



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS I – CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JARBAS JOSÉ DA COSTA SILVA**

**CONVERGÊNCIA AO MCASP POR PARTE DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS  
LOCALIZADOS NA MICRORREGIÃO DO CURIMATAÚ OCIDENTAL EM 2016.**

**CAMPINA GRANDE – PB  
2018**

**JARBAS JOSÉ DA COSTA SILVA**

**CONVERGÊNCIA AO MCASP POR PARTE DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS  
LOCALIZADOS NA MICRORREGIÃO DO CURIMATAÚ OCIDENTAL EM 2016.**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à academia do Curso de Ciências Contábeis, da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.  
Área de concentração: Pública.

Orientador: Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz.

**CAMPINA GRANDE – PB  
2018**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

S586c Silva, Jarbas José da Costa.

Convergência ao MCASP por parte dos municípios paraibanos localizados na microrregião do Curimataú ocidental em 2016 [manuscrito] : / Jarbas Jose da Costa Silva. - 2018.

35 p. : il. colorido.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Sociais Aplicadas, 2018.

"Orientação : Prof. Me. José Humberto do Nascimento Cruz, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."

1. Contabilidade pública. 2. Normais internacionais de contabilidade - setor público. 3. MCASP.

21. ed. CDD 657.61

JARBAS JOSÉ DA COSTA SILVA

CONVERGÊNCIA AO MCASP POR PARTE DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS  
LOCALIZADOS NA MICRORREGIÃO DO CURIMATAÚ OCIDENTAL EM 2016

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à  
academia do Curso de Ciências Contábeis, da  
Universidade Estadual da Paraíba, como  
requisito parcial à obtenção do título de  
Bacharel em Ciências Contábeis.  
Área de concentração: Pública.

Orientador: Prof. Msc. José Humberto do  
Nascimento Cruz.

Aprovada em: 04/06/2018

BANCA EXAMINADORA



Prof. Msc. José Humberto do Nascimento Cruz

(Orientador)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Msc. Gilberto Franco de Lima Faria

(Membro)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



Prof. Dr. Márcio Monteiro Rêgo

(Membro)

Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

Dedico este trabalho a minha filha Sophia, como lição de que os sonhos são possíveis e reais para quem os persegue, a minha grande companheira Silvanir, pela dedicação, incentivo e amor.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus pelas graças recebidas todos os dias.

Ao professor Me. José Humberto do Nascimento Cruz, pelas leituras sugeridas ao longo dessa orientação e pela dedicação.

A minha esposa Silvanir e minha filha Sophia, pelo apoio incondicional ao longo desta caminhada, por vezes árdua, bem como, pela compreensão da minha ausência nos momentos de lazer em família.

A minha mãe Maria de Lourdes e meu pai Joacir, ela professora primária e ele pedreiro, pelos ensinamentos que em mim despertaram o sentimento de dedicação, para perseguir os meus sonhos sempre pautado pela ética e pelo respeito ao próximo.

A minha avó Rita e a meus demais avós (*in memoriam*), pelos ensinamentos e exemplos de amor a família e em especial a dedicação às lidas diárias.

Aos meus irmãos, Joelba e Joílson, assim como a todos os meus tios e em particular a José Rodrigues e Salomé Pereira por terem sido referências e incentivadores naturais nessa minha jornada no espaço acadêmico.

A todos os Mestres do Curso de Ciências Contábeis da UEPB, em especial a, Janaina Rodrigues, José Elinilton Cruz de Menezes e José Luiz de Souza, por terem, ao longo desses cinco anos, contribuído para constituir o conhecimento necessário para elaboração deste trabalho de conclusão de curso.

A todos os funcionários da UEPB, pela presteza e atendimento quando nos foi necessário.

Aos colegas de classe, em especial a, José Pereira de Vasconcelos e Josefa Siumara da Silva, pelos momentos de amizade, companheirismo e apoio.

A todos os amigos que através de palavras e/ou atitudes, me apoiaram e incentivaram para a realização do sonho de uma vida, concretizado as vésperas de completar meus 40 anos.

# CONVERGÊNCIA AO MCASP POR PARTE DOS MUNICÍPIOS PARAIBANOS LOCALIZADOS NA MICRORREGIÃO DO CURIMATAÚ OCIDENTAL EM 2016.

Jarbas José da Costa Silva<sup>1</sup>

José Humberto do Nascimento Cruz<sup>2</sup>

## RESUMO

A contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, capitaneada pela STN em conjunto com o CFC, passa por um profundo processo de convergência às normas internacionais. Assim, este estudo objetivou determinar qual o nível de adequação a algumas dessas mudanças publicadas no MCASP a partir dos demonstrativos contábeis, do exercício financeiro de 2016, emitidos pelos municípios localizados na Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba. Para o atingimento aos objetivos, realizou-se uma pesquisa exploratória de caráter descritivo, através do método qualitativo seguido do quantitativo, onde foi atribuído um percentual de adequação por meio de um check-list, elaborado a partir do MCASP. Os resultados apontam um nível de atendimento de 93,64% às deliberações sobre o Balanço Orçamentário e, de maneira antagônica as novas proposições, um péssimo nível de atendimento de 58,82% as orientações sobre o Balanço Patrimonial, o que demonstra, ainda, um forte resquício de uma contabilidade voltada exclusivamente ao controle orçamentário.

**Palavras-Chave:** Convergência às Normas Internacionais. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. MCASP.

---

<sup>1</sup> Aluno de Graduação em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.  
Email: jarbascosta9@gmail.com

<sup>2</sup> Professor Orientador. Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Mato Grosso.  
Email: jhncruz@yahoo.com.br

## **ABSTRACT**

Accounting applied to the public sector in Brazil, headed by STN in conjunction with the CFC, goes through a deep process of convergence to international standards. Thus, this study aimed to determine the level of adequacy to some of these changes published in the MCASP from the accounting statements, of the financial year 2016, issued by the municipalities located in the western Curimataú Microregion of Paraíba state. To reach the objectives, an exploratory research of descriptive character was carried out, using the qualitative method followed by the quantitative one, where a percentage of adequacy was assigned by means of a check-list, elaborated from the MCASP. The results indicate a level of of 93.64% compliance to the deliberations on the Budget Balance Sheet and, in a way antagonistic to the new proposals, a very poor level of of 58.82% compliance of the guidelines on the Balance Sheet, which demonstrates a strong remnant of a accounting exclusively focused on budget control.

**Keywords:** Convergence to International Standards. Applied accounting to the Public Sector. MCASP.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>– INTRODUÇÃO .....</b>	<b>8</b>
1.1	– Contextualização. ....	8
1.2	– Questão de Pesquisa. ....	8
1.3	– Objetivos da Pesquisa. ....	9
1.3.1	– Objetivo Geral. ....	9
1.3.2	– Objetivos Específicos. ....	9
1.4	- Justificativa .....	9
<b>2</b>	<b>– REFERÊNCIAL TEÓRICO.....</b>	<b>11</b>
2.1	– Aspectos Históricos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no País. ....	11
2.2	– Desenvolvimento Administrativo no Brasil. ....	12
2.3	– Processo de Convergência às Normas Internacionais. ....	13
2.4	– As Principais Mudanças Provocadas pela Convergência. ....	14
2.5	– Estudos Anteriores.....	16
<b>3</b>	<b>– METODOLOGIA .....</b>	<b>18</b>
<b>4</b>	<b>– APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....</b>	<b>21</b>
4.1	– Informações dos Municípios da Pesquisa.....	21
4.2	– Análise do Nível de Convergência ao MCASP.....	21
4.3	– Quesito 1 – Equações Contábeis - Parte IV do MCASP.....	22
4.4	– Quesito 2 – Demonstrações Obrigatórias - Parte V do MCASP.....	23
4.5	– Quesito 3 – Balanço Patrimonial - Parte V do MCASP.....	24
4.6	– Quesito 4 – Balanço Orçamentário - Parte V do MCASP.....	25
4.7	– Quesito 5 – Balanço Financeiro - Parte V do MCASP.....	26
4.8	– Quesito 6 – Demonstração das Variações Patrimoniais - Parte V do MCASP.....	26
4.9	– Classificações. ....	27
4.9.1	– Classificação por Municípios. ....	28
4.9.2	– Classificação por Quesitos.....	28
<b>5</b>	<b>– CONCLUSÃO.....</b>	<b>30</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>31</b>
	<b>APÊNDICE .....</b>	<b>34</b>

## 1 – INTRODUÇÃO

### 1.1 – Contextualização.

A contabilidade aplicada ao setor público no país passa por mudanças e estas se caracterizam como um verdadeiro desafio para uma contabilidade historicamente direcionada, quase que exclusivamente, ao aspecto orçamentário. Posição antagônica às reivindicações atuais, onde cresce a demanda por uma gestão pública que promova com eficiência o bem estar social e que divulgue com clareza e veracidade os seus relatórios, emergindo com isso a necessidade de práticas contábeis voltadas a sua verdadeira essência, que é o reconhecimento, mensuração e controle do patrimônio público. Os atos governamentais devem ser divulgados com consistência, para que promovam a comparabilidade e compreensibilidade dos relatórios contábeis, sendo assim, relevantes à tomada de decisão dos seus diversos usuários.

Neste sentido a contabilidade pública brasileira vem passando por mudanças com o proposito de harmonizar as suas práticas às deliberações do IFAC, como órgão global responsável pelo desenvolvimento da contabilidade aplicada ao setor público. Tal harmonização foi proposta inicialmente pelo Conselho Federal de Contabilidade ao Ministério da Fazenda, onde este, através da portaria 184/2008, atribuiu a Secretaria do Tesouro Nacional o desenvolvimento de ações conjuntas com aquele órgão de classe, para garantir a eficiência em todo o processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais, conhecidas como IPSAS.

### 1.2 – Questão de Pesquisa.

Diante do exposto, considerando principalmente as exigências emanadas pela Lei de Responsabilidade fiscal, no tocante a transparência das ações governamentais, materializadas e orientadas pelo Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, este estudo buscou, a partir da metodologia exploratória de caráter descritiva, responder a seguinte questão central: **As demonstrações contábeis evidenciadas pelos municípios, ora estudados, atendem às principais orientações publicadas no MCASP?**

### **1.3 – Objetivos da Pesquisa.**

#### **1.3.1 – Objetivo Geral.**

Dessa forma, para responder o problema proposto, o presente trabalho de conclusão de curso tem como objetivo geral, verificar o nível de convergência ao MCASP das demonstrações contábeis, do exercício de 2016, evidenciadas pelos municípios localizados na Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba.

#### **1.3.2 – Objetivos Específicos.**

Para o atingimento ao objetivo geral estabelecido, torna-se indispensável os seguintes objetivos específicos.

- Verificar a consistência das evidenciações contábeis dos municípios, através de testes de equações propostos pelo SICONFI e descritas no MCASP.
- Determinar os itens mais relevantes apontados pelo MCASP, que deverão ser analisados com maior profundidade.
- Por fim, estabelecer o nível de enquadramento aos itens mais relevantes, abordados pelas novas exigências aplicadas ao setor público, das demonstrações consolidadas evidenciadas pelos municípios da população em 2016.

### **1.4 – Justificativa**

Diante desse processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público nacional a padrões e normas internacionais, este trabalho justifica-se pela relevância e pertinência de seu objetivo diante do assunto, pois mensura o desempenho da gestão pública através da transparência informacional, oferecendo assim uma poderosa ferramenta para os diversos usuários, sejam eles governo ou governados. As mudanças para serem satisfatórias devem atender a todos os interessados e nesse sentido buscou-se verificar de maneira objetiva o quanto da teoria, proposta inicialmente pelos estudiosos, acadêmicos e orientada pelos órgãos responsáveis, está sendo efetivada na prática pelos profissionais contábeis.

Ademais, realizo este estudo para ampliar os conhecimentos quanto à realidade das práticas contábeis aplicadas no cotidiano de pequenos municípios, sendo estes, um mercado de trabalho em potencial para estudantes concluintes do curso de ciências contábeis que objetivam atuar na área pública, para tanto, se faz necessária à análise detalhada do teor das evidenciações para chegar a uma conclusão quanto ao nível de atendimento das demonstrações emitidas pelos municípios localizados na Microrregião do Curimataú Ocidental, com relação às novas exigências.

## **2 – REFERÊNCIAL TEÓRICO**

### **2.1 – Aspectos Históricos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no País.**

No Brasil, as relações jurídicas sempre foram moldadas pelo Estado de Direito. Para Martinez (2006), Estado de Direito é um estado ou forma organizacional político-estatal que possui suas atividades determinadas pelo direito. Não obstante, dentro desse processo extremamente normatizado e codificado, a Contabilidade Pública Brasileira passou por algumas etapas de regulamentações.

Em 1922 foi editado o Código de Contabilidade Pública da União, onde estabelecia o Ministério da Fazenda como órgão central de Contabilidade, sob o Comando da Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas. Contudo, o normativo direcionava-se apenas para órgãos da União (RIBEIRO e BIZERRA, 2011).

Ainda segundo os autores, a partir do entendimento da necessidade de padronização das abordagens contábeis, foi elaborado, inclusive com a participação da classe contábil, o Decreto-Lei nº 2.416/1940, que trouxe as normas contábeis para os entes subnacionais, Estados e Municípios, tendo a padronização como objetivo principal, com destaque para o estabelecimento do modelo para o balanço orçamentário e normatização financeira, aplicáveis a gestão pública.

Em março de 1964, foi editada a Lei nº 4.320, consagrada como o principal aparato legal para a contabilidade pública brasileira. Instituiu normas gerais de direito financeiro para uma melhor elaboração dos demonstrativos, objetivando maior controle orçamentário e financeiro por parte dos entes públicos nas três esferas governamentais. A exemplo das mudanças na contabilidade aplicada ao setor público, em curso desde 2008, a edição da lei 4.320, para Perez e Hernandez (2003), derivava de um processo de mudança bem mais amplo, pois surgia numa década de reorganização da administração pública e que provocou mudanças, semelhantes às brasileiras, em vários países da América Latina.

Em maio de 2000, foi publicada a lei complementar nº 101, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, consolidando-se como um importante avanço para as finanças públicas, instaurando limites com vistas ao equilíbrio das finanças, promovendo instrumentos de transparência da gestão fiscal, bem como, estabelecendo a exigência de realizar-se a consolidação nacional das contas públicas (STN, 2016). Os instrumentos que

fomentam uma maior transparência na gestão pública, os quais são o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório da Gestão Fiscal (RGF), para Carlin (2008) devem evidenciar, além da veracidade dos eventos, uma perfeita compreensibilidade, com isso promovendo a sua função social, que é de servir como produto do sistema de informação ao controle das políticas públicas.

## **2.2 – Desenvolvimento Administrativo no Brasil.**

Assim como historicamente acontece nos demais países da América Latina, no Brasil, houve algumas reformas na administração pública no século passado (RIBEIRO e BIZERRA, 2011). Para Bresser-Pereira (2001a), destacam-se três importantes reformas administrativas: 1. a chamada reforma burocrática, de 1936, marcada pela criação do Departamento de Administração do Serviço Público (DASP), que substituiu o modelo patrimonialista pelo burocrático; 2. a reforma de 1967, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 200, com objetivo de desenvolver a burocracia instalada promoveu a descentralização do estado; e 3. a reforma pública gerencial de 1995, que substituiu o modelo burocrático pelo modelo gerencial.

Esta última representa uma nova visão da administração pública, a chamada New Public Management (NPM), que busca trazer aspectos gerenciais do setor privado para as instituições governamentais, tornando-as mais eficientes, eficazes e responsáveis na oferta de serviços e posterior prestação de contas à sociedade. A reforma gerencial, iniciada em 1995, representa uma tendência global na administração pública, que objetiva a redução do estado (downsizing), através da descentralização e desregulamentação. No Brasil adotou-se o termo Reforma Gerencial do Estado, que busca, além da descentralização, a democracia e a eficiência administrativa (BRESSER-PEREIRA, 2000).

A mudança na visão administrativa do setor público foi impulsionada pelas dificuldades dos anos de 1980, onde segundo Floriani (1998), após uma fase de crescimento econômico entre as décadas de 1930 a 1970, o estado entrou em uma crise ocasionada por três problemas: primeiro, a crise fiscal, que gerou simultaneamente a perda da margem de manobra econômica, o déficit interno crônico e a estagnação do crescimento econômico; na sequência, estabeleceu-se uma ineficácia da intervenção estatal devido ao excesso na normatização econômica; e, por fim, o consequente sentimento generalizado de que os serviços públicos eram gerenciados de forma ineficaz, burocrática e estática.

### 2.3 – Processo de Convergência às Normas Internacionais.

Segundo Wells (1976), o primeiro passo dado em direção à mudança se inicia com a crise estabelecida, seguida pela insatisfação generalizada, que motiva a pesquisa na busca por soluções alternativas para o problema instalado. Neste sentido, diante da inoperância da gestão e conseqüente insuficiência da transparência informacional, a governança pública brasileira passou a buscar a legitimidade do espaço público, que para Matias-Pereira (2012), só seria atingida com a repartição e/ou interação do poder público entre os que governam e são governados. Ademais, tornou-se emergente a necessidade de convergir a padrões internacionais a partir da constatação de que os relatórios contábeis eram gerados por práticas distintas o que afetava diretamente a qualidade da informação para fins de divulgação, resultando em demonstrativos que dificultavam a avaliação e a comparação de desempenho econômico para órgãos que atuam em vários países (CHAN, 2010; SANTOS, et al., 2011).

Nesse contexto, ante as novas demandas trazidas pela globalização, bem como, para atender as crescentes exigências da nova visão da administração pública, surge à necessidade de uma contabilidade que possua uma linguagem informacional única, que seja relevante e compreensível além das fronteiras nacionais, tanto para a gestão dos recursos públicos quanto para os demais *stakeholders*. Para Santos et al. (2011), estas mudanças, regulatórias e normativas, não se restringem a harmonização das técnicas contábeis nacionais às internacionais, pois, além disso, promovem um impacto sistemático na qualidade da informação contábil.

Tais normas internacionais, que se aplicam ao setor público, são conhecidas como International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC), órgão criado em 1977, que possui como missão servir ao interesse público; fortalecer a profissão de contabilidade em todo o mundo; consolidar o desenvolvimento de economias internacionais, com adesão a padrões de alta qualidade profissional através da convergência internacional de normas; e tratar sobre questões de interesse público onde a perícia da profissão é mais relevante (IFAC, 2009).

Conforme Fragoso et al. (2012), diante do movimento na direção da convergência internacional, verificou-se uma crescente necessidade de harmonização de normas, bem como de uma maior avaliação e revisão dos procedimentos contábeis existentes. Nesse sentido, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), como órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da IFAC constituiu por meio da Resolução 1.103/2007 o Comitê Gestor que

representava grupos de pesquisa com a finalidade de estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), alinhadas com as IPSAS (CFC, 2007).

Segundo Amaral e Lima (2013), com objetivo de acelerar o processo de convergência, o CFC firmou parceria com o Ministério da Fazenda que resultou na emissão da Portaria MF nº 184/2008. Esta atribuiu a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o desenvolvimento de ações com vistas a mapear as demandas para estabelecer a convergência das normas brasileiras emitidas pelo CFC às normas internacionais publicadas pela IFAC; a edição de normativos, de instruções de procedimentos contábeis, do Manual de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (MCASP) e o do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), com o propósito de padronizar as técnicas e consolidar as demonstrações contábeis de acordo com os pronunciamentos da IFAC, assim como as normas aplicadas ao setor público, emitidas pelo CFC; e a adoção de procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103/2007 (MF, 2008).

Em novembro de 2008, com o objetivo de intensificar a convergência às normas imitadas pela IFAC, O CFC emitiu as Resoluções compreendidas entre os números 1.128 até 1.137, abordando as NBC T 16 - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (CFC, 2008). Tais normas são instrumentos para elevar a eficácia e efetividade do sistema regulatório nacional, em virtude de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal (DARÓS e PEREIRA, 2009).

Em 2009 a Secretaria do Tesouro Nacional, órgão regulador da contabilidade pública no Brasil, publicou importantes mudanças com vistas à padronização da contabilidade pública às normas internacionais. Por meio da Portaria 749/2009, promoveu mudança na lei 4.320/64, onde estabeleceu a obrigatoriedade da evidenciação, bem como, a nova estrutura das demonstrações contábeis, através das alterações dos anexos: 12, 13, 14 e 15; e inclusão dos anexos 18, 19 e 20; e, por meio da Portaria nº 151/2009 aprovou um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) (STN, 2009).

#### **2.4 – As Principais Mudanças Provocadas pela Convergência.**

É praticamente unânime entre os estudiosos e especialistas no que se refere ao salto de qualidade da contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, a partir da convergência às

normas internacionais de contabilidade emitidas pela IFAC. Para Almeida et al. (2016), as práticas contábeis aplicadas ao setor público objetivavam tão somente ao preconizado pelo Art. 105, da Lei 4.320/64, apurando ao final do exercício o superávit ou déficit financeiros. Para os autores, não mais se admitia uma contabilidade pública focada no orçamento, esta deveria sim, aproximar-se e alinhar-se ao objetivo essencial da ciência contábil, que é o patrimônio.

Com isso, a contabilidade pública no Brasil, passa a voltar-se aos resultados e não mais apenas aos registros da arrecadação e consequente destinação. Christiaens (2004), pondera que a contabilidade patrimonial é a principal ferramenta para o aperfeiçoamento da gestão patrimonial e financeira. Sanches e Maes (2013), acrescentam que além da mudança do enfoque orçamentário para o patrimonial, a adoção do regime de competência integral para as receitas e despesas públicas e a reformulação dos novos manuais de contabilidade, por parte da Secretaria do Tesouro Nacional, também impactaram positivamente a qualidade da informação contábil.

A adoção das práticas internacionais contemplam todos os aspectos adotados por estas, inclusive na elaboração dos demonstrativos financeiros (OLIVEIRA e LEMES, 2011). Conforme o MCASP (2014, p.309) “As Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) são compostas pelas demonstrações enumeradas pela Lei nº 4.320/1964, pelas demonstrações exigidas pela NBC T 16. 6 – Demonstrações Contábeis e pelas demonstrações exigidas pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são:” (a) Balanço Patrimonial; (b) Balanço Orçamentário; (c) Balanço Financeiro; (d) Demonstração das Variações Patrimoniais; (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa; (f) Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013); e (g) Notas Explicativas (Incluída pela Resolução CFC nº 1.437/2013).

Para integrar-se em todo esse processo de mudança, com foco na contabilidade patrimonial, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), atendendo as deliberações previstas na Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), passou a ser responsável pela consolidação das contas públicas, materializada por meio do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN). O MCASP (2014, p. 289) para promover a consolidação, determina que na:

[...] busca por um tratamento contábil padronizado dos atos e fatos administrativos no âmbito do setor público tornou imprescindível a elaboração de um plano de contas com abrangência nacional, cuja metodologia, estrutura, regras, conceitos e funcionalidades

permitissem a obtenção de dados que atendessem aos diversos usuários da informação contábil. [...] a STN editou o Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP).

A criação do PCASP, assim como a publicação das normas e dos manuais, permite a equivalência das práticas contábeis do setor público em todo o território nacional, o que para Niyama e Silva (2011), garantem um maior grau de transparência e comparabilidade das informações contábeis entre entes públicos, sendo esta uma característica do setor privado, o que fortalece o poder de decisão dos gestores e demais interessados, por meio do uso da informação contábil. Neste sentido, Siu (2010), ressalta que todo esse processo promove a devida transparência, comparabilidade e compreensibilidade da informação para todos os usuários.

Diante de todo esse processo de internacionalização das normas contábeis brasileiras a mudança mais significativa foi à sobreposição da essência sobre a forma, onde as práticas contábeis são guiadas mais em princípios do que em regras, a qual o principal objetivo é evidenciar a natureza econômica das operações, resgatando os principais atributos da Ciência Contábil (IUDÍCIBUS, MARINS e GELBCKE, 2009; MACEDO, MACHADO e MACHADO, 2011).

## **2.5 – Estudos Anteriores.**

Dentre as mais de uma dezena de publicações pesquisadas, são listadas neste ponto do referencial teórico aquelas que ofereceram uma maior contribuição e inspiração para a realização deste. Todas, abordando a convergência às normas internacionais.

O trabalho de Darós e Pereira (2009), teve como propósito revelar os principais pontos das dez primeiras normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público, frisando as principais inovações com vistas a fortalecer o cumprimento da Lei 4.320/1964, da Lei de Responsabilidade Fiscal e dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, com destaque para eficiência das práticas contábeis e transparência na gestão dos recursos públicos, promovendo a comparabilidade além do aspecto orçamentário.

O estudo de Ribeiro e Bizerra (2011), teve como objetivo investigar a percepção dos contadores governamentais sobre as melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública a partir da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. A pesquisa revelou que, apesar de apenas cerca de 50% dos respondentes

estarem acompanhando o processo, 83% dos profissionais acreditam nos benefícios e vantagens que estas mudanças produzirão, tanto para a contabilidade como para a gestão pública.

O trabalho de Fragoso et al. (2012), analisa o estágio atual de convergência conceitual entre a Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e as International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). A pesquisa revelou que este processo de convergência, entre as normas brasileiras e internacionais, é parcial (à época), no entanto demonstram um aspecto conceitual bastante qualificado, ou seja, as normas buscam ser compreendidas pelos seus usuários.

A pesquisa de Braga (2015), buscou analisar o nível de convergência às NBCASP e ao MCASP, a partir das Demonstrações Contábeis dos 184 municípios pernambucanos publicadas no exercício de 2014. Os resultados evidenciaram que o nível de aderência às normas ainda é muito embrionário e que os órgãos reguladores terão que ampliar seus esforços para que os órgãos públicos municipais possam atingir o nível de convergência desejado.

A pesquisa de Almeida et al. (2016), objetivou as percepções dos profissionais de contabilidade das prefeituras municipais do estado de Alagoas quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP. Os resultados indicaram que na percepção dos respondentes, 66,7% detinham um elevado grau de conhecimento em relação a meteria proposta, todos foram unanimes quanto à relevância da profissão no processo de tomada de decisão e evolução da gestão pública a partir das mudanças. Todavia, conclui-se que, em sua maioria, os profissionais estão em fase de conhecimento e adaptação as normas implantadas.

### 3 – METODOLOGIA

Para alcançar os objetivos traçados, foi realizada previamente uma pesquisa bibliográfica voltada às mudanças na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, no intuito de fundamentar a sequência da investigação, esta exploratória de caráter descritivo, onde foi analisado o teor dos demonstrativos contábeis, do exercício financeiro de 2016, dos municípios localizados na Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba, tendo como meta estabelecer o nível de enquadramento de tais relatórios as orientações dispostas na 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), sendo esta, a edição em vigor durante todo o exercício financeiro de 2016.

O processo de pesquisa foi o censitário por abranger todos os municípios da Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba. Tal microrregião é formada por 11 municípios que apresentam similaridades socioeconômicas, os quais são: Algodão de Jandaíra, Arara, Barra de Santa Rosa, Cuité, Damião, Nova Floresta, Olivedos, Pocinhos, Remígio, Soledade e Sossego.

Inicialmente, pretendia-se averiguar todas as demonstrações exigidas pela Lei nº 4.320/1964, pela NBC T 16. 6 e pela Lei Complementar nº 101/2000, as quais são: Balanço Patrimonial; Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; Demonstração das Variações Patrimoniais; Demonstração dos Fluxos de Caixa; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido; e Notas Explicativas. No entanto, apesar de todas estas estarem listadas na solicitação da coleta de dados realizada através da seção denominada “Acesso a Informação”, disposta no site do Tribunal de Contas do Estado da Paraíba (TCE – PB), nos foram colocadas à disposição, pelo órgão fiscalizador, as seguintes demonstrações contábeis do exercício financeiro de 2016: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário; Balanço Financeiro; e Demonstração das Variações Patrimoniais.

Em virtude da pesquisa situar-se na verificação do nível de enquadramento das informações trazidas pelos demonstrativos às orientações dispostas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), ou seja, conferir se o que está sendo publicado pelos municípios representa as determinações do manual e qual o nível dessa aderência. Foi elaborado um check-list (Tabela 12 do Apêndice), modelo adaptado de Braga (2015), no intuito de fazer um comparativo detalhado entre as evidenciações dos municípios e os itens voltados à consistência e estrutura dos demonstrativos contábeis, contidos nas partes IV e V do MCASP.

O check-list é composto por 53 itens, distribuídos em 6 quesitos, todos baseados nas determinações do MCASP, conforme ilustrado na Tabela 1 .

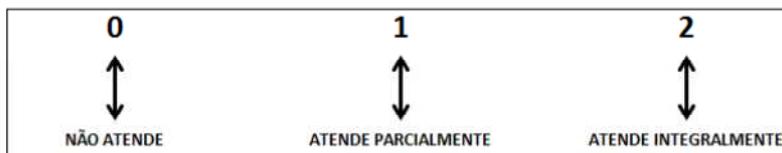
**Tabela 1 - Itens que compõem os quesitos relacionados com as partes do MCASP.**

<i>PARTES DO MCASP</i>	<i>MATÉRIA</i>	<i>QUESITO</i>	<i>QTD. DE ITENS</i>
PARTE IV	EQUAÇÕES CONTÁBEIS - EC	1	5
PARTE V	DEMONSTRAÇÕES OBRIGATORIAS - DO	2	1
	BALANÇO PATRIMONIAL - BP	3	17
	BALANÇO ORÇAMENTÁRIO - BO	4	10
	BALANÇO FINANCEIRO - BF	5	11
	DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS - DVP	6	9
TOTAL			53

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Posteriormente, para atribuir um valor a cada item, foi adotada uma escala com variação de três pontos, onde: (0) ponto representa o não atendimento ao item; (1) ponto representa o atendimento parcial ao item; e (2) pontos representa o atendimento integral ao item. Conforme ilustrado na figura 1 a seguir:

**Figura 1 - Escala de Pontuação.**



Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

A preferência por uma escala com apenas três alternativas se deu em razão da busca para redução da complexidade da escolha e consequente restrição da subjetividade durante o exercício de interpretação das informações (DALMORO e VIEIRA, 2014).

Para coleta, análise e interpretação das informações, foi utilizado o método qualitativo seguido do método quantitativo onde, a partir da escala mencionada, chegou-se a uma pontuação por quesito para cada município, na qual foram atribuídos os pontos a cada item, estes foram somados dentro dos seus respectivos quesitos, ou seja, a pontuação de cada quesito resultou num valor igual à soma dos pontos dados aos itens que o compõe. Conforme a equação 1 a seguir:

**Equação 1 - Pontuação do Município em Cada Quesito.**

$$S = \sum_{i=1}^n q$$

Onde:

- $S$  = Pontuação do Município em Cada Quesito
- $i$  = Item Inicial
- $n$  = número de Itens no quesito
- $q$  = Somatório da Pontuação dos Item

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Logo, a pontuação de cada quesito poderia variar de zero até uma pontuação máxima igual à soma dos itens que o integra, multiplicado por 2, por ser este o maior ponto dado a cada item. Para uma melhor compreensão veja a Tabela 2 a seguir:

**Tabela 2 - Variação de pontos por quesito.**

<i>QUESITO (a)</i>	<i>QUANTIDADE DE ITENS (b)</i>	<i>PONTUAÇÃO MÍNIMA (c)</i>	<i>PONTUAÇÃO MÁXIMA (d) (d = 2 x b)</i>
1 - EC	5	0	10
2 - DO	1	0	2
3 - BP	17	0	34
4 - BO	10	0	20
5 - BF	11	0	22
6 - DVP	9	0	18

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Na sequência, foi estabelecido um percentual do nível de atendimento das demonstrações contábeis dos municípios. A partir da soma dos pontos dos seus respectivos itens, tomou-se a pontuação do município para cada quesito e a dividiu pela pontuação máxima possível para este. Obtendo-se enfim, o percentual que representa quantitativamente o nível de aderência das demonstrações contábeis dos municípios pesquisados aos itens do check-list. De acordo com a equação 2 a seguir:

**Equação 2 - Nível de Convergência por Quesito.**

$$NC = \frac{S}{T} \times 100$$

Onde:  
*NC* = Nível de Convergência ao Quesito  
*S* = Pontuação do Município em Cada Quesito  
*T* = Pontuação Máxima de Cada Quesito

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Depois de estabelecido o nível de convergência dos municípios da pesquisa a todos os quesitos analisados, foi possível a elaboração de tabelas trazendo as classificações por município e por quesito. Na primeira, para oferecer uma melhor apresentação comparativa dentro da microrregião analisada, apresenta-se na conclusão deste trabalho a classificação por municípios, que corresponde ao nível geral de atendimento a todos os quesitos, por cada um desses, a partir da soma dos pontos de todos os itens, divididos pelo máximo de pontos possíveis que é de 106 pontos, chegando assim ao resultado. Na segunda, apresenta-se a classificação por quesito, que retrata o quesito de melhor aderência pelos municípios na divulgação dos seus relatórios, de acordo com a soma dos pontos de todos os municípios, dentro de cada quesito, dividido pelo máximo de pontos possíveis neste sentido, constatando-se assim, quais os quesitos que estão sendo atendidos e quais precisam de um maior enquadramento, tendo em vista a obrigatoriedade exigida pelas deliberações da Secretaria do Tesouro Nacional.

## 4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

### 4.1 – Informações dos Municípios da Pesquisa.

A Microrregião do Curimataú Ocidental está localizada na Mesorregião do Agreste paraibano, possui uma área de 3.911,608 km<sup>2</sup>, onde vive uma população, segundo o censo de 2010, de 119.735 habitantes, distribuídos em onze municípios, dos quais apresentam similaridades culturais, sociais e econômicas, com destaque para uma dependência acima de 90% das receitas oriundas de fontes externas, o que representa a realidade da grande maioria dos municípios de pequeno porte do estado da Paraíba (IBGE, 2015). Para uma melhor compreensão dos municípios que compõem o objeto de estudo deste trabalho, são apresentados na tabela 3 a seguir, alguns aspectos geográficos e econômicos de todos:

**Tabela 3 - Dados Geográficos dos Municípios.**

MUNICÍPIOS	POPULAÇÃO NO ÚLTIMO CENSO (2010)	SALÁRIO MÉDIO MENSAL DOS TRABALHADORES FORMAIS [2015]	PIB PER CAPITA [2015]	ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO (IDH) [2010]	ÁREA DA UNIDADE TERRITORIAL [2016]
<i>Algodão de Jandáira</i>	2.366 pessoas	1,6 salários mínimos	9.282,78 R\$	0,548	220,248 km <sup>2</sup>
<i>Arara</i>	12.653 pessoas	1,7 salários mínimos	6.314,12 R\$	0,548	99,111 km <sup>2</sup>
<i>Barra de Santa Rosa</i>	14.157 pessoas	1,9 salários mínimos	7.159,81 R\$	0,562	775,655 km <sup>2</sup>
<i>Cuité</i>	19.978 pessoas	1,7 salários mínimos	8.300,65 R\$	0,591	741,840 km <sup>2</sup>
<i>Damião</i>	4.900 pessoas	1,9 salários mínimos	6.704,48 R\$	0,521	185,685 km <sup>2</sup>
<i>Nova Floresta</i>	10.533 pessoas	1,7 salários mínimos	7.175,70 R\$	0,601	47,379 km <sup>2</sup>
<i>Olivedos</i>	3.627 pessoas	1,8 salários mínimos	7.307,72 R\$	0,603	317,917 km <sup>2</sup>
<i>Pocinhos</i>	17.032 pessoas	1,8 salários mínimos	11.294,22 R\$	0,591	628,084 km <sup>2</sup>
<i>Remigio</i>	17.581 pessoas	1,6 salários mínimos	7.921,84 R\$	0,607	180,897 km <sup>2</sup>
<i>Soledade</i>	13.739 pessoas	1,8 salários mínimos	11.008,62 R\$	0,616	560,044 km <sup>2</sup>
<i>Sossêgo</i>	3.169 pessoas	1,5 salários mínimos	7.810,90 R\$	0,573	154,748 km <sup>2</sup>

Fonte: IBGE

### 4.2 – Análise do Nível de Convergência ao MCASP.

Neste ponto serão apresentadas as análises das demonstrações contábeis evidenciadas ao final do exercício financeiro de 2016, pelos 11 municípios que compõem a Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba. Tal estudo estrutura-se na busca por averiguar qual o nível de convergência que as citadas demonstrações contábeis apresentam com relação às deliberações editadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), materializadas na 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), estando esta, em vigor durante o período de realização efetiva dos registros que balizaram os demonstrativos contábeis, ora analisados.

O nível de convergência será atribuído a cada um dos seis quesitos, através do somatório dos pontos dos itens que o integra, conforme especificado na metodologia apresentada. Os quesitos averiguados são a expressão do MCASP em suas partes: IV – que trata, entre outros, das equações contábeis com a finalidade de verificar a consistência das informações contábeis; e V – que trata da estrutura dos Demonstrativos Contábeis com a finalidade de eliminar a pluralidade das práticas para promover a comparabilidade, compreensibilidade e consolidação das evidenciações.

#### **4.3 – Quesito 1 – Equações Contábeis - Parte IV do MCASP.**

O MCASP traz na sua parte IV, algumas equações contábeis com o propósito da confirmação e validação das informações contábeis, oferecendo uma maneira do usuário verificar a qualidade da informação colocada a sua disposição, garantindo com isso o principal objetivo do manual, que é de garantir a consistência das informações contábeis (CAPPELLESSO, et al., 2016). Assim, para submeter os demonstrativos dos municípios pesquisados a verificação da consistência dos valores evidenciados, foram estabelecidas as equações retiradas da parte IV do MCASP que compõem um total de 5 itens. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Os resultados mostram que apenas os municípios de Barra de Santa Rosa e Sossego, atenderam 100% ao quesito 1, seguidos por Cuité com 90%, Algodão de Jandaíra. com 80% e Remígio com 70%, ficando os demais municípios abaixo dos 70%, com destaque negativo para o município de Soledade, apresentando um atendimento de apenas 20% ao quesito analisado, o que determinou, considerando todos os municípios, uma média geral de 67% de atendimento ao quesito. Foram diagnosticados erros nos saldos das chamadas contas mães, diferentes das contas filhas, nos saldos diferentes entre o resultado patrimonial evidenciado na Demonstração das Variações Patrimoniais e o resultado do exercício apresentado no PL do Balanço Patrimonial. No entanto, as principais inconsistências encontradas ocorreu na desigualdade entre o somatório das contas de natureza devedora e o somatório das contas de natureza credora (item 1) bem como a consequente diferença entre o ativo e o passivo no Balanço Patrimonial (item 2). Veja os dados trazidos na Tabela 4 a seguir:

**Tabela 4 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 1.**

<i>POSIÇÃO</i>	<i>MUNICÍPIO</i>	<i>ATENDIM. %</i>	<i>POSIÇÃO</i>	<i>MUNICÍPIO</i>	<i>ATENDIM. %</i>
1ª	<i>Barra de Santa Rosa</i>	100%	6ª	<i>Damião</i>	60%
1ª	<i>Sossêgo</i>	100%	6ª	<i>Olivedos</i>	60%
3ª	<i>Cuité</i>	90%	6ª	<i>Pocinhos</i>	60%
4ª	<i>Algodão de Jandaíra</i>	80%	10ª	<i>Nova Floresta</i>	40%
5ª	<i>Remígio</i>	70%	11ª	<i>Soledade</i>	20%
6ª	<i>Arara</i>	60%			
<b><i>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</i></b>					67%

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### **4.4 – Quesito 2 – Demonstrações Obrigatórias - Parte V do MCASP.**

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP) objetiva o fornecimento de informações tanto para a tomada de decisões dos diversos usuários, como também, para avaliação do desempenho governamental. Assim o MCASP, atendendo as determinações exigidas pela Lei 4320/1964 e pela Lei 101/2000 (LRF), enumera as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público (DCASP) que deverão ser evidenciadas pelas entidades públicas, as quais são: Balanço Patrimonial - BP; Balanço Orçamentário - BO; Balanço Financeiro - BF; Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP; Demonstração dos Fluxos de Caixa - DFC; Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido - DMPL; e Notas Explicativas - NE. Com exceção da DMPL, todas as demais foram solicitadas junto ao Tribunal de Contas do Estado da Paraíba, sendo que nos foram enviadas as seguintes: BP; BO; BF; e DVP. Segundo o próprio órgão, estas eram as demonstrações existentes no seu banco de dados, na época da solicitação. O quesito 2, em questão, analisa justamente o nível de atendimento as deliberações exigidas pelos citados mecanismos legais expressados na parte V do MCASP, através de um único item, o que possibilita uma pontuação de no máximo 2 pontos. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Com efeito, todos os municípios atenderam parcialmente ao quesito, ou seja, estabeleceram um nível de 50% de aderência, devido ao fato de não disponibilizarem de todas as demonstrações exigidas, o que determinou uma média geral de 50% de atendimento ao quesito 2. Conforme ilustrado na Tabela 5 a seguir.

**Tabela 5 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 2.**

<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>	<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>
1ª	<i>Algodão de Jandaíra</i>	50%	1ª	<i>Olivedos</i>	50%
1ª	<i>Arara</i>	50%	1ª	<i>Pocinhos</i>	50%
1ª	<i>Barra de Santa Rosa</i>	50%	1ª	<i>Remígio</i>	50%
1ª	<i>Cuité</i>	50%	1ª	<i>Soledade</i>	50%
1ª	<i>Damião</i>	50%	1ª	<i>Sossêgo</i>	50%
1ª	<i>Nova Floresta</i>	50%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</b>					50%

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### **4.5 – Quesito 3 – Balanço Patrimonial - Parte V do MCASP.**

A partir da estrutura orientada pelo MCASP, o Balanço Patrimonial foi o demonstrativo que sofreu mais mudanças, onde deixou de ser agrupado em financeiro e não financeiro, real e compensado, para agrupar-se em circulante e não circulante (RIBEIRO e BIZERRA, 2011). Adicionalmente ao quadro principal; composto de Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido; o demonstrativo analisado deve apresentar o Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; o Quadro das Contas de Compensação (controle); e o Quadro do Superávit / Déficit Financeiro (MCASP, 2014). Para executar a análise e estabelecer o nível de convergência a estrutura do Balanço Patrimonial, a partir do MCASP, foram estabelecidos 17 itens o que pode determinar uma pontuação máxima de 34 pontos para este quesito. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Os melhores resultados foram apresentados por Algodão de Jandaíra, Barra de Santa Rosa, Cuité e Sossego, todos com um nível de convergência de 85%. Por outro lado, os municípios de Remígio com 24% e Nova Floresta com 29% apresentaram os piores resultados, o que determinou uma média geral de 59% de atendimento, com relação ao quesito 3. As falhas mais frequentes e que determinou o pior resultado no aspecto estrutural do Balanço Patrimonial, foram: a não apresentação de valores na maioria dos itens analisados; a não evidenciação e conseqüente não referência a notas explicativas abordando as políticas e procedimentos contábeis patrimoniais como depreciação, mensuração e reavaliação de ativos e passivos (itens 8, 9 e 23); e o não acolhimento às determinações quanto à evidenciação de valores na coluna de exercícios anteriores (item 21). De acordo com a Tabela 6:

**Tabela 6 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 3.**

<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>	<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>
1ª	<i>Algodão de Jandaíra</i>	85%	5ª	<i>Pocinhos</i>	50%
1ª	<i>Barra de Santa Rosa</i>	85%	7ª	<i>Damião</i>	41%
1ª	<i>Cuité</i>	85%	7ª	<i>Soledade</i>	41%
1ª	<i>Sossêgo</i>	85%	10ª	<i>Nova Floresta</i>	29%
4ª	<i>Olivedos</i>	71%	11ª	<i>Remígio</i>	24%
5ª	<i>Arara</i>	50%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</b>					59%

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### 4.6 – Quesito 4 – Balanço Orçamentário - Parte V do MCASP.

O novo Balanço Orçamentário, além das receitas, correntes e de capital, exibe adicionalmente uma linha para refinanciamento de dívidas e saldos de exercícios anteriores, na coluna da despesa passa a haver uma linha para amortização da dívida de refinanciamento. Apresenta a previsão da receita e a fixação da despesa, evidenciadas com o montante inicial e atualizado para que os créditos adicionais possam ser evidenciados, assim como passam a evidenciar todas as fases das despesas empenhadas (RIBEIRO e BIZERRA, 2011). A seguir são especificados os 10 itens retirados do manual que estruturam a análise, o que possibilita uma pontuação máxima para este quesito de 14 pontos. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Os municípios de Algodão de Jandaíra, Barra de Santa Rosa, Cuité, Pocinhos e Sossêgo demonstraram atender 100% ao quesito, seguidos de perto por Damião e Nova Floresta, ambos com 95%. A menor aderência às exigências descritas nos itens que compõem o quesito foi do município de Arara com 70% o que não comprometeu a média geral de 94% de atendimento, sendo esta a maior dentre os seis quesitos analisados. Os municípios que não atingiram o percentual máximo de aderência o fizeram por não atender as orientações sobre os restos a pagar, bem como, deixaram de evidenciar as subcontas que detalham a origem das receitas de acordo com deliberações do manual. Veja Tabela 7 em seguida:

**Tabela 7 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 4.**

<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>	<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>
1ª	<i>Algodão de Jandaíra</i>	100%	7ª	<i>Damião</i>	95%
1ª	<i>Barra de Santa Rosa</i>	100%	7ª	<i>Nova Floresta</i>	95%
1ª	<i>Cuité</i>	100%	7ª	<i>Soledade</i>	95%
1ª	<i>Olivedos</i>	100%	10ª	<i>Remígio</i>	75%
1ª	<i>Pocinhos</i>	100%	11ª	<i>Arara</i>	70%
1ª	<i>Sossêgo</i>	100%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</b>					94%

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### 4.7 – Quesito 5 – Balanço Financeiro - Parte V do MCASP.

O Balanço Financeiro visa evidenciar todas as movimentações financeiras ocorridas durante o exercício financeiro. Diante das mudanças e com objetivo de proporcionar o acompanhamento das receitas recebidas e das despesas pagas, tais entradas e saídas passam a ser evidenciadas por destinação de recursos, além disso, fazem parte da evidenciação os recebimentos e pagamentos extraorçamentários, as transferências financeiras decorrentes ou não da execução orçamentária e o saldo inicial e final em espécie (STN, 2016). Para este quesito foram indicados 11 itens, retirados do MCASP. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Os resultados mostram que Damião, Nova Floresta e Olivedos atingiram um nível de 86%, seguidos de Remígio com 82% de aderência ao quesito. Os menores resultados foram apresentados por Algodão de Jandaíra, Barra de Santa Rosa, Cuité, Pocinhos e Sossego, todos com um nível de atendimento de 73%, o que determinou a segunda melhor média geral com 78% de atendimento ao quesito analisado. O fator que mais contribuiu para as distorções encontradas ocorreu nos itens relacionados à nota explicativa, sendo que os demonstrativos, em sua grande maioria, simplesmente desconsideraram a coluna obrigatória para evidenciação da nota explicativa, que objetiva a divulgação das posturas adotadas com relação às contas do demonstrativo (item 40), além disso, algumas evidenciações não apresentaram equilíbrio entre os ingressos e os dispêndios. Veja os resultados na Tabela 8 em seguida:

**Tabela 8 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 5.**

<b>POSICÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>	<b>POSICÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIM. %</b>
1ª	Damião	86%	7ª	Algodão de Jandaíra	73%
1ª	Nova Floresta	86%	7ª	Barra de Santa Rosa	73%
1ª	Olivedos	86%	7ª	Cuité	73%
4ª	Remígio	82%	7ª	Pocinhos	73%
5ª	Arara	77%	7ª	Sossêgo	73%
5ª	Soledade	77%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</b>					<b>78%</b>

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### 4.8 – Quesito 6 – Demonstração das Variações Patrimoniais - Parte V do MCASP.

O objetivo da Demonstração das Variações Patrimoniais é evidenciar as alterações no patrimônio, independentes ou resultantes da execução orçamentária, bem como indicar o resultado patrimonial confrontando as variações quantitativas aumentativas e diminutivas, considerando o princípio da competência (STN, 2016). A DVP embora possua função

semelhante à Demonstração do Resultado do Exercício, busca medir, não o desempenho e sim evidenciar, o quanto do serviço ofertado promoveu alterações quantitativas dos elementos patrimoniais (STN, 2016). Para realizar a verificação do nível de aderência ao MCASP foram definidos 9 itens, o que possibilita um pontuação máxima para este quesito de 18 pontos. Veja a Tabela 12 no apêndice.

Após realizada o exame, concluiu-se que os melhores resultados, apresentados neste quesito, foram os de Algodão de Jandaíra, Barra de Santa Rosa, Cuité e Sossego, todos com 72% de atendimento. Os municípios de Pocinhos e Remígio apresentaram os piores resultados com 62% de atendimento, definindo uma média geral em 68% de atendimento ao último quesito analisado. Mais uma vez os municípios desconsideraram as orientações do manual, ao não atender aos itens que exploravam as notas explicativas, além disso, ao optar por apresentar o modelo sintético, ignoraram as determinações do manual, ao não apresentar os anexos descrevendo o detalhamento dos componentes do demonstrativo (item 46). Veja os resultados deste quesito na Tabela 9:

**Tabela 9 - Nível de Atendimento dos Municípios ao Quesito 6.**

<i>POSIÇÃO</i>	<i>MUNICÍPIO</i>	<i>ATENDIM. %</i>	<i>POSIÇÃO</i>	<i>MUNICÍPIO</i>	<i>ATENDIM. %</i>
<b>1ª</b>	<b>Algodão de Jandaíra</b>	72%	<b>7ª</b>	<b>Nova Floresta</b>	67%
<b>1ª</b>	<b>Barra de Santa Rosa</b>	72%	<b>7ª</b>	<b>Olivedos</b>	67%
<b>1ª</b>	<b>Cuité</b>	72%	<b>7ª</b>	<b>Soledade</b>	67%
<b>4ª</b>	<b>Sossêgo</b>	72%	<b>10ª</b>	<b>Pocinhos</b>	61%
<b>5ª</b>	<b>Arara</b>	67%	<b>11ª</b>	<b>Remígio</b>	61%
<b>5ª</b>	<b>Damião</b>	67%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS AO QUESITO (GERAL)</b>					68%

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

#### **4.9 – Classificações.**

Ao final desta pesquisa foram estabelecidas duas classificações onde a partir de perspectivas distintas, foi possível determinar o nível de convergência por municípios e por quesito.

#### 4.9.1 – Classificação por Municípios.

Na classificação por ordem dos municípios, os mesmos estão dispostos de acordo com os percentuais de convergência de cada um deles ao check-list apresentado, conforme a Tabela 10 a seguir:

**Tabela 10 - Classificação por Municípios do Nível de Convergência.**

<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIMENTO %</b>	<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIMENTO %</b>
1ª	<i>Barra de Santa Rosa</i>	83,96%	6ª	<i>Pocinhos</i>	66,98%
1ª	<i>Sossêgo</i>	83,96%	8ª	<i>Arara</i>	63,21%
3ª	<i>Cuité</i>	83,02%	9ª	<i>Nova Floresta</i>	61,32%
4ª	<i>Algodão de Jandaíra</i>	82,08%	9ª	<i>Soledade</i>	61,32%
5ª	<i>Olivedos</i>	77,36%	11ª	<i>Remígio</i>	56,60%
6ª	<i>Damião</i>	66,98%			
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO DOS MUNICÍPIOS EM TODOS OS QUESITOS</b>					<b>71,53%</b>

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Nesta classificação se destacaram positivamente Barra de Santa Rosa, Sossego, Cuité e Algodão de Jandaíra, todos com níveis acima dos 80% de aderência aos 53 itens pesquisados. Na segunda parte da tabela estão os municípios que apresentaram números inferiores a 65% de convergência ao check-list, onde aparecem Arara, Nova Floresta, Soledade e, na ultima posição, o município de Remígio com um nível de atendimento de apenas 56,60%.

#### 4.9.2 – Classificação por Quesitos.

Na classificação por ordem dos Quesitos, estão dispostos os seis quesitos analisados de acordo com os níveis de convergência, de cada um deles, ao check-list proposto, conforme a Tabela 11 a seguir:

**Tabela 10 - Classificação por Quesitos Analisados.**

<b>POSIÇÃO</b>	<b>MUNICÍPIO</b>	<b>ATENDIMENTO %</b>
1ª	<i>Quesito 4 - Balanço Orçamentário</i>	93,64%
2ª	<i>Quesito 5 - Balanço Financeiro</i>	78,10%
3ª	<i>Quesito 6 - Demonstração das Variações Patrimoniais</i>	67,68%

<b>4ª</b>	<b>Quesito 1 - Equações Contábeis</b>	<b>67,27%</b>
<b>5ª</b>	<b>Quesito 3 - Balanço Patrimonial</b>	<b>58,82%</b>
<b>6ª</b>	<b>Quesito 2 - Demonstrações Obrigatórias</b>	<b>50,00%</b>
<b>NÍVEL DE CONVERGÊNCIA MÉDIO A TODOS OS ITENS (GERAL)</b>		<b>71,53%</b>

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.

Esta classificação traz como destaque o Quesito 4 - Balanço Orçamentário, na qual apresentou a melhor aderência, com um nível de 93,64% de atendimento a todos os itens, seguido pelo Quesito 5, Balanço Financeiro, com 78,10%. Sendo as últimas colocações ocupadas pelo Quesito 2, Demonstrações Obrigatórias, com apenas 50,00% e o Quesito 3, Balanço Patrimonial, com 58,82% de atendimento.

## 5 – CONCLUSÃO.

A classificação por municípios demonstra que os melhores colocados têm aplicado esforços na busca para atender as mudanças e, mesmo deixando em segundo plano itens que representam orientações com relação a notas explicativas, indicam que estão atentos e dispostos a promover a melhoria da informação colocada a disposição de seus usuários. Por outro lado, os municípios que apresentam números abaixo dos 70%, evidenciam uma clara desatenção com o foco informacional, sendo este primordial para a nova contabilidade aplicada ao setor público, uma contabilidade voltada à inteiração do desempenho da gestão pública com relação à posição patrimonial, estabelecendo um parâmetro comparativo entre o presente, passado e o futuro.

Já com relação à classificação por quesitos, destaca-se o contraste entre o ótimo nível apresentado pelo Quesito 4, onde trata da estrutura do Balanço Orçamentário, com 93,64% de atendimento ao check-list e o péssimo nível alcançado pelo Quesito 3, que trata da estrutura do Balanço Patrimonial, com apenas 58,82%. Tal diferença deixa claro que as demonstrações analisadas ainda sofrem uma forte influência das práticas de uma contabilidade voltada, quase que exclusivamente, ao controle orçamentário, tangenciando o reconhecimento, a mensuração e a consequente divulgação dos atos e fatos envolvendo o patrimônio destes entes públicos.

Em última análise, os resultados demonstram um nível de convergência de 71,53%, com relação a todos os itens que compõem o check-list, indicando que ainda temos um bom caminho para percorrer na direção das principais orientações propostas pelas partes IV e V do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) e tendo em vista que estas buscam principalmente gerar informações quanto à posição patrimonial do ente público, os dados analisados revelam que as demonstrações contábeis, do exercício financeiro de 2016 evidenciadas pelos municípios localizados na Microrregião do Curimataú Ocidental do estado da Paraíba, não atendem às principais orientações publicadas pelo manual de maneira plena, como exigido.

## REFERÊNCIAS

- ALMEIDA, J. E. G. S.; FÉLIX JÚNIOR, L. A.; MIRANDA, L. C.; VASCONCELOS, M. T. C.; LAGIOIA, U. C. T. Análise das percepções dos profissionais contábeis de prefeituras municipais quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público. *ConTexto*, Porto Alegre, v. 16, n. 34, p. 82-97, set./dez. 2016.
- AMARAL, G. F.; DE LIMA, D. V. A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista Ambiente Contabil*, v. 5, n. 2, p. 173, 2013.
- BRAGA, Ivaneide Almeida. *Convergência às NBCASP e ao MCASP: um estudo sobre os municípios pernambucanos em 2014*. Vitória: Fundação Instituto Capixaba de Pesquisa em Contabilidade – FUNCAPE, 2015. Disponível em: [http://www.fucape.br/\\_public/producao\\_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Ivaneide%20Almeida%20Braga.pdf](http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/8/Disserta%C3%A7%C3%A3o%20-%20Ivaneide%20Almeida%20Braga.pdf). Acessado em: 17 de dezembro de 2017.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do estado de 1995. *Revista de Administração Pública* 34(4), julho 2000: 55-72. Trabalho de apresentação ao Seminário “Moderna Gestão Pública”, patrocinado pela INA – Instituto Nacional de Administração Pública. Lisboa, 30-31 de março, 2000. BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. In *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Orgs. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink; Trad. Carolina Andrade. 4º ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001a.
- CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade pública brasileira. *Revista do CRC RS*. nº 8, Set. 2008.
- CAPPELLESSO, Géssica; FIGUEIREDO, Lílian Mendes, LIMA, Diana Vaz. A contribuição dos novos padrões contábeis para a governança corporativa do setor público brasileiro. *RACEF – Revista de Administração, Contabilidade e Economia da Fundace*. v. 7, n. 3, p.77-90, 2016.
- CHAN, J.L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade*, v.4, n.1, 0.1-17, jan./abr. 2010.
- CONSELHO FEDERALDE CONTABILIDADE. Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: [www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1103.pdf](http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1103.pdf). Acessado em: 15 de março de 2018.
- CHRISTIAENS, J.. Capital assets in governmental accounting reforms: comparing flemish technical issues with international standards. *European Accounting Review*, v. 13, n. 4, p. 743–770, 2004.
- DALMARO, M.; VIEIRA, K. M. Dilemas na construção de escalas tipo Likert: O número de itens e a disposição influenciam nos resultados? *RGO – Revista Gestão Organizacional*. V.6. Edição Especial, 2013.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública. In: CONGRESSO USP, 2009, São Paulo, Anais... São Paulo: USP, 2009.

FLORIANI, Dimas. Brésil: à qui profite La reforme de l'Etat? In: LA PENSÉE COMPTABLE – ÉTAT, NÉOLIBÉRALISME, NOUVELLE GESTION PUBLIQUE. Les Nouveaux Cahiers de L'Institut Universitaire D'Études du Développement. Paris: Presses Universitaires de France, 1998.

FRAGOSO, A. R.; MACÊDO, J. M. A.; DE GUSMÃO LOPES, J. E.; RIBEIRO FILHO, J. F.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC), v. 6, n. 4, p. 434-447, 2012.

IFAC, International Federation of Accountants. Handbook of international public sector accounting pronouncements. New York: IFAC 2009.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/>. Acessado em: 05/04/2018.

IUDICIBUS, S; MARTINS, E.; GELBCKE, E.R. Manual de contabilidade das sociedade por ações: (aplicável às demais sociedades) – Suplemento. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MACEDO, M.A.S.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. Análise da Relevância da Informação Contábil no Brasil num Contexto de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. In: CONGRESSO NACIONAL DE ADMINISTRAÇÃO E CIENCIAS CONTÁBEIS – ADCONT, 2., 2011, Rio de Janeiro. Anais..., 2011. Disponível em: [adcont.pp gcc.ufrj.br/index.php/adcont/adcont2011/ paper/view/341/16](http://adcont.ppgcc.ufrj.br/index.php/adcont/adcont2011/paper/view/341/16). Acessado em: 16 mar.2018.

MARTINEZ, Vinício C.. Estado de Direito. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 918, 7 jan. 2006. Disponível em: [jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7786](http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7786)>. Acessado em: 06 jan. 2018.

MATIAS-PEREIRA, J. Manual de gestão pública contemporânea. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MINISTÉRI DA FAZENDA. 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. Disponível em: [www.fazenda.gov.br/ace sso-a-informacao/institucional/legislacao /portarias-ministerial/2008/portaria184](http://www.fazenda.gov.br/ace sso-a-informacao/institucional/legislacao /portarias-ministerial/2008/portaria184). Acessado em: 16 de março de 2018.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. Teoria da Contabilidade. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. OLIVEIRA, V.A; LEMES, S. Nível de convergência dos princípios contábeis brasileiros e norte-americanos às normas do IASB: uma contribuição para a adoção das IFRS por empresas brasileiras. Revista Contabilidade e Finanças. – USP, São Paulo, v.22, n, 56, p. 155-173, maio/jun./jul./ago. 2011.

OLIVEIRA, V.A. de. Adoção inicial das normas contábeis internacionais por empresas brasileiras. Dissertação (mestrado) – Universidade Federal de Uberlândia, 2010.

PEREZ, Carmem Caba; HERNANDEZ, Antônio M. López. La difusión financeira gubernamental em los países del Mercosul: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC. Revista Contabilidade e Finanças - USP, São Paulo, n. 3s, p. 90-100. Set/dez. 2003.

RIBEIRO, C. M. A.; BIZERRA, A. L. V. Convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do Rio de Janeiro. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 13, n. 13, p. 55-64, set.-dez. 2011.

SANCHEZ, A. F. C.; MAES, L.L. Uma análise das principais mudanças nas demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. R. Linceu On-line, São Paulo, v.3, n.3, p.6-32, jan./jun. 2013. Disponível em: [liceu.fecap.br/LICEU\\_ON-LINE/article/view/1673](http://liceu.fecap.br/LICEU_ON-LINE/article/view/1673). Acesso em: 07 mar.2018.

SANTOS, L. P. G; et al. Efeitos da Lei 11.638/ sobre o conservadorismo condicional das empresas listadas BM&FBPVESPA. Revista Contabilidade e Finanças. – USP, São Paulo, v.22, n, 56, p. 174-188, maio/jun./jul./ago. 2011.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: aplicado à União e aos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. 7. Ed. - Brasília, 2016.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria nº 749, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos No - 12 (BO), No - 13 (BF), No - 14 (BP) e No - 15 (DVP), inclui os anexos No - 18 (DFC), No - 19 (DMPL) e No - 20 (DRE) da Lei No - 4.320, de 17 de março de 196. Disponível em: [pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=17/12/2009&jornal=1&pagina=56&totalArquivos=176](http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=17/12/2009&jornal=1&pagina=56&totalArquivos=176). Acessado em: 17. Mar. 2018.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria nº 751, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – DCASP e republica o volume IV - PCASP, da 2ª edição do MCASP. Disponível em: [pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=7/12/2009&jornal=1&pagina=61&totalArquivos=176](http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=7/12/2009&jornal=1&pagina=61&totalArquivos=176). Acessado em: 17. mar.2018.

SIU, M. C. K. Fortalecimento da Contabilidade Governamental a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Revista Brasileira de Contabilidade, v. 39, n. 181, p.15-25, fev. 2010.

TRIBUNAL DE CONTAS DOS ESTADO DA PARAÍBA. Acesso a Informação. Disponível em: [http://portal.tce.pb.gov.br/acesso\\_a\\_informacao-2/](http://portal.tce.pb.gov.br/acesso_a_informacao-2/). Acessado em: 17/01/2018 e 01/02/2018.

WELLS, M. C. A revolution in accounting thought? The Accounting Review, Julho, 471-482, 1976.

## APÊNDICE

**Tabela 12 - CHECK-LIST - DESCRIÇÃO CONTIDA NA PARTES IV E V DO MCASP.**

ITEM	PÁGINA	Descrição dos itens que compõem o Quesito 1 - Equações Contábeis.
1	304	Conferência de saldos das contas de natureza patrimonial, equação: $\Sigma$ Contas de Natureza Devedora (classes 1 e 3) = $\Sigma$ Contas de Natureza Credora (classes 2 e 4)
2	304	Conferência de saldos das contas do Balanço Patrimonial, equação: $\Sigma$ Ativo = $\Sigma$ (Passivo + PL)
3	304	Conferência dos saldos do Balanço Financeiro, equação: $\Sigma$ Contas Filhas = $\Sigma$ Contas Mães
4	304	Conferência dos saldos do Balanço Orçamentário, equação: $\Sigma$ Contas Filhas = $\Sigma$ Contas Mães
5	304	Conferência dos saldos do Balanço Patrimonial, equação: $\Sigma$ Contas Filhas = $\Sigma$ Contas Mães
ITEM	PÁGINA	Descrição dos itens que compõem o Quesito 2 - Demonstrações Obrigatórias.
6	309	Apresenta as Demonstrações Obrigatórias: BP, BO, BF, DVP, DFC, DMPL e NE.
ITEM	PÁGINA	Descrição dos itens que compõem o Quesito 3 - Balanço Patrimonial.
7	324	É composto por: a. Quadro Principal; b. Quadro dos Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes; c. Quadro das Contas de Compensação (controle); e d. Quadro do Superávit /
8	325	Compõem o quadro principal, na coluna: nota explicativa, exercício atual e Exercício anterior.
9	325	Faz referência, na coluna nota explicativa do quadro principal, à alguma nota explicativa da correspondente conta.
10	325	Apresenta valores na coluna exercício anterior do quadro principal.
11	325	Compõem o quadro principal, na linha do ativo: ativo circulante (caixa e equivalentes de caixa, créditos a curto prazo, investimentos e aplicações temporárias a curto prazo, estoques, vpd pagas antecipadamente); total do ativo circulante; ativo não circulante (realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado intangível); total do ativo não circulante; e total do ativo.
12	325 - 326	Compõem o quadro principal, na linha do passivo: passivo circulante (obrigações trab., prev. e assistenciais a pagar a curto prazo, empréstimos e financiamentos a curto prazo, fornecedores e contas a pagar a curto prazo, obrigações fiscais a curto prazo, obrigações de repartições a outros entes, provisões a curto prazo, demais obrigações a curto prazo); total do passivo circulante; passivo não circulante (obrigações trab., prev. e assistenciais a pagar a longo prazo, empréstimos e financiamentos a longo prazo, fornecedores e contas a pagar a longo prazo, obrigações fiscais a longo prazo, provisões a longo prazo, demais obrigações a longo prazo, resultado diferido); total do passivo não circulante; e total do passivo.
13	326	Compõem o quadro principal, na linha do patrimônio líquido: patrimônio líquido, patrimônio social e capital social, adiantamento para futuro aumento de capital, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, reservas de resultados acumulados, (-) ações / cotas em tesouraria.
14	326	Compõem o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes, na coluna: exercício atual e exercício anterior.
15	326	Apresenta valores na coluna exercício anterior do quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes.
16	326	Compõem o quadro dos ativos e passivos financeiros e permanentes, na linha: ativo (ativo financeiro e ativo permanente); total do ativo; passivo (passivo financeiro e passivo permanente); total do passivo e saldo patrimonial.
17	327	Compõem o quadro das contas de compensação, na coluna: exercício atual e exercício anterior.
18	327	Apresenta valores na coluna exercício anterior do quadro das contas de compensação.
19	327	Compõem o quadro das contas de compensação, na linha: atos potenciais ativos; total dos atos potenciais ativos; atos potenciais passivos; e total dos atos potenciais passivos.
20	327	Compõem o quadro do superávit/déficit financeiro, na coluna: exercício atual e exercício anterior.
21	327	Apresenta valores na coluna exercício anterior do quadro do superávit/déficit financeiro.
22	327	Compõem o quadro do superávit/déficit financeiro, na linha: superávit financeiro; déficit financeiro; e fontes de recursos.
23	334	Nas notas explicativas há o detalhamento das contas: créditos a curto prazo e a longo prazo; imobilizado; intangível; obrigações trabalhistas, previdenciárias e assistenciais a curto prazo e a longo prazo; provisão a curto prazo e a longo prazo; e demais elementos patrimoniais, quando
ITEM	PÁGINA	Descrição dos itens que compõem o Quesito 4 - Balanço Orçamentário.
24	309	É composto por: a. Quadro Principal; b. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Não Processados; e c. Quadro da Execução dos Restos a Pagar Processados.
25	310	Demonstrará as receitas detalhadas por Categoria Econômica e Origem, especificando a previsão inicial, a previsão atualizada para o exercício, a receita realizada e o saldo, que corresponde ao excesso ou déficit.
26	310	Demonstrará as despesas por categoria econômica e grupo de natureza da despesa, discriminando a dotação inicial, a dotação atualizada para o exercício, as despesas empenhadas, as despesas liquidadas, as despesas pagas e o saldo da dotação.
27	310	Em caso de desequilíbrio financeiro, demonstrará o déficit ou superávit em decorrência da utilização do superávit financeiro de exercícios anteriores para abertura de crédito adicionais, especificamente os créditos especiais e extraordinários que tiveram o ato de autorização promulgado nos últimos quatro meses do ano anterior.

28	314	Compõem o quadro principal da receita orçamentária, na coluna: previsão inicial, previsão atualizada e receitas realizadas.
29	314 - 316	Compõem o quadro principal da receita orçamentária, na linha: receitas correntes, receitas de capital, recursos arrecadados em exercícios anteriores, operações de crédito/refinanciamento, déficit e saldo de exercícios anteriores (utilizados para créditos adicionais).
30	316	Compõem o quadro principal da despesa orçamentária, na coluna: dotação inicial, dotação atualizada, despesas empenhadas, despesas liquidadas e despesas pagas.
31	316 - 317	Compõem o quadro principal da despesa orçamentária, na linha: despesas correntes, despesas de capital, reserva de contingência, reserva do RPPS, amortização da dívida/refinanciamento e superávit.
32	317 - 318	Compõem o quadro de execução de restos a pagar não processados, na coluna: inscritos em exercícios anteriores, inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior, liquidados, pagos e cancelados.
33	317 - 318	Compõem o quadro de execução de restos a pagar processados e restos a pagar não processados liquidados, na coluna: inscritos em exercícios anteriores, inscritos em 31 de dezembro do exercício anterior, pagos e cancelados.
<b>ITEM</b>	<b>PÁGINA</b>	<b>Descrição dos itens que compõem o Quesito 5 - Balanço Financeiro.</b>
34	320	Evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extraorçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.
35	320	É composto por um único quadro que evidencia a movimentação financeira das entidades do setor público.
36	320	Demonstra a receita orçamentária realizada e a despesa orçamentária executada, por fonte (origem) / destinação de recurso, discriminando as ordinárias (quaisquer finalidade) e as vinculadas (finalidade definida em lei).
37	320	Demonstra os recebimentos e os pagamentos extraorçamentários.
38	320	Demonstra as transferências financeiras recebidas e concedidas, decorrentes ou independentes da execução orçamentária, destacando os aportes de recursos para o RPPS.
39	320	Demonstra o saldo em espécie do exercício anterior e para o exercício seguinte.
40	321	Evidencia tanto nos ingressos quanto nos dispêndios, na coluna: nota explicativa, exercício atual e Exercício anterior.
41	321	Faz referência, na coluna nota explicativa, à alguma nota explicativa da correspondente conta.
42	321	Apresenta valores na coluna Exercício Anterior.
43	324	Apresenta Equilíbrio entre os ingressos e os dispêndios por meio da inclusão do saldo em espécie do exercício anterior e do saldo em espécie para o exercício seguinte nas suas respectivas colunas.
44	324	As receitas e despesas vinculadas, deverão ser detalhadas no mínimo, as vinculações à educação, saúde, previdência social (RPPS e RGPS) e seguridade social.
<b>ITEM</b>	<b>PÁGINA</b>	<b>Descrição dos itens que compõem o Quesito 6 - Demonstração das Variações Patrimoniais.</b>
45	334	Evidencia as variações patrimoniais quantitativas aumentativas e diminutivas.
46	334	Apresenta o modelo sintético, acompanhado de quadros anexos que detalham sua composição, ou apresenta o modelo analítico.
47	335 - 338	Evidencia, no modelo sintético ou analítico, na coluna: nota explicativa, exercício atual e Exercício anterior.
48	335 - 338	Faz referência, no modelo sintético ou analítico, na coluna nota explicativa, à alguma nota explicativa da correspondente conta.
49	335 - 338	Apresenta valores na coluna exercício anterior, no modelo sintético ou analítico.
50	335 - 338	Evidencia, no modelo sintético ou analítico, na linha: variações patrimoniais aumentativas; total das variações patrimoniais aumentativas (I); variações patrimoniais diminutivas; total das variações patrimoniais diminutivas (II); e resultado patrimonial do período (III) = (I-II).
51	335 - 336	Evidencia as variações patrimoniais aumentativas, no modelo sintético ou analítico, na linha: impostos, taxas e contribuições de melhoria; contribuições; exploração e venda de bens, serviços e direitos; variações patrimoniais aumentativas financeiras; transferências e delegações recebidas; valorização e ganhos com ativos e desincorporação de passivos; e outras variações patrimoniais aumentativas.
52	337 - 338	Evidencia as variações patrimoniais diminutivas, no modelo sintético ou analítico, na linha: pessoal e encargos; benefícios previdenciários e assistenciais; uso de bens, serviços e consumo de capital fixo; variações patrimoniais diminutivas financeiras; transferências e delegações concedidas; desvalorização e perdas de ativos e incorporação de passivos; tributárias; custo das mercadorias e produtos vendidos, e dos serviços prestados; e outras variações patrimoniais diminutivas.
53	340	São apresentadas em notas explicativas, ao que se refere a DVP, ainda que os valores não sejam relevantes: redução ao valor recuperável no ativo imobilizado; baixas de investimento; e constituição ou reversão de provisões.

Fonte: Ilustração elaborada pelo autor.