

**Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: efeito para o *Disclosure* de uma  
Instituição Federal de Ensino Superior**

Lilian Tadim Marques  
Mestranda em Ciências Contábeis - UFMG  
liliantmarques@yahoo.com

Laura Edith Taboada Pinheiro - Doutora em Contabilidade e Finanças  
Professora do Programa de Mestrado em Ciências Contábeis - UFMG  
ltaboada@face.ufmg.br

**RESUMO**

Este trabalho apresenta uma análise sobre processo de convergência das novas normas de contabilidade aos padrões internacionais, no que tange à divulgação de itens específicos de depreciação e seu efeito no patrimônio. Mais especificamente buscou-se analisar as mudanças ocorridas, com a adoção da NBC-T 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão para o setor público. Para tanto, foi realizado um estudo de caso descritivo em uma Ifes (Instituição Federal de Ensino Superior) no estado de Minas Gerais, no qual mantém acesso livre a suas demonstrações contábeis anuais. Os dados foram levantados através de relatórios, documentos e dados secundários. Os resultados mostraram que no ano anterior à adequação a norma (2009) não havia qualquer citação referente à depreciação do imobilizado, e que no período posterior à adequação (2010-2014) a instituição passou a adotar de forma gradativa ações que evidenciaram o cumprimento das novas normas, em especial aos itens obrigatórios de divulgação, sendo que em 2012 e 2013, a Ifes pesquisada apresentou em nota explicativa todos os itens de divulgação exigidos pela norma no que se refere ao quesito estudado: depreciação. Percebe-se que o processo de adequação às novas normas, demanda tempo e recursos humanos, para se contabilizar a depreciação de aquisições realizadas principalmente em exercícios anteriores, por isso a administração pública instaurou um cronograma para que todos entes públicos realizem esse trabalho gradativamente.

Palavras-chave: Depreciação; Evidenciação; *Disclosure*; Normas de Contabilidade, Setor Público.

**1 Introdução**

No que tange a contabilidade, visando à transparência e a eficiência para se administrar recursos públicos, o país passa a adotar as NBCASP, que são as dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, nos moldes das *IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)* que são normas internacionais em níveis globais para a preparação de demonstrações contábeis, divulgadas pelo CFC (Conselho Federal de Contabilidade) a partir de 2008.

Do conjunto das Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público, a NBC T 16.9, estabelece a obrigatoriedade do reconhecimento da depreciação no setor público, devendo ocorrer até que o valor contábil do ativo iguale-se ao seu valor residual. O valor depreciado, apurado mensalmente, deve ser reconhecido nas variações patrimoniais do exercício durante a vida útil econômica do bem. Desta forma, a NBC T 16.9 contribui para a correta avaliação dos bens públicos registrados na contabilidade pública, à luz da Lei nº 4.320/64, embora esta lei já abordasse o cálculo de depreciação “para efeito de apuração do saldo líquido das autarquias e outras entidades com autonomia financeira e administrativa cujo capital pertença, integralmente, ao Poder Público” (BRASIL, 1964).

Ao mesmo tempo em que se buscam romper os paradigmas para a gestão pública, a corrida pela eficiência e qualidade deve ser acompanhada de novos padrões de *accountability* para o setor público, de modo a oferecer ao cidadão informações confiáveis que transpareçam o desempenho da entidade.

A mensuração da depreciação é um fato que altera a composição patrimonial das entidades e implica na qualidade da tomada de decisão. De acordo com Afonso (2000), para alcançar certo nível de eficiência, também é preciso fazer uso de um nível de informações ajustado com os objetivos pretendidos.

A adoção dos padrões internacionais para o CFC (2008), demonstra a intenção de compromisso pela transparência, evidenciação e instrumentalização do controle social, pilares fundamentais para que o governo atinja as metas planejadas.

É através da divulgação de informações relevantes e verídicas sobre o desempenho da entidade, que o gestor cumpre o papel de atender as leis que estão em vigência, o que confere a sua gestão o atributo de eficiência, pois quanto melhor o *disclosure*, mais transparente é o ente público.

Para Gomes e Niyama (1996) no que diz respeito ao *disclosure*, ou evidenciação, está diretamente ligado aos objetivos da contabilidade e diz respeito à qualidade das informações de caráter financeiro e econômico, sobre as operações, recursos e obrigações de uma entidade, de forma a serem úteis aos usuários das demonstrações contábeis; também entendidas como sendo aquelas que de alguma forma influenciem na tomada de decisões envolvendo a entidade e o acompanhamento da evolução patrimonial, possibilitando o conhecimento das ações passadas e prevendo consequências futuras.

A implantação dos padrões internacionais, na contabilidade pública brasileira, possibilita uma melhor análise, fazendo cumprir de forma eficiente a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) através de uma padronização das demonstrações contábeis e, conseqüentemente, dos controles internos e externos dos entes públicos. Esses esforços de regulamentação visam oferecer ao cidadão/contribuinte novas informações que possibilitem também a avaliação de desempenho do administrador público (SLOMSKI, CAMARGO E AMARAL FILHO, 2010).

Diante disso, tem-se então, como problema de pesquisa a seguinte pergunta: **qual efeito que a obrigatoriedade do registro da depreciação exigida pelas novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público provoca nos Demonstrativos Contábeis de uma Instituição Federal de Ensino Superior ?**

O objetivo geral da pesquisa é analisar se as demonstrações contábeis de um ente público já apresenta o cumprimento das exigências estabelecidas pelas NBC-T 16.9 de acordo com o cronograma proposto a partir da emissão das referidas normas. Os objetivos específicos são: (i) identificar se os itens de divulgação exigidos pela norma estão sendo satisfeitos e (ii) analisar o efeito da divulgação da depreciação nos demonstrativos contábeis no período de 2009 à 2014.

Para a consecução dos objetivos será realizada uma triangulação dos dados obtidos, confrontando-se dados oriundos de portarias emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Procedimentos Contábeis Patrimoniais do MCASP (Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público) e as demonstrações contábeis divulgadas no período em estudo.

Ressalta-se que a relevância desse estudo está em identificar o quanto às mudanças provenientes do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade já podem ser identificadas nas informações contábeis, gerando efeitos no *disclosure* de um ente público, refletindo em sua prestação de contas para a sociedade.

A pesquisa está estruturada em cinco partes, sendo essa introdução à primeira etapa contendo contextualização do tema, questão de pesquisa, objetivo e justificativa. O segundo tópico se dedica ao referencial teórico, o qual versará sobre: Contabilidade Gerencial, IPSAS e a Nova Administração Pública, Aspecto Patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor

Público, Depreciação no Setor Público, Evidenciação (*Disclosure*) na Gestão Pública, Cronograma de Convergência às Novas Normas. O terceiro tópico se dedica a definição dos aspectos metodológicos, enquanto no quarto tópico são apresentados os resultados da análise das demonstrações. As considerações finais são apresentadas no quinto e último tópico.

## **2 Referencial Teórico**

### **2.1. Contabilidade Gerencial, IPSAS e a Nova Administração Pública**

A contabilidade gerencial é um importante recurso no sentido de fornecer apoio ao controle e ao processo decisório através do fornecimento de informações úteis aos gestores (FREZATTI; GUERREIRO; AGUIAR; GOUVÊA, 2007).

Ainda segundo Frezatti *et. al* (2007), os modelos decisórios no ambiente atual são direcionados por novas variáveis ambientais. Esses novos modelos decisórios demandam informações novas que devem ser reestruturadas a partir do emprego de novos conceitos de contabilidade gerencial, que possam ser conjugados com antigos conceitos permanecendo válidos a partir da realidade do novo ambiente.

Neste aspecto, um dos objetivos elencados no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público é de gerar informações contribuindo para o aprimoramento do processo de análise, tomada de decisão e formação de opinião em matéria de finanças públicas (CFC,2008).

A partir de 1990 com a criação do Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), o país começou a vivenciar o desafio de se adaptar e aceitar as novas idéias de gestão nas entidades públicas. Com o passar do tempo, especialistas, por meio do Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado identificaram que não era suficiente basear somente no modelo de informação contábil que foi estabelecido pela Lei 4.320/64 e na Lei Complementar nº 101/00 Lei de Responsabilidade Fiscal para se formular estratégias e tomar decisões visando uma gestão voltada para a eficiência e eficácia (MACHADO e HOLANDA, 2010).

O marco de alavancagem da implantação de uma nova contabilidade primeiro voltado para o setor privado e logo em seguida para o setor público, é percebido através da atuação do CFC, que é o órgão regulador das práticas contábeis no Brasil através da participação da IFAC (*International Federation Of Accountants*) que é a organização responsável por promover a aderência e a convergência dos governos dos países aos padrões internacionais.

Em 2004 o CFC para determinar os procedimentos a serem realizados para a convergência as normas internacionais, editou a Portaria nº 37/2004, criando assim grupos de estudos voltados para os registros contábeis do Setor Público. A finalidade era estudar e propor Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público Brasileiro, de acordo com as *IPSAS (International Public Sector Accounting Standards)*, editadas pela IFAC, que no Brasil ficou conhecida como NBCASP.

Vários profissionais da contabilidade vinculados à área pública como: Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria-Executiva do Ministério da Fazenda, foram designados para fazer a análise da aplicabilidade das normas internacionais de contabilidade do setor público brasileiro, conforme nota expedida pelo STN, determinando a metodologia e o calendário dos estudos. A missão desse grupo de estudos chamado de “Comitê de Convergência no Brasil” era estabelecer normas a serem adotadas pelo setor público dentro dos princípios fundamentais de contabilidade e ao mesmo tempo atendendo os padrões internacionais (CFC,2008).

Como resultado desses esforços o CFC, aprovou NBCASP, marco do ajuste da contabilidade pública brasileira para a convergência aos padrões internacionais, norma que

estabeleceu a definição de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. Em muitas jurisdições, a aplicação das exigências das *IPSAS* convertida em NBCASP, tem a expectativa de favorecer a prestação de contas (*accountability*), a transparência das demonstrações contábeis preparadas por governos e suas agências, melhorando a evidenciação (*disclosure*) tendo em vista a eficiência do setor público.

## **2.2 Aspecto Patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público**

As NBCASP apresentam o sistema público contábil como a estrutura de informações sobre mensuração, identificação, avaliação, controle, registro e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, a fim de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social (CFC,2008). A norma apresenta o Sistema Contábil Público divididos em 5 (cinco) subsistemas de informações contábeis: Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e de Compensação, e traz como inovação a criação do subsistema de Custos. Sendo o sistema patrimonial como o que registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público (CFC,2008).

A contabilidade patrimonial tem como papel fornecer informações sobre a posição financeira e atual dos ativos e passivos. Cruvinel e Lima (2011), salientam que os governos, por sua vez, necessitam dessas informações para tomar decisões sobre a viabilidade de financiar os serviços que se pretende realizar, demonstrando responsabilidade perante o público em relação à gestão das contas, apresentadas nas demonstrações contábeis, à posição de caixa e necessidades de financiamento.

Ainda de acordo com Cruvinel e Lima (2011), a visão patrimonial da contabilidade tem enfoque nas perspectivas das transformações que o processo de convergência traz com os padrões internacionais de Contabilidade e do empenho das autoridades brasileiras em promover a visão patrimonial no âmbito do setor público.

Para Darós e Pereira (2009), a mudança do enfoque contábil, é um dos pontos mais importantes durante a transição na contabilidade pública para as novas normas contábeis, que até então era eminentemente centrado no controle orçamentário, passando ser voltada para uma contabilidade pública patrimonial.

## **2.3 Depreciação no Setor Público**

Em 21 de novembro de 2008 o CFC publicou as Portarias de nº 1.128 a 1.137, que regulamentam as dez primeiras NBC-T-SP. O objetivo principal era apresentar métodos e ações que orientassem os procedimentos contábeis, principalmente, a um tratamento científico para o reconhecimento, registro e evidenciação dos fenômenos relacionados a ativos, passivos, receitas e despesas. Essas normas entraram em vigor a partir de 1º de janeiro de 2010, ou seja, sua execução deveria ser implantada pelos entes públicos a partir dessa data.

Especificamente a NBC T 16.9 (Reavaliação e Depreciação de Bens Públicos) regulamenta os procedimentos contábeis que devem ser observados no intuito de se avaliar e evidenciar corretamente os bens que constituem o patrimônio público. Esses procedimentos são apresentados por meio da conceituação de práticas que envolvem a Depreciação, Amortização e Exaustão dos bens públicos. Esta norma é uma das grandes inovações trazidas ao setor público, uma vez que, tradicionalmente, a Depreciação, Amortização e Exaustão não eram consideradas na maioria das entidades.

De acordo com Marion (2008) a maior parte dos Ativos Imobilizados, exceção feita praticamente a Terrenos e Obras de Arte, será útil à empresa por um conjunto de períodos finitos, sendo assim tem vida útil limitada. À medida que esses períodos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam o custo a ser registrado.

**XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016**  
**28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ**

Na definição das *IPSAS* consta que o valor contábil de um ativo é o valor pelo qual um ativo está reconhecido na demonstração da posição financeira (balanço patrimonial) depois da dedução de toda respectiva depreciação, amortização acumulada e perdas acumuladas por redução ao valor recuperável. Sendo assim o ente público deverá apresentar em suas demonstrações valores que expressão a realidade econômica de seus ativos.

De acordo com o MCASP (2014), depreciação é o declínio do potencial de geração de serviços por ativos de longa duração, ocasionada pelos seguintes fatores: a) deterioração física; b) desgastes com uso; e c) obsolescência. Faz-se necessário a devida apropriação do consumo desses ativos ao resultado do período por meio da depreciação, atendendo ao princípio da competência. O reconhecimento da depreciação está vinculado à identificação das circunstâncias que determinam o seu registro, sendo assim seu valor deve ser reconhecido no resultado como uma VPD (Variação Patrimonial Diminutiva).

Ainda de acordo com o MCASP (2014) para o registro da depreciação é preciso que a base monetária seja confiável, assim o valor registrado deve espelhar o valor justo. A apuração da depreciação deve ser realizada mensalmente a partir do momento que o ativo se torna disponível para uso, ou seja, está no local em condição de funcionamento disponível para o ente público. A depreciação irá cessar com o término da vida útil do ativo e quando este for baixado. A estimativa de vida útil do ativo é definida conforme os seguintes fatores: i) desgaste físico, pelo uso ou não; ii) geração de benefícios futuros; iii) limites legais e contratuais sobre o uso ou a exploração do ativo; iv) obsolescência tecnológica.

Ao realizar a estimativa do tempo de vida útil de um determinado ativo, deve-se verificar: i) o tempo pelo qual o ativo manterá a sua capacidade para gerar benefícios futuros para o ente; ii) os aspectos técnicos referentes ao desgaste físico e a obsolescência do bem..

Assim a vida útil é definida de acordo com a utilidade esperada do ativo, feita com base na experiência da entidade com ativos semelhantes. Para sua alocação os valores são acompanhados através de tabelas de depreciação contendo o tempo de vida útil e os valores residuais a serem definidos pelos mesmos, de acordo com as características particulares da utilização desses bens. A VPD de depreciação de cada período deve ser reconhecida no resultado patrimonial em contrapartida a uma conta retificadora do ativo. Portanto a depreciação faz parte do custo de outro ativo, devendo ser incluída no seu valor contábil.

Observam-se a seguir os seguintes efeitos da depreciação nas demonstrações conforme quadro 01:

Quadro 01 – Reflexos Patrimoniais da Depreciação, Amortização e Exaustão

| <b>Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP)</b> | <b>Balanço Patrimonial (BP)</b>   |
|--|---|
| Varição Patrimonial Diminutiva (VPD)                 | Conta Retificadora do Ativo   |
| Depreciação, Exaustão e Amortização                  | (-) Depreciação, Exaustão e Amortização Acumuladas                                      |
| Diminui o Resultado Patrimonial                      | Diminui o Ativo e o Patrimônio Líquido, (por meio da redução do resultado do exercício) |

Fonte: MCASP (2014)

O MASCP (2014) orienta também que ao longo da sua vida útil estimada, o valor depreciável de um ativo deve ser alocado de forma sistemática sendo determinado após a dedução de seu valor residual. Na prática, observa-se que o valor residual de um ativo é usualmente insignificante e imaterial na determinação do valor depreciável.

Em relação aos métodos de depreciação existem vários, e podem ser utilizados para alocar de forma ordenada, o valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Não se

exige que todos os bens sejam avaliados pelo mesmo método. Dentre os métodos, mais usuais tem-se o da linha reta (ou cotas constantes), o da soma dos dígitos e o de unidades produzidas. O método das cotas constantes utiliza-se de taxa de depreciação constante durante a vida útil do ativo, caso o seu valor residual não se altere (MASCP, 2014).

Na prática a depreciação deve ser realizada mensalmente em quotas que representam um duodécimo da taxa de depreciação anual do bem, é importante notar que o cálculo do valor a depreciar deve ser identificado individualmente, item a item, em virtude da possibilidade de haver bens similares com taxas de depreciação diferentes e bens totalmente depreciados. No caso dos imóveis, somente a parcela correspondente à construção deve ser depreciada, não se depreciando o terreno (MASCP,2014).

#### **2.4 Evidenciação (Disclosure) na Gestão Pública**

Para alguns autores a evidenciação ou *disclosure* é um princípio contábil e para outros é o objetivo da contabilidade. Na verdade existe uma relação entre os princípios e os objetivos contábeis uma vez que um é obtido através do outro (SILVA, 1998).

Para Iudicibus (2004), não se trata a evidenciação como princípio, convenção ou postulado, mas sim trata-se de um tema à parte na Teoria da Contabilidade. Na visão do autor, o *disclosure* está antes ligado aos objetivos da ciência contábil, pois busca fornecer informações adequadas para cada tipo de usuário.

Assim o *disclosure* pode ser entendido como a “abertura” da entidade por meio da divulgação da informação, garantindo a transparência corporativa diante do público e dos participantes de mercado (GOULART, 2003).

O termo divulgação, em seu sentido amplo quer dizer veiculação de informação, ou seja, no entendimento mais restrito diz respeito à transmissão da informação econômica e financeira de uma entidade dentro dos demonstrativos contábeis e até mesmo as informações não contidas nas demonstrações contábeis (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A “evidenciação” é um compromisso inalienável da Contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos. As formas de evidenciação podem variar, mas a essência é sempre a mesma: apresentar informação quantitativa e qualitativa de maneira ordenada, deixando o menos possível para ficar de fora dos demonstrativos formais, a fim de propiciar uma base adequada de informação para o usuário (IUDICIBUS,2010).

Com relação ao *disclosure* na Gestão Pública, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu artigo 48, enumera como instrumentos principais: os Planos, Orçamentos (fiscal, investimentos e seguridade social), Lei de Diretrizes Orçamentárias, Prestação de Contas e Relatório Prévio, Relatório Resumido da Execução Orçamentária e Relatório da Gestão Fiscal. A Constituição Federal promulgada em 1988 (CF/1988) dispõe, no art. 37, os princípios aos quais os entes públicos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) devem obedecer, quais sejam: legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Para Cruz, Silva e Santos (2009), atender tais princípios pressupõe a adoção de uma política eficaz de divulgação dos atos praticados. Todavia a transparência na evidenciação dos atos e das contas da gestão pública é uma questão de grande relevância social e que ganhou maior notoriedade no Brasil a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal.

No setor público a evidenciação tem sua base em dispositivos legais, obedecendo o aspecto obrigatório, conforme legislação em vigor (FONTANA, 2011).

De acordo Bellver e Kaufmann (2005) nas sociedades democráticas, a transparência por meio da evidenciação e do acesso às informações públicas pode ser considerada como um dos direitos humanos fundamentais. Desta forma percebe-se que reformas nas políticas de evidenciação e acesso as informações, tendem a promover uma república transparente, e assim pode até ser notada em níveis globais (MENDEL,2009). Assim para atingir o objetivo de transparência não basta apenas evidenciar as informações contábeis é preciso apresenta-las

com qualidade. E como afirmam Hendriksen e Van Breda (1999) a informação evidenciada deve ser adequada, justa e completa.

### **2.5 Cronograma de Convergência às Novas Normas**

A administração pública envolve atividades de interesse coletivos onde o Estado atribui o exercício da função administrativa a um conjunto de órgãos que através de seus servidores, buscam técnicas e ferramentas de administração tais quais as utilizadas pelo setor privado, visando a eficiência que pode significar a sobrevivência ou a falência de uma unidade (STN,2012).

Devido sua complexidade, o processo de conversão apresenta um cronograma de forma gradual. A determinação de novas políticas contábeis provoca mudanças em processos, e em sistemas que refletem na alteração do saldo de abertura e resultados das contas, e também no plano contábil, o que irá refletir nas alterações nas estruturas de processos internos e externos.

O MCASP editado pelo STN em 2012, previa o seguinte cronograma para adoção dos procedimentos referente a conversão as NBCASP:

- Procedimentos Contábeis Orçamentários - válida para o exercício de 2013;
- Procedimentos Contábeis Patrimoniais – gradualmente até o final do exercício de 2014;
- Procedimentos Contábeis Específicos - deverá ser adotado pelos entes da Federação em 2013;
- Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP) - até o término de 2014 de forma a utilizar as informações nesse padrão para a consolidação dessas contas em 2015;
- Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público - até o término de 2014 de forma a utilizar as informações nesse padrão para a consolidação dessas contas em 2015.

Ainda segundo a visão do STN, os novos desafios da contabilidade pública buscam atingir dentro desse cronograma os seguintes objetivos: i) identificar se o ente da Federação evidencia nas Demonstrações Contábeis a identificação do ente, das autoridades responsáveis por estas, bem como se demonstram valores correspondentes a movimentação do órgão público; ii) verificar o nível de evidenciação de informações relacionadas com estes demonstrativos, em especial se as novas orientações do CFC e da STN estão sendo observadas. Sendo assim resta salientar que agregar capacidade informacional aos demonstrativos evidenciados requer tempo e trabalho (STN, 2012).

### **3 Metodologia**

Este estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva, posto que, a pesquisa descritiva expõe características de determinada população ou de determinado fenômeno (VERGARA, 2000). A pesquisa descreve como as novas normas de contabilidade aplicadas ao setor público apresentam impactos evidenciados nas demonstrações contábeis de um ente público, com enfoque no que diz respeito à depreciação. Quanto aos meios, foram utilizadas pesquisas bibliográfica e documental, para o levantamento das normas, aliado a um estudo de caso, no qual está atrelado a observação direta das demonstrações contábeis de um ente público, justificado e confirmado através de depoimentos de servidores que atuam na elaboração dessas demonstrações.

Yin (2010) afirma que o estudo de caso é “[...] uma das estratégias mais bem aplicadas quando se identificam questões do tipo como e por que”. O autor também afirma que o estudo de caso é uma investigação empírica, na qual se exige pouco controle sobre eventos comportamentais e que focaliza fenômenos contemporâneos inseridos em algum contexto da vida real. De acordo com Gil (2009) nos estudos de casos os dados podem ser obtidos mediante: análise de documentos, entrevistas, depoimento de pessoas, observação espontânea e outros.

A seleção da amostra se deu de forma intencional, mas baseou-se na obrigatoriedade de adoção dos novos procedimentos contábeis, estabelecidos nas normas do CFC e baseadas nas novas estruturas da STN, seguida da oportunidade de se ter acesso às demonstrações contábeis contidas nos relatórios de gestão que se encontram de livre acesso. As demonstrações analisadas neste estudo são da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), uma Instituição Federal de Ensino Superior localizada no município de Belo Horizonte em Minas Gerais. Ressalta-se que de todas as Ifes de Minas Gerais a UFMG é a única que deixa suas demonstrações contábeis de fácil acesso para usuários em geral.

Mesmo sendo um estudo de caso único, segundo Yin (2010), uma das justificativas para a utilização desse tipo de estudo é seu caráter representativo ou caráter típico, onde o objetivo é captar as circunstâncias e as condições de uma situação diária ou de um lugar comum.

Em virtude, todavia, do período da pesquisa envolver dados das demonstrações contábeis de um ente da federação brasileira, foram definidos os exercícios de 2009 a 2014, sendo, 2009 o ano antes à adequação da nova norma e o período de entre 2010 e 2014 como o período em que os normativos foram aprovados pelo CFC e pela STN e ainda estavam em adequação nas instituições públicas.

#### **4 Análise dos Resultados**

A análise dos resultados se concentra na divulgação da depreciação e seu efeito sobre as demonstrações contábeis da Ifes pesquisada após a aprovação da Resolução CFC Nº 1.136/08 na qual aprova a NBC T 16.9 que trata da depreciação, amortização e exaustão para o setor público. Buscou-se fazer um comparativo da divulgação da depreciação nos demonstrativos contábeis antes da adoção, referente ao ano de 2009, e o efeito da depreciação nas demonstrações contábeis do período posterior da adequação à normas, de 2010 à 2014.

##### **4.1. Perfil da Instituição Analisada**

A Universidade Federal de Minas Gerais é uma instituição ensino superior pública federal fundada em 1927 e está localizada no Estado de Minas Gerais com quatro *campi* de atuação no Estado, sendo dois em Belo Horizonte, Pampulha e Saúde, e dois no interior do Estado, Tiradentes e Montes Claros, totalizando 20 unidades acadêmicas e 43 unidades gestoras. A UFMG busca investir na consolidação dos *campi* e de uma infra-estrutura moderna e adequada, incentivando a cultura de preservação e valorização ambiental, bem como a manutenção permanente do patrimônio da Instituição.

##### **4.2. Análise da Divulgação da Depreciação conforme a NBC T 16.9**

Para atender ao primeiro objetivo específico, analisou-se o período pós-adoção da NBC T 16.9, que entrou em vigor à partir de Janeiro de 2010, elaborando-se um quadro que abrange todos os itens necessários para divulgação da depreciação previstos no item 16 da referida norma, tais são: (a) o método utilizado, a vida útil econômica e a taxa utilizada; (b) o



**XVII Congresso Nacional de Administração e Contabilidade - AdCont 2016**  
**28 e 29 de outubro de 2016 - Rio de Janeiro, RJ**

valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período; (c) as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizada.

Optou-se em segregar a letra **a** do item 16 da norma em três partes, sendo: método utilizado, vida útil econômica e taxa utilizada, a fim de obter um melhor detalhamento dos itens divulgados. O quadro 3 apresenta os itens divulgados pela IFES por ano, referente ao período pesquisado.

Quadro 3. Itens de Divulgação da Depreciação – NBC T 16.9

| <b>Item 16 - Divulgação da Depreciação, da Amortização e da Exaustão</b>                                    | <b>2010</b> | <b>2011</b> | <b>2012</b> | <b>2013</b> | <b>2014</b> |
|---|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| O método utilizado  | X           | X           | X           | X           | X           |
| A vida útil econômica   | -           | -           | X           | X           | -           |
| Taxa Utilizada  | -           | -           | X           | X           | -           |
| O valor contábil bruto e a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas no início e no fim do período | X           | X           | X           | X           | X           |
| As mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, método e taxa utilizados   | X           | X           | X           | X           | X           |

Fonte: Elaborado pelos autores

Em relação ao período pesquisado, é possível visualizar que em 2010 a depreciação do imobilizado começou a ser divulgada nas demonstrações contábeis, permanecendo também em 2011. Em 2012 e 2013 é apresentado a título de orientação, um quadro sobre as taxas utilizadas para cálculos e a estimativa da vida útil dos bens descrito sendo parte integrante do relatório de gestão da UFMG.

Na evidenciação de 2014, o quadro com vida útil econômica e taxas não foi apresentado em nota explicativa, porém todos os demais itens de divulgação da NBC T 16.9 foram atendidos.

#### **4.3. Análise do Efeito da Depreciação nas Demonstrações Contábeis**

Para atender ao segundo objetivo específico da pesquisa, foi elaborado o Quadro 4, na qual apresenta a variação percentual da depreciação ao longo do período pesquisado.

Quadro 4. Variação % da depreciação em relação ao Imobilizado

| <b>Ano</b>  | <b>Valor do Imobilizado</b> | <b>Depreciação+Amortização</b> | <b>Valor Residual</b> | <b>Δ% Depreciação</b> |
|-------------|-----------------------------|--------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| <b>2009</b> | 996.193.710,42              | 0,00                           | 996.193.710,42        | 0,00%                 |
| <b>2010</b> | 988.685.900,37              | -964.492,93                    | 987.721.407,44        | 0,10%                 |
| <b>2011</b> | 1.139.188.540,85            | -4.337.623,12                  | 1.134.850.917,73      | 0,38%                 |
| <b>2012</b> | 1.198.638.284,95            | -8.985.289,95                  | 1.189.652.995,00      | 0,75%                 |
| <b>2013</b> | 1.304.053.701,84            | -17.381.450,41                 | 1.286.672.251,43      | 1,33%                 |
| <b>2014</b> | 1.457.644.899,98            | -29.543.852,35                 | 1.428.101.047,63      | 2,03%                 |

Fonte: Elaborado pelos autores.

Até o ano de 2009, as autarquias tratavam as depreciações de acordo com a Lei 4.320/64, na qual apenas citava no § 2º, “as previsões para depreciação serão computadas para efeito de apuração do saldo líquido [...]” (BRASIL, 1964). Analisando as demonstrações

contábeis do ano de 2009 nota-se que não há qualquer citação referente à depreciação ou amortização de bens.

Na declaração do contador, que é apresentada no Relatório de Gestão, o responsável pelas demonstrações contábeis declara que os bens adquiridos até 2009 permanecem com valores históricos, não configurando uma base monetária confiável para a aplicação dos procedimentos de depreciação, necessitando de adequação pela reavaliação. O sistema informatizado para controle de bens móveis, em 2009 encontrava-se em fase de acompanhamento, adequações e ajustes, razão pela qual ainda não era possível no referido exercício, afirmar que a situação dos bens móveis estava plena e adequadamente refletida no Balanço Patrimonial.

Tais resultados se assemelham aos achados de Graciliano e Fialho (2012), em que constataram que a administração pública brasileira não praticava os procedimentos para preservar o valor original adequado dos ativos, fazendo com que os mesmos configurassem com valores históricos, não apresentando uma informação confiável para a aplicação da depreciação.

Conforme o Quadro 4, o valor de depreciação e amortização divulgada tem aumentado gradualmente ao longo do período entre 2010 e 2014. No ano de 2010, a depreciação representava 0,10% do valor total do imobilizado, esta baixa representação se deve ao fato da depreciação ser aplicada somente aos bens adquiridos no ano de 2010, haja vista que os bens adquiridos até 2009 permaneciam com os valores históricos. Os relatórios de gestão divulgados pela Ifes ressaltavam que os sistemas informatizados para controle de bens móveis, encontrava-se em fase de acompanhamento, adequações e ajustes, razão pela qual ainda não foi possível no exercício de 2010 afirmar que os valores demonstrados representam a real situação do imobilizado.

A variação percentual do ano de 2011 que foi de 0,38%, representando 0,28% maior se comparado ao exercício anterior, de acordo com notas explicativas, foi impactado pelas seguintes razões: no ano de 2010, foi implantado a depreciação nos bens adquiridos ao longo do exercício, gerando uma depreciação acumulada de R\$964.492,93, os mesmos bens no exercício seguinte geraram uma depreciação muito maior, pois todos foram depreciados de janeiro a dezembro, somando a depreciação dos bens adquiridos em 2011, cujo a aquisição foi 1/3 maior que 2010.

Em 2012, a depreciação representava 0,75% do total do imobilizado, o contador responsável destaca em sua declaração que em 2012, a Ifes optou pela aquisição de um novo sistema e por motivo de economicidade, interrompeu a adequação do sistema próprio. O novo sistema, de controle de bens móveis, entrou em funcionamento em 2013, com cronograma específico para implantação do módulo de Patrimônio, denominado Sistema de Patrimônio - SIP, razão pela qual ainda não foi possível, no exercício de 2012, afirmar que a situação dos bens móveis está plena e adequadamente refletida no Balanço Patrimonial.

Em 2013, a depreciação representava 1,33% do total do ativo imobilizado. O novo sistema de controle de bens móveis foi implantado em 2013 com previsão para adaptação do módulo de Patrimônio SIP, até julho de 2014, razão pela qual também no ano de 2013 não foi possível afirmar que a situação dos bens móveis está plena e adequadamente refletida no Balanço Patrimonial.

No ano de 2014, a depreciação representava 2,03% do imobilizado. De acordo com as notas explicativas do Relatório de Gestão referente ao ano de 2014, embora não apresente a tabela com vida útil econômica e taxas a serem utilizadas para o cálculo de depreciação e amortização, percebeu-se um maior detalhamento das informações relativas à depreciação e amortização de bens móveis e imóveis, no que se refere à forma como o saldo foi registrado na conta. No dia 31.12.2014, a Secretaria do Tesouro Nacional, com base nas informações do SPIUNet (Sistema de Gerenciamento de Imóveis de Uso Especial da União) o Sistema de

Patrimônio da União fez o lançamento automático no SIAFI (Sistema Integrado de Administração Financeira) da depreciação dos Bens Imóveis dos Órgãos da Administração Pública Federal, registrando a depreciação acumulada até 2013 como “Ajuste de Exercícios Anteriores”. Já em relação ao ano de 2014, a depreciação foi lançada diretamente no Resultado do Exercício.

Para o registro da Depreciação Acumulada dos Bens Imóveis, a Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional criou a conta “Depreciações e Amortizações de Bens Imóveis”, distinguindo-a da conta “Depreciação Acumulada de Bens Móveis” e fez a contabilização na mesma conta de variação quantitativa diminutiva utilizada para o cálculo da depreciação de Bens Móveis, conta “Depreciações”.

De antemão, o relatório de gestão de 2014 apresentou informações descritas pelo STN de como deveria ser feito o registro da depreciação no Novo Plano de Contas que entrou em vigor no ano de 2015, com segregação de contas, tanto para o registro da variação patrimonial diminutiva quanto para o registro da depreciação acumulada.

Para compreender os fatores que dificultaram o atendimento da inclusão da depreciação nas demonstrações ao longo do período estudado, foram colhidos depoimentos de dois servidores que trabalham diretamente com a elaboração e acompanhamento dos tramites nos sistemas que refletem nas demonstrações e suas respectivas evidenciações nos relatórios de gestão. Os referidos servidores afirmaram que o atendimento desta norma era complexo, demandando muito tempo e recursos humanos, principalmente para aquisições realizadas em exercícios anteriores. Motivo pela qual a administração pública instaurou um cronograma para que esse trabalho fosse efetuado gradativamente.

Na tentativa de agilizar os trabalhos e atender o cronograma estipulado, um novo sistema foi adotado e esforços tem sido feitos para atender o que se determina a NBCT 16 e demonstrar a realidade da instituição em suas demonstrações.

## **5 Considerações Finais**

O presente estudo teve como objetivo analisar os efeitos do processo de convergência das novas normas de contabilidade aos padrões internacionais, no que diz respeito as mudanças ocorridas, com a adoção das NBC-T 16.9, que trata da depreciação, amortização e exaustão para o setor público em uma Ifes cujo *disclosure* é feito de forma completa, disponibilizando suas demonstrações de fácil acesso.

Respondendo à questão de pesquisa, é possível inferir que a nova norma vem sendo aplicada para o cumprimento das exigências emitidas pelas portarias e manuais divulgados pela STN em consonância com CFC, a partir do exercício de 2010.

Através da análise das demonstrações contábeis da Ifes pesquisada, foi possível identificar que a instituição tem adotado de forma gradativa ações que evidenciam o cumprimento das novas normas, em especial aos itens obrigatórios de divulgação, sendo que em 2012 e 2013, a Ifes apresentou em nota explicativa todos os itens de divulgação exigidos pela norma. O maior detalhamento dos procedimentos realizados em relação ao imobilizado também foi percebido ao longo do período pesquisado, em especial no último ano 2014.

Porém ainda não foi possível cumprir todas as exigências devido a complexidade das mudanças que exige muito tempo e trabalho. Na tentativa de agilizar os tramites, no que diz respeito aos critérios patrimoniais, a Ifes resolveu adotar um novo sistema o SIP, para realizar os procedimentos de controle e registro da depreciação dos mesmos de forma mais ágil.

A partir do ano 2012 as NBCASP, ganharam destaque no Relatório de Gestão através de um item específico que relata medidas adotadas para atendê-las, além de dar enfoque especial no que diz respeito à adoção das novas normas.

O valor da conta imobilizado foi reduzido em 0,10% ao final de 2010, chegando a 2,33% de redução ao final de 2014, demonstrando que o reconhecimento da depreciação nos

bens da entidade resulta em um considerável impacto no valor dessa conta. Portanto, percebe-se a melhora no controle patrimonial pela evidenciação da real dimensão do patrimônio da entidade, no que se refere a seu imobilizado, contribuindo no processo de transparência, e divulgando uma informação precisa da instituição.

Por fim, conclui-se que atender as demandas e exigências das NBCASP, frente a complexidade que envolve o ambiente público, é um grande desafio, pois é necessário incorporar conceitos de efetividade nas atividades que realizam como forma de responsabilidade com a gestão pública.

Como sugestão de pesquisas futuras recomenda-se a continuação desta análise com a incorporação de mais períodos, assim como a ampliação da amostra, estendendo para outras instituições públicas de outras localidades, além da possibilidade de analisar outros aspectos da qualidade da informação contábil no setor público após a conversão aos padrões internacionais.

## **6 Referencias**

AFONSO, R. A. E. (2000): **Modernização de gestão: Uma introdução à contabilidade pública de custos**. Informe 18. Disponível em: [http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes\\_pt/institucional/Publicacoes/Consulta\\_Expressa/Setor/Financas\\_Publicas/200008\\_2.html](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/institucional/Publicacoes/Consulta_Expressa/Setor/Financas_Publicas/200008_2.html)>. Acesso em: 01 dez. 2015.

BELVER, A. KAUFMANN, D. *Transparenting Transparency. Initial Empirics and a policy Applications*, 2005.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988 Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>> Acesso em: 02 dez. 2015

BRASIL. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 25 nov. 2015.

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. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm) >. Acesso em: 25 nov. 2015.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Poder Executivo, Brasília, DF, 5 mai. 2000.

\_\_\_\_\_. **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, Poder Executivo, Brasília, DF, 23 mar. 1964.

\_\_\_\_\_. **Portaria Secretária do Tesouro Nacional nº 439 de 12 de junho de 2012.** Estabelece o cronograma de ações a adotar até 2014, para implantação, no âmbito da União, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, conforme definido o art. 1º da Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012. Disponível em: < [http://www.stn.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em 25 de maio de 2013.

\_\_\_\_\_. **Portaria Secretária do Tesouro Nacional nº 828 de 14 de dezembro 2011.** Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.stn.gov.br/legislacao/leg\\_contabilidade.asp](http://www.stn.gov.br/legislacao/leg_contabilidade.asp)>. Acesso em: 25 set. de 2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.129 de 21 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível no site do CRC.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.136. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. NBCs T 16.1 a 16.11/Brasília: 2008.** Disponível em: < [http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor\\_P%C3%BAblico.pdf](http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Setor_P%C3%BAblico.pdf)>. Acesso em: 25 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.128. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação./Brasília: 2008.** Disponível em: < [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1128\\_2008.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1128_2008.htm) >. Acesso em: 25 nov. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução Nº 1.129. NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis /Brasília: 2008.** Disponível em: < [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1128\\_2008htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1128_2008htm)>. Acesso em: 25 nov. 2015.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamentos técnicos contábeis 2010/ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.** Brasília – Distrito Federal: Conselho Federal de Contabilidade, 2011.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. **Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade.** *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 2011, 5.3.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. **Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro.** CGG – Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12 n. 3, p. 103, 2009.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C.S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A.S. **Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros.** *Revista de Administração Pública*, vol. 46(1), n.1, p.153-76, jan./fev. 2012

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. de S. **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público–NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** In: *Congresso USP de Iniciação Científica*. 2009.

DYE, R. A. *An evaluation of “essays on disclosure” and disclosure literature in accounting*. Journal of Accounting and Economics, v. 32, p.181-235, 2001.

FONTANA, F. B. **Fatores explicativos do nível de evidenciação voluntária de informação sobre os recursos intangíveis das empresas listadas na BM&FBovespa**. 116f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo/RS, 2011.

FREZATTI, F.; GUERREIRO, R.; AGUIAR, A. B.; GOUVÊA, M. A. **Análise do Relacionamento entre a Contabilidade Gerencial e o Processo de Planejamento das Organizações Brasileiras**. RAC, 2a. Edição Especial, p. 33-54, 2007.

GARCÍA, Ana Cárcaba; DÍAZ, Antonio López; RODRÍGUEZ, José Luis Pablos. **Improving the Disclosure of Financial Information in Local Governments**. International Public Management Review, v. 3, n. 1, 2002.

GIL, A. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, A. L.O.; NIYAMA, J. K. **Contribuição ao Aperfeiçoamento dos Procedimentos de Evidenciação Contábil Aplicáveis às Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Assemelhadas**. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1996, Brasília, DF. Anais do Congresso, p.66-94.

GOMES, A. L. de O.; NIYAMA, J. K. **Contribuição ao Aperfeiçoamento dos Procedimentos de Evidenciação Contábil Aplicáveis às Demonstrações Financeiras de Bancos e Instituições Assemelhadas**. In: XV CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 1996, Brasília, DF. Anais do Congresso, p.66-94.

GOULART, A. M. C. **Evidenciação Contábil do Risco de Mercado por Instituições Financeiras no Brasil**. 2003. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo.

GRACILIANO, E. A.; FIALHO, W. C. D. **Registro da Depreciação na Contabilidade Pública: uma Contribuição para o Disclosure de Gestão**. Revista Pensar Contábil, v.15, n. 56, p.14-21, jan-abr. 2013. Rio de Janeiro, v. 15, n. 56, p. 14 - 21, jan./abr. 2013

HENDRIKSEN, E. e VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da contabilidade**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MACHADO, N.; HOLANDA, V.B. **Diretrizes e modelo conceitual de custos para o setor público e à contabilidade governamental**. Brasília: ENAP, 2010.

MCASP - MANUAL DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO. **Procedimentos Contábeis Orçamentários da 6ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) – 6ª Edição.** Brasília, 2014. Disponível em: <[http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/arquivos-mcasp/mcasp\\_6edicao.pdf](http://www.orcamentofederal.gov.br/biblioteca/arquivos-mcasp/mcasp_6edicao.pdf)>.

Acesso em: 20 nov. 2015.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Básica.** 9. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MATIAS-PEREIRA, José. **Curso de Administração Pública: foco nas instituições e ações governamentais,** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, G. de A. THEÓFILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MENDEL, T. *Freedom of information: a comparative legal survey.* Organização das Nações Unidas para a Educação, Ciência e a Cultura (UNESCO), Brasília/DF, 2009. Disponível em: <<http://unesco.org/new/pt/brasil/>> Acesso em: 26 de dez de 2015.

SILVA, M. L. **Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo.** 3 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SILVA, S. M. B. **Evidenciação contábil de Instituições Bancárias no Brasil.** CGG – Contabilidade, Gestão e Governança, v. 1, n. 2, p. 62, 1998.

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

SLOMSKI, V.; CAMARGO, G.B.; AMARAL FILHO, A.N.C.C. (2010): **A demonstração do resultado econômico e sistemas de custeamento como instrumentos de evidenciação do cumprimento do princípio constitucional da eficiência, produção de governança e accountability no setor público: Uma aplicação na procuradoria geral do município de São Paulo.** *Revista de Administração Pública.* Rio, 44(4):933-57, jul./ago. 2010.

SOUZA, A. A. S.; BOINA, T. M.; AVELAR, E. A.; GOMIDE, P. L. R. **Evidenciação Contábil nos Municípios Mineiros: Atendimento ao Artigo 48 da Lei De Responsabilidade Fiscal.** XVIII Congresso Brasileiro de Contabilidade CFC, 2008. Disponível em:< [http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/486.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/486.pdf)> Acesso em: 25 dez. 2015.

VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 2. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2000.

VERRECCHIA, R. E. *Essays on disclosure.* Journal of Accounting and Economics, v. 32, p. 90-180, 2001.

YIN, Robert K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.