

EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA: UMA ANÁLISE SOB O PRISMA DA CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

DISCLOSURE OF THE ACCOUNTING STATEMENTS OF THE MUNICIPALITIES OF THE STATE OF RONDÔNIA: AN ANALYSIS UNDER THE PRISMA OF THE CONVERGENCE OF BRAZILIAN PUBLIC ACCOUNTING STANDARDS TO INTERNATIONAL STANDARDS

CLAUDILENE RODRIGUES DOS SANTOS

Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia - UNIR. E-mail: claudia1992unir@gmail.com

VALDINEI LEONES DE SOUZA

Mestre em Administração pela Faculdade de Estudos Administrativos de Minas Gerais – FEAD. Especialista em Metodologia e Didática do Ensino Superior pela Faculdades Integradas de Cacoal – UNESC. Especialista em Auditoria Fiscal e Tributária pela Faculdade de Ciências Administrativas e de Tecnologia – FATEC. Graduado em Ciências Contábeis pela UNESC. E-mail: valdinei.leones@unir.br

CLEBERSON ELLER LOOSE

Doutor em Administração pela *Universidad Nacional de Misiones* – UNAM. Mestre em Administração pela FEAD. Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR. E-mail: cleberonloose@unir.br

ELLEN CRISTINA DE MATOS

Mestre em Administração pela FEAD. Especialista em Metodologia e Didática do Ensino Superior pela UNESC. Especialista em Contabilidade, Auditoria e Perícia pela UNESC. Especialista em Gestão Ambiental pela Faculdade de Pimenta Bueno – FAP. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR. E-mail: ellen_dematos@unir.br

NILZA DUARTE ALEIXO DE OLIVEIRA

Doutora em Administração pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS. Mestre em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Especialista em Contabilidade e Controladoria pela UNIR. Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia – UNIR. E-mail: nilza@unir.br

Endereço: Rua da Universidade, 920. Bairro Jardim Parque São Pedro II, Cacoal (RO). CEP 76962-384.

Recebido em: 23/02/2017 Revisado por pares em: 18/05/2017 Aceito em: 27/06/2017

RESUMO

O presente artigo diligenciou realizar um estudo sobre o processo de convergência das normas

de contabilidade públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais. O objetivo geral da pesquisa consistiu-se em verificar o nível de evidência das Demonstrações Contábeis dos Municípios do Estado de Rondônia em consonância com a convergência das normas. Assim, esta pesquisa qualitativa, de objetivos exploratórios e descritivos, e de procedimentos bibliográficos e documental, utilizou-se para verificar o nível de evidência das demonstrações contábeis das entidades públicas uma métrica composta por 8 unidades e 51 categorias de análise. Quanto a amostra de pesquisa, foram considerados os municípios rondonienses que publicaram seus demonstrativos contábeis consolidados nos anos de 2013 e 2014, nos quais foram identificados 7 municípios no total. Desta forma, quanto ao nível de evidência, verificou-se que a pontuação mais alta (maior nível de evidência) obtida foi alcançada pelo município de Ji-Paraná em ambos os anos de pesquisa, que evidenciou 46 itens (90,19%); e de forma geral foi constatado um baixo nível de evidência pelos municípios rondonienses no ano de 2013 – 19 pontos em média dos municípios, de 51 possíveis – e uma melhora para o ano de 2014, sendo caracterizada a maioria dos municípios com o nível médio ou alto – 31 pontos em média, de 51 possíveis.

Palavras-chave: Contabilidade Pública. MCASP. Evidenciação.

ABSTRACT

This article has undertaken to conduct a study on the process of convergence of Brazilian **accounting** public norms according to international standards. The general objective of the research consisted in verifying the level of disclosure of the Accounting Statements of the Municipalities of the State of Rondônia in line with convergence norms. Thus, this qualitative research, exploratory and descriptive objectives, and bibliographic and documentary procedures, was used to verify the level of disclosure of the financial statements of public entities a metric composed of 8 units and 51 categories of analysis. As for the research sample, we considered the municipalities of Rondônia that published their consolidated financial statements in the years of 2013 and 2014, in which 7 municipalities were identified in total. In this way, the highest score (highest level of evidence) was obtained by the municipality of Ji-Paraná in both years of research, evidencing 46 items (90.19%); And in general a low level of evidence was verified by the municipalities of Rondônia in the year 2013 - 19 points in average of the municipalities, of 51 possible - and an improvement for the year 2014, being characterized most of the municipalities with the average level or High - 31 points on average, out of 51 possible.

Keywords: Public Accounting. MCASP. Disclosure.

1 INTRODUÇÃO

Cada país possuía (muitos ainda possuem) forma própria de apresentar suas Demonstrações Contábeis. No entanto, isso trazia dificuldades aos usuários, fazendo com que estes dominassem várias normas contábeis de diversos países (SILVA, 2012). No Brasil, as normas contábeis para as entidades públicas já estavam ultrapassadas em comparação ao contexto internacional, sendo que as últimas e mais impactantes alterações normativas contábeis antes do processo de convergência ocorreram há mais de meio século – em 1964 com a Lei 4.320.

O processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais iniciou-se de forma mais expressiva a partir de 2007. Já no final de 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu à Secretaria do Tesouro Nacional – STN a função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência, a partir da elaboração de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional (MENESES; PETER, 2011; RIBEIRO; BEZERRA, 2011).

Essas mudanças foram introduzidas no Brasil principalmente através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). No entanto, mais do que promover um estudo sobre as principais normativas envolvidas no processo de convergência, é relevante verificar se na prática, tais disposições estão sendo cumpridas pelas entidades públicas, e se de fato está ocorrendo o processo de convergência.

Anteriormente a este trabalho, fora desenvolvido por Meneses (2011) uma investigação nas demonstrações contábeis publicadas pelos Estados brasileiros e pela União nos anos de 2009 e 2010 a fim de se observar o nível de evidenciação das demonstrações contábeis em conformidade com o processo de convergência. No entanto, no mesmo sentido, o presente trabalho diligenciou realizar uma pesquisa de escopo regional, com a finalidade de contribuir com a administração pública e população rondoniense.

Diante deste contexto, esta pesquisa possui como objetivo principal, verificar o nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos municípios do Estado de Rondônia, em consonância ao processo de convergência das normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Para isso, será necessário também estudar as principais mudanças normativas ocorridas e analisar as Demonstrações Contábeis dos municípios do Estado de Rondônia.

Assim, este trabalho possui pertinência do ponto de vista acadêmico/teórico, prático e social. Quanto ao aspecto acadêmico o trabalho é importante por existir ainda relativamente poucos trabalhos sobre o assunto, o que pode contribuir com a sistematização do conhecimento quanto ao tema. Do ponto de vista prático, o trabalho é relevante por evidenciar possíveis falhas reais percebidas pelos Municípios do Estado no atendimento a legislação. Também, o trabalho é importante do ponto de vista social por contribuir com a sociedade na disseminação das informações patrimoniais que são importantes para os usuários e que o Estado tem a obrigação de prestar.

Com isso, este trabalho é constituído por quatro seções principais, sendo inicialmente apresentados o referencial teórico que embasa a investigação, os procedimentos metodológicos que guiaram a pesquisa, a análise e discussão dos dados encontrados e por último as referências bibliográficas utilizadas.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A presente seção contempla a discussão teórica sobre o assunto a fim de subsidiar o alcance dos objetivos propostos, abordando especificamente o contexto da contabilidade pública no Brasil, o processo de convergência da contabilidade pública e as principais mudanças da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) a partir desta convergência.

2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA NO BRASIL

De acordo com o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), a Ciência Contábil aplicada ao setor público tem o intuito de registrar, expor e controlar os fatos contábeis relativos ao Patrimônio Público. O Manual ainda destaca que este processo desenvolvido pela contabilidade é de extrema importância para uma prestação de contas adequada e para auxílio aos gestores na tomada de decisão (BRASIL, 2012).

Desta forma, a contabilidade pública possui como objeto de estudo o patrimônio público, visto que o objetivo é gerar conhecimentos sobre os fatos percebidos, apresentando a natureza orçamentária, econômica, financeira e física do setor público. Já quanto ao campo de aplicação, os órgãos e entidades da administração direta ou indiretamente, estão obrigados a cumprir a legislação, normas e procedimento que estão sendo aplicadas à contabilidade do setor público (BEZERRA FILHO, 2014).

Conforme dispõe Ribeiro e Bizzera (2011), em 1922, com a edição do Código de contabilidade pública, foi dado início à normatização da contabilidade desta área no Brasil republicano. Segundo Barbosa (2013) ocorreram três grandes momentos históricos na contabilidade aplicada ao setor público, sendo a edição da Lei nº 4.320/1964, a publicação da Lei Complementar nº 101/2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), e o início do processo de convergência das normas internacionais, a partir de 2007.

De acordo com Souza e Gonçalves (2013), a criação da Lei nº 4.320/1964, em substituição o Decreto-lei nº 2.416/1940, conduziu à elaboração inicial do controle do orçamento e balanços das entidades públicas da União, Estados, Municípios e do Distrito Federal, estabelecendo normas para elaboração e controle do orçamento destes entes. A legislação ainda estabelece de que forma os entes federativos devem prever receitas e fixar despesas, proporcionando ênfase na política econômica financeira e nos programas de trabalho do governo. Ademais, Ribeiro e Bizzera (2011), destacam que no ano de 1967 foi

publicado um Decreto-lei nº 200, que objetivou fixar quais as diretrizes e quais os princípios que proporcionariam maior funcionalidade à administração pública nacional.

Já segundo Soares e Scarpin (2010), em 1986 com as fortes pressões da época, que buscavam um ajuste fiscal, foi criada o STN e o Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal – SIAFI em 1987.

Já no início deste século XXI, com o surgimento da Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) - e a Lei nº 10.028/2000, foram estabelecidos quais seriam as penalidades administrativas e penais que os entes estatais e os gestores estariam expostos ao não cumprirem o que está descrito na legislação pública (CAPIBERIBE; MARTINS, 2011). Assim a LRF tem o objetivo de reforçar a obrigatoriedade do controle por parte das entidades públicas e gestores públicos, bem como ampliar a transparência pública com foco basilar no gasto do Estado (RIBEIRO e BIZZERA, 2011).

A LRF na gestão pública trouxe uma nova visão para os gestores das esferas Municipal, Estadual e Federal por constituir normas financeiras com propósito de maior controle na gestão fiscal, evitando o gasto público “irresponsável”. Desta forma a LRF diligencia que existam ações de planejamento e transparência no processo, visto que o planejamento é a preparação do que se deseja executar no futuro e a transparência é necessária para que haja credibilidade no cumprimento das ações, garantindo assim a saúde financeira das instituições públicas (QUINTANA, 2011).

A LRF buscou também estabelecer a exigência da ampla divulgação, citando, inclusive, a utilização dos meios eletrônicos de acesso público, a fim de garantir a transparência da gestão fiscal, com a publicação dos instrumentos que vão desde o planejamento à execução. Desta forma ampliou-se o rol de documentos que a contabilidade deve publicar a fim de evidenciar as informações contábeis e financeiras, proporcionando à sociedade maior transparência na gestão pública. Assim, para que haja o controle social é necessário ter acesso à informação, e isso só poderá acontecer se a gestão pública for transparente. Contudo, estas informações devem ser disponibilizadas tempestivamente e de forma compreensível (BATISTA, 2003; RIBEIRO e BIZZERA, 2011).

Após a LRF, o destaque no orbe da normatização da contabilidade pública veio com o processo de convergência da contabilidade pública brasileira em consonância com as normas internacionais. Para isso, as normas internacionais emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) foram fundamentais para o estabelecimento das diretrizes no Brasil, a partir principalmente das ações desenvolvidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e o STN. Pode-se observar que algumas dessas mudanças ainda encontram-se em andamento,

pois os entes públicos estão em fase de adaptação e conhecimento das novas normas e legislação que entraram em vigor.

Assim, certo da importância dos impactos e reflexos deste processo de convergência das normas, é relevante fazer uma imersão específica sobre este evento destacável por qual a contabilidade pública brasileira vivenciou e ainda está vivenciando atualmente.

2.2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA DA CONTABILIDADE PÚBLICA

No Brasil, o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade iniciou-se na área privada, com as alterações da Lei das Sociedades Anônimas (6.404/76), promovidas pelas Leis 11.638/2007 e 11.941/2009.

Já o processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais, segundo Meneses e Peter (2011), teve seus primeiros passos a partir de 2007. Ainda de acordo com as autoras, além de reduzir as diferenças das práticas contábeis adotadas pelos entes da Federação – União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios – a convergência diligência principalmente melhorar o nível de informação financeira e da gestão dos gastos públicos, possibilitando um melhor controle do patrimônio público.

Essas mudanças foram introduzidas no Brasil através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCAP) por meio do CFC, também pelo Governo Federal com a publicação da Portaria MF nº 184/2008, Decreto nº 6.976/2009 e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), emitido pela STN (BEZERRA FILHO, 2014).

A centralização da emissão de normas aplicadas à Contabilidade do setor público é mencionada no parágrafo 2º, artigo 50, da Lei Complementar nº 101/2000, que estabelece a edição de normas gerais sobre as contas públicas sob a incumbência do órgão central do Sistema de Contabilidade da União. De acordo com a Lei nº 10.180/2001, disciplinada pelos Decretos nº 6.976/2009 e nº 7.482/2011, o órgão central de Contabilidade da União é a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (MENESES, 2011, p. 57).

No final de 2008 a Portaria MF nº 184 atribuiu a STN a relevante função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao processo de convergência, a partir da elaboração de “normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Conta Nacional”. Essas determinações objetivaram a confecção de peças contábeis consolidadas que atendam aos padrões estabelecidos pelo CFC em consonância com os pronunciamentos da IFAC quanto à contabilidade pública (RIBEIRO; BEZERRA, 2011).

Também é pertinente mencionar a relevância da figura da IFAC – base central deste processo – na convergência da contabilidade pública, não apenas no Brasil, mais em todo o mundo:

A International Federation of Accountants (IFAC) é a organização global para a profissão contábil. Fundada em 1977, sua missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional dessas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem alto grau de relevância (NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO, 2010, p. 8).

Assim, para iniciar a fase de convergência era fundamental traduzir as *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS* para o português, normas estas elaboradas pela IFAC. A tradução das IPSAS tornou-se um dos alicerces para o processo de convergência, mais não se confunde com ela (FEIJÓ, 2013).

Além disso, cabe destacar que o processo de convergência pública e privada tem o apoio do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e do CFC, que por meio da Resolução CFC nº 1.103/2007 criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil tendo como objetivo principal desenvolver o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) às normas internacionais (SILVA, 2012).

Conforme dispõe Meneses e Peter (2011), no ano de 2008 foram emitidas pelo CFC as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo facultativa no ano de 2009 e obrigatória a partir do ano 2010. Em dezembro de 2011, resultado também do trabalho do grupo assessor, o CFC publicou a NBC T 16.11, que trata do sistema de informação de custos do setor público (FEIJÓ, 2013). A elaboração destas normas contribuiu de fato e definitivamente com o processo de convergência, estabelecendo as diretrizes basilares que a contabilidade pública no Brasil deveria seguir.

Desta maneira, atualmente o conjunto completo das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), já exprimindo esta convergência, são evidenciadas no quadro 1, referenciando a resolução e sua respectiva disposição central.

Quadro 1 - Estrutura da NBC T 16

NBCASP	Instituição	Disposição
NBC T 16.1	Resolução CFC 1128/08	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T 16.2	Resolução CFC 1129/08	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T 16.3	Resolução CFC 1130/08	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T 16.4	Resolução CFC 1131/08	Transações no setor público

NBC T 16.5	Resolução CFC 1132/08	Registro contábil
NBC T 16.6	Resolução CFC 1133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Resolução CFC 1134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Resolução CFC 1135/08	Controle interno
NBC T 16.9	Resolução CFC 1136/08	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T 16.10	Resolução CFC 1137/08	Avaliação mensuração ativos e passivos em entidades públicas
NBC T 16.11	Resolução CFC 1366/11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: Adaptado de CFC (2008).

Além disso, para atender as exigências impostas pelo STN no ano de 2009, foram publicados 5 (cinco) Manuais de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) até o ano de 2010. Assim, a partir do ano de 2012 tornou-se obrigatório para União, Estados e Distrito Federal – para os municípios tornou-se obrigatório a partir de 2013 – a publicação das demonstrações contábeis conforme as novas normas (MENESES; PETER, 2011).

Com a implantação do novo modelo de contabilidade aplicada ao setor público, a contabilidade que antes tinha foco no orçamento dará mais ênfase no controle patrimonial e não somente orçamentário, resgatando a contabilidade como ciência e seu objeto de estudo o patrimônio público. Assim, foi verificado que no ano de 2008 as Resoluções do CFC já estabeleceram as mudanças para a contabilidade pública no país, fazendo com que a contabilidade pública brasileira estivesse em conformidade com os procedimentos que são utilizados no âmbito internacional (FEIJÓ, 2013).

2.3 CONVERGÊNCIA DAS CASP: PRINCIPAIS MUDANÇAS

As principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) foram o enfoque patrimonial, o regime de competência para o reconhecimento e mensuração dos fatos contábeis e elaboração de demonstrações que evidenciam o reconhecimento dos fatos e sua mensuração (MENESES; PETER, 2011). Todas estas alterações, em síntese, estão contempladas nas NBCASP (NBC T 16) emitidas pelo CFC, e posteriormente explorada e potencializada pelos atos do STN, principalmente com o estabelecimento dos MCASP. Esse processo de convergência está proporcionando estudos aprofundados sobre os princípios contábeis aplicados ao setor público. Também houve as ações do STN que alteraram os anexos da Lei nº 4.320/1964 aprovando um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público.

a) Plano de Contas Unificado: o emprego do novo Plano de Contas ao Setor Público (PCASP) tornou-se obrigatório para os Municípios e para todos entes da federação no ano de 2014, para as publicações no ano de 2015. O novo Plano de Contas tem o objetivo de

estabelecer normas de procedimentos para o registro das operações do setor público e permitir a consolidação das contas públicas nacionais, a partir da unificação das contas entre os Entes Federativos (RIBEIRO e BIZERRA, 2011; MCASP, 2012; FEIJÓ, 2014; RIBEIRO, 2014; CARVALHO, 2015).

b) Mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial: com o novo enfoque na contabilidade pública, que é o patrimônio público, a NBC T 16.1 estabelece os conceitos sobre o objeto e o campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público e destaca que o Patrimônio Público é objeto principal de estudo da contabilidade pública. A NBC T 16.2 trouxe algumas novidades relativas ao patrimônio, como o destaque em relação ao controle patrimonial, a classificação contábil do ativo e sua divisão em circulante e não circulante (CFC, NBC T 16.1, 2008; BARBOSA, 2013). A partir disso estão sendo registrados os bens, os direitos e as obrigações, ou seja, está ocorrendo o registro da real situação patrimonial da entidade pública (MENESES, 2011).

c) Estabelecimento do regime de competência: a contabilidade aplicada ao setor público, assim como em outros ramos da Ciência Contábil, obedece aos princípios da contabilidade. Dessa forma, aplica-se o princípio da competência em sua integralidade na contabilidade pública, ou seja, os efeitos das transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem independentemente do recebimento ou pagamento (FEIJÓ, 2013). A NBCT 16.5, publicada pela Resolução CFC nº. 1.132/2008 que trata do registro contábil, traz expressamente a necessidade das transações serem reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem, e devem ser contabilizadas e reconhecidas pelos respectivos fatos geradores, independente do momento da execução orçamentária.

d) Aplicação da Depreciação, Amortização e Exaustão: a convergência das normas contábeis no setor público também trouxe a implementação de procedimentos que antes eram típicos apenas do setor privado, como amortização, exaustão, depreciação, reavaliação e provisão de férias e décimo terceiro (RIBEIRO; BIZERRA, 2011). Segundo Arruda (2009) antes da NBC T 16.9 não havia obrigação de calcular e contabilizar a depreciação, amortização e exaustão de ativos, sendo somente realizado quando da alienação de um bem. Com a implantação da NBC T 16.9 foram estabelecidos, além das definições pertinentes, critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão dos ativos tangíveis e intangíveis, de caráter obrigatório e mensal. Assim, na NBC T 16.9 foram introduzidos os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão. Ribeiro e Bizerra (2011) estabelecem que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser

reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual, devendo ser revisado a cada final de exercício. O relatório mensal de bens deverá levar em consideração, para apurar o valor líquido contábil, as reavaliações, ajustes a valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. Para fins de cálculo da depreciação, amortização ou exaustão, deve ser considerada a data em que o bem estiver disponível para o uso ou a data a partir da qual ocorreu seu último ajuste, reavaliação ou ajuste a valor recuperável, que ocasionou a adoção de um novo período de depreciação, amortização ou exaustão (MCASP, 2012).

e) Instituição de novas demonstrações e avaliações de ativos e passivos: na NBC T 16.10 são estabelecidos os critérios e procedimentos para a avaliação e mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. Destaca-se que ao tratar da avaliação do ativo imobilizado, determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, tais como praças e rodovias (CFC, NBC T 16.10, 2008). Segundo Carvalho (2015) entende-se que a elaboração dos demonstrativos contábeis possui dupla finalidade, que é atender a legislação, em especial à Lei nº 4.320/1964, e atender ao princípio constitucional da publicação dos atos públicos. Assim, estas demonstrações possuem como objetivo principal a evidenciação de todos os atos e fatos que envolvem receitas, despesas, bens, direitos e obrigações de uma forma quantitativa e qualitativa e prestando informação para a sociedade em geral. Conforme dispõe a MASCP (2012), as demonstrações contábeis que são utilizadas pelo setor público, têm como intuito evidenciar e consolidar as informações do setor público, fazendo assim com que os conceitos e os procedimentos aplicados sejam o mesmo para todos os entes federativos. Assim, no quadro 2 é evidenciado quais os objetivos e/ou principais mudanças percebidas em cada demonstração.

Quadro 2 - Mudanças das Demonstrações Contábeis

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	OBJETIVOS E MUDANÇAS OCORRIDAS
Balanco Patrimonial	Tem sua estrutura modificada, deixando as contas de serem agrupadas em financeiro e não financeiro, real e compensado. As contas passam a ser agrupadas em circulante e não circulante.
Balanco Orçamentário	Passa a ter a previsão da receita e a fixação das despesas demonstradas com o montante inicial e o atualizado, a fim de que os créditos adicionais possam ser evidenciados. A execução da despesa passa a ser demonstrada em todas as suas fases: despesas empenhadas, liquidadas e pagas.
Balanco Financeiro	A receita deixa de ser demonstrada por categoria econômica, e a despesa por função ou grupo, e passam a ser demonstradas por destinação de recursos.
Demonstração das Variações Patrimoniais	As variações deixarão de ser evidenciadas como decorrentes da execução orçamentária ou independentes da execução orçamentária, sendo agrupadas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas, agora, no momento da competência.

Demonstração de Fluxo de Caixa	Deverá ser elaborada pelo método direto ou indireto e evidencia as movimentações ocorridas nos grupos de operações, investimentos e financiamentos.
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	Demonstra a movimentação ocorrida nos itens do patrimônio líquido. São obrigadas à sua elaboração as empresas estatais dependentes e os entes responsáveis pela sua incorporação na consolidação das contas.
Notas Explicativas	Têm finalidade de apresentar informações que não foram claramente evidenciadas nas Demonstrações Contábeis.

Fonte: Adaptada de CFC (2008).

Com isso, as demonstrações contábeis previstas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público devem ser divulgadas da seguinte forma: Demonstrações Contábeis Consolidadas devem compor a prestação de contas anual de governo, que recebe parecer prévio pelo Tribunal de Contas competente; Demonstrações Contábeis não consolidadas devem compor a tomada ou prestação de contas anuais dos administradores públicos (MCASP, 2012).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para a construção de uma pesquisa científica, é essencial a escolha de uma metodologia adequada, ou seja, o caminho mais coerente que se pretende trilhar para se obter as finalidades propostas no estudo.

Mediante a característica deste estudo, a pesquisa classificou-se como exploratória, descritiva e de abordagem qualitativa. A pesquisa exploratória é necessária por que possa subsidiar um melhor conhecimento sobre o assunto investigado (MARTINS, 1994); já a pesquisa descritiva contribui por diligenciar/expor as características de determinadas populações e/ou fenômenos, bem como estabelecer correlações entre variáveis (LAKATOS; MARCONI, 2003; VERGARA, 2006).

Quanto ao procedimento de pesquisa, foram utilizados no trabalho a pesquisa bibliográfica e documental. Assim, para realização do estudo foram investigados livros, artigos e teses sobre o assunto. Segundo Andrade (1999) toda pesquisa científica necessita de uma pesquisa bibliográfica inicial. Além disso, como foi necessário para realização do estudo a análise dos dispositivos normativos do processo de convergência e especialmente o exame dos relatórios/demonstrativos contábeis dos municípios do estado de Rondônia, e por se considerar que tais arquivos e documentos verificados se constituem de documentos de primeira mão autênticos, o procedimento se caracteriza como pesquisa documental (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Como unidade de estudo, foram considerados todos os municípios do Estado de Rondônia que possuíam Demonstrações Contábeis Consolidadas publicadas em seus portais eletrônicos, ou ao menos que fossem identificados/encontrados em tais portais, referentes aos exercícios de 2013 e 2014. Assim, investigou-se todos os portais da transparência dos municípios do Estado de Rondônia dentre os períodos do dia 20 de maio de 2016 à 12 de junho de 2016. Com isso, foram identificados 14 (quatorze) municípios que publicam as suas prestações de contas anuais, sendo que destes, 7 (sete) municípios apresentam Demonstrações Contábeis não consolidadas. Portanto, remanesceram outros 7 (sete) municípios que foram realizadas a análise de pesquisa por apresentar as Demonstrações Contábeis Consolidadas.

Consequentemente foi utilizado no processo de coleta de dados – com algumas adequações – o instrumento denominado “Métrica para Evidenciação e Coleta de Dados do Nível de Evidenciação das Demonstrações Contábeis”, confeccionado por Meneses (2011). Neste instrumento, são apurados os conteúdos basilares que os demonstrativos contábeis das entidades públicas devem (ou deveriam) atender e contempla obviamente os elementos trazidos pelo processo de convergência estabelecido pelo CFC e pelo STN.

Quanto a apuração do nível (pontuação) de evidenciação, foi utilizada a análise de conteúdo, pois este procedimento visa descrever de forma objetiva e sistemática determinado conteúdo (BARDIN, 2002). Além disso, para apuração da pontuação da métrica, foram atribuída pontuação 1 (um) ou 0 (zero) para os itens analisados do instrumento – quando atendido o quesito atribuiu-se 1 (um) ponto, e caso contrário 0 (zero).

Por fim, para estabelecimento do nível, o autor determinou três classificações: alto, médio, baixo. Com isso, os municípios que atenderam entre nenhum até 1/3 dos itens de evidenciação estabelecidos na métrica foram classificados como nível de evidenciação “baixo”; e se constaram dentre 1/3 a 2/3 se enquadraram como nível “médio”; e quando tiveram mais de 2/3 dos itens encontrados foram classificados com “alto” nível de evidenciação sob o prisma do processo de convergência as normas internacionais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com o intuito de verificar o nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos municípios do Estado de Rondônia de acordo com o processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público brasileiro em consonância com as normas internacionais, será apresentada na sequência a seção contendo os resultados obtidos e suas discussões.

4.1 ACESSO ÀS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA

Para coleta de dados da pesquisa, foi investigado junto aos portais eletrônicos de todos os municípios do Estado de Rondônia as respectivas publicações das Demonstrações Contábeis. Com isso, foram encontrados 14 (quatorze) municípios que publicaram as suas prestações de contas referentes aos exercícios de 2013 e 2014.

Durante este processo de investigação, foi verificado o nível de facilidade ou não de acesso das Demonstrações Contábeis nos endereços eletrônicos analisados, sendo classificados – considerando a terminologia utilizada, números de click para acesso... – como “Fácil”, “Médio”, “Difícil” e o “Não se Aplica” (N.A.). Dentre os municípios que foram encontradas as Demonstrações Contábeis, 5 (cinco) deles foram classificados como de “Fácil” acesso, 4 (quatro) de “Difícil” acesso e 9 (nove) que “Não se Aplica” (publicou-se demonstrações em apenas um dos exercícios).

Meneses (2011) quando investigou os Estados brasileiros, constatou os seguintes níveis de acesso “Fácil”: 32,14%, “Médio”: 25%, “Difícil”: 32,14% e “Não se aplica (N.A.)”: 10,71%. A autora destacou ainda que alguns estados da sua pesquisa no ano de 2010, obtiveram nível de facilidade de acesso “Não se aplica (N.A.)”, em virtude da não apresentação da prestação de contas no período analisado. Desta forma nota-se que as prestações de contas públicas anuais possui um nível de acesso considerado “Difícil” ainda considerável, o que dificulta o exercício do controle social.

De acordo com o Manual de Acesso a Informação dos Estados e Municípios (2013) a transparência e o acesso às informações públicas é um direito dos cidadãos e um dever da Administração Pública. Através deste exercício é possível ocorrer uma participação ativa da sociedade nas ações governamentais e consequentemente proporcionar prevenção da corrupção, respeito aos direitos fundamentais, fortalecimento da democracia, melhoria da gestão pública e melhoria do processo decisório. Assim, é de primordial importância a disposição nos portais eletrônicos – que é um recurso contemporâneo – a prestação das informações contábeis para auxiliar no processo de controle social.

Cabe ainda destacar que mesmo dentre as 14 (quatorze) prestações de contas encontradas nos municípios de Rondônia, em 7 (sete) desses municípios as Demonstrações Contábeis encontradas não são consolidadas, e portanto foram descartadas para análise.

4.2 INFORMAÇÕES EVIDENCIADAS NAS PRESTAÇÕES DE CONTAS DOS MUNICÍPIOS DE RONDÔNIA: ANÁLISE QUALITATIVA

a) Município de Buritis: o Município de Buritis, nos exercícios em análise, apresenta baixa implementação das orientações do CFC e do STN, as quais não foram mencionadas nas prestações de contas analisadas. Quanto aos aspectos gerais das Demonstrações Contábeis, no município de Buritis não foram apresentados a autoridade e o contador responsáveis pelas Demonstrações Contábeis, e somente demonstrou valores correspondentes ao período anterior para o Balanço Patrimonial. Cabe salientar que não foram divulgadas a Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC, a Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido – DMPL e as Notas Explicativas em suas publicações.

b) Município de Cabixi: no município de Cabixi as alterações ocorridas na contabilidade aplicada ao setor público também não foram mencionadas nas prestações de contas dos exercícios analisados. Novamente, observou-se que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsável pelas Demonstrações Contábeis. O município divulgou a DFC e as Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis dos anos de 2013 e 2014, mas não divulgou a DMPL. Também não apresentou no Balanço Patrimonial as contas de depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.

c) Município de Cerejeiras: o município de Cerejeiras somente divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2014, impossibilitando assim a análise das Demonstrações Contábeis do exercício de 2013. As Demonstrações Contábeis do exercício de 2014, com exceção da DFC, apresentaram as identificações do contador responsável, com o respectivo registro no Conselho Regional de Contabilidade (CRC), atendendo a item especificado pela normatização do CFC. Observou-se que o município fez uso das Notas Explicativas em todos os demonstrativos publicados. Outro ponto observado refere-se à falta de divulgação da DMPL, e também das contas de depreciação, amortização, exaustão e de redução ao valor recuperável.

d) Município de Corumbiara: no Município de Corumbiara constatou-se nos exercícios analisados que no ano de 2013 foi publicado apenas o Balanço Patrimonial e Demonstração das Variações Patrimoniais, e fazendo uso das Notas Explicativas. Cabe ressaltar que não foram evidenciadas informações acerca da autoridade e do contador responsável pelas Demonstrações Contábeis em ambos os anos pesquisados. No entanto, observou-se que as Demonstrações Contábeis relativa ao exercício de 2014, com exceção da DFC e DMPL,

estavam melhor estruturadas, facilitando a visualização dos dados, quando comparada ao exercício de 2013, sendo utilizada maior quantidade de demonstrativos e Notas Explicativas.

e) Município de Ji-Paraná: na análise das prestações de contas do município de Ji-Paraná observou-se nos exercícios de 2013 e 2014 a utilização de Notas Explicativas e outros demonstrativos como quadros de “Ativos Circulantes – adiantamentos concedidos a pessoal” e “Alterações do Imobilizado” que auxiliam no melhor entendimento das Demonstrações Contábeis. Além disso, foi divulgada a DFC, demonstrativo facultativo para exercício de 2013 e 2014 e apenas obrigatório no exercício de 2015, conforme MCASP – Demonstrações Contábeis.

f) Município de Pimenta Bueno: utilizou-se de gráficos e tabelas para subsidiar as análises dos dados nas Demonstrações Contábeis, com exceção das demonstrações das Variações Patrimoniais. O município não divulgou a prestação de contas referente ao exercício de 2013, sendo impossibilitada a realização das análises necessárias.

g) Município de Porto Velho: no Município de Porto Velho, verificou-se o reconhecimento, em ambos os anos analisados, da depreciação dos bens na contabilidade. São também apresentados quadros e tabelas que orientam as análises dos usuários, bem como outros demonstrativos. Ressalta-se que a DFC só foi encontrada no ano de 2014, e a DMPL não sendo divulgada em ambos os anos dos exercícios analisados. Além disso, o município de Porto Velho demonstra, nas prestações de contas, sumário com as especificações, bem como relatórios, gráficos, tabelas e análises contábeis para auxiliar os usuários.

Assim, como destaque, cabe evidenciar que foi observado em apenas 3 (três) dos Municípios investigados, a publicação em seus Balanços Patrimoniais as contas de depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável. No entanto, de acordo com NBC T 16.9, essas contas se tornaram obrigatórias para o setor público, em consequência da convergência das Normas Brasileiras de contabilidade aplicada ao Setor Público e portanto deveria ter sido consideradas para confecção das Demonstrações Contábeis dos Municípios.

Quanto aos aspectos gerais das Demonstrações Contábeis, percebeu-se a grande incidência da não apresentação da autoridade e o contador responsável pelas Demonstrações Contábeis. Segundo a MCASP, é obrigatória a publicação destes itens nas Demonstrações Contábeis.

4.3 NÍVEL DE EVIDENCIAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA E RESPECTIVA EVOLUÇÃO

De acordo com a metodologia utilizada, foi apurado e apresentado no Quadro 3 os totalizadores das pontuações obtidas (escala de 0 a 51 pontos) por cada Município que publicaram (ou foram identificadas) as Demonstrações Contábeis nos exercícios de 2013 e 2014.

Quadro 3 - Nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos entes da Federação Brasileira

MICRORREGIÃO	MUNICÍPIOS	NOTAS DE EVIDENCIAÇÃO				
		2014(1)	POSIÇÃO 2014	2013(2)	POSIÇÃO 2013	Varição 1-2
Porto Velho	Buritis	28	5°	0	5°	28
	Porto Velho	46	2°	43	2°	3
	Nova Mamoré	0	9°	0	9°	0
Guajará-Mirim	São Francisco	0	8°	0	6°	0
Vilhena	Pimenta Bueno	6	7°	0	8°	6
	Parecis	0	13°	0	7°	0
Ji-Paraná	Ji-Paraná	46	1°	46	1°	0
Colorado do Oeste	Corumbiara	35	4°	11	4°	24
	Cerejeiras	40	3°	0	10°	40
	Cabixi	16	6°	35	3°	-19
Cacoal	Santa Luzia d'Oeste	0	10°	0	14°	0
Ariquemes	Monte Negro	0	11°	0	12°	0
	Ariquemes	0	12°	0	13°	0
Alvorada d'Oeste	Alvorada d'Oeste	0	14°	0	11°	0

Fonte: Dados de Pesquisa (2016).

Cabe informar que as notas 0 (zero) atribuída aos Municípios de Alvorada do Oeste, Ariquemes, Monte Negro, Nova Mármore, Parecis, Santa Luzia do Oeste, São Francisco do Guaporé, nos exercícios em análise, se dá em virtude de apresentarem dados não consolidados.

Observa-se ainda no quadro 3 que no exercício de 2013 as maiores pontuações foram alcançadas pelos Municípios de Ji-Paraná (46), Porto Velho (43) e Cabixi (35), ocorrendo o mesmo comportamento no exercício de 2014, com exceção de Cabixi, que ficou em 6° lugar (16). No tocante às pontuações do Município de Corumbiara, observa-se no exercício de 2014 que houve uma melhora significativa quando comparado ao ano de 2013. Este aumento decorreu, principalmente, das publicações do Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e um aumento da evidenciação de Notas Explicativa às demonstrações

contábeis, que não ocorreu em 2013. Desta forma, cabe destacar este princípio de utilização das Notas Explicativas pelos municípios rondonienses analisados, pois mesmo não sendo uma demonstração contábil, sua elaboração e publicação são imprescindíveis na evidenciação contábil e conseqüentemente auxilia os usuários na compreensão dos demonstrativos (KLOCK; NETO; CRUZ, 2010).

Já o aumento da pontuação do Município de Porto Velho no exercício de 2014 (46), quando comparada a 2013 (43), resulta da publicação da DFC, e também a apresentação de Notas Explicativas da mesma. Já em análise as pontuações obtidas pelo Município de Cabixi, foram observadas uma diminuição acentuada do ano de 2013 (35) para o ano de 2014 (16). Este resultado foi devido a não publicação do Balanço Orçamentário e Balanço Patrimonial, e assim obtendo-se a maior variação negativa do nível de evidenciação.

Acerca das maiores variações positivas do nível de evidenciação de 2013 para 2014 ocorreram nos municípios de Cerejeiras, Buritis, Corumbiara e Pimenta Bueno que obtiveram, em 2014, notas 40, 28, 24 e 6, respectivamente. Porém em 2013 por não divulgarem a prestação de contas do exercício, obtiveram nota 0, com exceção do Município de Corumbiara.

Já quanto o nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos municípios do Estado de Rondônia, de forma global, foram apuradas as pontuações dos períodos analisados e observado em qual nível de evidenciação estavam compreendidos (alto, médio ou baixo), conforme cálculo apresentando na metodologia. Com isso, foi possível estabelecer a classificação dos níveis, conforme disposição da Tabela 1:

Tabela 1 – Nível de Evidenciação das Demonstrações Contábeis

	Quantitativo 2014		Quantitativo 2013	
	Absoluto	Percentual	Absoluto	Percentual
Alto	4	57,14	3	42,86
Médio	1	14,28	0	0,00
Baixo	2	28,58	4	57,14

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Desta maneira, conforme observado na tabela 1, nota-se que em 2013 a maioria dos municípios analisados possuía um baixo nível de evidenciação de acordo com o processo de convergência, sendo que a pontuação média geral foi de 19 (dezenove) pontos. Este resultado igual ao obtido por Meneses (2011) quando investigou o nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis da União e Unidades Federativas Brasileiras, que apontou em

média nos anos de 2009 e 2010 um atendimento médio de 19 (37%) das 51 categorias analisadas.

No entanto nesta pesquisa, já no ano de 2014, houve uma melhora. Praticamente 3/4 dos Municípios rondonienses analisados apresentavam um nível médio ou alto de evidenciação em consonância do processo de convergência. No ano de 2014 a pontuação média geral subiu para 31 (trinta e um) pontos.

4.4 ITENS EVIDENCIADOS PELOS MUNICÍPIOS DO ESTADO DE RONDÔNIA

A tabela a seguir foi desenvolvida de acordo com a observância dos itens de evidenciação pelos Municípios do estado de Rondônia, também com base na métrica da pesquisa. Na Tabela 2 são expostos o quantitativo e o percentual de divulgação desses itens por grupo de análise.

Tabela 2 – Itens de Evidenciação nos municípios do Estado de Rondônia

UNIDADES DE ANÁLISE	CATEGORIAS	2014		2013	
		QTD	%	QTD	%
Aspectos gerais das Demonstrações Contábeis	Apresenta a identificação: – Da entidade do setor público;	7	100	4	57,14
	– Da autoridade responsável;	4	57,14	2	28,57
	– Do contabilista.	4	57,14	2	28,57
	Demonstra valores correspondentes ao período anterior.	7	100	4	57,14
Balanco Orçamentário	Apresenta a Receita Orçamentária, segregada nas colunas: – Previsão Inicial;	5	71,42	3	42,85
	– Previsão Atualizada;	5	71,42	3	42,85
	– Receitas Realizadas;	5	71,42	3	42,85
	– Saldo.	5	71,42	3	42,85
	As Receitas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de espécie.	5	71,42	3	42,85
	Faz menção ao saldo de exercícios anteriores, utilizado para a abertura de créditos adicionais.	5	71,42	3	42,85
Balanco Orçamentário	Apresenta a Despesa Orçamentária, segregada nas colunas: – Dotação Inicial;	5	71,42	3	42,85
	– Dotação Atualizada;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Empenhadas;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Liquidadas;	5	71,42	3	42,85
	– Despesas Pagas;	5	71,42	3	42,85
	– Saldo da Dotação.	5	71,42	3	42,85
	As Despesas Orçamentárias são apresentadas pelo menos até o nível de grupo de natureza da despesa.	5	71,42	3	42,85

	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas, segregando aquelas relacionadas com o refinanciamento ou amortização da dívida.	5	71,42	3	42,85
	Apresenta os anexos de execução dos restos a pagar processados e não processados.	5	71,42	3	42,85
	Faz uso de: – Notas Explicativas;	4	57,14	3	42,85
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Balanco Financeiro	As Receitas e Despesas Orçamentárias são apresentadas por destinação dos recursos.	5	71,42	3	42,85
	São evidenciados: – As transferências financeiras recebidas e concedidas;	5	71,42	3	42,85
	– Os recebimentos e pagamentos extra orçamentários;	5	71,42	3	42,85
	– Os saldos em espécie do exercício anterior e seguinte.	5	71,42	3	42,85
	Faz uso de: – Notas Explicativas;	4	57,14	3	42,85
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Balanco Patrimonial	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.	0	0	0	0
	Não utiliza contas genéricas, tais como “outras” contas a receber, a pagar.	6	85,71	4	57,14
	As transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada.	0	0	0	0
	No Patrimônio Líquido, é demonstrado o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores.	6	85,71	4	57,14
	Apresenta contas redutoras no ativo, tais como depreciação, amortização, exaustão e redução ao valor recuperável.	3	42,85	2	28,57
	Apresenta o Patrimônio Líquido, conforme determina o MCASP.	6	85,71	4	57,14
	Segrega os ativos e passivos em financeiro e permanente.	6	85,71	4	57,14
	Evidencia os saldos referentes às contas de compensação.	2	28,57	2	28,57
	É evidenciado o demonstrativo de superávit/déficit financeiro, apurado no Balanço Patrimonial.	5	71,42	4	57,14
	Faz uso de: - Notas Explicativas;	4	57,14	3	42,85
– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57	
Demonstração das Variações Patrimoniais	Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas.	7	100	4	57,14
	Discrimina as outras variações patrimoniais.	7	100	4	57,14
	Faz uso de: – Notas Explicativas;	5	71,42	4	57,14
	– Outros demonstrativos.	2	28,57	2	28,57
Demonstração de Fluxo de Caixa	Apresenta este demonstrativo.	4	57,14	1	14,28
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	4	57,14	1	14,28
	Faz uso de Notas Explicativas.	4	57,14	1	14,28
Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido	Apresenta este demonstrativo.	0	0	0	0
	Segue a estrutura proposta no Manual da STN.	0	0	0	0
	Faz uso de Notas Explicativas.	0	0	0	0

Notas Explicativas	Inclui os critérios utilizados na elaboração das Demonstrações Contábeis;	5	71,42	3	42,85
	Divulga demais informações, tais como patrimoniais, orçamentárias, econômicas, financeiras, legais, físicas, sociais e de desempenho; e	5	71,42	3	42,85
	Apresenta outros eventos não suficientemente evidenciados ou não constantes nas referidas demonstrações.	5	71,42	4	57,14

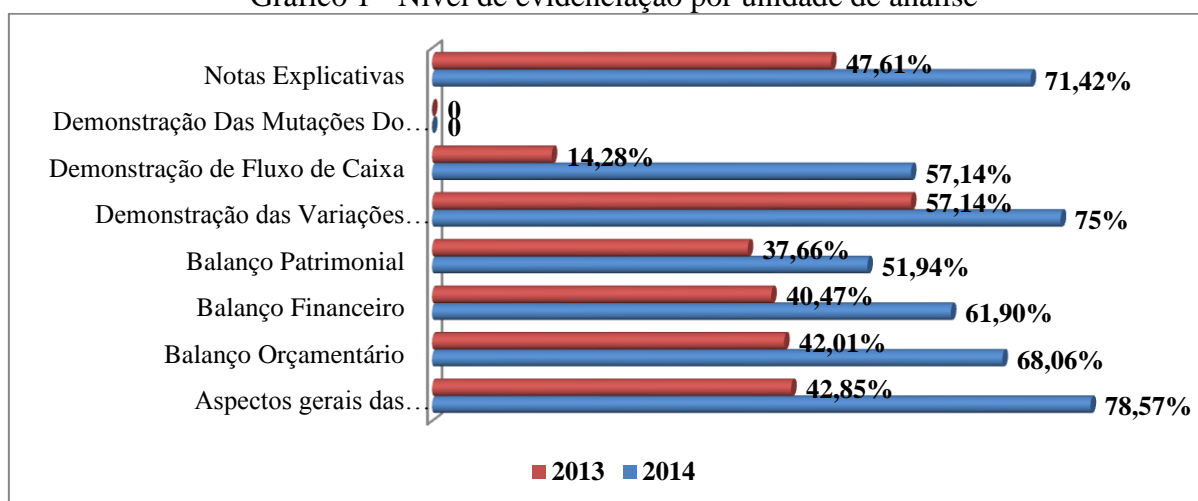
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

A partir da análise da Tabela 2, verifica-se que os itens: “Apresentam a identificação: - da entidade do setor público”; “Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”; “Discrimina as outras variações patrimoniais”; “Demonstra valores correspondentes ao período anterior”, foram os itens com maior apresentação no período analisado. Assim, é necessário enfatizar que a apresentação dos “valores correspondentes ao período anterior” é relevante para que os usuários possam de forma mais objetiva proceder análise horizontal das demonstrações, o que contribui para o exame da evolução patrimonial das entidades (MARION, 2009). Em contrapartida, também verificou-se que nos itens “Balanço Patrimonial – Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”, e “as transações efetuadas com terceiros são evidenciadas de forma segregada” não foram divulgados em 2013 e 2014 por nenhum dos Municípios pesquisados.

Na divulgação do item “Demonstração das Variações Patrimoniais – Segrega as variações patrimoniais em qualitativas e quantitativas”, constatou-se, nas análises realizadas, que os municípios de Rondônia fazem a evidenciação deste demonstrativo, baseado no modelo sintético que se encontra na MCASP, que está de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP). Em relação à DMPL salienta-se que nenhum dos municípios da amostra da pesquisa divulgou esse demonstrativo. Carvalho (2012) destaca que a implantação do novo Plano de Contas deveria ser realizado integralmente até final de 2015 trazendo consigo a introdução de novas Demonstrações Contábeis, como a DFC e DMPL, que passou a ser obrigatória para o exercício de 2015. No entanto, desde então seria conveniente os municípios já terem elaborado o demonstrativo, que mesmo não obrigatório à época, é de suma importância para tomada de decisão dos usuários.

Ademais, acerca dos itens mais evidenciados pelos Municípios do estado de Rondônia, conforme apuração em cada unidade de análise (considerando os demonstrativos não consolidados, contudo com pontuação nula para os conteúdos das demonstrações), obteve-se também o Gráfico 1.

Gráfico 1 - Nível de evidenciação por unidade de análise



Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Ao observar a Gráfico 1, verifica-se que o grupo de unidade de análise que obteve o maior percentual de evidenciação, dentre os exercícios analisados, foi os aspectos gerais das Demonstrações Contábeis, ou seja, 78,57% para o ano de 2014. Quanto à unidade de análise do Balanço Patrimonial, nota-se que todos os municípios evidenciaram os ativos e passivos, segregados em financeiro e permanente, em consonância do artigo 105, da Lei nº 4.320/64. Mas também foi observado que somente os municípios de Porto Velho e Ji-Paraná evidenciaram os saldos referentes às contas de compensação nos dois exercícios.

Vale enfatizar que o item “contas redutoras no ativo”, da unidade de análise do Balanço Patrimonial, observou-se que apenas 2 (dois) municípios em 2013 e 3 (três) municípios em 2014 evidenciaram contas de depreciação no Balanço Patrimonial. Com isso, os demais municípios não estão atendendo as disposições da NBC T 16.9.

Em suma, notou-se na pesquisa que a evidenciação no setor público demonstra um crescimento regular, com um nível médio/alto de evidenciação das prestações de contas dos municípios de Rondônia, mensurada por meio de métrica formulada com base nas orientações de divulgação do CFC e da STN. Por outro lado foi observado que alguns itens da métrica de pesquisa, mesmo sendo obrigatória desde a Lei nº 4.320/64, não foram publicados nos demonstrativos de alguns municípios, como Corumbiara e Pimenta Bueno.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O processo de convergência das normas públicas brasileiras de acordo com os padrões internacionais teve seus primeiros passos a partir de 2007. No final de 2008, a Portaria MF nº 184 atribuiu ao STN a relevante função de intensificar e ampliar as ações com vistas ao

processo de convergência a partir da elaboração de normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e o Plano de Conta nacional.

Cabe destacar que essas mudanças foram introduzidas no Brasil através da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Estas novas normativas provocaram várias mudanças para a contabilidade pública, como a alteração para o enfoque patrimonial, o regime de competência para o reconhecimento e mensuração dos fatos contábeis e elaboração de novas demonstrações (BEZERRA FILHO, 2014; MENESES; PETER, 2011).

Já quanto ao objetivo geral desta pesquisa, procurou-se analisar o nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos municípios do Estado de Rondônia em consonância ao processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público. Assim, por meio da análise das prestações de contas dos municípios de Rondônia que possuíam demonstrativos consolidados, constatou-se que em 2013 o nível da maioria dos municípios – 4 entre os 7 – foi caracterizado como baixo. No entanto houve um melhora significativa para o ano de 2014, onde a grande maioria dos municípios apresentou um nível médio ou alto – 71,42%.

Ademais, vale destacar que verificou-se que a pontuação mais alta foi obtida pelo município de Ji-Paraná em ambos os anos de pesquisa, que evidenciou 46 (90,19%) itens; em 2013 as maiores pontuações foram alcançadas pelos Municípios de Ji-Paraná (46), Porto Velho (43), Cabixi (35), ocorrendo o mesmo comportamento no exercício de 2014, com exceção de Cabixi, que ficou em 6º lugar (16), e do Município de Cerejeiras, o qual alcançou a 3º posição (40), e do Município de Corumbiara, que alcançou a 4ª posição (35) em 2014.

Diante do exposto, conclui-se que os níveis de evidenciação das demonstrações contábeis dos Municípios rondonienses apresentam um crescimento regular, com um nível de médio para alto de evidenciação das prestações de contas para o ano de 2014. Notou-se que a maioria dos municípios evidenciou acima de 31 (trinta e um) pontos - 60,7% - de 51 (cinquenta e um) pontos possíveis.

Por outro lado há de se destacar a quantidade de municípios que de alguma maneira não foram possíveis analisar suas publicações (não existia, incompleta, *sites* inoperantes, etc.) em seus portais. Dos 52 municípios existentes no estado, apenas 14 (27,45%) publicam as Demonstrações Contábeis no *site* do município, e destas somente 7 (13,72%) dos municípios publicaram suas demonstrações consolidadas.

Com isso, sugere-se que seja realizada uma maior conscientização e fiscalização junto aos Municípios/gestores públicos, para que se façam as publicações das Demonstrações

Contábeis corretamente e com transparência. Além disso, torna-se necessário a sensibilização da população para que se utilizem destas informações contábeis para promover uma maior fiscalização, exercendo assim o controle social.

Como isso, a maior limitação do trabalho foi o baixo número de Demonstrações Contábeis publicadas pelos municípios. Isto reduziu a relevância da apresentação dos dados quantitativos da investigação, embora não o tenha limitado. Por fim, sugere-se para pesquisas futuras, que seja promovida análise destas demonstrações dos anos de 2015 e 2016, para assim confirmar ou refutar a crescente evolução do nível de evidenciação das Demonstrações Contábeis dos Municípios do Estado de Rondônia de acordo com o processo de convergência das normas de contabilidade aplicadas ao setor público.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, Leonardo Garcia Pais de. **As alterações geradas pela aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade para o Setor Público NBC T 16**. 7º Simpósio de Ensino de Graduação. 2009. Disponível em <<http://www.unimep.br/phpg/mostracademica/anais/7mostra/4/290.pdf>>. Acesso em: 26 nov. 2016.

BATISTA, Marcio Rewter F. **Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF 101/2000** Como Ferramenta para uma Administração Transparente. 2003. 46f. Monografia (conclusão de curso) – Instituto Avançado de Ensino Superior da Bahia, Faculdade São Francisco de Barreiras-FASB.

BARBOSA, Diogo Duarte. **Manual de controle patrimonial nas entidades públicas**. 1.ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Trad. Luís Antero Reto e Augusto Pinheiro. Lisboa: Edições 70, 2002.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**: aplicado à união, aos estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público / Ministério da Fazenda, Secretária do Tesouro Nacional. 5. Ed. – Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação – Geral de Contabilidade, 2012.

BEZERRA FILHO, João Eudes. **Contabilidade aplicada ao setor público**: abordagem simples e objetiva. São Paulo: Atlas, 2014.

CAPIBERIBE, Zélia Inácio Mendonça. MARTINS, Mario de Souza. **Considerações sobre as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público e os principais impactos**. 2011. Disponível em <<http://www.tce.ms.gov.br/portal/admin/uploads/Artigo%20Zelia.pdf>> Acesso em: 26 nov. 2016.

CRUVINEL, Daniel Pereira. LIMA, Diana Vaz de. 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**. Brasília, v. 5. 2011. Disponível em <[file:///C:/Users/Claudia/Downloads/185-1639-1-PB%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/Claudia/Downloads/185-1639-1-PB%20(2).pdf)> Acesso em: 26 nov. 2016.

CARVALHO, Deusvaldo. CERCCATO, Marcio. **Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2015.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 1.128, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 24 nov. 2008.

_____. Resolução nº. 1.366, de 25 de novembro de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 25 nov. 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as mudanças: na contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública Ed., 2013.

FEIJÓ, Paulo Henrique. RIBEIRO, Carlos Eduardo. **Entendendo o plano de contas aplicado ao setor público**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2014.

KLOCK, C.; PLATT NETO, O. A.; CRUZ, F. da. Uma proposta estrutural e de conteúdos para as notas explicativas referentes aos balanços orçamentários municipais. **RBC: Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 1, p. 59-72, 2010.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (organizadoras). **Métodos de Pesquisa**. 1ª Ed. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MARION, José Carlos. **Análise das demonstrações contábeis**: Contabilidade Empresarial. 5ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 1994.

MENESES, Anelise Florencio de. **Evidenciação das demonstrações contábeis**: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Dissertação (mestrado) - Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Economia, Administração, Atuária e Contabilidade, Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria, Fortaleza, 2011, p 57.

MENESES, Anelise Florencio de. PETER, Maria da Gloria Arriais. **Evidenciação das demonstrações contábeis**: estudo sob a óptica do processo de convergência das Normas de Contabilidade aplicadas ao setor público. Fortaleza, 2011.

Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. ed. 2010, p 8. Disponível <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf> Acesso em: 10 dez. 2015.

Nova Contabilidade e Gestão Fiscal - Modernização da Gestão Pública. 2013. Disponível em<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/382517/COR_CARTILHA_Nova_Contabilidade.pdf/fbae5718-a047-40d6-8f67-4db03a03ae29> Acesso em: 26 nov. 2016.

QUINTANA, Alexandre Costa et al. **Contabilidade pública**: de acordo com as normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público e a lei de responsabilidade fiscal. 1. ed. São Paulo: editora Altas, 2011.

SILVA, Valmir Leôncio. **A nova contabilidade aplicada ao setor público**: uma abordagem pratica. São Paulo: Atlas, p.63- 64, 2012.

SOARES, Maurélio. SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**– CRCSC, Florianópolis, ago./nov. 2010. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v9n27p25-42>>. Acesso em: 28 jan. 2016.

SOUZA, Daiane de. GANÇALVES, Uildaque. Os impactos das normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público brasileiro. **Revista Científica Semana Acadêmica. Fortaleza**, 2013. Disponível em: <<http://semanaacademica.org.br/artigo/os-impactos-das-normas-internacionais-de-contabilidade-aplicada-ao-setor-publico-brasileiro>>. Acesso em: 31 jan. 2016.

RIBEIRO, Cíntia de Melo Albuquerque. BIZERRA, André Luiz Villagelim. Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do Rio de Janeiro. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, CRCRJ Conselho Regional de Contabilidade do RJ, set/dez. 2011. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/1193/1129>>. Acesso em: 31 jan. 2016.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.