

O (des)cumprimento do princípio contábil da competência aplicado ao setor público: uma análise de sua aplicação nos municípios do estado do Rio de Janeiro

The (un)compliance of the competence accounting principle applied to the public sector: an analysis of its application in the municipalities of the state of Rio de Janeiro

DOI: 10.34140/bjbv5n2-020

Recebimento dos originais: 05/01/2023

Aceitação para publicação: 31/03/2023

Marcos Roberto Pinto

Doutor em Ciências, com ênfase em Controladoria e Contabilidade, pela Universidade de São Paulo - USP

Instituição: Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Endereço: Avenida Pasteur, 250, 2º andar – Urca, Rio de Janeiro – RJ. CEP: 22.290-240

E-mail: marcospinto@facc.ufrj.br

Simone Lílian da Silva Nogueira

Mestre em Ciências Contábeis FAF/UERJ

Instituição: Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Faculdade de Administração e Finanças

Endereço: Rua Roberto Dias Lopes, n.94 / apt 502, Leme, Rio de Janeiro – RJ. CEP: 22010-110

E-mail: simoneliliannogueira@gmail.com

Waldir Jorge Ladeira dos Santos

Doutor em Políticas Públicas e Formação Humana PPFH/UERJ

Instituição: Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ

Endereço: Avenida Pasteur, 250, 2º andar – Urca, Rio de Janeiro – RJ. CEP: 22.290-240

Instituição: Universidade do Estado do Rio de Janeiro - Faculdade de Administração e Finanças

Endereço: Rua São Francisco Xavier, 524, 9º Andar, Bloco E – Maracanã, Rio de Janeiro-RJ. CEP: 20550-013

E-mail: waldirladeira@facc.ufrj.br

RESUMO

O presente trabalho apresenta uma problemática que se insere em um contexto que começou a se delinear na década de 1980 com a propulsão dos conceitos da Nova Administração Pública, se estendendo até a proposição da convergência das práticas contábeis, aplicadas ao setor público brasileiro, aos Padrões Internacionais de Contabilidade aplicados ao Setor Público (IPSAS). Neste contexto, a convergência aos IPSAS apresenta-se como fator complementar e de geração de informações indispensáveis à efetiva implantação do modelo gerencial na execução das ações governamentais. Assim, a pesquisa trata do desafio fundamental lançado sobre a concretização da nova contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, que vem a ser a conversão de um Sistema de Contabilidade baseado no regime misto, para um Sistema baseado em um regime no qual os registros contábeis devem ser realizados, exclusivamente, por competência. Deste contexto emerge o problema da pesquisa: estaria o Princípio Contábil da Competência, efetivamente, observado nos registros contábeis efetuados no Sistema de Contabilidade, estruturado de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T 16)? Na busca do êxito na investigação deste problema, a pesquisa tem como objetivo apresentar a

temática dos princípios contábeis, contextualizando a nova contabilidade de forma a verificar se o Princípio Contábil da Competência está sendo observado nos registros contábeis realizados pelos Municípios do Estado do Rio de Janeiro. Quanto à metodologia, o estudo apresenta uma abordagem qualitativa, utilizando-se de levantamento bibliográfico, a respeito da temática acerca dos Princípios Contábeis; da Nova Administração Pública; bem como do novo cenário da contabilidade pública brasileira, e documental acerca dos registros contábeis realizados nos Municípios do Estado do Rio de Janeiro. A aplicação da metodologia, estruturada especificamente para esta pesquisa, se foca na realização de um censo sobre os dados registrados por 178 Municípios fluminenses que, que são os componentes da amostra da pesquisa. Com tal censo busca-se apontar a ocorrência de registros contábeis de operações das quais surjam Variações Patrimoniais Quantitativas Aumentativas (VPA), nos delimitando especificamente ao surgimento de um ativo pela ocorrência de um fator gerador de origem tributária, ou Diminutivas (VPD), nos delimitando especificamente à ocorrência de um fator gerador que ocasione a diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo (depreciação, exaustão, amortização). As análises dos dados coletados indicam que, involuntariamente, há uma predominância de práticas contábeis que não se baseiam na observância do Princípio da Competência para realizar os registros contábeis dos atos e fatos da gestão pública. Consideramos que tal quadro pode ser motivado por diversos fatores, como, por exemplo, pela manutenção de uma legislação vigente com viés orçamentário. A pesquisa contribui com a reflexão acerca do estabelecimento de regras cujo a falta de capacidade para o seu regular cumprimento prejudica a transparência, a *accountability* e a evidenciação dos atos praticados no setor público.

Palavras-chave: Contabilidade Pública, Princípios Contábeis, Transparência, Accountability, Evidenciação.

ABSTRACT

The present work presents a problem that is inserted in a context that began to take shape in the 1980s with the propulsion of the concepts of New Public Administration, extending to the proposition of the convergence of accounting practices, applied to the Brazilian public sector, to the Standards International Accounting Applied to the Public Sector (IPSAS). In this context, the convergence to the IPSAS is presented as a complementary factor and for the generation of indispensable information for the effective implementation of the management model in the execution of government actions. Thus, the research deals with the fundamental challenge launched on the implementation of the new accounting applied to the Public Sector in Brazil, which comes to be the conversion of an Accounting System based on the mixed regime, to a System based on a regime in which the accounting records must be carried out exclusively on a competency basis. From this context, the research problem emerges: would the Accounting Principle of Competence be effectively observed in the accounting records made in the Accounting System, structured in accordance with the Brazilian Accounting Standards applied to the Public Sector (NBC T 16)? In the search for success in the investigation of this problem, the research aims to present the theme of accounting principles, contextualizing the new accounting in order to verify if the Accounting Principle of Competence is being observed in the accounting records made by the Municipalities of the State of Rio de Janeiro. As for the methodology, the study presents a qualitative approach, using a bibliographic survey, regarding the theme of Accounting Principles; of the New Public Administration; as well as the new scenario of Brazilian public accounting, and documentation about the accounting records made in the Municipalities of the State of Rio de Janeiro. The application of the methodology, structured specifically for this research, focuses on carrying out a census on the data recorded by 178 municipalities in the state of Rio de Janeiro, which are the components of the research sample. With this census, we seek to point out the occurrence of accounting records of operations from which Increased Quantitative Equity Variations (VPA) arise, specifically limiting ourselves to the appearance of an asset due to the occurrence of a generating factor of tax origin, or Diminutive (VPD), in the specifically delimiting the occurrence of a generating factor that causes the decrease or extinction of the economic value of an asset (depreciation, depletion, amortization). The analyzes of the collected data indicate that, involuntarily, there is a predominance of accounting practices that are not based on the observance of the Principle of Competence to carry out the accounting records of acts and facts of public

management. We believe that such a situation can be motivated by several factors, such as, for example, the maintenance of current legislation with a budgetary bias. The research contributes to the reflection on the establishment of rules whose lack of capacity for their regular compliance impairs transparency, accountability and disclosure of acts performed in the public sector.

Keywords: Public Accounting, Accounting Principles, Transparency, Accountability, Disclosure.

1 INTRODUÇÃO

No presente trabalho buscaremos tratar de um tema que, desde os primeiros passos dados na direção da implementação dos paradigmas componentes da Nova Administração Pública, já é sensível aos interesses da sociedade brasileira. Ou seja, tal interesse existe e ganha cada vez mais relevância desde meados da década de 80, quando começa a ser trilhado o caminho que leva os mecanismos de gestão aplicados na administração dos recursos públicos em direção das práticas de gestão do setor privado. Ocorre que de lá para cá, os potenciais ganhos de gestão no que diz respeito à melhoria nos patamares de eficiência, eficácia, economicidade, efetividade, foram, em certa medida, limitados pelo emprego de um Sistema de Contabilidade aplicado ao Setor Público, baseado num regime misto para o registro das operações, que se volta primordialmente para o controle orçamentário do emprego dos recursos públicos, deixando em segundo plano os aspectos referentes ao controle do patrimônio público e dos custos operacionais.

Uma tentativa para a diminuição entre este distanciamento existente entre os modernos fundamentos da Nova Gestão Pública e uma antiga estrutura de geração de informação, estruturada por meio de um aparato legal que data de 1964 (Lei 4.320), surge já no ano de 2008 com o processo de convergência das práticas contábeis, aplicadas à gestão pública brasileira, aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público (IPSAS), que foram elaborados e divulgados pelo *Internacional Federation of Accounting* (IFAC). Tal processo de convergência é coordenado por instituições ligadas à normatização e controle do exercício da profissão contábil, sendo este o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e à administração pública direta, no caso a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Os esforços iniciais das instituições, coordenadoras do processo de convergência, foram direcionados para a contextualização e adaptação das IPSAS às particularidades da gestão pública brasileira. Como resultado dos esforços iniciais, tivemos a publicação de um conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBC T 16. Posteriormente aos esforços iniciais coube aos coordenadores, desse processo, a divulgação de um cronograma de ações com vistas a total implementação das normas, o que mudaria de vez a estrutura empregada nos registros contábeis da gestão pública brasileira, que abandonaria o já incrustado regime misto e adotaria o regime de competência, amplamente adotado na gestão privada. Impacto imediato de tal reforma estrutural é a mudança do foco para o controle patrimonial, com ampla observância do princípio da competência, o que possibilitaria o

registro de direitos líquidos e certos no momento da ocorrência do seu fato gerador (por exemplo: créditos tributários a receber), e da apropriação, no período de ocorrência do fato gerador, dos gastos relacionados ao desgaste dos ativos pelo seu uso nas operações de atendimento às demandas da sociedade (por exemplo: depreciação, amortização, exaustão). Ocorre que as mudanças propostas foram apresentadas na forma de normas, e a estrutura legal permanece inalterada, ainda com a vigência da Lei 4.320, sendo este, numa sociedade de cultura legalista, um difícil obstáculo a ser superado.

Tendo a contextualização do processo de convergência das práticas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, aplicados ao setor público, como elemento essencial na execução deste trabalho, buscaremos apresentar uma pesquisa elaborada com respeito aos aspectos relacionados ao rigor científico e a qualidade formal, exigidos na consecução dos trabalhos acadêmicos. Acerca disto, Demo (1995) nos orienta argumentando que a qualidade formal está relacionada com a propriedade lógica, o uso de métodos e técnicas de coleta de dados, do conhecimento de teorias e passos metodológicos consagrados. Ainda, cita que somente a qualidade formal das pesquisas não basta, pois, poderá ser irrelevante na sua contribuição para a sociedade. Nesse sentido, o rigor formal está relacionado à presença e qualidade de elementos que dão estrutura e orientação ao trabalho, tais como o problema, objetivos, hipótese, métodos de coleta e análise de dados e observação de normas para apresentação de documentos científicos.

Partindo da contextualização aqui apresentada, surge o problema de pesquisa deste estudo, qual seja: estaria o Princípio Contábil da Competência, efetivamente, observado nos registros contábeis efetuados no Sistema de Contabilidade, estruturado de acordo com as NBC T 16, aplicados à gestão pública brasileira?

Sendo derivado do problema apresentado, o objetivo geral desta pesquisa é apresentar a temática dos princípios contábeis, investigando se o Princípio Contábil da Competência, aplicado ao setor público, está sendo cumprido após a publicação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Os objetivos específicos do estudo que conduziram ao objetivo geral são: a) desenvolver um referencial teórico que subsidie o desenvolvimento do trabalho; b) analisar os documentos referentes aos registros contábeis dos atos e fatos da gestão pública; c) avaliar de forma qualitativa os aspectos referentes à observância do Princípio Contábil da Competência.

Já em relação à qualidade política, novamente nos subsidiamos em Demo (1995), que enfatiza que a qualidade política não é maior que a formal e o pesquisador não pode ser neutro, contudo, poderá ser neutralizado pela ideologia do modelo dominante. Assim buscaremos abordar o tema com a visão de quem compreende o movimento das organizações que coordenam o processo de convergência aos Padrões Internacionais de Contabilidade aplicados ao Setor Público brasileiro, mas que também entende que, num país cujo a cultura legal está consubstanciada até mesmo por meio dos princípios constitucionais aplicados

à gestão pública, o peso do ordenamento legal é altamente impactante no resultado desse processo. Ou seja, se existe Lei que suporte a protelação ou mesmo a não adesão, a abrangência do processo de convergência pode ser prejudicada.

A realização da presente pesquisa se justifica pela relevância do tema e pela potencial contribuição com o próprio processo de convergência, já descrito anteriormente, bem como com o fortalecimento dos aspectos relacionados à responsabilização dos agentes públicos em relação à execução dos atos a eles delegados (*accountability*), à transparência e à evidenciação dos atos praticados na gestão dos recursos públicos.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Na sequência apresentaremos um referencial teórico identificando o que estudiosos têm escrito a respeito da temática “princípios” e do novo cenário da contabilidade pública brasileira, como também o desenvolvimento do tema no âmbito internacional.

2.1 ENTENDENDO O “PRINCÍPIO”

Cabe trazer a discussão o que se entende por “princípio”. São diversas as definições para um “princípio”. Um princípio pode ser entendido ainda como uma “doutrina fundamental”, na medida em que determina ações que devem ser cumpridas como uma “norma de conduta”. Portanto, é fato que, inicialmente, fica determinado para as doutrinas de qualquer ciência, inclusive a contábil, que não há arbitrariedade quando se trata do cumprimento de princípios.

Os princípios representam, portanto, o ponto de partida para qualquer área do conhecimento humano e “espelham a ideologia de determinado sistema, seus postulados básicos e seus fins” (BEZERRA FILHO, FEIJÓ, 2012). No caso dos princípios contábeis, estes “constituem regras derivadas da razão e da experiência acumulada no exercício profissional... representam as verdades doutrinárias básicas” (SILVA, 2011, p. 52 e 53).

Cruvinel e de Lima (2011) apresentam um histórico do desenvolvimento dos princípios contábeis no setor público e descrevem que, em 1948, a *American Association of Accountants* publicou uma revisão dos *Princípios Preliminares*, assumindo a liderança pela renovação dos princípios contábeis. No Brasil, em 1972, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) divulgou a expressão “princípios contábeis”, porém não os definiu. Com a publicação da Resolução CFC nº. 530/1981 foram definidos os primeiros Princípios de Contabilidade. Em 1993, foi publicada a Resolução CFC nº. 750, a qual redefiniu os Princípios Contábeis, porém a especificação para a administração pública brasileira só se deu em 2007, com a publicação da Resolução CFC nº. 1.111, nos seguintes termos:

2.2 PRINCÍPIOS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO

A obrigatoriedade dos princípios contábeis aplicados ao setor público encontra-se na Resolução CFC n.º 750/1993, que estabelece em seu Artigo 1º:

§ 1º A observância dos Princípios de Contabilidade é obrigatória no exercício da profissão e constitui condição de legitimidade das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

§ 2º Na aplicação dos Princípios de Contabilidade há situações concretas e a essência das transações deve prevalecer sobre seus aspectos formais. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.282/10)

Assim, instituíram-se os princípios da Entidade, Continuidade, Oportunidade, Registro pelo Valor Original, Competência e Prudência. Considerando o cenário apresentado no tópico anterior e os objetivos que se pretendem alcançar com o estabelecimento de princípios numa área de conhecimento específica. Apresentaremos, a seguir, os fundamentos do Princípio da Competência, os quais também nos subsidiarão ao longo da execução da pesquisa.

2.2.1 Princípio da Competência

O princípio da competência estabelece a ideia de um “sistema que fornece um quadro explícito das obrigações, auxiliando os administradores a ver o histórico das ocorrências nos últimos exercícios e a fazer projeções para os próximos orçamentos” (Silva, 2011, p. 59).

Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC n.º 1.282/10)

Para o IFAC, o regime de competência, ao contrário do regime de caixa, significa um regime de Contabilidade em que as operações de outros eventos e condições são reconhecidas quando ocorrem (e não apenas quando o dinheiro ou o seu equivalente é recebido ou pago). Assim, as transações e eventos são registrados na Contabilidade e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem (CRUVINEL e DE LIMA, 2011, p. 73).

Dentre os benefícios do regime de competência apontados pelo IFAC e citados nos estudos de Cruvinel e De Lima (2011) destacam-se os seguintes: o uso da Contabilidade na tomada de decisão; maior nível de detalhes de informações; o conhecimento dos totais dos ativos e passivos da entidade; o impacto das transações de caixa que não tenham sido recebidas ou pagas; e a importância da competência para o conhecimento dos custos dos serviços públicos e para a projeção de fluxos de caixa.

Para Borges et al (2010, p. 896), “o regime de competência é considerado mais completo, uma vez que incorpora as funções desempenhadas pelo regime de caixa e acrescenta diversas informações, permitindo análises financeiras, orçamentárias, patrimoniais e de custos”.

Para uma melhor percepção do cumprimento dos princípios contábeis, faz-se necessário conhecer o cenário recente no qual tais princípios atuam. O próximo tópico abordará, portanto, de maneira resumida, o contexto da nova contabilidade pública brasileira.

2.3 A ATUAL ESTRUTURA DA CONTABILIDADE PÚBLICA, UM BREVE PANORAMA MUNDIAL

Os Sistemas de Contabilidade voltados para os registros dos atos e fatos, bem como para a geração de informações no âmbito da gestão pública, além de considerar as necessidades impostas pelo ambiente socioeconômico e histórico, devem também observar a aplicação dos Princípios Contábeis em sua estruturação e operacionalização. Assim, um estudo relacionado a tal temática passa também pelo tratamento dos fatores que impulsionaram as mudanças estruturais que, por meio da implementação de padrões internacionais, nos direcionaram para a homogeneização da prática contábil e pelo levantamento dos impactos que tais mudanças causaram na observância dos Princípios Contábeis.

Ao tratarmos das recentes mudanças estruturais, já ocorridas ou em curso, nos sistemas de contabilização aplicados ao setor público, é relevante pontuar que as mesmas tiveram seu início inserido no contexto das reformas administrativas preconizadas pela Nova Administração Pública, que vem a ser um modelo disseminado, em grande parte, pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com vistas à adoção de práticas gerenciais na execução dos programas governamentais. Acerca desse tema, a OCDE (1993, 1994) sustenta que desde os anos 1980, o setor público tem sido submetido a um processo de transformação, a fim de melhorar os aspectos relacionados à eficiência, eficácia e responsabilidade na prestação de serviços públicos.

A viabilização da aplicação de conceitos gerenciais, componentes da Nova Administração Pública, foi e continua sendo dependente de necessárias mudanças estruturais nos Sistemas de Contabilidade. Uma mudança essencial para o alcance desse novo patamar nos registros contábeis e, posteriormente, na disponibilização de informações diz respeito à substituição do regime contábil misto (registro das receitas pelo regime de caixa e das despesas pelo regime de competência) por um regime contábil de competência (registro tanto das despesas como das receitas pelo regime de competência). Acerca desse aspecto, Lapsley (1999) argumenta que a pedra angular da reforma dos sistemas de informação contábil é a introdução da contabilidade de competência no sector público, em detrimento dos tradicionais sistemas de contabilidade de caixa. Ainda sobre esse tema, Pina e Torres (2003) nos diz que o Sistema de Contabilidade estruturado de acordo com o regime de competência, que subsidia as reformas da Nova Administração Pública, proporciona mais e melhores informações sobre solvência do governo, sobre os bens patrimoniais e, também, sobre os custos dos serviços públicos.

As mudanças estruturais dos Sistemas Contábeis, aplicados ao setor público, tem sido orquestradas por meio de um processo de convergência das normas contábeis locais aos padrões internacionais. Tal

padronização também se apoia nos ganhos relacionados à potencialização do fator de comparabilidade das informações prestadas. Sobre tal aspecto, Choi (2003) argumenta que a padronização das práticas contábeis visa melhorar a comparabilidade internacional das demonstrações financeiras, a fim de satisfazer as necessidades de informação dos diferentes tipos de intervenientes nos mercados internacionais.

O processo de padronização das normas e práticas contábeis aplicáveis ao setor público tem sido fomentado tanto por estruturas puramente governamentais (como é o caso do processo implementado na Espanha), quanto por organismos independentes, compostos por profissionais da área contábil, tais como o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) e o *Internacional Federation of Accounting* (IFAC).

As ações implementadas pelo governo espanhol se notabilizaram por dar origem a um plano de contas padronizado e a normas contábeis legalmente fixadas. Assim, como argumentado por Montesinos e Vela (2000), as normas de contabilidade são, portanto, obrigatórias e a influência da profissão contábil, em sua instituição, é fraca.

Ao explorarmos a atuação do GASB, no processo de convergência, destacamos que este é um organismo dos Estados Unidos que, no ano de 1999, estabeleceu uma nova estrutura para o relatório financeiro dos seus governos estaduais e locais. Tal fato tem uma enorme relevância pois naquele momento histórico, do contexto americano, ainda havia focos de resistência ao processo de padronização das normas contábeis, com destaque ao caso do Estado de New Jersey que ao privilegiar a observância do Princípio Contábil da Prudência, registrava suas receitas pelo regime de caixa. As mudanças implementadas pela nova estrutura estabelecida pelo GASB obriga que todos os registros, de caráter patrimonial e financeiro, ocorram por meio da aplicação do regime de competência. Para Gauthier (2000), este novo quadro é a maior mudança na história da contabilidade governamental nos EUA.

Destaca-se que a estrutura formatada pelo GASB é, em linhas gerais, alinhada com as proposições expostas pelo IFAC, este último no entanto ganhou mais evidência pelo fato de ter alcançado maior abrangência, em termos de adesão de diversos países, dos seus padrões estabelecidos. A maior capilaridade dos padrões estimulados pelo IFAC talvez ocorra pela composição pluralista de seus grupos de discussão. Pois, de acordo com Christiaens et al. (2010), esta organização mundial que representa a profissão contábil, compreende 159 membros e associados, jurisdicionados em 124 países.

Com sua representatividade mundial, o IFAC suporta um comitê que trata especificamente do desenvolvimento e da publicação dos Padrões Internacionais de Contabilidade aplicados ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*). Na elaboração das IPSAS o IFAC tem como premissa o aproveitamento de prévias orientações dirigidas tanto ao setor público quanto ao privado. Nesse sentido o IFAC (2000) se manifesta esclarecendo que tal processo é um esforço que deve ser consistente, sempre que possível, com as orientações internacionais já existentes, bem como deve-se evitar

a necessidade de "reinventar a roda" no processo de elaboração e publicação de novas orientações para o setor público. Destaca-se também, que um dos focos das mudanças propostas pelas IPSAS diz respeito à observância do Princípio da Competência nos registros dos atos que influenciam a composição das estruturas financeiras e patrimoniais, importando para o âmbito das Instituições Públicas práticas já consagradas no setor privado. Subsidiando tal observação, Christiaens et al. (2010) argumentam que em um grande número de países, os governos aplicam a contabilidade baseada no regime de competência, inspirados por suas normas de contabilidade societária.

Com vistas a relevância da análise e evidenciação da bipolaridade estabelecida entre os regimes de contabilidade por caixa ou por competência, bem como dos efeitos que a admissão de um ou outro modelo pode acarretar nos aspectos referentes à gestão patrimonial e financeira das entidades públicas, Christiaens et al. (2014) nos apresenta um levantamento sobre o estágio atual das práticas e da adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade em um considerável número de países, situados em diversas regiões do mundo. Uma visão geral de tal levantamento é apresentado a seguir:

Quadro 1 – Visão Geral da adoção dos padrões e dos regimes contábeis em diversos países do mundo

País	Adota as IPSAS	Planeja adotar as IPSAS	Adota o Regime de Competência	Planeja Adotar o Regime de Competência	Adota o Regime de Caixa
Austria		L C			
Dinamarca		C	L		
Finlândia			L C		
França	C		L		
Grécia			L		C
Itália				L C	
Lituânia	L C				
Holanda			L	C	
Noruega			L		C
Portugal			L C		
Espanha	C	L			
Suécia	L C				
Suiça	L C				
Reino Unido	L C				
República Tcheca				L C	
Croácia		L C			
Hungria					L C
Estônia	L C				
Letônia	L C				
Malta	L				C
Romênia			L C		
Slováquia				L	C
Ucrânia		L C			
Austrália	L C				
Canada	L C				

Irlanda			L		C
Nova Zelândia	L C				
USA			L C		
República Democrática do Congo					L C
Egito					L C
Kênia			L		C
Madagascar					L C
Marrocos		C			L
Moçambique					L C
Nigéria					L C
Senegal					L C
Tanzânia			L		C
Uganda		L C			
Brasil		L C			
Chile	L C				
Costa Rica		L C			
México		L C			
Uruguai		C			L
China				L C	
Indonésia		L C			
Japão				L C	
Malásia		C	L		
Rússia		L C			
Koreia do Sul			L C		
Turquia		L C			
Emirados Arabes		L C			
Vietnam		C			L

L - GOVERNO LOCAL; C - GOVERNO CENTRAL
 Fonte: Christiaens et al. (2014)

A análise, do levantamento apresentado, nos demonstra que apenas 13,5% dos países componentes da amostra adotam, tanto na esfera do governo central como na esferas dos governos locais, o modelo de contabilidade baseada no regime de caixa. Concluímos então que algo em torno de 86,5%, dos países da amostra, empregam, em todas ou pelo menos em uma de suas instâncias de governo, o regime de competência em seus registros contábeis. Assim, temos uma indicação de que a maioria dos Sistemas Contábeis atualmente implementados ou em fase de implementação, no âmbito da gestão pública, se aproxima dos conceitos comuns à gestão das iniciativas privadas, sendo estas muito mais sensíveis à observância do Princípio Contábil da Competência do que a observância do Princípio da Prudência.

2.3 A CONVERGÊNCIA, DAS NORMAS E PRÁTICAS ADOTADOS NO BRASIL, AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

No Brasil, a questão das reformas administrativas começou a ganhar espaço a partir da década de 1980, cujo foco era a qualidade do gasto público, além de mudanças institucionais e de gestão (Borges et al, 2010). Quanto à adequação da estrutura normativa da contabilidade, às demandas surgidas com a implementação dos paradigmas da Nova Administração Pública, o Conselho Federal de Contabilidade - CFC, na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis, a Secretaria de Tesouro Nacional - STN e as instituições que atuam com a contabilidade pública se uniram na coordenação do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade (*International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*), originados pelos órgãos do IFAC, estabelecendo as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesse novo cenário, é possível perceber que o foco encontra-se no enfoque patrimonial das transações da execução orçamentária, na transparência das informações contábeis e no controle social, pois os novos procedimentos estabelecidos objetivam: 1) dar visibilidade às ações dos administradores públicos; e 2) demonstrar, contabilmente, a adequada situação patrimonial dos entes, aperfeiçoando, desta forma, a linguagem de comunicação das informações contábeis, sua qualidade e o entendimento de seus usuários, sejam eles a sociedade, os organismos internacionais, os órgãos de controle e os próprios administradores públicos.

Devemos apontar que uma das barreiras às mudanças estruturais, acerca do Sistema Contabilidade aplicado ao Setor público, reside na qualificação técnica dos profissionais que terão que operacionalizar os registros contábeis de maneira padronizada, sejam estes no governo central e nas grandes cidades, onde todos os recursos estão disponíveis, ou mesmo nos governos locais de pequenas cidades, onde os recursos são escassos, inclusive os relacionados à pessoal qualificado. Com vistas à enfrentar as dificuldades, os coordenadores desse processo, o CFC e a STN, não se limitaram a elaborar as adequações das IPSAS, apresentadas no formato das NBC T ASP. Grande parte dos esforços, das instituições envolvidas nesse processo, foram direcionadas à elaboração do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que de acordo com a STN (2014) “resgatam o objeto da contabilidade – o patrimônio, e buscam a convergência aos padrões internacionais, tendo sempre em vista a legislação nacional vigente e os princípios da ciência contábil”.

No intuito de assegurar que o Patrimônio torne-se o objeto central da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, o MCASP apresenta um tratamento padrão, destinado a uma série de registros comuns na gestão pública brasileira. Como fator fundamental e diferenciador, entre os registros realizados nos modelos de Sistemas de Contabilidade baseados no Regime de Misto (caixa para receitas e competência para as despesas), adotado em todos os níveis da administração pública brasileira no período anterior à convergência às IPSAS, e o Regime Competência (tanto para receitas, como para despesas),

definido como padrão a ser seguido por aqueles que aderirem às IPSAS, apresenta-se a novidade segundo a qual a variação patrimonial quantitativa aumentativa (VPA) “deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente de recebimento”, enquanto que a variação patrimonial quantitativa diminutiva (VPD) “deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento e da execução orçamentária”. A STN (2014), por meio da publicação MCASP, define claramente quais as circunstâncias em que ocorrerá um Variação Patrimonial Quantitativa, sendo estas:

Considera-se realizada a variação patrimonial aumentativa (VPA): **a.** nas transações com contribuintes e terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária, investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à entidade, ou fruição de serviços por esta prestados; **b.** quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior; **c.** pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros; **d.** no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Considera-se realizada a variação patrimonial diminutiva (VPD): **a.** quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro; **b.** diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo; **c.** pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo.

Dentre as possibilidades de ocorrência das Variações Patrimoniais Quantitativas, destacamos como as mais sensíveis e visíveis nas análises comparativas, entre modelos de Sistemas de Contabilidade aplicados ao setor público, as transações com contribuintes, pela ocorrência de um fato gerador de natureza tributária (com destaque aos registros dos Tributos a Receber - VPA) e a diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo (com destaque aos registros de depreciação, exaustão e amortização - VPD).

Espera-se ainda que as mudanças estruturais, resultantes da convergência aos IPSAS, tenham uma amplitude que vá além dos aspectos relacionados ao controle patrimonial e dos custos operacionais. Neste sentido, Bezerra Filho e Feijó (2012, p.30) afirmam ainda que as novas metodologias utilizadas na contabilidade pública, bem como a adoção de parâmetros de boa governança demonstram “a importância de um sistema que forneça o apoio necessário à integração das informações macroeconômicas do setor público e à consolidação das contas nacionais”. Os mesmos autores ressaltam que, nesse cenário de mudanças, para que a contabilidade aplicada ao setor público alcance sua efetividade, faz-se necessária uma melhor aplicação dos princípios contábeis aplicados neste setor.

É nesse cenário que passamos a analisar a observância do Princípio Contábil da Competência, no registro dos atos e fatos da gestão dos Municípios fluminenses.

3 MÉTODO

Quanto aos aspectos relacionados à taxonomia da pesquisa, o estudo caracteriza-se como descritivo, pois o mesmo se desenvolverá por meio da verificação, análise e interpretação dos registros disponibilizados por entes públicos que fazem parte da amostra da pesquisa.

Para Gil (1999), com a pesquisa descritiva objetiva-se descrever características de determinada população ou fenômenos ou o estabelecimento de relações entre variáveis. Em síntese, o presente estudo objetiva analisar as contribuições de elementos fundamentais do estudo para a evolução dos sistemas contábeis, bem como para a adequação dos aparatos de gestão frente às demandas da Nova Gestão Pública.

O conjunto de procedimentos que tornaram factível a pesquisa, além do aspecto bibliográfico, tiveram como base os quesitos da pesquisa documental, visto que o trabalho focaliza a análise de milhares de registros contábeis, disponibilizados na base de dados trabalhada ao longo da pesquisa. Trujillo Ferrari (1982) argumenta que a pesquisa documental é realizada sobre materiais que se encontram acabados. Podemos acreditar que as fontes da pesquisa documental são compostas por um conjunto de dados que ainda não receberam um tratamento analítico ou se já tenha recebido algum tratamento específico, podem receber uma nova reformulação, que melhor se adeque aos os objetivos declarados da pesquisa. No campo da pesquisa documental, destacam-se as fontes primárias e secundárias. Dentre as fontes primárias, destacam-se os arquivos e documentos públicos, jornais, arquivos particulares e materiais não escritos. Já as fontes secundárias são provenientes de documentação já analisadas e publicadas. Para a realização deste estudo, consideramos o emprego da pesquisa documental de fontes, exclusivamente, primárias.

A análise dos dados da pesquisa buscou subsídios na abordagem qualitativa pois identificou e descreveu, por meio da análise de conteúdo, as características dos registros contábeis realizados em um determinado período. Quanto aos aspectos relacionados à amplitude da pesquisa, definiu-se que a mesma é delimitada à verificação acerca da observância do Princípio da Competência nos registros contábeis efetuados e disponibilizados pelos 92 (noventa e dois) Municípios componentes do Estado do Rio de Janeiro, sendo este então o universo considerado pela pesquisa.

A base de dados, utilizada como fonte primária de documentos, foi a Finanças do Brasil – Dados contábeis dos Municípios (FINBRA), que é um produto do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI), que vem a ser uma ferramenta destinada ao recebimento de informações contábeis, financeiras e de estatísticas fiscais oriundas de um universo que compreende 5.564 Municípios, 26 Estados, o Distrito Federal e a União. A FINBRA disponibiliza uma série de registros que geram informações organizadas no formato de relatórios contábeis. Dentre tais registros e relatórios, a presente pesquisa fez uso do Balanço Patrimonial (DCA) e da Variação Patrimonial (DCA), ambos no formato exigido dos Municípios que aderiram ao Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP - NBC T 16), no exercício de 2013. Sendo assim, dos 92 Municípios do Estado do Rio de Janeiro, só fizeram parte da pesquisa aqueles que enviaram seus dados contábeis para a consolidação no SICONFI, já no

formato exigido pela aplicação do PCASP. Tal conjunto, que portanto foi definido como a amostra da pesquisa, foi composto por 78 Municípios.

Definida a amostra da pesquisa, realizou-se um censo para verificar, nos registros e demonstrações contábeis do ano de 2014, a incidência de elementos que evidenciassem a observância do Princípio da Competência na realização dos registros contábeis (no formato de partidas dobradas – Débito / Crédito). Na execução do censo componente da pesquisa, optou-se por delimitar sua abrangência às possibilidades de ocorrência das Variações Patrimoniais Quantitativas Aumentativas (VPA) referentes às transações com contribuintes, pela ocorrência do fator gerador de natureza tributária (registros dos Tributos a Receber) e das Variações Patrimoniais Quantitativas Diminutivas (VPD) decorrentes da diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo (registros de depreciação, exaustão e amortização). Julgamos ser tal delimitação adequada, por serem estes fatores muito sensíveis à observância do Princípio da Competência no âmbito das mudanças estruturais promovidas no Sistema de Informações Contábeis aplicado ao Setor Público, com a adoção da NBC T 16.

Na coleta dos dados os pesquisadores realizaram uma verificação nos documentos gerados pela base de dados FINBRA, fez parte dessa verificação o olhar cuidadoso sobre 15.230 (quinze mil, duzentos e trinta) registros de saldos de contas patrimoniais. Os dados resultantes dessa verificação foram tabulados e serviram de base para a análise qualitativa que subsidia as conclusões da pesquisa. Para auxiliar o delineamento do estudo, baseado na literatura consultada, definiu-se a seguinte hipótese explicativa:

H1) hipótese central: mesmo sendo baseado em normas, sem caráter legal, o processo de convergência das práticas contábeis aos IPSAS, já foi capaz de quebrar os obstáculos à sua implementação, tal como os aspectos relacionados à cultura legalista, e nos possibilita a verificação de uma ampla observância do Princípio da Competência nos registros que anteriormente eram fortemente influenciados pela aplicação de um regime contábil misto.

4 SÍNTESE DOS RESULTADOS

A análise dos dados coletados nos permite apontar que 42 componentes da amostra de 78 Municípios, ou seja 54%, não apresentaram movimentações ou saldos nas contas analisadas. Os Municípios que se encontraram nessa situação são os listados no quadro 2:

Quadro 2 – Municípios que não apresentaram saldos nas Contas Patrimoniais analisadas

MUNICÍPIOS DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO		
Armação de Búzios	Iguaba Grande	Rio Bonito
Barra Mansa	Italva	Rio Claro
Bom Jardim	Itaperuna	Rio das Flores
Bom Jesus do Itabapoana	Laje do Muriaé	Santo Antônio de Pádua
Cabo Frio	Magé	São Francisco de Itabapoana
Cambuci	Mendes	São José de Ubá
Cantagalo	Miguel Pereira	São José do Vale do Rio Preto
Carapebus	Natividade	São Sebastião do Alto
Cardoso Moreira	Nova Friburgo	Sapucaia
Carmo	Nova Iguaçu	Sumidouro
Conceição de Macabu	Paracambi	Tanguá
Cordeiro	Paraty	Teresópolis
Duas Barras	Porto Real	Trajano de Moraes
Engenheiro Paulo de Frontin	Queimados	Valença

Fonte: próprios autores, com base nos dados retirados do FINBRA.

Avançando nas análises constata-se que 23 Municípios, ou seja 29% da amostra, apresentaram registros de movimentações e saldos na Conta de Créditos Tributários a Receber, destes 16 (21% da amostra) apresentaram, exclusivamente, registro nesta conta. Ou seja, não apresentaram registros ou movimentações na Conta de Depreciação, Exaustão e Amortização.

Em relação à verificação realizada sobre os registros de movimentações e saldos nas Contas de Depreciação, Exaustão e Amortização, foi possível verificar que 20 Municípios, ou seja 26% da amostra, movimentaram e mantinham saldos em tal grupo de contas. Destes apenas 7 Municípios, o que representa o baixo percentual de 9% em relação ao total da amostra, apresentaram também registros de movimentações e saldos na Conta de Créditos Tributários a Receber. A seguir, apresentamos um quadro com a síntese dos dados desta análise:

Quadro 3 – Síntese dos Registros de Movimentações e Saldos nas Contas Examinadas

MUNICÍPIO	REGISTROS DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS A RECEBER	REGISTROS DE DEPRECIÇÃO, EXAUSTÃO e AMORTIZAÇÃO
Areal		SIM
Belford Roxo		SIM
Campos dos Goytacazes	SIM	
Casimiro de Abreu		SIM
Duque de Caxias	SIM	
Guapimirim	SIM	
Itaboraí	SIM	
Itaguaí		SIM
Itaocara	SIM	
Itatiaia		SIM
Japeri		SIM
Macuco	SIM	

Mangaratiba	SIM	SIM
Maricá	SIM	
Mesquita	SIM	
Nilópolis	SIM	
Niterói	SIM	SIM
Paraíba do Sul		SIM
Petrópolis	SIM	
Pinheiral		SIM
Piraí	SIM	SIM
Porciúncula	SIM	
Quatis		SIM
Resende	SIM	SIM
Rio das Ostras	SIM	SIM
Rio de Janeiro	SIM	SIM
Santa Maria Madalena	SIM	
São Gonçalo		SIM
São João da Barra	SIM	
São João de Meriti	SIM	
Saquarema	SIM	SIM
Silva Jardim		SIM
Três Rios		SIM
Varre-Sai	SIM	
Vassouras	SIM	
Volta Redonda		SIM
TOTAL DA AMOSTRA	78	78
% DE ATENDIMENTO, DE UMA DAS VERIFICAÇÕES, NA AMOSTRA	29%	26%
% DE ATENDIMENTO, DAS DUAS VERIFICAÇÕES, NA AMOSTRA	9%	

Fonte: próprios autores, com base nos dados retirados do FINBRA.

A análise qualitativa dos dados subsidia a conclusão de que apenas 9% dos Municípios componentes da amostra têm suas práticas contábeis abrangendo os aspectos relacionados ao registro das movimentações das operações que selecionamos, a fim da execução desta pesquisa, como indicadoras da observância do Princípio Contábil da Competência. Tal fato não nos permite afirmar que este pequeno conjunto de Municípios mantém em suas práticas uma perfeita observância do Princípio da Competência. Porém, os dados analisados são suficientes para subsidiar a afirmação de que 91% dos Municípios, componentes da amostra, não realizam uma adequada observância do Princípio da Competência na realização de seus registros contábeis que, no âmbito do controle patrimonial de acordo com o que preconiza o processo de convergência aos Padrões Internacionais, devem ser integralmente efetuados no regime de competência.

Tal constatação nos permite, sem sombras de dúvidas, refutar a hipótese apresentada na metodologia desta pesquisa.

6 CONCLUSÕES

A abordagem central desta pesquisa não passa pela discussão da melhor escolha para o setor público entre o regime de competência e o regime de caixa, até mesmo porque essa é uma discussão que parece já ter sido finda pelos estudiosos da área, tendo o regime de competência como o novo padrão a ser implementado na gestão dos recursos públicos brasileiros. A questão que se coloca é a do atendimento efetivo e pleno do Princípio da Competência. Tal verificação torna-se fundamental pois no antigo sistema contábil, regido pelo regime misto, nos registros das receitas não havia a observância do Princípio da Competência, já na nova estrutura de contabilidade baseada no regime de competência, os registros das receitas, como no caso das receitas tributárias, devem ocorrer no estágio de lançamento, logo, anterior ao da arrecadação, pois no lançamento o ente público reconhece patrimonialmente seu direito sobre o contribuinte devedor, atendendo assim ao Princípio da Competência. Em relação à apropriação dos gastos próprios do período, nos focamos na verificação do reconhecimento da perda do valor dos ativos, pois este é um ponto essencial, para o controle patrimonial e dos custos, que nos permite também analisar os aspectos relacionados à eficiência na prestação dos serviços públicos.

Cabe o registro de que a pesquisa enfrentou algumas limitações, dentre elas o fato de que não foi realizada nenhuma verificação quanto à correção dos registros contábeis componentes da base de dados, isto porque partimos da suposição de que os registros já haviam passado por verificações realizadas pelas estruturas de controle aplicadas à gestão pública. Porém, nos sensibilizamos com a potencial manutenção de registros realizados em desacordo com as melhores práticas. Sendo assim, destacamos que a análise foi feita sobre a existência dos registros e não sobre a sua acurácia.

Parte do desafio imposto pela atual contabilidade pública aplicada ao Setor Público no Brasil pôde ser verificado neste estudo. As análises das aplicações do Princípio Contábil da Competência demonstram que não há uma total observância do mesmo. Consideramos que tal quadro é motivado por diversos fatores, tais como: conflitos entre utilidade e formalidade legal da informação; tempestividade e prazos legais; legislação vigente com viés orçamentário; escassez de recursos orçamentários; falta de qualificação dos recursos humanos.

Os estudos indicam que existe um descumprimento involuntário, resultante da realidade prática dos atos e fatos contábeis. Daí surge a necessidade de refletirmos se os gestores públicos não estariam estabelecendo para si regras, as quais eles mesmos não conseguem cumprir, prejudicando a transparência, a *accountability* e a evidenciação dos atos praticados no setor público. Ou ainda, se há uma fragilidade no sistema que não permite detectar ou evitar o descumprimento dessas regras, sendo esta reflexão objeto de possíveis estudos futuros.

REFERÊNCIAS

- Augustinho, S. M., & Lima, I. A. D. (2012). A nova contabilidade pública brasileira como instrumento de transparência sobre as contas públicas. *Revista Brasileira de Planejamento e Desenvolvimento*, 1(1). Disponível em <<http://rbpd.ct.utfpr.edu.br/index.php/rbgpd/>> . Acesso em 10 dez. 2014.
- Bezerra Filho, J. E., & Feijó, P. H. (2012). A Nova Contabilidade aplicada ao setor público: o futuro chegou! *Revista do TCE-PE*, 19(19), 28-61. Disponível em <https://periodicos.tce.pe.gov.br/seer/ojs-2.3.6/index.php/Revista_TCE-PE/article/viewFile/708/651>. Acesso em 10 de dezembro de 2014.
- Borges, T. B., Mario, P. D. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. D. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 877-901. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/6952/5519>>. Acesso em 05 de janeiro de 2015.
- Brasil. Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm> Acesso em: 11 de Abril de 2016.
- CFC – Conselho Federal de Contabilidade. (1993). Resolução CFC nº 750. Disponível em <http://www.crc.org.br/legislacao/princ_fundamentais/pdf/princ_fundamentais_rescfc750.pdf>. Acesso em 05 de janeiro de 2015.
- Choi FDS (2003). *International Accounting and Finance Handbook*, 3rd edn. New York: Wiley and Sons.
- Christiaens, J. *et al.* (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences* 76(3): 537–554.
- Christiaens, J. *et al.* (2014). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences* 81(1): 158–177.
- Cruvinel, D. P., & de Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 5(3). Disponível em <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/185>>. Acesso em 15 de dezembro 2014.
- Demo, Pedro. *Metodologia científica em Ciências Sociais*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1995.
- Dos Santos, W. J. L. (2013). A Responsabilidade fiscal e a ausência do aspecto social. *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ*, 16(3), 20-30. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/8818/a-responsabilidade-fiscal-e-a-ausencia-do-aspecto-social>. Acesso em 10 de outubro de 2014.
- FINBRA - Finanças do Brasil – Dados contábeis dos Municípios. Disponível em <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/contas-anuais>>. Acesso em: 23 de Abril de 2016.
- Gauthier, S. (2000). *An elected Official's Guide to the New Governmental Financial Reporting Model. Government Finance Officers Association of the United States and Canada*, Chicago.
- IFAC - *Internacional Federation of Accounting – PSC*. (2000). Study 11 – Government Financial Reporting: Accounting Issues and Practices. New York: IFAC.
- Gil, A. C. (1999). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas.
- Lapsley, I. (1999). *Accounting and the New Public Management: Instruments of substantive efficiency or*

a rationalising modernity. *Financial Accountability & Management* 15(3–4): 201–207.

Martins, E. (2000). Avaliação de empresas: da mensuração contábil à econômica. *Caderno de estudos*, (24), 28-37.

Montesinos, V., Vela, J. M. (2000). Governmental Accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective. *Financial Accountability & Management*, 16: 129-150.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. (1993). Public management developments: Survey 1993. Paris: OECD.

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico. (1994). Public management developments: Survey 1994. Paris: OECD.

Pina, V., Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: An international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 20(4): 334–350.

SICONFI - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. Disponível em <<https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi>>. Acesso em 23 de Abril de 2016.

Silva, L. M. D. (2002). *Contabilidade governamental—Um enfoque administrativo*. 5ª. Edição.

STN - Secretaria do Tesouro Nacional. (2014). Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição. Disponível em <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/456785/CPU_MCASP+6%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o_Republ2/fa1ee713-2fd3-4f51-8182-a542ce123773>. Acesso em: 21 de Abril de 2016.

Trujillo Ferrari, A. (1982). Metodologia da pesquisa científica. São Paulo: *McGraw-Hill do Brasil*.