras esferas ou outras regiões do Brasil.

## REFERÊNCIAS

BARDIN, L. **Análise de Conteúdo**. São Paulo: Edições 70, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm).

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm).

\_\_\_\_\_. **Lei nº 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)

CIUPAK, C.; SILVA, B. A. As alterações da Contabilidade Pública e seus Reflexos na Gestão: Uma abordagem Conceitual. **Revista Eletrônica Saber Contábil - RSC**, v. 2, n. 2, p. 54-71, 2012.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.103, de 28 de setembro de 2007**. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1103\\_2007.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao/cfc/1103_2007.htm)

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)

\_\_\_\_\_. **Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008**. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001133](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133)

COLLIS, J. & HUSSEY, R. **Pesquisa em administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação**. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <https://congressousp.fipecafi.org/anais/artigos92009/467.pdf>.

DIAS, J. C. R.; PEDERNEIRAS, M. M. M.; LOPES, J. E. G.; MACÊDO, J. M. A. Um estudo sobre a complementaridade do fluxo de caixa e do balanço financeiro após a aprovação

da NBCASP 16.6 para o setor público. **Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade- REUNIR**, v.3, n. 3, 2013. Disponível em: <http://reunir.revistas.ufcg.edu.br/index.php/uacc/article/view/156>

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; LOPES, J. E. G.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. 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. Disponível em: <http://www.repec.org.br/repec/article/view/260/667>.

KOHAMA, H. **Contabilidade Pública: Teoria e Prática**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 36 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MIRANDA, L. C.; SILVA, A. J. M.; RIBEIRO FILHO, J. F. & SILVA, L. M. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. **BBR Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 209-228, dez. 2008. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/7755/uma-analise-sobre-a-compreensibilidade-das-informacoes-contabeis-governamentais-comunicadas-pelo-balanco-orcamentario>.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. 3 ed. São Paulo: Atlas. 2006.

RIBEIRO FILHO, J. F.; TAVARES, M. F. N.; AMARO, R. G.; LOPES, J. E. G. Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: o processo de construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 4, n. 1, 2009. Disponível em: <https://revistas.ufrj.br/index.php/scg/article/view/13165>.

SOUZA, H. V.; MACHADO, M. V. V.; PETER, M. G. A.; GOMES, A. O. Convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade do setor público: um ensaio teórico. In: SEMINÁRIOS EM ADMINISTRAÇÃO – FEA-USP, 15, São Paulo, 2012. **Anais eletrônicos...** São Paulo, USP, 2012. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/15semead/resultado/trabalhosPDF/373.pdf>

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Disponível em: [https://normas.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/NebW5rLVWyej/content/id/30655664](https://normas.gov.br/materia/-/asset_publisher/NebW5rLVWyej/content/id/30655664)

VICENTE, E. F. R; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **Revista de Informação Contábil (RIC)**, v. 6, n. 2, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufpe.br/revistas/ricontabeis/article/view/7951>.

XAVIER JÚNIOR, A. E.; PAULO, E.; SILVA, J. D. G. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público.

SILVA, D. R. R.; LEITÃO, C. R. S.

**Registro Contábil**, v. 5, n. 1, 2014. Disponível em:  
<http://www.seer.ufal.br/index.php/registrocontabil/article/view/1>.