



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

**ANDRESSA MICAELLA DA SILVA COSTA**

**APLICAÇÃO DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO  
SETOR PÚBLICO PELOS ESTADOS E DF: Um estudo sobre a  
evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa entre os anos de  
2014 a 2017**

**CAMPINA GRANDE  
2018**

**ANDRESSA MICAELLA DA SILVA COSTA**

**APLICAÇÃO DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO PELOS ESTADOS E DF: Um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa entre os anos de 2014 a 2017**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao departamento 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: Contabilidade Pública.

Orientador: Prof. Esp. José Luís De Souza

**CAMPINA GRANDE  
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.

C837a Costa, Andressa Micaella da Silva.  
Aplicação do manual de contabilidade aplicado ao setor público pelos Estados e DF [manuscrito] : um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor recuperável da dívida ativa entre os anos de 2014 a 2017 / Andressa Micaella da Silva Costa. - 2018.  
27 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. Esp. José Luis de Souza, Coordenação do Curso de Ciências Contábeis - CCSA."  
1. Dívida ativa. 2. Evidenciação contábil. 3. Setor público.  
4. Demonstrações contábeis. I. Título

21. ed. CDD 657

ANDRESSA MICAELLA DA SILVA COSTA

APLICAÇÃO DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO PELOS ESTADOS E DF: Um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa entre os anos de 2014 a 2017

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao departamento 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: Contabilidade Pública.

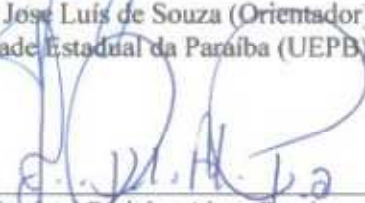
Aprovada em: 22/11/2018

BANCA EXAMINADORA



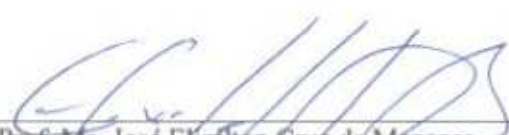
---

Prof. Esp. José Luis de Souza (Orientador)  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



---

Prof. Me. José Perciles Alves Pereira  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)



---

Prof. Ms. José Edmilton Cruz de Menezes  
Universidade Estadual da Paraíba (UEPB)

A minha Mãe, pela dedicação, companheirismo e amizade, DEDICO.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, pela força e saúde concedidas.

À minha mãe Vanusa Guedes, minha maior incentivadora. Gratidão por tê-la ao meu lado nessa caminhada.

Aos meus familiares, pela torcida e apoio de sempre.

Ao meu orientador, José Luís de Souza, profissional pelo qual tenho grande admiração, pela contribuição intelectual e pela dedicada orientação.

Aos demais professores pelos ensinamentos transmitidos ao longo desses quatro anos de curso.

A esta universidade, a Coordenação do Curso de Ciências Contábeis, em especial, o Secretário Sérgio Davi Marques, sempre solícito e atencioso com todos os alunos.

Aos amigos que estiveram comigo durante a graduação, sendo indispensáveis no decorrer desta caminhada.

E, para todos que de alguma forma ajudaram a concluir este trabalho.

“Tudo que o homem não conhece não existe para ele. Por isso o mundo tem, para cada um, o tamanho que abrange o seu conhecimento”.

(Carlos Bernardo Gonzalez Pecotche)

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO.....</b>	<b>7</b>
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO .....</b>	<b>9</b>
<b>2.1 Convergência Contábil: Normas e Procedimentos Aplicáveis no Setor Público .....</b>	<b>9</b>
<b>2.2 Dívida Ativa .....</b>	<b>11</b>
<b>2.3 Ajuste A Valor Recuperável .....</b>	<b>12</b>
<b>2.4 A Evidenciação como Elemento de Transparência e Controle Social no Setor Público.....</b>	<b>14</b>
<b>3 METODOLOGIA.....</b>	<b>16</b>
<b>3.1 Classificações da Pesquisa .....</b>	<b>16</b>
<b>3.2 População, Amostra e Período de Análise .....</b>	<b>17</b>
<b>3.3 Coleta e Tratamento dos Dados.....</b>	<b>17</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS .....</b>	<b>19</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>23</b>
<b>ABSTRACT .....</b>	<b>24</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>25</b>



# **APLICAÇÃO DO MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADO AO SETOR PÚBLICO PELOS ESTADOS E DF: Um estudo sobre a evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa entre os anos de 2014 a 2017**

Andressa Micaella da Silva Costa<sup>1</sup>

## **RESUMO**

A Dívida Ativa representa um crédito de fundamental importância em favor dos entes públicos, constituído principalmente pelo não pagamento dos tributos por parte dos contribuintes nos prazos estabelecidos pela legislação pertinente. Os estados brasileiros incluído o distrito federal devem, de acordo com normativos vigentes, realizar provisões para o ajuste a valor recuperável, evidenciando em notas explicativas a metodologia utilizada para uma maior transparência. Nesse sentido, o presente estudo tem por objetivo verificar o cumprimento dos procedimentos especificados no MCASP com relação ao ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa dos estados entre os anos de 2014 a 2017. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quali-quantitativa, de natureza documental. Quanto aos procedimentos, foram excluídos os estados do Amapá e Maranhão em virtude da não divulgação dos dados necessários. Dos estados restantes foram coletadas as Demonstrações Contábeis dos exercícios de 2014 a 2017 disponíveis no canal de divulgação de cada ente e Siconfi. As questões utilizadas para a análise em notas explicativas foram formatadas de acordo com os procedimentos dispostos no MCASP. Os resultados indicaram que mais de 25% dos estados não constituem a provisão para a perda com o ajuste a valor recuperável e que a quantidade de informações divulgadas se mostra incipiente devido ao baixo nível encontrado de acordo com a métrica utilizada, indicando que a maioria dos estados não divulgam informações em notas explicativas suficientes para que possibilitem aos usuários maior conhecimento quanto ao procedimento aplicado para realizar tal ajuste.

**Palavras-chave:** Valor recuperável. Dívida Ativa. Evidenciação. Setor público.

## **1 INTRODUÇÃO**

A Dívida Ativa compreende os créditos em favor da Fazenda Pública que não foram pagos pelo sujeito passivo no prazo legal previsto. É um crédito de grande representação nas contas públicas, uma vez que representa o montante total que cada ente da federação deixou de arrecadar devido a inadimplência dos contribuintes.

Devido ao processo de convergência contábil buscou-se trazer o patrimônio como foco principal da Contabilidade, uma vez que a Contabilidade pública só tinha como base legal a lei 4.320/64, onde o foco primário era o orçamento.

---

<sup>1</sup> Aluna de Graduação em Ciências Contábeis na Universidade Estadual da Paraíba – Campus I.  
E-mail: micaellacosta@outlook.com

O efetivo processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade iniciou-se no ano de 2008, através da Secretaria do Tesouro Nacional, por meio da portaria MF nº 184, anunciando as normas e procedimentos específicos aplicados ao setor público. Nas suas atribuições, o STN instituiu o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), que colabora com o processo de elaboração e execução do orçamento, trazendo o foco patrimonial às demonstrações do setor público.

Dentre os procedimentos especificados no MCASP, estão a realização da provisão do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa, onde responsabilidade pelo cálculo e registro contábil do ajuste para perdas é do órgão ou entidade competente para a gestão da Dívida Ativa.

Nesse sentido o presente trabalho baseia-se no seguinte problema: **Os Estados brasileiros seguem as diretrizes estabelecidas pelo MCASP para a evidenciação do ajuste a valor recuperável nas suas Demonstrações Contábeis?**

Assim, este estudo objetiva verificar o cumprimento dos procedimentos especificados no MCASP referentes ao ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa dos estados do Brasil, incluindo O Distrito Federal durante o período de 2014 a 2017.

Para cumprimento do objetivo geral foi tomado como base os seguintes objetivos específicos:

- Apresentar quais estados realizam as provisões para Perdas de Dívida Ativa e qual a representatividade da Dívida Ativa por Estado;
- Identificar os estados que evidenciam por meio de notas explicativas os procedimentos utilizados para mensuração, através de metodologia e memória de cálculo;
- Analisar a qualidade da informação prestada, identificando se houve explicação do método ou apenas a transcrição de uma metodologia.

Nota-se por meio de estudos anteriores na área pública que há uma lentidão quanto ao cumprimento de procedimentos específicos embora seja de caráter obrigatório. Assim, justifica-se este estudo pelo interesse de realizar o levantamento da dimensão da Dívida Ativa no sistema patrimonial público decorrente do ajuste a valor recuperável dos créditos citados e da observância dos entes públicos quanto ao cumprimento das exigências estabelecidas no MCASP.

Este artigo está estruturado em cinco seções. Na primeira seção foi apresentada a introdução do trabalho. Na segunda seção será exposto o referencial teórico, apresentando a Convergência contábil: Normas e procedimentos aplicáveis no Setor Público, a Dívida Ativa, o ajuste a valor recuperável e a evidenciação como elemento de transparência e

controle social no setor público. Na terceira seção será apresentada a metodologia utilizada. A quarta seção fará uma análise sobre o cumprimento dos procedimentos especificados no MCASP com relação a evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa no setor público dos estados do Brasileiros, e na última seção serão feitas considerações finais sobre o estudo realizado.

## **2 REFERENCIAL TEÓRICO**

### **2.1 Convergência Contábil: Normas e Procedimentos Aplicáveis no Setor Público**

Desde 1964 a Contabilidade aplicada ao setor público pauta-se nos dispositivos estabelecidos na Lei nº 4.320, a qual estabelece normas gerais de Direito Financeiro para a elaboração e o controle do orçamento e dos demonstrativos contábeis da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

De acordo com o *caput* da lei citada, o orçamento estava sendo tratado como fonte primária, deixando o patrimônio, objeto da Contabilidade, em segundo plano. Portanto, buscando trazer o patrimônio como objeto principal e diminuir as diferenças entre os procedimentos e práticas contábeis adotadas entre diversos países, além de aumentar a qualidade e a transparência das Demonstrações Contábeis do setor público iniciou-se o processo de convergência contábil.

Nesse processo de normatização têm-se como principal responsável no setor público internacional o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). No Brasil, em 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Resolução nº 1.103, alterada pela de nº 1.105, instituiu o Comitê Gestor de Convergência no Brasil, com a principal função de contribuir para maior transparência e aprimoramento das práticas contábeis, considerando a convergência internacional.

Dentre algumas das ações desenvolvidas pelo comitê constam a elaboração do Anexo II à Resolução CFC nº 750/1993, que trata da interpretação dos princípios de Contabilidade voltados para o setor público, e a edição, em 2008, das dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP (NBCT 16.1 a NBCT 16.10).

Devido ao caráter não compulsório das normas supracitadas, em 2008, a Secretaria do Tesouro Nacional – Ministério da Fazenda, torna-se o órgão central deste processo com a publicação da Portaria n. 184, de 25 de agosto de 2008. A portaria dispõe

quanto aos procedimentos, práticas, a elaboração e divulgação das Demonstrações Contábeis a serem observados pelo setor público a fim de torná-los convergentes com as NIC's Aplicadas ao Setor Público. Desta forma, o artigo primeiro resolve

Art. 1º Determinar à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* - IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente:

I – identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de Contabilidade publicadas pela IFAC e às normas Brasileiras editadas pelo CFC;

II - editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de Demonstrações Contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público;

III - adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Para garantir o cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, através da consolidação das contas e também devido a necessidade de promover a harmonização nos três níveis de governo, a Secretaria do Tesouro Nacional – STN aprovou, através da Portaria nº 564, de 27 de outubro de 2004, a 1ª edição do Manual de Procedimentos da Dívida Ativa e através da Portaria nº 437/2012, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP).

O Manual de Procedimentos da Dívida (2014) evidencia que tem por objetivo instituir regras e procedimentos contábeis visando à harmonização dos registros referentes à Dívida Ativa, em função dos conceitos a serem observados pelas entidades governamentais. A aplicabilidade dos procedimentos especificados no manual representa impacto relevante na transparência no setor público, como segue:

As rotinas e procedimentos nele descritos, tanto pela necessidade, quanto pela relevância, representam um impacto significativo na transparência das contas públicas nacionais. Sua aplicação, os benefícios dela decorrentes e seu aperfeiçoamento constituem tarefa de todos aqueles que, sob qualquer enfoque, detenham responsabilidade sobre a Contabilidade aplicada à administração pública, em todas as esferas de governo.

Já o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), conforme Oliveira (2013), visa colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento,

além de contribuir para resgatar o objeto da Contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Assim a Contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de Demonstrações Contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional.

## 2.2 Dívida Ativa

Os valores registrados em Dívida Ativa compreendem os créditos de natureza tributária ou não tributária em favor da Fazenda Pública, não pagas no prazo legal exigível pelos sujeitos passivos. O não pagamento desses créditos, compromete a fase de arrecadação e recolhimento da receita pública. Apesar da tendenciosidade da nomenclatura, a Dívida Ativa não se confunde com a dívida pública, já que esta se refere aos valores devidos a terceiros pelo ente público.

Prevista na Lei 4.320/64, a inscrição em Dívida Ativa também está definida no art. 201, do Código Tributário Nacional (CTN). Entretanto, o código só dispõe da constituição proveniente de créditos de natureza tributária, sendo sua inscrição realizada após esgotado o prazo fixado para pagamento dos créditos devidos, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

A leitura do §1º, artigo 39, Lei no 4.320/64 esclarece que os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias, onde verifica-se a existência prévia de créditos da fazenda pública anteriormente à arrecadação, sejam eles inscritos ou não em Dívida Ativa. Após apurada a liquidez e certeza dos créditos de natureza tributária ou não tributária, exigíveis pelo transcurso do prazo de pagamento, deverão ser inscritos, como Dívida Ativa, em registro próprio.

Ainda com relação aos conceitos, a Dívida Ativa tributária e não tributária foi tratada no §2º do artigo 39, da Lei no 4.320/64, trazendo as exceções dos créditos de natureza não tributária, como segue

Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos,

indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou outras obrigações legais.

Kohama (2006) apud Lopes e Santos apresenta que “constituem Dívida Ativa a importância relativa a tributos, multa e créditos da Fazenda Pública, lançados, mas não recebidos no prazo do vencimento, a partir da data de sua inscrição”.

O conceito de Dívida Ativa exposto no MCASP (2017, p. 313) ressalva que a Dívida Ativa é uma fonte potencial de fluxo de caixa, e por representar um benefício econômico futuro para os entes, é contabilmente representada no ativo, conforme

conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definitivo em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxo de caixa e é reconhecida contabilmente no ativo.

Para fins contábeis pode-se inferir que a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa um fato permutativo, pois somente ocorre a transferência de um valor que não foi recebido no prazo previsto já registrado no ativo para outra conta dentro do próprio Ativo, incidindo nesta juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

Conforme Oliveira (2013), a constituição do crédito de Dívida Ativa depende inicialmente da constituição definitiva do crédito tributário, onde a inscrição em Dívida Ativa representa a consolidação da dívida tributária, do débito tributário perante a Administração Pública, que, pelo menos administrativamente, não mais poderá ser alterado.

Assim, efetivada a inscrição da Dívida Ativa pelas respectivas procuradorias judiciais, é extraída a Certidão da Dívida Ativa dando moldes legais para a promoção da execução fiscal.

### **2.3 Ajuste A Valor Recuperável**

O recebimento dos valores inscritos em Dívida Ativa, depende do efetivo controle e cobrança da Dívida Ativa pelos responsáveis pela execução fiscal da Administração Pública. Na perspectiva do não recebimento total dos créditos inscritos em Dívida Ativa, e atendendo ao princípio da prudência trazido pelo CFC, torna-se necessário a constituição da provisão para essas perdas.

No setor público, a certeza de liquidez é relativa, uma vez que seja por prescrição ou pelo direito que o sujeito passivo ou terceiro possui de recorrer da decisão, e assim provar a ação equivocada da decisão e tornando-a inexigível.

Nesse sentido, Oliveira (2013, p. 12) ressalta que a não cobrança da Dívida Ativa “além de implicar no não ingresso de receita pública ao Erário, acaba por estimular o surgimento de novos inadimplentes, em decorrência, especialmente, da inércia do Poder Público, que acaba por gerar a impressão da impunidade”.

O recebimento dos valores inscritos em Dívida Ativa tem suas particularidades e complexidades quando analisados pelas óticas normativas e procedimentais. Com relação aos prazos que compõem o ciclo da Dívida Ativa, Giuberti (2010) traz que

os prazos de que o Fisco dispõe para a cobrança dos tributos não pagos são: cinco anos para inscrever o crédito em Dívida Ativa, emitir a CDA, e, após a inscrição, mais cinco anos para entrar com o processo judicial de cobrança. O recebimento neste caso ocorre após o fim do processo judicial, seja por acordo, seja por sentença do juiz.

A lentidão nos processos de cobrança, desde a ocorrência do fato gerador da obrigação do crédito tributário ou não tributário até as ações de cobranças administrativas e execuções realizadas pelo Judiciário refletem a necessidade de se manter um controle interno eficiente sobre os referidos créditos.

Portanto, sabendo da lentidão deste processo, a mensuração do estoque da Dívida Ativa é de fundamental importância para averiguar o real montante que esperasse receber, utilizando-se para tal de estudos qualificados, de modo a realizar os registros sem sub ou superestimar o montante da Dívida Ativa.

O procedimento de registro da provisão redutora da Dívida Ativa vai ao encontro dos princípios divulgados pela Federação Internacional de Contadores - IFAC, responsável pela emissão das NICSP, e pelo Manual de Estatísticas de Finanças Públicas do FMI, cujos focos têm sido a divulgação de demonstrativos contábeis com ativos que retratem a real situação patrimonial do Setor Público.

É necessário que os mecanismos utilizados para mensuração e reconhecimento dos créditos e respectivos ajustes para perdas prováveis sejam fontes íntegras e seguras dos valores a serem registrados. Portanto, não devem ser utilizados mecanismos que não garantam confiabilidade à informação.

Destaca-se que desde 2004, com a publicação do Manual da Dívida Ativa, foi enfatizada a relevância do método a ser utilizado para o cálculo ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa, conforme disposto na introdução

Dentre os procedimentos, destaca-se o método destinado a qualificar o montante inscrito, com a constituição de uma provisão para os créditos inscritos em Dívida Ativa de recebimento duvidoso, de caráter redutor, no âmbito do Ativo.

O Manual da Dívida Ativa dispõe de uma metodologia para o cálculo da provisão com ajuste anual, estabelecendo que “A metodologia de cálculo é baseada em uma média percentual dos recebimentos ao longo dos três últimos exercícios anteriores ao que incidirá a provisão que está sendo calculada”.

Entretanto, o MCASP não especifica uma metodologia para o cálculo do ajuste para perdas, uma vez que observa a diversidade da origem dos créditos e dos graus de estruturação das atividades de cobrança nos entes da Federação, cabendo a cada ente a escolha da metodologia que melhor retrate a expectativa de recebimento dos créditos inscritos.

Há uma preocupação pelo MCASP (2017) em enfatizar o método de mensuração utilizado por cada ente para que não ocorram uma distorção no real patrimônio do ente público, como segue

A mensuração do ajuste para perdas deve basear-se em estudos especializados que delineiem e qualifiquem os créditos inscritos, de modo a não superestimar e nem subavaliar o patrimônio real do ente público. Tais estudos poderão considerar, entre outros aspectos, o tipo de crédito (tributário ou não tributário), o prazo decorrido desde sua constituição, o andamento das ações de cobrança (extrajudicial ou judicial), dentre outros. O ajuste para perdas deverá ser registrado no ativo em contrapartida a uma variação patrimonial diminutiva (VPD).

Os valores registrados no ajuste a valor recuperável da dívida devem ser evidenciados nos demonstrativos pertinentes, como balanço patrimonial e demonstração do resultado, além de ter esclarecimentos divulgados através de notas explicativas como a classificação de perda por *impairment*, a descrição geral do montante entre outros.

## **2.4 A Evidenciação como Elemento de Transparência e Controle Social no Setor Público**

A instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal fez com que se tornasse imprescindível a evidenciação e a disponibilização de informações referente à gestão dos recursos públicos nas três esferas de governo. A lei ainda acrescenta que o acesso as informações deve ser por meio eletrônico e de acesso público (BRASIL, 2000).



Conforme afirmam Graciliano e Fialho (2013, p. 15) “a evidenciação e transparência constituem requisitos indispensáveis para o exercício do controle social, que é a modalidade de controle externo cujo agente controlador é a sociedade civil organizada ou o cidadão”.

A qualidade informacional da Contabilidade deve ser compreensível aos usuários e imprescindível, também no setor público, em decorrência de a principal finalidade dos demonstrativos contábeis é a de servir como ferramenta para o exercício do controle e acompanhamento das políticas públicas (CARLIN, 2008).

Portanto, presume-se a adequada evidenciação, para que as informações apresentadas permitam a avaliação do sistema patrimonial e das mutações do patrimônio, possibilitando para todos os usuários das informações contábeis, informações confiáveis e relevantes auxiliando-os em um possível processo decisório.

Platt Neto et al (2007), destacam os principais usuários externos das informações do setor público, e seus principais interesses, ressaltando a importância da evidenciação dessas informações pelo setor público, conforme quadro 1.

Quadro 1 - Usuários externos das contas públicas e síntese de seus interesses presumíveis

Tipologia de usuários da Contabilidade	Interesses dos usuários
Cidadãos, Contribuintes ou Eleitores	Exercer a participação política e o controle social, auxiliando a escolha e a atuação de governantes que atendam aos seus anseios;
Fornecedores	Decidir as vendas ao Estado, por meio do conhecimento da demanda e da capacidade de pagamento. Acompanhamento de licitações e de pagamentos pelos órgãos públicos;
Sindicatos	Negociar remunerações, condições de trabalho e benefícios de servidores públicos, de aposentados e pensionistas;
Empresários	Decidir a continuidade dos negócios, considerando alterações da carga tributária e do incentivo à atividade econômica pelo Estado, bem como oportunidades de captação de empregados e dirigentes para os seus quadros de recursos humanos;
Investidores (pessoas ou instituições)	Analisar o risco quanto à compra de títulos da dívida pública, entre outras alternativas de investimentos afetadas pelo Estado;
Partidos Políticos	Embasar suas críticas e propostas governamentais (planos de governo), inclusive através da alocação dos recursos públicos em ensino, pesquisa e extensão;
Pesquisadores e Estudantes	Desenvolver estudos acadêmico-científicos sobre o Estado, sua gestão e as finanças públicas. Localizar oportunidades e ou concentração dos recursos potenciais ou reais destacados para a entidade;

Fonte: Platt Neto et al. (2007).

O CPC 00, que trata da Estrutura Básica Conceitual da Contabilidade, estabelece que para uma informação ser útil e atender aos anseios dos usuários das informações, precisa ser relevante e representar com fidedignidade o que se propõe a representar. E,

compreendem informação contábil financeira pode ser melhorada, caso possa ser comparável, verificável, tempestiva e compreensível.

Podemos também destacar o exposto por Silva Jr apud Mauss que acrescenta algumas práticas de *accountability* podem aumentar o valor das empresas, e estas se estendem ao setor público, como a

- Transparência:** fornecer informação completas em relatórios para a sociedade como um todo que ajudam a remover incertezas e contribuindo para a boa aplicação dos recursos.
- **Prestação de Contas** (*accountability*): Gestores públicos, prestam contas de seus atos para os conselhos de gestão, Tribunal de Contas e para a sociedade em geral.
- **Equidade:** Significa os mesmos direitos legais a todos, com tratamento justo e equânime, entre os gestores, cidadão, ONGS, empresas ou qualquer outro interessado. Também veda favores indevidos e cria penalidades.

Conforme Di Pietro (1993):

Embora o controle seja atribuição estatal, o administrado participa dele à medida que pode e deve provocar o procedimento de controle, não apenas na defesa de seus interesses individuais, mas também na proteção do interesse coletivo. A Constituição outorga ao particular determinados instrumentos de ação a serem utilizados com essa finalidade. É esse, provavelmente, o mais eficaz meio de controle da Administração Pública: o controle popular.

Assim, o gestor público, devido a delegação de poder concedido pela sociedade, tem o dever de prestar contas dos atos da gestão pública para que a sociedade possa tomar conhecimento das contas e ações governamentais e, desse modo, realizar um controle social com informações precisas ao seu alcance.

### 3 METODOLOGIA

#### 3.1 Classificações da Pesquisa

O delineamento da pesquisa caracteriza-se como estudo descritivo, pois tem como principal objetivo descrever sobre a evidenciação do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa dos estados, utilizando para tal fontes primárias e secundárias.

Na abordagem do problema, o estudo caracteriza-se como quali-quantitativo, visto que a partir dos instrumentos de coleta de dados utilizados (Siconfi e Notas Explicativas), foram elaboradas análises com enfoque na interpretação dos Balanços colhidos e na

quantificação dos dados analisados. Quanto aos procedimentos considerasse documental, realizada a partir dos Balanços Gerais de cada Estado e do Distrito Federal.

### **3.2 População, Amostra e Período de Análise**

A população objeto da análise constitui-se nos estados que integram a federação incluindo o Distrito Federal. Esta opção se deu devido as demais unidades da federação não possuírem dimensões relativamente uniformes, colaborando para uma comparação menos distorcida entre os resultados encontrados. Soma-se a isto, o número mediano de entes (27), o que permite que uma maior parte da população seja analisada no estudo e que os Estados, do ponto de vista patrimonial, possuem um porte que permite a manutenção de sistemas contábeis mais estruturados em relação ao da maior parte dos municípios.

No que diz respeito à seleção da amostra, inicialmente foram coletados os exercícios de 2014 a 2017 para a análise dos valores provisionados e o reconhecimento da Dívida. Para a análise das notas explicativas, procurou-se incluir na análise todos os estados que divulgaram o Balanço Geral do Estado no exercício de 2017. Assim, foram 25 entes da federação (Acre, Alagoas, Amazonas, Bahia, Ceará, Distrito Federal, Espírito Santo, Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins), excluindo-se os estados do Amapá e Maranhão em virtude de não divulgação dos dados necessários no ano pesquisado. A limitação a este exercício levou em consideração a premissa de que os estados já estão harmonizados com as normas de Contabilidade aplicadas ao setor público.

### **3.3 Coleta e Tratamento dos Dados**

Selecionados os entes que compõe a amostra, inicialmente buscou-se atualizar o estudo realizado por Sobrinho (2010), coletando os dados através do Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro – Siconfi ([www.siconfi.tesouro.gov.br](http://www.siconfi.tesouro.gov.br)). Para o segundo processo de análise, procurou-se as Demonstrações Contábeis do exercício de 2017 disponíveis nos canais de divulgação de cada ente.

No que diz respeito ao balanço patrimonial, foram coletados dados da conta “Dívida Ativa Tributária e Não Tributária” e o respectivo valor da provisão do ajuste a valor recuperável, presente no subgrupo dos créditos. Os dados foram selecionados com o objetivo de demonstrar a participação da Dívida Ativa no total do patrimônio, assim como o impacto do reconhecimento do ajuste a valor recuperável nos entes que a contabilizam.

Além dos efeitos patrimoniais propriamente ditos, houve a intenção de verificar a observância dos Estados com relação a divulgação método de mensuração utilizado por cada ente através do nível de evidenciação. Esta parte da pesquisa foi elaborada com base no modelo proposto no estudo realizado por Meneses e Peter (2011) adaptado ao contexto desta pesquisa.

Para esta análise, primeiramente, verificou-se quais estados publicaram suas prestações de contas, nas quais estão inseridas as demonstrações e relatórios contábeis, nos respectivos endereços eletrônicos, sendo verificado no mês de setembro de 2018. A análise das notas explicativas foi realizada utilizando-se métrica desenvolvida a partir da técnica de Análise de Conteúdo, a fim de verificar a quantidade de informações contábeis divulgadas com relação ao ajuste a valor recuperável.

Por conseguinte, foram definidas 4 categorias para a unidade de análise utilizada, sendo seus objetivos descritos no Quadro 1. A fundamentação dos critérios utilizados como métrica para o estabelecimento das categorias é proveniente dos procedimentos especificados no MCASP, além de questões para a verificação da qualidade das informações quando fornecidas.

Quadro 2: Métrica utilizada para análise de notas explicativas

Unidade de análise	Categorias	Objetivo
Notas explicativas	1	Apresenta notas explicativas acerca do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa.
	2	Averiguar se a metodologia utilizada para o cálculo do ajuste a valor recuperável é divulgada.
	3	Verificar se a memória de cálculo utilizada foi evidenciada.
	4	Examinar a qualidade das informações evidenciadas nas notas explicativas, quanto aos aspectos de agregar capacidade informacional à demonstração pesquisada.

Fonte: Adaptado de Meneses e Peter (2011).

A partir da métrica (Quadro 2) definida, foram atribuídas às categorias as seguintes pontuações: 1 (um) para os entes que evidenciaram as informações requeridas ou 0 (zero) caso o ente analisado não tenha evidenciado. Conforme Bardin apud Meneses

essa metodologia pode ser utilizada como base, sendo suportada na ideia de que a presença (ou ausência) de determinado termo em um texto pode ser significativa e funcionar como um indicador.

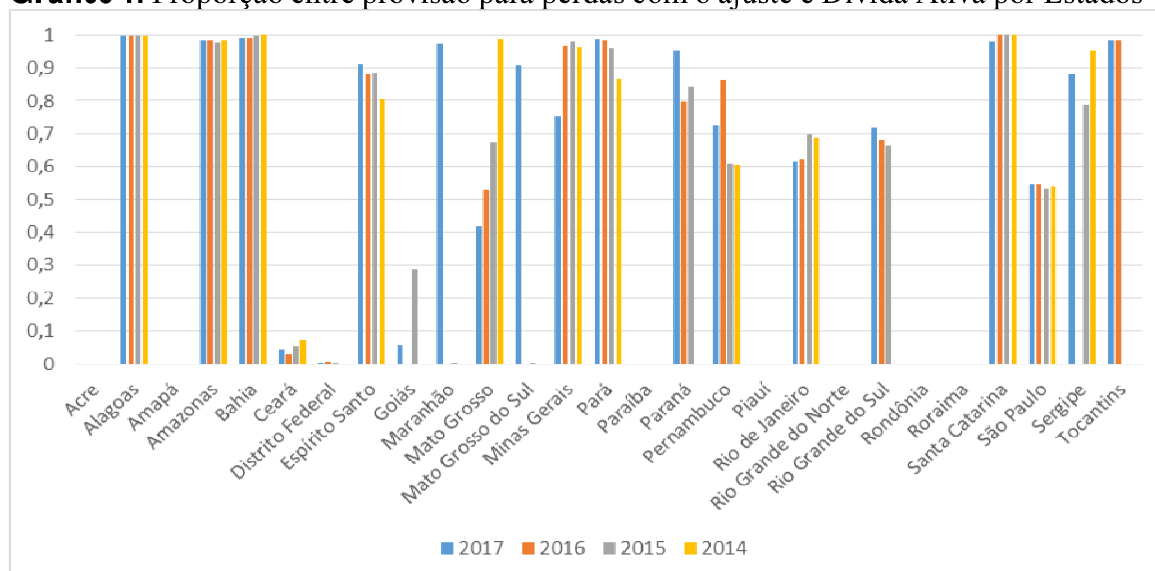
Ao final, as pontuações obtidas por cada ente todas as categorias analisadas foram somadas afim de obter o nível de evidenciação os Estados. Este nível poderia variar entre os extremos 0 (não há a divulgação de nenhuma categoria) e 4 (há a divulgação de todas as categorias).

#### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

Nesta pesquisa, os níveis de mensuração e evidenciação dos Estados Brasileiros para as Normas Brasileiras de Contabilidade, foram apurados por meio da análise dos conteúdos dos demonstrativos como balanços patrimoniais, notas explicativas e relatórios de gestão.

No primeiro quesito foi realizada uma análise no balanço patrimonial dos Entes, dos anos de 2014 a 2017, examinando se nos balanços patrimoniais existia a evidenciação do ajuste a valor recuperável. O gráfico 1 evidencia a proporção entre os valores da provisão e a Dívida Ativa.

**Gráfico 1.** Proporção entre provisão para perdas com o ajuste e Dívida Ativa por Estados



**Fonte:** Siconfi - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

A análise deste gráfico 1 aponta que dos 27 Entes os Estados Acre, Amapá, Paraíba, Piauí, Rio Grande do Norte, Rondônia e Roraima não divulgaram os valores da

provisão do ajuste a valor recuperável em nenhum dos anos analisados, motivo pelo qual os 7 Entes tiveram 0 como porcentagem.

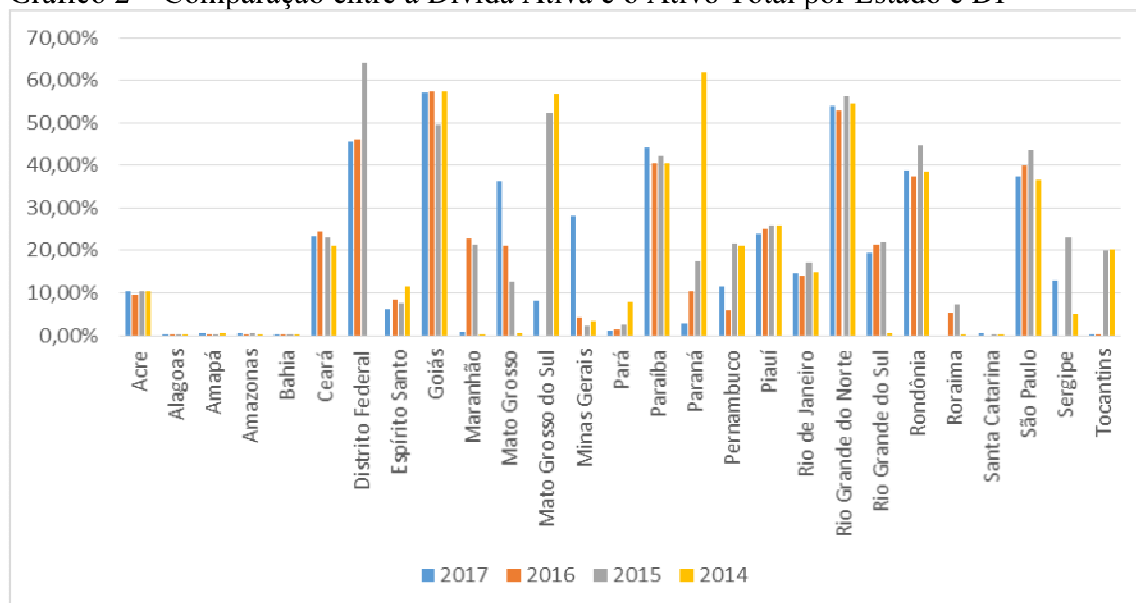
No ano de 2016 os Estados do Mato Grosso do Sul e Sergipe não evidenciaram o valor das Dívidas Ativas em contas específicas, interferindo na transparência da informação e na análise da série histórica dos mesmos.

Durante os 4 anos analisados, permaneceram com os valores das provisões representando mais de 90% dos valores inscritos em Dívida Ativa os estados de Alagoas, Amazonas, Bahia, Pará e Santa Catarina. Percebe-se, portanto, o alto grau de incerteza para o recebimento desses créditos nestes Estados.

Nos Estados do Mato Grosso e Minas Gerais houve um decréscimo significativo na Dívida Ativa Líquida, onde de 2014 para 2017 houve uma redução de 56,91% e 21,18% respectivamente. Com isto, pode-se inferir que esta redução durante a série histórica dos Entes Públicos podem ser o reflexo do esforço na ação de cobrança destes créditos a partir dos meios de cobrança que estão à disposição dos gestores.

Da mesma forma, cabe destacar o Estado do Ceará em relação ao baixo valor estimado para o não recebimento da dívida nos anos da pesquisa. Apesar de ter ocorrido um acréscimo de 1,29% do valor das provisões em 2017 em relação ao ano de 2016, o Ente possui a menor provisão para perdas, onde estes valores representaram 4,27% em 2017, 2,98% em 2016, 5,35% em 2015 e 7,10% em 2014

Gráfico 2 – Comparação entre a Dívida Ativa e o Ativo Total por Estado e DF



Fonte: Siconfi - Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro

O gráfico 2 acima constitui uma análise vertical da composição do ativo total, evidenciando a representatividade da Dívida Ativa, deduzida do ajuste a valor recuperável em relação ao ativo total dos entes federativos.

Com base nos valores encontrados, o valor da Dívida Ativa inscrita corresponde a mais de 30% do ativo total nos Estados do Goiás, Paraíba, Rio Grande do Norte, Rondônia, São Paulo e no Distrito Federal.

Convém destacar que dos estados que não fizeram a provisão para ajuste, sendo estes Paraíba, Rio Grande do Norte e Rondônia, os valores inscritos em Dívida Ativa representaram no ano de 2017 44,09%, 54,11% e 38,83% respectivamente do total do Ativo dos Estados. No entanto, a legislação deixa claro apenas os ativos que possuem uma grande possibilidade de realização devem constar nas Demonstrações Contábeis dos entes. Sendo assim, as informações prestadas por estes entes são comprometidas, uma vez que não se tem a certeza do benefício econômico futuro.

O MCASP determina que a evidenciação do ajuste a valor recuperável dos créditos com a Dívida Ativa seja de forma detalhada e que essas informações sejam relevantes para os usuários das informações, isso inclui, uma maior transparência dos dados de forma analítica.

A análise das notas explicativas, exposta na tabela 1, revela o nível de evidenciação dos estados acerca de procedimentos que devem ser evidenciados com relação ao ajuste a valor recuperável, para esta análise foi coletado dados referente ao ano de 2017.

**Tabela 1 – Nível de evidenciação do ajuste em notas explicativas**

(Continua)

<b>ANO DE 2017</b>	<b>CATEGORIA</b>				
<b>ESTADO</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>Nível</b>
Acre	0	0	0	0	0
Alagoas	1	1	1	1	4
Amazonas	0	0	0	0	0
Bahia	1	1	1	1	4
Ceará	1	1	0	0	2
Distrito Federal	0	0	0	0	0
Espírito Santo	1	1	1	1	4
Goiás	0	0	0	0	0
Mato Grosso	1	0	0	0	1
Mato Grosso do Sul	0	0	0	0	0
Minas Gerais	0	0	0	0	0
Pará	1	1	1	1	4

**Tabela 1 – Nível de evidenciação do ajuste em notas explicativas**  
(Continuação)

ANO DE 2017 ESTADO	CATEGORIA				Nível
	1	2	3	4	
Paraíba	0	0	0	0	0
Paraná	1	0	0	0	1
Pernambuco	1	1	0	0	2
Piauí	1	0	0	0	1
Rio de Janeiro	0	0	0	0	0
Rio Grande do Norte	0	0	0	0	0
Rio Grande do Sul	0	0	0	0	0
Rondônia	0	0	0	0	0
Roraima	0	0	0	0	0
Santa Catarina	1	1	1	1	4
São Paulo	1	0	0	0	1
Sergipe	0	0	0	0	0
Tocantins	0	0	0	0	0
<b>TOTAL</b>	<b>12</b>	<b>7</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	

Fonte: Pesquisa elaborada pela autora (2018)

Cabe ressaltar as pontuações 0 (zero), obtidas pelos Estados do Acre, Goiás, Paraíba, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Roraima e Tocantins são resultantes da não publicação das respectivas prestações de contas contendo as notas explicativas, dificultando assim, a análise das demonstrações pelos usuários.

Observa-se, na Tabela 3, que a pontuação máxima (4) foi alcançada apenas pelos estados de Alagoas, Bahia, Espírito Santo, Pará e Santa Catarina. Nenhum dos estados obteve pontuação nível 3, enquanto os estados do Mato Grosso, Paraná, Piauí e São Paulo citaram que atenderam aos procedimentos do MCASP nas notas explicativas sobre o ajuste a valor recuperável, mas não apresentaram mais informações, obtendo um (1) ponto como pontuação.

Dos Estados que obtiveram pontuação 2, Ceará e Pernambuco, observa-se que foram evidenciadas apenas as categorias 1 e 2, que tinham por objetivo verificar se os estados apresentavam notas explicativas acerca do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa e averiguar se a metodologia utilizada para o cálculo do ajuste a valor recuperável foi divulgada.

A situação constatada nas pontuações (0) obtidas pelos estados do Amazonas, Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba, Rio Grande do Sul e Sergipe foi ocasionada pela não divulgação das categorias na métrica utilizadas no ano analisado. A falta de divulgação destas informações por estes estados compromete a qualidade da



informação, por não apresentar todos os fatos relevantes acerca das variações que podem ocorrer no patrimônio público.

Diante da situação encontrada, observa-se que a evidenciação no setor público ainda demonstra ser incipiente, em razão do baixo nível de atendimento dos procedimentos específicos que deveriam ser seguidos, mensurado, por meio de métrica formulada com base nas orientações da STN (MCASP).

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O objetivo do estudo foi identificar o nível de divulgação das exigências dos procedimentos específicos orientados pelo MCASP a partir dos valores registrados no Siconfi e pelas notas explicativas dos estados. A pesquisa foi fundamentada no modelo proposto por Sobrinho (2010) e Meneses e Petter (2011) o qual foi adaptado ao contexto da pesquisa. A métrica utilizada para a análise das notas explicativas utilizou-se dos principais procedimentos destacados para a evidenciação do ajuste da Dívida Ativa no MCASP. O modelo possibilitou a construção de um ranking, idealizado em quatro categorias, onde foram indicados se os estados cumpriram os procedimentos estabelecidos.

Com relação ao primeiro levantamento, com dados recolhidos do Siconfi, observamos que 7 dos 27 estados ainda não provisionam o ajuste a valor recuperável com créditos da Dívida Ativa, deixando de retratar de forma prudente os saldos líquidos dos créditos inscritos. Destaca-se na falta de informações, os estados da Paraíba, Rio Grande do Norte e Rondônia por possuírem no ano de 2017 valores inscritos em Dívida Ativa que representam 44,09%, 54,11% e 38,83% respectivamente do total do ativo dos estados e em desacordo com o princípio da prudência, comprometendo as informações aos usuários.

Na análise das notas explicativas, os estados do Amapá e Maranhão não fizeram parte da análise em virtude da não divulgação dos dados necessários nas demonstrações do ano de 2017. Dos 25 estados restantes analisados, Alagoas, Bahia, Espírito Santo, Pará e Santa Catarina apresentaram os melhores índices nas dimensões analisadas, obtendo a pontuação máxima por apresentar todas as categorias da métrica. Do contrário, os estados do Amazonas, Distrito Federal, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Paraíba,

Rio Grande do Sul e Sergipe obtiveram pontuação zero (0) uma vez que não divulgaram informações acerca do ajuste a valor recuperável da Dívida Ativa em notas explicativas.

De acordo com os resultados, a observância dos procedimentos quando da evidenciação com relação aos valores da Dívida Ativa se mostra incipiente, podendo sugerir uma falta de comprometimento do setor público em evidenciar informações para a sociedade, uma vez que muitas das orientações de evidenciação, estabelecidas nas normas da STN, já estavam desde 2004 explicitadas no Manual da Dívida Ativa.

Portanto, convém destacar que as notas explicativas apresentadas necessitam ser aprimoradas, sofrendo ajustes às características próprias de cada exercício financeiro e peculiaridades de cada ente público. Espera-se uma maior conscientização dos gestores na busca por divulgação das informações contábeis de forma mais transparente, para que os usuários das informações possam utilizar-se das informações prestadas sem viés, indo ao encontro do que estabelece as NBCASP e o MCASP com a função de estimular os órgãos públicos, e também permitir o controle social através de informações mais objetivas e detalhadas.

Como limitações da pesquisa, pode-se destacar a dificuldade de se obter informação relacionada ao setor público brasileiro pelos órgãos competentes, como também informações divulgadas de forma incompleta e dificuldades para encontrar alguns relatórios contábeis, onde por exemplo, foram acessados sites dos tribunais de contas, portais da transparência e secretarias de governo afins à Contabilidade, visando encontrar as notas explicativas às Demonstrações Contábeis.

Desse modo, para pesquisas futuras, sugere-se investigar se os fatores sociais, econômicos, políticos ou culturais podem afetar a apresentação e o nível de evidenciação das notas explicativas às Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. Sugere-se ainda, o estudo da utilização de sites governamentais com enfoque em transparência das contas públicas como também a relação entre a leitura dos demonstrativos contábeis do setor público brasileiro e o nível de educação do público que as utilizam.

## **APPLICATION OF THE ACCOUNTING MANUAL APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR BY THE STATES AND DF: A study on the disclosure of the recoverable value of the Active Debt between 2014 and 2017**

### **ABSTRACT**

The Active Debt represents a credit of fundamental importance in favor of public entities, constituted mainly by the nonpayment of the taxes by the taxpayers within the terms established by the pertinent legislation. The Brazilian states, including the federal district, must, in accordance with current regulations, make provisions for adjustment to recoverable value, in addition to showing in explanatory notes the methodology used for greater transparency. In this sense, the present study aims to verify the compliance with the procedures specified in the MCASP regarding the adjustment to the recoverable value of the Active Debt of the states between the years 2014 to 2017. This is a descriptive, quantitative-qualitative documentary nature. As for the procedures, the states of Amapá and Maranhão were excluded due to the non-disclosure of the necessary data. Of the remaining states, the financial statements for the years 2014 to 2017 were available in the disclosure channel of each entity, as well as in the “Siconfi”. The questions used for the analysis in explanatory notes were formatted according to the procedures set out in the MCASP. The results indicated that more than 25% of the states do not constitute the allowance for impairment and that the amount of information disclosed is incipient due to the low level found according to the metrics used, indicating that most of the States do not disclose information in sufficient explanatory notes to enable users to gain further insight into the procedure applied to make such an adjustment.

**Keywords:** Recoverable value. Active debt. Public sector. Disclosure.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. Resolução n.º 1.137, de 21 de novembro de 2008: **aprova a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público**, 2008i. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001137](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137). Acesso em: 26 de setembro de 2018.

\_\_\_\_\_. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade**. 3 ed. Brasília, 2008.

\_\_\_\_\_. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Parte III – Procedimentos Contábeis específicos**. 7. ed. Brasília, 2016. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/563508/MCASP+7%C2%AA%20edi%C3%A7%C3%A3o+Vers%C3%A3o+Republica%C3%A7%C3%A3o+2017+06+02.pdf/3f79f96f-113e-40cf-bbf3-541b033b92f6>. Acesso em 10 de setembro de 2018.

BRASIL. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 09 de outubro de 2018.

CARLIN, D. O. Considerações sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista Eletrônica do CRCRS**, n. 8, set. 2008. Disponível em: <http://webservice.crcrj.org.br/asscom/Pensarcontabil/revistaspdf/revista52.PDF>. Acesso em 01 de outubro de 2018.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 01- Redução ao Valor Recuperável de Ativos**. Set. 2007. 42 p. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2> Acesso em: 15 de setembro de 2018.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Brasília, 2008. Disponível em: [http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1137.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1137.doc). Acesso em 20 de setembro de 2018.

CPC. **Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das Demonstrações Contábeis**. 2008. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento\\_conceitual.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/pronunciamento_conceitual.pdf)>. Acesso em: 05 de outubro de 2018.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Participação popular na administração pública**. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 191, p. 26-39, jan. 1993. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45639>>. Acesso em: 29 de setembro de 2018.

GIUBERTI, Ana Carolina. **Dívida Ativa e Capacidade Administrativa: Novos Elementos no Debate Sobre a Eficiência na Arrecadação Fiscal dos Estados Brasileiros**. Disponível em: <[http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2010/8\\_23-28-giub.pdf](http://www.fipe.org.br/publicacoes/downloads/bif/2010/8_23-28-giub.pdf)>. Acesso em: 19 de setembro de 2018.

GRACILIANO, Erivelton Araújo. FIALHO, Wilton Clarimar Dutra. **Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão**. Revista Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 – 21, jan. /abr. 2013. Disponível em <[www.spell.org.br/documentos/download/10027](http://www.spell.org.br/documentos/download/10027) > Acesso em: 19 de setembro de 2018.

MENESES, Anelise Florencio de. PETER, Maria da Glória Arrais. **Evidenciação das Demonstrações Contábeis: estudo sob a óptica do processo de convergência das normas de Contabilidade aplicadas ao setor público**. In: Congresso USP. Anais. São Paulo. 2011. Disponível em: <http://www.repositorio.ufc.br/handle/riufc/15042>. Acesso em 01 de outubro de 2018.

MORAES, C. P. **Redução ao valor recuperável de ativos pertencentes ao setor público**. (2011). Tese de Graduação. Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

OLIVEIRA, Marcello Sartore de. **Controle da Dívida Ativa: um estudo sob a ótica da Gestão Municipal e do Poder Judiciário**. 2013. 145 f. Orientador: Waldir Jorge Ladeira dos Santos. Dissertação (Mestrado) – Universidade Estadual do Rio de Janeiro,

Faculdade de Administração e Finanças. Disponível em: [http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com\\_docman&task=doc\\_download&gid=424&Itemid=](http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=424&Itemid=) Acesso em 16 de setembro de 2018.

PLATT NETO, O. A. et al. Publicidade e Transparência das Contas Públicas: Obrigatoriedade e Abrangência desses princípios na administração pública brasileira. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 5, 2005. São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2005. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos52005/89.pdf> Acesso em 24 de setembro de 2018.

ROSSI, Gustavo A. S; SANTOS, Waldir J. L.. **Peculiaridades da Arrecadação e Cobrança Da Dívida Ativa na Administração Pública**. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL, v 8, n. 1, jan./jun. 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufrn.br/ambiente/article/view/7393>. Acesso em 24 de setembro de 2018.

SOBRINHO, William Brasil Rodrigues. **Evidenciação do Ajuste ao Valor Recuperável dos Créditos de Dívida Ativa pelos Estados Brasileiros e Distrito Federal**. Disponível em: <https://portalseer.ufba.br/index.php/rContabilidade/article/view/5466/3965>. Acesso em 01 de setembro de 2018.