



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA E CONTABILIDADE
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

FRANCISCO WLISSÉS LIMA GAMA

**AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DAS NBCASP POR PARTE DOS TRIBUNAIS
DE CONTAS ESTADUAIS**

FORTALEZA
2018

FRANCISCO WLISSES LIMA GAMA

AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DAS NBCASP POR PARTE DOS TRIBUNAIS DE
CONTAS ESTADUAIS

TCC apresentado à Coordenação do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Roberto Sergio Nascimento.

FORTALEZA
2018

AVALIAÇÃO DA CONFORMIDADE DAS NBCASP POR PARTE DOS TRIBUNAIS DE CONTAS ESTADUAIS

Francisco Wlisses Lima Gama

*Graduando em Ciências Contábeis
pela Universidade Federal do Ceará
wlissesgama@gmail.com*

Roberto Sergio Nascimento

*Professor Doutor em Contabilidade
pela Universidade de Zaragoza
robertosdn75@gmail.com*

RESUMO

Devido ao processo de convergência da Contabilidade Brasileira às Normas Internacionais de Contabilidade, tornou-se necessária a proposição de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública (NBCASP) ao cenário internacional. Esse processo deveria ser concluído em 2015, pois a mudança da contabilidade pública para se adaptar as novas regras contábeis vigentes no país, passaram a ser exigidas de forma obrigatória a partir deste ano. Neste sentido, o presente trabalho tem por objetivo verificar como se encontra o processo de adaptação à nova sistemática sobre ótica dos Tribunais de Contas Estaduais (TCE's). Para isso realizou-se uma pesquisa descritiva, explicativa e bibliográfica nos pareceres dos TCE's dos Estados da Bahia, Ceará, Goiás, Pará, Paraná e São Paulo, no período de 2012 a 2016, selecionados a partir do maior PIB estadual de cada Região Brasileira, incluindo o Estado do Ceará, por ser o local de realização da pesquisa. Os resultados encontrados revelam que o TCE baiano foi o mais eficiente nas suas recomendações e que o pior resultado encontrado foi do TCE paulista, As recomendações mais cobradas foram o uso correto da LOA, LDO e demonstrações contábeis conforme o MCASP. Verificou-se que os tribunais de contas estaduais, embora tenha iniciado o processo de averiguação das NBCASP, o fizeram de forma diversa uns dos outros, cujos resultados tem impacto no processo de convergência esperado. Também se observou que a inobservância à implementação da sistemática não gerou sanções aos administradores públicos, o que deve ser avaliado em relação à convergência esperada.

Palavras chave: Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (NBCASP), Convergência internacional, Contas Anuais, Tribunais de Contas.

ASSESSMENT OF NBCASP CONFORMITY BY STATE ACCOUNTS COURTS

ABSTRACT

Due to the process of convergence of Brazilian Accounting to International Accounting Standards, it became necessary to propose convergence of the Brazilian Public Accounting Standards (NBCASP) to the international scenario. This process should be completed in 2015, as the change in public accounting to adapt to the new accounting rules in force in the country, are now mandatory requirement as of this year. In this sense, the present work has the objective of verifying how the process of adaptation to the new system on optics of the State Accounts Courts (TCE's) is. For this, a descriptive, explanatory and bibliographical research was carried out in the opinions of the TCEs of the States of Bahia, Ceará, Goiás, Pará, Paraná and São Paulo, from 2012 to 2016, selected from the highest state GDP of each

Brazilian Region , including the State of Ceará, since it is the place of research. The results showed that the Bahia TBI was the most efficient in its recommendations and that the worst result was found in the TCE in São Paulo. The most recommended recommendations were the correct use of LOA, LDO and financial statements according to MCASP. It was found that the state audit courts, although it initiated the NASCP investigation process, did so differently from one another, the results of which have an impact on the expected convergence process. It was also observed that non-compliance with the implementation of the system did not generate sanctions for public administrators, which should be evaluated in relation to the expected convergence.

Key words: *Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), International Convergence, Annual Accounts, Courts of Accounts.*

1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público é definida pelo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) como sendo o ramo da Ciência Contábil que aplica no processo gerador de informações os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (CFC, p. 6). Com o processo de globalização dos negócios, foi necessário que o Brasil adaptasse suas diretrizes contábeis às Normas Internacionais de Contabilidade, e isso foi possível através da promulgação de um conjunto de normas que auxiliaram no processo de convergência.

Nos entes públicos, esse processo foi mais tardio quando comparado àquele empregado no setor privado, uma vez que as resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que determina a publicação das demonstrações contábeis com base nas novas normas foram promulgadas em 2012. Internacionalmente as normas contábeis foram consolidadas para facilitar o processo de harmonização dos procedimentos contábeis praticados mundialmente. No Brasil os processos adotados na contabilidade pública são diferentes do setor privado, portanto, o processo de convergência brasileiro foi dividido em dois: no primeiro momento foram alteradas as normas contábeis aplicadas a iniciativa privada e depois a contabilidade pública convergiu para as normas aplicadas pelos órgãos internacionais, tornando as duas contabilidades similares.

Deve-se levar em consideração que a Contabilidade Pública possui dois enfoques: o orçamentário e o patrimonial, o que tem feito com que haja um maior tempo de adaptação das novas regras por parte das instituições governamentais. O processo de reestruturação da contabilidade iniciou-se nas empresas privadas, com o advento da Lei 11.638/2007, que estipulou um prazo para que as empresas se adaptassem a nova normatização contábil brasileira. Segundo Silva (2012), com a internacionalização dos mercados, tornou-se necessário que as informações contábeis passassem a ser comparadas, e por isso surgiu a necessidade de padronizar procedimentos em diversos países.

O CFC, através da Resolução nº 1.128/2008, publicou as primeiras Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) que como finalidade auxiliar no processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais. Neste sentido, a Secretária do Tesouro Nacional (STN) elaborou o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), atualmente em sua 7ª edição, que traz orientações aos gestores públicos sobre as novas regras contábeis. Segundo Bosio *et al.* (2015), a busca pela padronização dos procedimentos contábeis e orçamentários nas diversas esferas do governo tem sido cada vez mais necessária, pois facilita a comparação e o acompanhamento da situação econômico-financeira dos mesmos.

Segundo o Tesouro Nacional (2013), o processo de convergência visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social. Verifica-se uma ênfase na mensuração do patrimônio do ente público e que a gestão pública deixará de ter o orçamento como única peça de controle e começará a elaborar e divulgar balanços orçamentário, financeiro e patrimonial com ênfase maior na variação patrimonial.

Para Darós e Pereira (2013), um dos pontos principais da transição na contabilidade pública é a mudança do enfoque contábil, eminentemente centrado no controle orçamentário, para uma contabilidade pública patrimonial, com a adoção do regime de competência para as receitas e despesas públicas. Com a mudança de perspectiva da contabilidade pública brasileira e com o novo regime de mensuração das receitas e despesas, faz-se necessário que os órgãos fiscalizadores atualizem os seus métodos de fiscalização para atender as novas regras contábeis. Justamente neste aspecto é que se faz importante o presente trabalho.

De acordo Franco (2009), a partir do exercício de 2010, vem se tornando obrigatório o controle e contabilização da depreciação de seus bens. Antes o único controle existente era o desenvolvido por seu setor de Patrimônio, abrangendo apenas as aquisições, transferências e baixas de seu imobilizado. Esse novo padrão vai revelar termos de ativos patrimoniais do setor público, ou seja, ativos que estão superavaliados e outros subavaliados. Certamente com as mudanças promovidas nas normas contábeis várias imperfeições nas demonstrações contábeis dos entes públicos serão encontradas, cabendo aos órgãos de controle alertar os gestores públicos sobre a necessidade da consolidação das alterações.

Com a mudança de normatização da contabilidade pública, vários órgãos públicos precisaram adequar-se às novas ferramentas para prestação e controle dos gastos públicos. Para verificar se as regras contábeis estão sendo seguidas, os Tribunais de Contas encontram-se em verdadeira fase de adaptação aos novos procedimentos contábeis. Observa-se que representa muito mais que uma simples mudança de comportamento, mas uma verdadeira revolução nas finanças públicas brasileira. Logo, tem-se o seguinte problema de pesquisa: as normas contábeis aplicadas ao setor público, tornadas obrigatórias a partir de 2015 estão sendo aplicadas adequadamente pelos Estados-membros?

O objetivo geral dessa pesquisa é verificar se as normas contábeis aplicadas ao setor público estão sendo aplicadas adequadamente pelos Estados brasileiros, tendo os Tribunais de Contas Estaduais (TCE's), como os entes responsáveis por esta fiscalização. Os objetivos específicos são os seguintes: a) verificar que determinações estão sendo objetivo das avaliações dos tribunais de contas; b) analisar as providências adotadas por parte dos órgãos da Administração Estadual face às orientações dos tribunais de contas; c) identificar que estados da federação se encontra em processo de maior avanço da adoção das MCASP.

O trabalho possui a seguinte estrutura além da Introdução: II - referencial teórico, que aborda os principais conceitos referente às mudanças que estão impactando na Contabilidade Aplicada ao Setor Público após o processo de convergência às normas internacionais; III - metodologia utilizada para a realização do trabalho, definindo a amostra da pesquisa, instrumento de coleta de dados e o tipo de pesquisa; IV - análise e discussão de dados e, por último, principais conclusões referentes à pesquisa.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Processo de convergência das Normas Contábeis Brasileiras

Com a globalização dos mercados financeiros, tornou-se premente a adoção de critérios mais homogêneos entre as normas contábeis existentes. No Brasil, o processo de internacionalização das normas contábeis começou com a aprovação da Lei 11.638/2007 que

trouxe novas formas de elaboração e divulgação das demonstrações financeiras para empresas privadas. Para Silva (2012), com a expansão do mercado e a globalização da economia surge a necessidade, nas entidades, da elaboração de normas contábeis baseado em critérios uniformes e homogêneos. Em agosto de 2008, foi publicada a Portaria nº 184, que fez com que também o setor público, em seus três níveis - União, Estados e Municípios -, buscassem a consonância com as Normas Internacionais.

Desde 2008, o CFC, órgão responsável pela edição de normas contábeis no País, publicou onze NBC TSPs inspiradas nas normas internacionais. Para Niyama e Silva (2011), as NBC TSP representam um avanço, pois aumentam a transparência e comparabilidade das informações contábeis dos entes públicos, e, por conseguinte os usuários da informação tem mais facilidade e compreensão. A Portaria MF nº 184/2008 e o Decreto nº 6.976/2009 determinam que a STN, enquanto órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, edite normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e plano de contas de âmbito nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas. Dessa forma, CFC e STN encontram-se em conformidade nos métodos utilizados para a convergência da contabilidade pública.

Usando das atribuições conferidas por lei, a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e o MCASP. Ambos são considerados como ferramentas que auxiliam no processo de convergência aos padrões internacionais, mas preservando a legislação nacional e os princípios da Ciência Contábil, tendo como objetivo uniformizar as práticas contábeis. Enquanto que o MCASP aborda os aspectos relacionados ao reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle do patrimônio, adequando-os aos dispositivos legais vigentes e aos padrões internacionais de Contabilidade do Setor Público, o PCASP permite o registro contábil dos atos e fatos praticados pela entidade de maneira padronizada e sistematizada e a elaboração das demonstrações contábeis de acordo com as solicitações das novas normas contábeis.

De acordo com Nascimento et al (2015), objetivando promover a transparência das contas públicas e padronizar os procedimentos a serem utilizados pelas três esferas de Governo, além de garantir a consolidação das contas públicas, a Secretaria do Tesouro Nacional, editou em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal, através da Portaria Conjunta 3 de 14 de outubro de 2008 o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP).

Para a STN (2017), os objetivos gerais do PCASP correspondem ao estabelecimento de normas e procedimentos para registro contábil das entidades do setor público e a consolidação das contas públicas. Para Feitosa (2012, p.21) o objetivo geral do PCASP “orbita em torno da redução de divergências e procedimentos, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e controle social”. O PCASP na versão publicada pela Portaria STN nº 437/2012, está estruturado em contas obrigatórias e facultativas a serem utilizadas por todos os Entes, em um nível de detalhe necessário e satisfatório à consolidação nacional (BRASIL. STN, 2012).

De acordo com a STN, através da Portaria n.º 828/2011, o prazo para adoção do PCASP e do MCASP de forma facultativa era a partir de 2012 e, de forma obrigatória, a partir de 2015. A STN usou a Portaria n.º 548/2015 para divulgar Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais, que tem como objetivo completar a convergência das normas contábeis em 2021.

Um dos objetivos da Contabilidade aplicada ao Setor Público, segundo Castro (2011), é que ela cumpra seu papel de ciência social aplicada, resgatando o tratamento de fenômenos do setor público de forma a refletir a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio, não se resumindo ao cumprimento de aspectos legais e formais. Com as mudanças que estão ocorrendo na Contabilidade Pública, espera-se um aprimoramento e

fortalecimento das relações entre Estado e sociedade, para isso é necessário que os governos assegurem que informações objetivas, confiáveis, integras, seguras e relevante sejam disponibilizadas de forma acessível e de fácil compreensão.

2.2 Principais mudanças nas normas contábeis aplicadas ao setor público

Com a convergência da Contabilidade Pública às normas internacionais, ocorreram várias mudanças na normatização contábil brasileira, dentre essas mudanças pode-se ressaltar que o enfoque da contabilidade pública passou a ser o patrimônio público e não o orçamento. O orçamento deixa de ser o protagonista na administração pública, apesar de continuar exercendo papel relevante no controle político, administrativo e de planejamento do governo ao estabelecer a previsão das receitas e a fixação das despesas orçamentárias. (FEIJÓ, 2013). Leão (2010) complementa que o principal foco da contabilidade pública era o orçamento, e por consequência essa era o principal objetivo dos demonstrativos contábeis, deixando para segundo plano o patrimônio público.

De acordo com a NBC T 16.2, patrimônio público é o conjunto direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados por entidades do setor público, que seja portador ou representante um fluxo de benefícios, presentes ou futuros, decorrentes da prestação de serviços públicos ou da exploração econômica por entidade do setor público e suas obrigações. Esta norma também caracteriza a estrutura do sistema contábil brasileiro, dividindo-o em: orçamentário, patrimonial, custos e compensação. Fica perceptivo a mudança, pois se acrescenta o subsistema de custos e elimina-se o subsistema financeiro, que foi incorporado pelo subsistema patrimonial.

Com o advento do subsistema de custo, é necessário que o ente público tenha um controle sobre seus custos, assim visando a eficiência na aplicação de recursos para que seja possível avaliar e mensurar os programas e projetos do governo e, melhorar o desempenho das organizações. No que se refere ao controle de custos, a LRF determina que: "a Administração Pública manterá sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial" (art. 50, § 3º).

As demonstrações contábeis dos órgãos públicos também foram afetadas pela a mudança de normatização. "As demonstrações contábeis devem ser acompanhadas por anexos, por outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas, a exemplo de regras similares aplicáveis ao setor privado" (PISCITELLI, TIMBÓ, 2012, p. 320).

As demonstrações contábeis disciplinadas pela STN, enumeradas pela Lei 4.320/64 e exigidas pela NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis são: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido. Sendo assim tais balanços e demonstrativos "permite também acompanhar de forma clara a composição e evolução do patrimônio público, o que contribui sobremaneira para a transparência na gestão dos recursos públicos" (ASSUMPÇÃO, 2011, p.175).

Como a Contabilidade Pública agora está voltada para o controle do patrimônio público, torna-se obrigatório o registro da depreciação, amortização e exaustão dos bens tangíveis ou intangíveis. A NBC T 16.9 estabelece a obrigatoriedade do registro da depreciação, amortização e exaustão, a qual deve ser realizada mensalmente até que o valor líquido contábil seja igual ao valor residual. A norma dispõe ainda que não estão sujeitos ao regime de depreciação os bens móveis de natureza cultural, os bens de uso comum, os animais destinados à exposição e à preservação e terrenos urbanos e rurais.

Graciliano e Fialho (2012) ressaltam que a aplicação dos procedimentos para os registros da depreciação, amortização e exaustão nas entidades públicas são de fundamental importância para a correta evidenciação do patrimônio público, e que o não registro delas

afetam a análise das demonstrações contábeis, pois trazem informações distorcidas e inadequadas.

No enfoque patrimonial das receitas e despesas devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência. O art. 9^a da resolução do CFC nº 1.282/2010 determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento.

No enfoque orçamentário as receitas e despesas são reconhecidas pelo regime de caixa. O art. 50, § II da Lei Complementar nº 101/2000 (LRF) estabelece que a despesa e a assunção de compromisso serão registrados segundo o regime de competência, apurando-se, em caráter complementar, o resultado dos fluxos financeiros pelo regime de caixa.

2.3 Ferramentas utilizadas pelos tribunais de contas estaduais e os procedimentos cobrados nesses dispositivos

Para realizar as fiscalizações das contas estaduais, os TCE's utilizam dispositivos legais que embasam suas diretrizes para a confecção dos pareceres acerca das contas da entidade que está sendo auditada. Existem dois dispositivos que são frequentemente usados, são eles: Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

Os governos estaduais mantem transações com diversos tipos de instituições e para isso existem formas de controle especiais para avaliar essas movimentações. O MCASP (2017) afirma que para a correta classificação orçamentária da entrega de recursos a consórcios públicos e instituições multigovernamentais, faz-se necessário identificar inicialmente se a movimentação de recursos se refere a contrato de rateio por participação em consórcio público ou não. Existem consórcios públicos que são voltados à saúde e para isso há diretrizes específicas a serem seguidas.

Um fato comum entre os entes públicos é a inscrição de restos a pagar, mas para o uso desse procedimento é preciso seguir algumas normas estipuladas pela a LRF e detalhadas pelo MCASP. De acordo com MCASP (2017), “a inscrição de restos a pagar deve observar as disponibilidades financeiras e condições da legislação pertinente, de modo a prevenir riscos e corrigir desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, conforme estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).”

Classificação orçamentária da receita e despesas é de utilização obrigatória para todos os entes da Federação. Da despesa, as principais são: classificação institucional, classificação funcional e programática, de natureza da despesa e por fonte de recursos; da receita, classificação por natureza de receita e por fonte de recursos.

Para identificar de onde sairão recursos para uma determinada despesa, o MCASP criou a classificação orçamentária por fontes/destinação de recursos, o objetivo dessa categorização é discriminar as fontes de financiamento dos gastos públicos. Segundo o MCASP (2017) “no momento da contabilização do orçamento, deve ser registrado em contas orçamentárias o total da receita orçamentária prevista e da despesa orçamentária fixada por fonte/destinação de recursos”.

Conforme o MCASP, “a autorização legislativa para a realização da despesa constitui crédito orçamentário, que poderá ser inicial ou adicional.” Os créditos orçamentários iniciais são aqueles aprovados pela orçamentária anual, já os créditos adicionais são a autorização de despesas que não forma cotadas ou insuficientemente registradas na lei orçamentária anual.

As demonstrações contábeis do setor público sofreram várias mudanças para se adequarem aos padrões internacionais, pois as antigas demonstrações haviam sido estruturadas com foco nos atos e fatos orçamentários. Para o MCASP, avaliar se um item encaixa-se na definição ativo, passivo o patrimônio líquido, deve levar em consideração sua

essência e realidade econômica e não apenas sua forma legal. Dessa forma, os demonstrativos contábeis saíram do enfoque orçamentário e passaram a se enquadrar na contabilidade patrimonial.

Com a mudança dos demonstrativos contábeis para se adequarem ao novo enfoque da contabilidade pública, as Nota Explicativas também precisarão ser atualizadas. O MCASP recomenda o detalhamento de algumas contas novas para a contabilidade pública, como: imobilizado e intangível. Também é recomendado o detalhamento de contas com elementos relevantes, exemplo disso são as variações patrimoniais que podem ser aumentativas ou diminutivas.

O MCASP nomeou as receitas no enfoque patrimonial como Variações Patrimoniais Aumentativas (VPA) e as despesas como Variações Patrimoniais Diminutivas (VPD), essa mudança de nomenclatura ocorreu para diferenciar a abordagem orçamentária e patrimonial da receita e despesa. As variações patrimoniais aumentativas e diminutivas são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público e que afetam o resultado. O resultado patrimonial corresponde à diferença entre o valor total das VPA e o valor total das VPD, é apurado na Demonstração das Variações Patrimoniais do período.

As mudanças na contabilidade pública afetaram o tratamento contábil que deve ser utilizado na confecção da LOA, LDO e PPA, por isso o MCASP demonstra como vários aspectos desta mudança devem estar apresentados nesses três itens do orçamento público. Portanto, torna-se necessário para os Tribunais de Contas Estaduais verificar se os Estados estão seguindo as normas constantes na Lei Complementar nº 131/2009, mas atualizando essas normas de acordo com os preceitos citados no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, o artigo classifica-se como descritivo e explicativo, pois descreve as recomendações realizadas pelos TCE's sobre as demonstrações contábeis dos Estados brasileiros escolhidos na amostra, tentando explicar como está ocorrendo à adaptação dos entes federados às mudanças ocorridas com a convergência da contabilidade aplicada ao setor público.

Conforme Gil (2017), uma das peculiaridades da pesquisa descritiva é utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática. A pesquisa explicativa propõem identificar os fatores que determinam ou que contribuem para a ocorrência dos fenômenos.

Será utilizada estatística descritiva para comparar o desempenho de cada Estado em relação ao objetivo dessa pesquisa, que é verificar aplicabilidade das normas brasileiras de contabilidade pública desses Estados. Uma escala será criada para classificar qual o grau de convergência das contas públicas de cada órgão pesquisado através da frequência com que as recomendações se apresentam no TCE de cada Estado. Portanto o problema abordado por essa pesquisa tem uma natureza quantitativa.

Por último, foi realizado uma pesquisa bibliográfica em relatórios dos Tribunais de contas, no Manual de Contabilidade Pública e em livros de autores que abordam o tema deste artigo. Para Gil (2017), uma pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos.

Foram usados para esse trabalho os pareceres dos Tribunais de Contas Estaduais dos seguintes estados brasileiros: Bahia, Ceará, Goiás, Pará, Paraná e São Paulo. Para a escolha desta amostra foi levado em consideração o maior PIB do ano de 2017, segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), em cada região do País e o estado em

que está inserida a pesquisa (Ceará). A escala de tempo utilizada foi de cinco anos, com isso, é possível verificar a evolução dos Governos listados acima entre os anos de 2012 e 2017. Esse período foi utilizado, devido que no ano de 2012 foi tornado facultativo pela STN o uso das normas contábeis expressas no MCASP e os procedimentos do PCASP, tendo como prazo limite para obrigatoriedade o ano 2015.

Os dados coletados foram tabulados em planilhas, assim foi possível a comparação entre os anos pesquisados de um mesmo ente, dessa forma foram verificadas as recomendações recorrentes durante o período estudado. Após a análise dos dados por Estado, foram criadas algumas planilhas e gráficos para facilitar a compreensão dos resultados encontrados na pesquisa. Os dados foram demonstrados levando em consideração os Estados e o período da pesquisa.

Dessa forma, busca-se o entendimento de como a Contabilidade Aplicada ao Setor Público está sendo usada pelos TCE's na fiscalização da aplicação do processo de padronização dos procedimentos contábeis patrimoniais, bem como para estabelecer um embasamento teórico, por ser um assunto de extrema importância, pois leva em consideração o Patrimônio Público.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Para a realização deste trabalho foram analisadas todas as recomendações dos Tribunais de contas Estaduais e foram encontradas várias exigências aos Governos Estaduais de cunho econômico, financeiro, social e orçamentário no intuito de examinar as recomendações que tratam das mudanças nas práticas contábeis do ente público.

A análise realizada destaca dez recomendações que foram utilizadas pelos TCE's solicitando a adequação dos Estados às normas contidas no MCASP, são elas: implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP); criação de um subsistema de custos; controle sobre os bens do Estado; padronização das demonstrações contábeis; registro de depreciação, amortização e exaustão; reconhecimento de receitas e despesas pelo regime de competência; inscrição de restos a pagar; classificação orçamentária das receitas e despesas; classificação por fontes de recursos e uso correto da Lei Orçamentária Anual (LOA) e Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

Algumas das recomendações destacadas neste estudo demonstram as principais mudanças ocorridas na Contabilidade Aplicada ao Setor Público, portanto, estão presentes em todos os pareceres utilizados na pesquisa, entre elas pode-se citar o controle dos custos, o reconhecimento das receitas e despesas pelo regime de competências e o controle do ativo imobilizado do ente público com os eventuais cálculos da depreciação, amortização e exaustão.

Ao analisar os dados coletados para este estudo é possível perceber que o grau de exigibilidade das recomendações realizadas pelos Tribunais de Contas aumentava de acordo com o ano da obrigatoriedade para adequação as novas normas contábeis aplicadas ao setor público. Com base nessa afirmação, foi observada a variação das recomendações antes e depois do ano de 2015, quando se tornou obrigatório a convergência contábil dos entes públicos.

No ano de 2012, a Secretária do Tesouro Nacional (STN) tornou facultativo a adaptação da contabilidade pública à novas regras constantes no MCASP, portanto o que se pode observar nos pareceres, no período de 2012 a 2013, é um número pequeno de recomendações voltadas ao objetivo deste trabalho. O número de recomendações nos relatórios começa aumentar no ano de 2014, pois está mais próximo do ano de obrigatoriedade da transição.

Para demonstrar os resultados encontrados na pesquisa foram elaboradas algumas planilhas e gráficos que elencam as dez recomendações citadas acima e demonstram com dados percentuais as informações coletadas, considerando anos anteriores e posteriores ao prazo limite para adaptação das contas públicas e apresentando os resultados por estados.

A Tabela 1 lista as dez recomendações que foram destacadas na pesquisa como as principais recomendações dos TCE's aos Estados, visando a convergência da contabilidade pública. Os dados coletados nos pareceres foram correlacionados com os estados da amostra, afim de demonstrar percentualmente o número de vezes que cada TCE cobrou uma determinada recomendação entre os anos de 2012 e 2016.

Tabela 1 – Percentual de recomendações por Estado no período de 2012 a 2016 (%)

RECOMENDAÇÕES	MCASP	BA	CE	GO	PA	PR	SP
Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP)	Parte IV Item 2	60%		80%	60%	20%	40%
Sistema para controle de custos	Parte IV Item 3	60%	10%	20%	60%	40%	
Inventário do patrimônio do Estado	Parte II Item 5.2	60%	10%	10%	60%		
Demonstrações contábeis conforme MCASP	Parte V	60%	80%	80%	60%	20%	60%
Registro de depreciação, amortização e exaustão;	Parte I Item 5.4	40%			20%		
Reconhecer receitas e despesas pela competência	Parte Geral Item 2	20%		20%	20%		
Inscrição de restos a pagar de acordo com o MCASP	Parte I Item 4.7	20%	80%		20%	20%	
Criação de notas explicativas conforme MCASP	Parte V Item 8	40%	80%	20%			20%
Classificação orçamentária por fontes de recursos	Parte I Item 5	20%	60%	40%	20%		
Uso correto da LOA e LDO;	Parte I Itens 3 e 4	80%	60%	60%	10%	60%	10%

Fonte: O autor, 2018.

Com base nos dados apresentados no quadro acima é possível perceber que a padronização das demonstrações contábeis conforme o MCASP foi a item que mais se repetiu entre todos os pareceres analisados no período, na Bahia, Ceará e Goiás. Esse índice percentual chegou a 80%, o que equivale a quatro anos cobrando o mesmo conteúdo. O único Estado onde esse índice ficou abaixo de 50%, foi no Paraná ficando na marca de 20%.

Todas as determinações listadas na tabela foram usadas por ao menos um TCE e o índice de uso manteve igual ou acima de 20%. O aviso menos utilizado pela amostra no período foi o registro de depreciação, amortização e exaustão, apenas os Estados da Bahia e Pará utilizaram esse aviso, os índices encontrados foram respectivamente 40% e 20%.

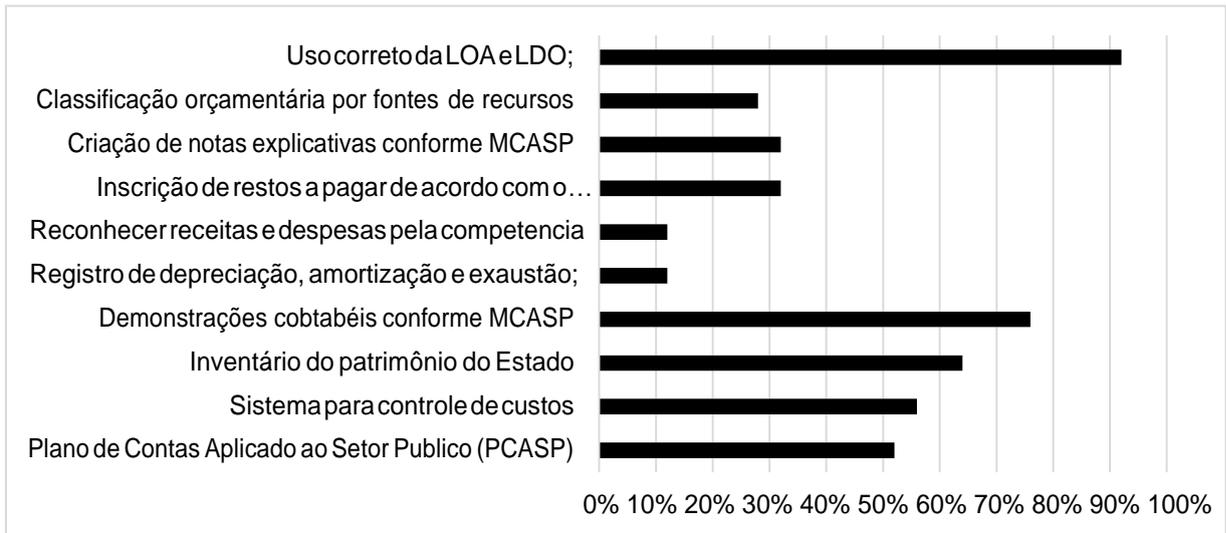
Algumas advertências alcançaram a marca da totalidade dos Estados, isso sugere que foram cobradas durante todos os anos estudados nesta pesquisa. A criação de um sistema para controle dos custos estaduais foi cobrada pelo TCE do Ceará durante todo o período de analisado, também se repetiu a cobrança do inventário do patrimônio do Estado, fato esse que está em comum com o TCE de Goiás. A cobrança que se repetiu em todos os anos nos governos de Paraná e São Paulo foi o uso correto da LOA e LDO segundo o MCASP.

Os Estados do Paraná e São Paulo foram os que menos usaram as recomendações necessárias para a mudança da contabilidade pública. O item mais cobrado entre os dois Estados foi o uso correto da LOA e LDO, isso por que a legislação que regulamenta esses

documentos está em vigor desde os anos 2000. Os dois TCE cobraram apenas o que era explícito na mudança contábil, o PCASP e a padronização das demonstrações contábeis conforme o MCASP.

O TCE baiano foi o único que utilizou todos os itens destacados na pesquisa. É possível verificar que as mudanças que dependem da criação de um sistema ou alterações em relatórios patrimoniais variam entre 40% e 80%. São exemplos disso a criação do sistema de custos e alteração das notas explicativas.

Gráfico 01 - Percentual total de recomendação no espaço amostral da pesquisa

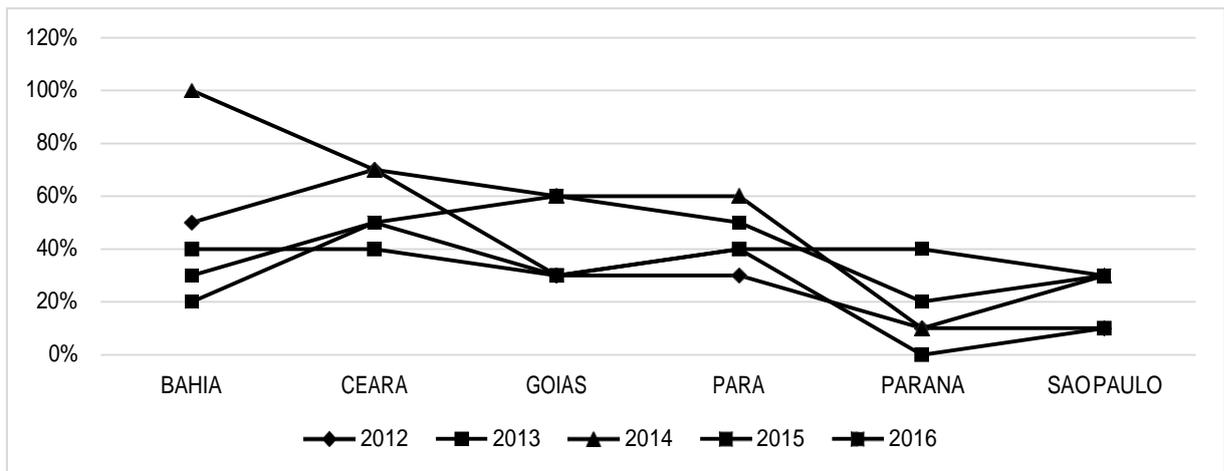


Fonte: O autor, 2018.

O gráfico 01 está representado o percentual de cobrança de cada recomendação destacada neste estudo. Na análise acima foi dito que alguns estados enfatizaram suas cobranças nas seguintes recomendações: demonstrações contábeis conforme MCASP e inventário do patrimônio do Estado, mas de acordo com o gráfico acima o item mais cobrado durante o período estudado foi o uso correto da LOA e LDO, isso ocorre por que essa recomendação esteve presente em todos os TCE, até mesmo nos estados que obtiveram um baixo percentual de cobrança.

O gráfico 03 foi utilizado para demonstrar o número de recomendações por Estado em cada ano da pesquisa realizada. Esse número leva em consideração as dez recomendações destacadas acima, totalizando cem por cento. Assim é possível visualizar a quantidade de recomendações utilizadas pelos TCE de cada estado da amostra utilizada neste trabalho.

Gráfico 02 – Percentual total de recomendações por Estado



Fonte: O autor, 2018.

Ao analisar o gráfico 02 é possível perceber um maior número de recomendações no ano de 2014, na maioria dos Estados. Como no ano de 2015, torna-se obrigatório as mudanças na contabilidade pública, fica perceptivo que os Tribunais de Contas Estaduais passaram a ser mais rigorosos nas recomendações aos Estados a partir do ano anterior à obrigatoriedade, 2014. Um exemplo dessa rigorosidade dos TCE's é o Estado da Bahia, onde o TCE cobrou cem por cento das recomendações destacadas neste trabalho, um aumento de 60% em relação à 2013.

Entre os seis estados que foram abordados nesta pesquisa, apenas o estado do Paraná não apresentou, durante um exercício, recomendações correlacionadas com as mudanças adotadas pela Contabilidade Aplicada ao setor público. Esse fato ocorreu nos pareceres do TCE-PR (Tribunal de Contas Estaduais do Paraná) no ano de 2013. A partir do ano de 2014, o TCE-PR passou a recomendar a padronização das demonstrações contábeis referente as contas do Governador do Estado, portanto, torna-se perceptivo que o TCE-PR não aderiu facultativamente as novas regras contábeis a partir de 2012, mas começou a cobrar as devidas mudanças nas demonstrações um ano antes da norma torna-se obrigatório.

Todos os TCE analisados começaram a cobrar as mudanças na contabilidade a partir do ano que se tornou facultativa essa mudança, 2012. O TCE do Ceará destaca-se por ter sido o mais constante nas suas cobranças. Como se pode perceber no ano de 2012 foi o tribunal que mais recomendou mudanças. No ano posterior esse número caiu, pois algumas recomendações haviam sido atendidas. Em 2014 esse número voltou a subir devido ao fato do ano posterior tornar obrigatória as novas regras contábeis adotadas pelo MCASP e nos anos seguintes esse número de recomendações voltou a cair, mas manteve-se constante. Isso demonstra que muitas recomendações foram atendidas, mas outras ainda continuam pendentes.

Os dados do Estado da Bahia são um exemplo de como deveria ter ocorrido a fiscalização e cobrança da convergência da contabilidade pública nos entes analisados. No ano de 2012, o TCE baiano cobrou algumas recomendações essenciais para o início da mudança contábil, como por exemplo, reconhecer as receitas e despesas pelo princípio da competência. No ano seguinte algumas recomendações foram atendidas e o número de cobranças baixou. Já no ano de 2014, todas as determinações foram cobradas, pois no ano seguinte seria obrigatória a adaptação das contas públicas aos preceitos do MCASP. Nos anos seguintes, o número de advertências reduziu, pois algumas foram atendidas. No ano de 2016, o percentual de recomendações cobradas pelo o TCE foi de 20%, o mais baixo entre os entes analisados.

Os dados encontrados nos TCE de Goiás e Pará são comuns aos dois entes. Ambos cobraram 20% das recomendações no primeiro ano da análise e elevaram esse índice para 60% em 2014. A única diferença entre os dois tribunais está nos anos seguintes, 2015 e 2016, pois Goiás conseguiu reduzir seu índice de determinações em 30%. Já o Pará baixou apenas 20%. Essas informações demonstram que esses dois tribunais seguiram a linha de raciocínio da pesquisa, elevando o número de recomendações em 2014, mas não atingiram altos índices de sugestões. Portanto, não foi cobrado todos os itens necessários para adequada adaptação da contabilidade pública às determinações do MCASP.

As Regiões Sul e Sudeste, representadas respectivamente por Paraná e São Paulo, obtiveram os menores índices de recomendações na pesquisa. Comparando os dados do gráfico com os da tabela acima demonstrada, nota-se que os dois TCE focaram suas fiscalizações nos assuntos voltados a LOA e LDO. Somente no ano de 2016, o índice de determinações ultrapassou a 30%. Essa situação não é considerada favorável, pois as recomendações começaram a ser cobradas após a obrigatoriedade de adaptação do ente público às novas regras de contabilidade.

5. CONCLUSÃO

O objetivo desse estudo foi verificar o processo de adaptação das Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público por parte dos Estados brasileiros e qual o posicionamento dos Tribunais de Contas Estaduais frente a esse processo.

Os resultados encontrados demonstram que os entes estaduais analisados na pesquisa ainda não se adaptaram completamente às novas regras de contabilidade pública. Todos os pareceres examinados apresentam algum tipo de recomendação remanescente, o que significa que as normas não estão sendo aplicadas adequadamente e em outros, sequer houve a exigência quanto ao seu cumprimento.

Esta conclusão impõe uma importante observação. Considerando que o processo foi estabelecido por instrumento normativo, a não observância no prazo devido impõe a conclusão de descumprimento de norma legal passível de sanção aos administradores responsáveis pelos fatos apurados.

O único TCE que utilizou todos os itens destacados na pesquisa foi o TCE-BA, mantendo alto o nível de cobrança das recomendações e conseguiu diminuir para 20% o números de recomendações necessárias para o convergência das contas públicas em 2016. O TCE-SP foi o que menos cobrou mudanças nos pareceres do governo estadual. As recomendações dos relatórios de auditoria passaram a ser cobradas, com maior frequência, após o ano de obrigatoriedade da adoção das NBCASP.

O uso correto da LOA e LDO e demonstrações contábeis conforme o MCASP foram as recomendações que estiveram presentes nos pareceres dos TCE de todos os Estados pesquisados, em alguns deles a primeira recomendação foi solicitada em todos os anos da pesquisa. As recomendações menos cobradas pelos TCE foram: reconhecimento de receitas e despesas pelo regime de competência e registro de depreciação, amortização e exaustão. O nível de exigência considerado inadequado revela que os TCE's não estão adotando o MCASP na íntegra no que se refere à fiscalização das contas públicas em relação às mudanças ocorridas na Contabilidade Pública.

Por outro lado, percebeu-se que os tribunais de contas sob exame não se atentaram de modo adequado em exigir tempestivamente as alterações na sistemática. A STN fixou um prazo de três anos para convergência da contabilidade pública às novas regras determinadas pelo MCASP, mas os TCE's só passaram a cobrar as mudanças de maneira mais rigorosa no último ano do prazo estipulado pela STN.

Os TCE's analisados continuam cobrando as recomendações voltadas às mudanças contábeis dos governos estaduais, mas vários tribunais ainda não cobraram todas as determinações necessárias para a aplicabilidade correta das novas normas de contabilidade pública. Todos os pareceres analisados ainda continuam com recomendações referentes à mudança contábil mesmo após esgotado o prazo de vigência, não havendo neles referência a multas ou sanções aplicadas.

Ainda há um grande campo de pesquisa para este assunto, pois como se pode perceber no ano de 2016 as recomendações ainda continuavam sendo cobradas, portanto estudos posteriores seriam necessários para analisar os próximos pareceres dos TCE, envolvendo os demais estados da federação. Por último, impende destacar a existência de pesquisa em relação aos municípios brasileiros capitais e interior, dadas as discrepâncias de conhecimento e de realidades socioculturais que podem impactar sensível na nova sistemática.

6 REFERÊNCIAS

ASSUMPCÃO, Marcio José. **Contabilidade aplicada ao setor público**. 1. ed. Curitiba: Ibpx, 2011.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Do parecer que apreciou as Contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Excelentíssimo Senhor Governador Rui Costa, referente ao exercício financeiro de 2016. Parecer Prévio, n. TCE/002522/2017, 01 de junho de 2017.

Relator: Marcus Vinicius de Barros Presídio. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/relatorio_parecer_previo_exercicio_2016/files/assets/basic-html/index.html#424>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Do parecer que apreciou as Contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Excelentíssimo Senhor Governador Rui Costa, referente ao exercício financeiro de 2015. Parecer Prévio, n. TCE/002434/2016, 07 de junho de 2016.

Relator: João Evilásio Vasconcelos Bonfim. Disponível em:

<<https://www.tce.ba.gov.br/files/flippingbook/contas-de-governo-2015/parecer-previo-2015/files/assets/basic-html/index.html#560>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Do parecer que apreciou as Contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Excelentíssimo Senhor Governador Jaques Wagner, referente ao exercício financeiro de 2014. Parecer Prévio, n. TCE/004023/2015, 02 de junho de 2015.

Relatora: Carolina Matos Alves Costa. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/images/controle_externo/contas_de_governo/contas-de-governo-2014.pdf#page=464>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Do parecer que apreciou as Contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Excelentíssimo Senhor Governador Jaques Wagner, referente ao exercício financeiro de 2013. Parecer Prévio, n. TCE/004093/2014, 11 de junho de 2014.

Relator: Gildasio Penedo Filho. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/images/controle_externo/contas_de_governo/contas-de-governo-2013.pdf#page=303>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BAHIA. Tribunal de Contas do Estado. Do parecer que apreciou as Contas prestadas pelo Chefe do Poder Executivo, Excelentíssimo Senhor Governador Jaques Wagner, referente ao exercício financeiro de 2012. Parecer Prévio, n. TCE/002064/2013, 04 de junho de 2013.

Relator: Inaldo da Paixão Santos Araújo. Disponível em:

<https://www.tce.ba.gov.br/images/controle_externo/contas_de_governo/contas-de-governo-2012.pdf#page=240>. Acesso em: 12 jun. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. 7ª ed. 2016. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 29 mai. 2018.

BRASIL. Congresso Nacional (2000). Lei Complementar, nº. 101, 4 maio 2000. **LRP – Lei de Responsabilidade Fiscal**. Brasília, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/lcp/Lcp101.htm>. Acesso em 04 abr. 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal: modernização da gestão pública**. Cartilha. Brasília, 2013.

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

BOSIO, Queila Franciéle Fabris; SMANIA, Bruno; PETRI, Jéssica Naiara; MARTINS, Vinícius Abílio Martins. **Novas normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma evidência ao controle social**. Artigo. UNIOESTE – 2015. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/86_16.pdf>. Acesso em: 24 mai. 2018.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das contas de governo, de responsabilidade do Exmo. Governador do Estado do Ceará, Sr. Camilo Sobreira de Santana, alusivas ao exercício financeiro de 2016. Parecer Prévio, n. 01/2017, de 29 de maio de 2017. Relatora: Patrícia Lúcia Saboya Ferreira Gomes. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo/documentos-das-contas-do-governo-2016/send/250-documentos-das-contas-do-governo-2016/3523-parecer-previo-das-contas-do-governador-exercicio-2016>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das contas de governo, de responsabilidade do Exmo. Governador do Estado do Ceará, Sr. Camilo Sobreira de Santana, alusivas ao exercício financeiro de 2015. Parecer Prévio, n. 001/2016, de 31 de maio de 2016. Relator: Alexandre Figueiredo. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo/documentos-das-contas-do-governo-2015/send/238-documentos-das-contas-do-governo-2015/2963-parecer-previo-das-contas-do-governador-exercicio-2015>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das contas de governo, de responsabilidade do Exmo. Governador do Estado do Ceará, Sr. Cid Ferreira Gomes, alusivas ao exercício financeiro de 2014. Parecer Prévio, n. 001/2015, de 29 de maio de 2015. Relator: Alexandre Figueiredo. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo/documentos-das-contas-do-governo-2014/send/219-documentos-das-contas-do-governo-2014/2524-relatorio-voto-conselheiro-alexandre-figueiredo>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das contas de governo, de responsabilidade do Exmo. Governador do Estado do Ceará, Sr. Cid Ferreira Gomes, alusivas ao exercício financeiro de 2013. Parecer Prévio, n. 01/2014, de 02 de junho de 2014. Relator: Edilberto

Carlos Pontes Lima. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo/parecer-previo-referente-ao-exercicio-de-2013/send/210-parecer-previo-referente-ao-exercicio-de-2013/2261-parecer-previo-contas-governo>>. Acesso em 12 jun. 2018.

CEARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das contas de governo, de responsabilidade do Exmo. Governador do Estado do Ceará, Sr. Cid Ferreira Gomes, alusivas ao exercício financeiro de 2012. Parecer Prévio, n. 01610/2013-4, de 27 de maio de 2013. Relator: Rholden Botelho de Queiroz. Disponível em: <<https://www.tce.ce.gov.br/jurisdicionado/fiscalizacao-e-controle/fiscalizacoes/relatorios-de-contas-de-governo/parecer-previo-referente-ao-exercicio-de-2012/send/191-parecer-previo-referente-ao-exercicio-de-2012/1986-parecer-previo-do-conselheiro-relator-rholden-queiroz>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas brasileiras de contabilidade: contabilidade aplicada ao setor público: NBCs T 16.1 a 16.11/ Conselho Federal de Contabilidade**. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2012.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública**. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 6., 2009, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: USP, 2009. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/19.pdf>>. Acesso em: 05 mar. 2018.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Gestão Pública, 2013.

FEITOSA, Jefferson Pedrosa. **Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) e sua obrigatoriedade a partir de 2013: estudo acerca da preparação e da expectativa, sob ótica de profissionais de contabilidade pública de municípios**. 2012. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Natal. 2012.

FRANCO, HILÁRIO. **A Contabilidade na Era da Globalização**. São Paulo: Atlas, 2009.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Parecer que trata das Contas Anuais do Excelentíssimo Governador do Estado de Goiás, Marconi Ferreira Perillo Júnior, referentes ao exercício de 2016. Parecer Prévio, n. 201700047000682/000, de 13 de junho de 2017.

Relator: Helder Valin Barbosa. Disponível em:

<<https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/004406/parecerprevio.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Parecer que trata das Contas Anuais do Excelentíssimo Governador do Estado de Goiás, Marconi Ferreira Perillo Júnior, referentes ao exercício de 2015. Parecer Prévio, n. 201600047000639/000, de 13 de junho de 2016.

Relator: Marcus Vinicius do Amaral. Disponível em:

<<https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/003708/ParecerPrevio.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Parecer que trata das Contas Anuais do Excelentíssimo Governador do Estado de Goiás, Marconi Ferreira Perillo, referentes ao exercício de 2014. Parecer Prévio, n. 201500047000779/000, de 15 de junho de 2015.

Relator: Celmar Rech. Disponível em:

<https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/003621/2014_Parecer%20Pr%C3%A9vio.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Parecer que trata das Contas Anuais do Excelentíssimo Governador do Estado de Goiás, Marconi Ferreira Perillo, referentes ao exercício de 2013. Parecer Prévio, n. 201400047000845/000, de 09 de junho de 2014. Relator: Kennedy de Sousa Trindade. Disponível em: <<https://tcenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/003620/Parecer%20Pr%C3%A9vio%20Contas%202013.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GOIÁS. Tribunal de Contas do Estado. Parecer que trata das Contas Anuais do Excelentíssimo Governador do Estado de Goiás, Marconi Ferreira Perillo, referentes ao exercício de 2013. Parecer Prévio, n. 201300047000776/000, de 24 de junho de 2013. Relator: Celmar Rech. Disponível em: <<https://tcenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/003619/PARECER%20PREVIO%20-%20CONTAS%20DE%20GOVERNO%202012.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. **Registro da depreciação na contabilidade pública: uma contribuição para a disclosure de gestão**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 - 21, jan./abr. 2013.

LEÃO, Douglas. **O novo plano de contas aplicado ao setor público no Brasil**. 2010. 25 f. Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Contábeis – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre. 2010.

NASCIMENTO, José Orcélio do. **A Nova Contabilidade aplicada ao Setor Público: uma mudança de Paradigma, a Contabilidade não mais vista exclusivamente pelo enfoque Orçamentário e Financeiro**. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso_internacional/anais/6CCF/80_16.pdf>. Acesso em: 15 de jun. 2017.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 2.ed. São Paulo: Atlas, 2011. PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Simão Robison Oliveira Jatene, referente ao exercício financeiro de 2016. Parecer Prévio, n. 2017/50863-0, de 24 de Maio de 2017. Relator: Luis da Cunha Teixeira. Disponível em: <http://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2016/Resolucao_18.920_2017.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2018.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Simão Robison Oliveira Jatene, referente ao exercício financeiro de 2015. Parecer Prévio, n. 2016/50520-6, de 23 de Maio de 2016. Relator: Luis da Cunha Teixeira. Disponível em: <http://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2015/RELATORIO_E_PARECER_PREVIO_D E_ACG_2015.pdf>. Acesso em: 12 jun. 2018.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Simão Robison Oliveira Jatene, referente ao exercício financeiro de 2014. Parecer Prévio, n. 2015/50276-7, de 29 de Maio de 2015. Relator: Cipriano Sabino de Oliveira Junior. Disponível em: <<http://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2014/ACG2014.Parecer.Previo.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Simão Robison Oliveira Jatene, referente ao exercício financeiro de 2013. Parecer Prévio, n. 2014/50788-9, de 28 de Maio de 2014. Relator: Cipriano Sabino de Oliveira Junior. Disponível em:

<<http://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2013/ACG2013.Parecer.Previo.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

PARÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Simão Robison Oliveira Jatene, referente ao exercício financeiro de 2012. Parecer Prévio, n. 2013/50793-0, de 27 de Maio de 2013. Relator: Cipriano Sabino de Oliveira Junior. Disponível em:

<<http://www.tce.pa.gov.br/contasdegoverno/2012/ACG2012.Parecer.Previo.pdf>>. Acesso em: 12 jun. 2018.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer da prestação de Contas do chefe do poder executivo do Estado do Paraná, o Excelentíssimo Senhor Governador, Carlos Aberto Richa, referente exercício financeiro de 2016. Parecer Prévio, n. 548/17, de 16 de Novembro de 2017. Relator: Fabio de Souza Camargo. Disponível em:

<<https://www1.tce.pr.gov.br/multimidia/2018/1/pdf/00323200.pdf>>. Acesso em: 13 jun 2018.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer da prestação de Contas do chefe do poder executivo do Estado do Paraná, o Excelentíssimo Senhor Governador, Carlos Aberto Richa, referente exercício financeiro de 2015. Parecer Prévio, n. 223/16, de 13 de Setembro de 2016. Relator: Ivens Zschoerper Linhares. Disponível em:

<<https://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2015/pdfs/acordaoParecer.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2018.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer da prestação de Contas do chefe do poder executivo do Estado do Paraná, o Excelentíssimo Senhor Governador, Carlos Aberto Richa, referente exercício financeiro de 2014. Parecer Prévio, n. 255/15, de 26 de Novembro de 2015. Relator: José Durval Mattos do Amaral. Disponível em:

<https://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2014/arquivos/Acordao_Parecer_Previo.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer da prestação de Contas do chefe do poder executivo do Estado do Paraná, o Excelentíssimo Senhor Governador, Carlos Aberto Richa, referente exercício financeiro de 2013. Parecer Prévio, n. 314/14, de 03 de Julho de 2014. Relator: Ivan Lelis Bonilha. Disponível em:

<<https://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2013/>>. Acesso em: 13 jun 2018.

PARANÁ. Tribunal de Contas do Estado. Parecer da prestação de Contas do chefe do poder executivo do Estado do Paraná, o Excelentíssimo Senhor Governador, Carlos Aberto Richa, referente exercício financeiro de 2012. Parecer Prévio, n. 306/13, de 15 de Agosto de 2013. Relator: Nestor Baptista. Disponível em:

<https://www3.tce.pr.gov.br/contasdogoverno/2012/parecer_previo_cg2012.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

PISCITELLI, R. B.; TIMBÓ, M. Z. F. **Contabilidade Pública – Uma abordagem da administração financeira pública**. 12. ed. rev., ampliada e atualizada até março de 2012. São Paulo: Atlas, 2012.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Geraldo Alckmin, relativo ao exercício de 2016. Parecer Prévio, n. TC-5198/989/16, de 21 de Junho de 2017. Relator: Antônio Roque Citadini. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/10_-_tc-5198.989.16_-_parecer.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Geraldo Alckmin, relativo ao exercício de 2015. Parecer Prévio, n. TC-003554/026/15, de 15 de Junho de 2016. Relator: Sidney Estanislau Beraldo. Disponível

em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/8_-_parecer.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Geraldo Alckmin, relativo ao exercício de 2014. Parecer Prévio, n. TC-000788/026/14, de 17 de Junho de 2015. Relator: Antônio Roque Citadini. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/10_-_tc_788_026_14_-_parecer_0.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Geraldo Alckmin, relativo ao exercício de 2013. Parecer Prévio, n. TC-001466/026/13, de 11 de Junho de 2014. Relatora: Cristina de Castro Moraes. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/7_-_contas-governo-2013-parecer.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SÃO PAULO. Tribunal de Contas do Estado. Parecer das Contas do Excelentíssimo Senhor Governador do Estado, Geraldo Alckmin, relativo ao exercício de 2012. Parecer Prévio, n. TC-003564/026/12, de 12 de Junho de 2013. Relator: Robson Marinho. Disponível em: <http://www4.tce.sp.gov.br/sites/tcesp/files/downloads/7_-_contas_do_estado_2012_-_parecer_0.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2018.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública**. 8º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SILVA, Anderson Chaves da. MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva. SAUERBRONN, Fernanda Filgueiras. SZUSTER, Natan. **Avaliação de ativos imobilizados no setor público: Estudo de caso em uma organização militar da marinha do Brasil**. Revista Informação Contábil, v. 6, n. 3, p. 51 –73, jul./set. 2012. Disponível em: <<http://www.revista.ufpe.br/ricontabeis/index.php/contabeis/article/view/470/305>>. Acesso em: 7 set 2018.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática**. São Paulo: Atlas, 2012.