

# **Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: Um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação**

**Antonio Erivando Junior Xavier** (UFERSA) - eri\_jr@hotmail.com

**José Dionísio Gomes da Silva** (UFRN) - dionisio@ufrnet.br

## **Resumo:**

*Durante mais de quarenta anos a contabilidade pública brasileira foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que, praticamente não sofreu alterações. No entanto os cenários mudaram, a informação passou a ser globalizada e, com isso, surge a necessidade de rever o arcabouço normativo da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. Para adequação às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que introduziram uma gama considerável de procedimentos a fim de proporcionar a convergência às normas internacionais. Diante desse contexto, este estudo tem como objetivo principal captar qual a percepção que os contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) têm em relação à utilidade da informação contábil a partir da adoção das NBCASP. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de campo que se caracteriza como sendo exploratória e descritiva, utiliza como método de abordagem tanto o qualitativo como o quantitativo, tem como instrumento de coleta de dados um questionário onde predominam as perguntas fechadas, e faz uso tanto da estatística descritiva como da inferência estatística para análise e tratamento dos dados. A principal contribuição do trabalho consiste em evidenciar que, na percepção dos contadores pesquisados, as informações que serão produzidas em decorrência das alterações introduzidas pelas NBCASP serão capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão, sinalizando que esses profissionais estão afirmativos quanto à futura contribuição da contabilidade à gestão dos recursos públicos e receptivos às mudanças que dela decorrerão.*

**Palavras-chave:** Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Convergência; Tomada de decisão.

**Área temática:** Custos aplicados ao setor público

## **Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: Um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação**

### **RESUMO**

Durante mais de quarenta anos a contabilidade pública brasileira foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que, praticamente não sofreu alterações. No entanto os cenários mudaram, a informação passou a ser globalizada e, com isso, surge a necessidade de rever o arcabouço normativo da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. Para adequação às normas internacionais, o Conselho Federal de Contabilidade editou as Normas Brasileira de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que introduziram uma gama considerável de procedimentos a fim de proporcionar a convergência às normas internacionais. Diante desse contexto, este estudo tem como objetivo principal captar qual a percepção que os contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação (MEC) têm em relação à utilidade da informação contábil a partir da adoção das NBCASP. Quanto à metodologia, trata-se de uma pesquisa de campo que se caracteriza como sendo exploratória e descritiva, utiliza como método de abordagem tanto o qualitativo como o quantitativo, tem como instrumento de coleta de dados um questionário onde predominam as perguntas fechadas, e faz uso tanto da estatística descritiva como da inferência estatística para análise e tratamento dos dados. A principal contribuição do trabalho consiste em evidenciar que, na percepção dos contadores pesquisados, as informações que serão produzidas em decorrência das alterações introduzidas pelas NBCASP serão capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão, sinalizando que esses profissionais estão afirmativos quanto à futura contribuição da contabilidade à gestão dos recursos públicos e receptivos às mudanças que dela decorrerão.

**Palavras-chave:** Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público; Convergência; Tomada de decisão.

**Área Temática:** Custos aplicados ao setor público

### **1 INTRODUÇÃO**

Durante mais de quarenta anos a contabilidade pública brasileira foi regulamentada pela Lei nº 4.320/64, que, por sua vez, desde que foi instituída, praticamente não sofreu alterações.

Em 4 de maio de 2000, foi sancionada a Lei Complementar (LC) nº 101, conhecida como Lei Responsabilidade Fiscal (LRF), que estabelece normas de finanças públicas, primando pela responsabilização dos atos e pela transparência da gestão.

Com isso a contabilidade pública ganha mais um instrumento normativo, que, assim como a Lei nº 4.320/64, tem o controle orçamentário como foco.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) editou as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), através das Resoluções CFC de nºs 1.128 a 1.137 de 2008, as quais vêm a ser o primeiro instrumento normativo da contabilidade pública emitido por um órgão da classe contábil no Brasil.

Segundo Slomski (2003, p. 29), a prática brasileira, na contabilidade pública, nessas últimas décadas, pautou-se pelo enfoque legal inibindo qualquer iniciativa que propusesse outras formas de evidenciação contábil.

Diante do enfoque legalista a contabilidade pública voltou-se para o cumprimento das exigências legais, em detrimento das necessidades dos seus usuários, para a tomada de decisão, mesmo tendo como principal objetivo fornecer informação econômica para que cada usuário possa tomar decisões e realizar seus julgamentos com segurança. (IUDÍCIBUS, 2006, p. 28)

Na ausência de um normativo específico, elaborado por uma entidade da classe contábil, o foco da contabilidade pública, no Brasil, passou a ser o orçamento, e não o patrimônio das instituições públicas.

As NBCASP vêm proporcionar o retorno do foco da contabilidade pública para o patrimônio quando esta cita que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores, independentemente do momento da execução orçamentária. (DÁROS; PEREIRA, 2009, p. 6)

No mês de maio de 2000 foram publicadas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*), as IPSAS (*International Public Sector Accounting Standard*) ou NICSP (Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público).

O objetivo das IPSAS pode ser resumido como sendo a instituição de procedimentos uniformes, que proporcionem a comparabilidade das demonstrações contábeis de entidades distintas. Para que isso seja possível, as IPSAS estabelecem o conteúdo mínimo que as demonstrações contábeis devem evidenciar, como também determinam um conjunto completo de demonstrações a serem elaboradas (IPSAS nº 01).

Para adequar os procedimentos contábeis utilizados no setor público brasileiro às normas internacionais, as NBCASP introduzem uma gama considerável de inovações a fim de proporcionar a convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Tais inovações são respaldadas pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão governamental que, de acordo com a Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 184/08, será o responsável pela edição de manuais, normativos, instruções sobre procedimentos contábeis e plano de contas, sendo que estes devem proporcionar a elaboração e divulgação de demonstrações contábeis consolidadas de acordo com os pronunciamentos do IFAC e do CFC.

Para que as inovações introduzidas pelas NBCASP atinjam seus objetivos, é necessário superar as resistências e contar com a adesão dos operadores da contabilidade. Muitas vezes a mudança é vista como algo radical, complexo, dramático ou transformacional, levando as pessoas a rejeitarem-na e preferirem aquilo com o qual já estão familiarizadas. (DOHERTY; HORNE, 2002)

Diante das mudanças introduzidas pelas NBCASP, cabe destacar que tais mudanças somente farão sentido se proporcionarem a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório, conseqüentemente ganho informacional e uma melhor comunicação entre a contabilidade e seu usuário.

Assim, considerando a relevância das mudanças introduzidas pelas NBCASP, este estudo busca responder ao seguinte problema de pesquisa: Qual percepção dos operadores da contabilidade em relação à utilidade da informação contábil quando a referência passa a ser as mudanças introduzidas pela adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público?

O objetivo desta pesquisa é captar qual a percepção que os contadores de instituições vinculadas ao Ministério da Educação têm em relação à utilidade da informação contábil

quando a referência passa a ser as informações a partir da adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Na próxima seção é apresentada o referencial teórico sobre o tema, enquanto que a terceira seção discorre sobre metodologia utilizada nesta pesquisa, a quarta seção traz a análise dos resultados e na quinta seção são apresentadas as considerações finais deste trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Processo De Harmonização Às Normas Internacionais De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público (NICSP)

De acordo com Choi e Meek (2005, p. 275), harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, mediante a aplicação de um conjunto de procedimentos, nos aspectos onde essas práticas podem ser diferentes, de maneira que os padrões harmonizados estejam livres de conflitos lógicos e permitam a comparabilidade da informação financeira entre diferentes países.

No Brasil o processo de harmonização às NICSP teve seu início com a edição da Portaria CFC nº 37/2004, que instituiu o grupo de estudos voltados à área pública, que tem como tarefa estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) em consonância às *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS) editadas pelo IFAC. Esse grupo é formado por representantes do CFC, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

O passo seguinte deu-se pela Resolução CFC nº 1.103/2005, que cria o comitê de convergência. Segundo Carlin (2008, p. 05) um dos objetivos deste comitê é o aprimoramento das práticas da profissão, considerando sempre a convergência da Contabilidade brasileira a padrões internacionais.

A Portaria MF nº 184/2008 designa a STN para promover todas as medidas necessárias a tornar possível a harmonização às NICSP, para tanto a STN publicou, através das Portarias nºs 467 e 751 de 2009, a segunda edição do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), que será aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Através do estudo das IPSAS o CFC editou as NBCASP que serão tratadas a seguir.

### 2.2 Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público (Nbcasp)

De acordo com Lima, Santana e Guedes (2009, p. 18),

As dez primeiras NBCASP têm como objetivo fornecer um novo arcabouço conceitual para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público e contribuir para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis, em virtude da dimensão e da diversidade da estrutura da Administração Pública brasileira. Ao mesmo tempo, elas visam avançar na consolidação e integração com as normas internacionais.

Diante do exposto as NBCASP proporcionaram um avanço significativo para a convergência às NICSP, através da introdução de procedimentos inovadores e novas demonstrações contábeis, acarretando impacto na qualidade das informações geradas pela contabilidade e, conseqüentemente, afetando o processo de gestão da comunicação entre a contabilidade e seus usuários.

Na sequência, no quadro 1 serão abordadas as dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, com destaque para seus objetivos e inovações.

NORMA BRASILEIRA	OBJETIVO GERAL	INOVAÇÕES
NBC T 01 <i>Conceituação,</i>	Trata sobre a conceituação, objetivo e campo de aplicação	Apresenta o conceito de unidade contábil, caracterizada pela soma, agregação ou divisão de

<b>Objetivos e Campo de Aplicação</b>	da contabilidade aplicada ao setor público.	patrimônio de uma ou mais entidades do setor público e suas classificações. Subdivide-se em: originárias, descentralizada, unificada e descentralizada.
<b>NBC T 16.2 Patrimônio e Sistemas Contábeis</b>	Estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.	Classifica os elementos de ativo e passivo em circulante e não-circulante. Divide o Sistema de Contabilidade Pública em cinco subsistemas: orçamentário, financeiro, patrimonial, compensação e de custos.
<b>NBC T 16.3 Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil</b>	Estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.	Institui o controle contábil sobre os instrumentos de planejamento da administração pública (PPA, LDO e LOA).
<b>NBC T 16.4 Transações no Setor Público</b>	Estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público.	Traz a obrigatoriedade de observar os princípios fundamentais de contabilidade e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, no momento da ocorrência das transações no setor público. Essa observação passa a influenciar a forma de reconhecimento, mensuração e evidenciação dessas transações.
<b>NBC T 16.5 Registro Contábil</b>	Estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público.	Estabelece o registro contábil de acordo com a observância do princípio da oportunidade e da adoção do regime de competência independente do momento da execução orçamentária.
<b>NBC T 16.6 Demonstrações Contábeis</b>	Estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.	As demonstrações contábeis passam a ser divulgadas contendo os valores do exercício e do exercício imediatamente anterior; reestruturação de todas as demonstrações contábeis; adoção de duas novas demonstrações a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração do resultado econômico.
<b>NBC T 16.7 Consolidação das Demonstrações Contábeis</b>	Estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.	A consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social.
<b>NBC T 16.8 Controle Interno</b>	Estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade.	Amplia o campo de atuação do controle interno contábil para os elementos alheios à execução orçamentária, visto que este abrange todo o patrimônio da entidade.
<b>NBC T 16.9 Depreciação, Amortização e Exaustão</b>	Estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.	Traz a obrigatoriedade dos registros da depreciação, amortização e exaustão para as entidades do setor público.
<b>NBC T 16.10 Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</b>	Estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.	Traz a contabilização de bens de uso comum e estabelece critérios para a reavaliação dos elementos patrimoniais ao valor justo ou valor de mercado na data do balanço patrimonial, através do teste de recuperabilidade ( <i>impairment</i> ).

**Quadro 1 – Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 16**

Fonte: Adaptado de NBC T 16, 2008.

A NBC T 16, apesar de ser recente, passou por modificações introduzidas pela Resolução CFC nº 1.268/2010, que altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, NBC T 16.2 e NBC T 16.6. Essas alterações visam corrigir, mesmo que parcialmente, problemas-conceito da norma, como por exemplo, as definições de ativo, passivo e patrimônio líquido, que, através da nova redação, passam a estar em consonância com a estrutura conceitual proposta pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e com as normas internacionais de contabilidade.

## **2.3 INOVAÇÕES SIGNIFICATIVAS INTRODUZIDAS PELAS NBCASP**

### **2.3.1 Mudanças Nas Demonstrações Contábeis Aplicadas Ao Setor Público De Acordo Com A NBC T 16.6**

A Lei nº 4.320/64 estabelece o conjunto de demonstrações contábeis a serem elaboradas e publicadas pelas instituições públicas. A NBC T 16.6 altera significativamente a estrutura destas demonstrações e introduz duas outras demonstrações a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

Além de introduzir duas novas demonstrações, sendo uma obrigatória e outra facultativa, a NBC T 16.6 estabelece a obrigatoriedade das notas explicativas, as quais devem trazer informações relevantes, complementares ou suplementares àquelas não suficientemente evidenciadas ou não constantes nas demonstrações contábeis.

O estudo realizado por Xavier Junior, Paulo e Silva (2010, p. 16) sugere que as modificações nas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público pela NBC T 16.6 aumentam a capacidade informacional dessas demonstrações, para que estas possam contribuir de forma mais efetiva na gestão pública.

### **2.3.2 Teste De Recuperabilidade (*Impairment Test*)**

O objetivo da realização do *impairment test* é assegurar que os ativos não estejam registrados contabilmente por um valor superior àquele passível de ser recuperado por uso ou por venda. Caso existam evidências claras de que ativos estão avaliados por valor não recuperável no futuro, deverá ser calculado o *fair value* (valor justo) do referido ativo. De maneira simplificada, a perda por *impairment* corresponde à diferença entre o valor contábil e o *fair value* do ativo, quando o segundo for menor (COSTA; OLIVEIRA; CARVALHO, 2009).

Apesar de a NBC T 16.10 já estar em vigor, muito ainda precisa ser feito em termos de reconhecimento e mensuração de ativos antes de sua aplicação, uma vez que os bens de uso comum, os especiais e a depreciação ainda não são contabilizados. (COSTA; OLIVEIRA; CARVALHO, 2009)

### **2.3.3 Depreciação, amortização e exaustão**

A depreciação e amortização representam alocação de custos e não avaliação. Durante toda a vida útil do bem, este terá uma redução do seu valor, seu valor diminui desde o momento de sua aquisição até quando a empresa o retire de serviço. Essa perda de valor é registrada pela contabilidade, mas não mede o declínio do valor econômico do bem durante o período, mas sim um processo sistemático de alocação de custos. (STICKNEY; WEIL, 2009)

A NBC T 16.9 traz as definições de amortização, depreciação e exaustão, como também, estabelece os aspectos que devem ser observados para seu registro, bem como os aspectos para definição da vida útil dos bens; estabelece os métodos de depreciação a serem utilizados e define os bens que não estão sujeitos a depreciação.

A NBC T 16.9 proporciona uma melhoria considerável nos números das demonstrações contábeis, uma vez que essas demonstrações passam a evidenciar a perda da

capacidade de gerar benefícios futuros por parte dos ativos públicos, como também os custos desses ativos passam a ser reconhecidos no resultado do exercício.

#### **2.3.4 Regime de competência para receitas e despesas**

Dentro do cenário das inovações previstas, está a alteração do regime contábil a ser utilizado para a contabilidade patrimonial no setor público. Diante disso, o Estudo nº 14 do *International Federation of Accountants* (IFAC – Federação Internacional dos Contadores), sugere um conjunto de diretrizes para a implantação do regime de competência, ampliando o nível informacional, transparência e responsabilização no setor público. (SÖTHER, 2010)

A adoção do regime de competência pelas instituições públicas tem reflexo direto em seus resultados patrimoniais. De acordo com pesquisa realizada por Söthe (2010, p. 10).

A adoção do regime de competência proporcionará a adequação às NICSP e tornará as informações contábeis veiculadas pelas instituições públicas mais fidedignas.

#### **2.3.5 Controle contábil sobre os instrumentos de planejamento PPA, LDO e LOA**

A NBC T 16.3 estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

Ainda de acordo com a NBC T 16.3, plano hierarquicamente interligado representa o conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento por meio de programas e ações, compreendendo desde o nível estratégico até o nível operacional, bem como propiciar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Esse conjunto de documentos elaborados ao qual se refere a norma são o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA).

#### **2.3.6 Sistema de custos para o setor público**

A aplicação da contabilidade de custos na administração pública é um assunto novo e encontra-se ainda em sua fase embrionária. No Brasil esse tema ganhou força após a LRF e passou a despertar a atenção de profissionais de contabilidade, de pesquisadores e de gestores públicos. (SLOMSKI, 2005)

A Secretaria do Tesouro Nacional, através da Portaria STN nº 157 de 9 de março de 2011, cria o sistema de custos do Governo Federal.

De acordo com a Portaria STN nº 157/2011 o Sistema de Custos do Governo Federal tem por objetivo proporcionar conteúdo informacional para subsidiar as decisões governamentais de alocação mais eficiente de recursos e gerar as condições para a melhoria da qualidade do gasto público, bem como evidenciar os custos dos programas e das unidades da administração pública federal.

### **3 METODOLOGIA**

A presente pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, e quanto ao método, classifica-se tanto como qualitativa como, também, quantitativa, segundo Richardson et al. (2009, p. 71) “método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação do fenômeno”.

#### **3.1 Universo e Amostra**

O universo que compõe a pesquisa em tela compreende o total dos contadores lotados nas instituições vinculados ao Ministério da Educação (MEC). A justificativa para o universo determinado para a pesquisa se dá pelo fato de o Ministério da Educação (MEC) esta realizando uma série de capacitações com os contadores das suas instituições vinculadas, visando prepará-los para as significantes alterações impostas pelas NBCASP.

Nesta pesquisa a opção pela amostra do tipo intencional deu-se pela conveniência de coletar os dados durante a realização do IV Encontro de Encerramento do Exercício para as Instituições ligadas ao MEC, em Brasília, nos dias 22 e 23 de novembro de 2010. Nesse evento estavam presentes contadores das instituições ligadas ao MEC de todo o território nacional.

A amostra foi composta de 79 contadores (conforme tabelas 1 abaixo), que responderam ao questionário durante a realização do evento supramencionado.

**Tabela 1 – Distribuição por tipo de órgão**

Tipo do órgão	Nº	%
Universidades Federais	44	55,70
Institutos Federais	25	31,65
Outros	10	12,65
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>100,00</b>

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A distribuição dos contadores por órgão demonstra que 55,70% dos contadores entrevistados estão lotados nas universidades federais. Estas, por sua vez, representam 60,43% (58) dos órgãos vinculados ao MEC. Os contadores lotados nos institutos federais somam 31,65% da amostra, enquanto que os Institutos Federais representam 30,21% (29) dos órgãos em análise. Os demais órgãos vinculados ao MEC somam 9,36% (9), os contadores lotados nesses órgãos contribuem com 12,65% da amostra.

A proporção dos entrevistados mostra-se coerente com a distribuição dos tipos de órgãos objeto desta pesquisa, praticamente todos os estados brasileiros estão representados na amostra, com exceção dos estados do Amapá e de Rondônia.

### 3.2 Coleta de Dados

O instrumento para coleta de dados utilizado no estudo em tela foi o questionário, que para Ruiz (2006, p.51), através do questionário o informante escreve ou responde por escrito a um elenco de questões cuidadosamente elaboradas.

O questionário utilizado nesta pesquisa foi composto predominantemente de questões fechadas, onde o respondente poderia assinalar uma ou mais alternativas para expressar sua percepção sobre o que lhe foi questionado. Apenas uma pergunta aberta foi incluída no questionário, onde o informante pôde redigir a resposta como bem lhe conviesse.

### 3.3 Tratamento e Análise dos Resultados

Este estudo busca captar a percepção dos próprios contadores, responsáveis por gerar as informações que serão utilizadas para a tomada de decisão.

Para tanto, além da utilização da estatística descritiva, foram pré-selecionadas três variáveis passíveis de se correlacionarem (ou não).

Para a pré-seleção das variáveis, descritas abaixo, parte-se do pressuposto de que estas podem influenciar (ou não) de alguma forma a percepção dos contadores objeto deste estudo, as variáveis pré-selecionadas são: Experiência do contador; Nível de Formação e Informação contábil – de acordo com o cenário a partir de 2012.

Para tratamento e análise dos dados coletados nesta pesquisa, utilizou-se o programa estatístico *Statistical Package for Social Sciences (SPSS) for Windows* em sua versão 17.0.

O uso de tal ferramenta fez-se necessário uma vez que os dados obtidos foram tratados e analisados com a utilização da estatística descritiva e da inferência estatística.

A análise se dará sob a luz da utilidade da informação contábil, ou seja, se as alterações propostas pelas NBCASP são capazes de influenciar essa utilidade.

O teste não paramétrico utilizado nesta pesquisa foi o Teste H Kruskal-Wallis ( $p \leq 0,05$ ). Esse teste é extremamente útil para decidir se K amostras independentes têm sua origem de população com médias iguais e pode ser aplicado para variáveis intervalares ou ordinais. (FONSECA; MARTINS, 1996)

Neste estudo utiliza-se ainda o coeficiente de correlação de Pearson ( $r$ ) para determinar a intensidade e a direção da correlação existente entre as variáveis.

## 4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

### 4.1 Análise Descritiva dos Dados

Para melhor compreensão e análise dos dados, estes serão organizados em tabelas de acordo com as técnicas da estatística descritiva, onde serão aprestadas as suas frequências absolutas e relativas.

O nível de formação acadêmica dos entrevistados é demonstrado na tabela 2.

**Tabela 2 – Nível de formação**

Idade	Freq.	%	% Acum.
Técnico em Contabilidade	4	5,1	5,1
Graduação	19	24,1	29,1
Especialização	51	64,6	93,7
Mestrado	5	6,3	100,0
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para Niyama (2005, p. 4) “a qualidade da educação na área contábil tem um significativo impacto na qualidade e no tipo de informação, bem como no sistema contábil capaz de gerar informações”.

Como descrito anteriormente, a qualificação do contabilista influencia a utilidade da informação contábil. Para concluir com a caracterização dos respondentes, a tabela 3 vem demonstrar há quanto tempo os entrevistados atuam na função de contador de órgão público vinculado ao MEC.

**Tabela 3 – Tempo de serviço como contador de órgão público vinculado ao MEC**

Idade	Freq.	%	% Acum.
Menos de um ano	16	20,2	20,2
De 1 a 5 anos	33	41,8	62,0
De 6 a 10 anos	3	3,8	65,8
De 11 a 15 anos	5	6,4	72,2
Mais de 15 anos	22	27,8	100,0
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>100,0</b>	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Com o objeto de captar a percepção dos contadores lotados nos órgãos pesquisados, quanto à percepção da utilidade da informação contábil para fins decisórios, decorrentes das alterações impostas pelas NBCASP, eles foram questionados quanto às informações que passarão a ser produzidas a partir da vigência da norma em 2012, como pode ser observado na Tabela 4.

**Tabela 4 – Percepção da utilidade da informação contábil para fins decisórios**

Informação	% Utilidade
Maior ênfase no controle contábil patrimonial	88,6
Demonstrações Contábeis exibindo os valores do exercício e do exercício anterior	88,6
Adoção do regime de competência para receitas e despesas	84,8
Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão	84,8
Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa	72,2
Implantação do sistema de custos para o setor público	86,1

Reestruturação das demonstrações contábeis	75,9
Utilização do teste de recuperabilidade ( <i>impairment test</i> )	74,7
Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante	63,3
Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA	78,4
Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.)	58,2

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

Os resultados da Tabela 4 sugerem que as informações geradas a partir da vigência da NBCASP são consideradas úteis para a tomada de decisão.

Perguntou-se aos entrevistados se as mudanças apresentadas anteriormente contribuíram para a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório. A tabela 5 apresenta os resultados alcançados.

Os resultados apresentados nas tabelas de 4 e 5 sinalizam que os contadores lotados nos órgãos vinculados ao MEC percebem as alterações implementadas pelas NBCASP como sendo úteis para maximizar a utilidade da informação contábil para tomada de decisão.

**Tabela 5 – Diante das mudanças apresentadas, na sua percepção, estas contribuíram para a maximização da utilidade da informação contábil no processo decisório?**

	Freq.	%	% Acum.
Contribui muito	42	53,2	53,2
Contribui	33	41,8	94,9
Pouco contribui	3	3,8	98,7
Indiferente	–	–	98,7
Não contribui	1	1,3	100,0
<b>Total</b>	<b>79</b>	<b>100,0</b>	

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

Solicitou-se aos entrevistados que os mesmos fizessem um breve comentário sobre a produção e remessa das informações contábeis em suas instituições e, dos 79, apenas 40 o fizeram. Diante da análise das respostas obtidas podem-se perceber alguns pontos que se repetiam ao longo das respostas, os quais serão expressos a seguir:

1. Com as mudanças a serem implantadas na contabilidade pública, a partir da vigência das NBCASP, acredita-se que a informação contábil será uma boa subsidiária e orientadora no processo decisório.
2. No pertinente à execução e controle orçamentário, a informação contábil cumpriu o seu papel, as NBCASP vêm no sentido de transformar o sistema contábil tornando-o completo, trazendo informações além da execução orçamentária.

Os resultados sinalizam que os contadores entrevistados demonstram-se receptivos e positivos quanto às mudanças introduzidas pelas NBCASP, acreditando que estas serão capazes de tornar o sistema contábil brasileiro mais completo e capaz de subsidiar adequadamente a tomada de decisão.

Essa receptividade tende a tornar o processo de implementação das mudanças menos traumático e mais harmonioso, uma vez que os profissionais mais afetados por essas mudanças reconhecem a utilidade e a importância das mesmas.

Na seção seguinte serão abordadas as relações entre as variáveis com a finalidade de observar quais destas variáveis são capazes de influenciar a percepção dos contadores objeto deste estudo.

#### 4.2 Análise da Estatística Inferencial

Na sequência serão apresentadas as inter-relações entre as variáveis definidas na seção 3.3 com a finalidade de averiguar se há ou não significância estatística a um nível de 5% em suas relações, e qual a intensidade e a direção destas relações.

- a) Experiência *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012

A tabela 6 e as figuras 1 e 2 evidenciam se o tempo de experiência e capaz de influenciar a percepção sobre a contribuição das mudanças introduzidas pelas NBCASP para a maximização da utilidade das informações contábeis produzidas a partir de 2012. Como revela a figura 1, não há significância estatística entre as variáveis mencionadas.

**Tabela 6 – Experiência versus percepção da utilidade da informação a partir de 2012**

	Contribui Muito		Contribui		Pouco Contribui		Indiferente		Não contribui		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Menos de 1 ano	12	75,0	3	18,8	1	6,3	–	–	–	–	16	100
De 1 a 5 anos	14	42,4	18	54,5	1	3	–	–	–	–	33	100
De 6 a 10 anos	2	66,7	1	33,3	–	–	–	–	–	–	3	100
De 11 a 15 anos	1	20,0	3	60,0	1	20	–	–	–	–	5	100
Mais de 15 anos	13	59,1	8	36,4	–	–	–	–	1	4,5	22	100
Total	42		33		3				1		79	100

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

*Test Statistics<sup>a,b</sup>*

	Percepção_Futura
Chi-Square	7,150
Df	4
Asymp. Sig.	,128

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: Tempo de Experiência

**Figura 1 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

A figura 2 evidencia uma fraca correlação negativa existente entre o tempo de experiência e a percepção da utilidade das informações que serão produzidas a partir da vigência das NBCASP em 2012. No entanto a mencionada correlação não apresenta significância estatística.

*Correlations*

	Tempo de Experiência	Percepção Futura
Tempo de Experiência	1	-,096
Pearson Correlation		,400
Sig. (2-tailed)		
N	79	79

**Figura 2 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Diante do exposto sugere-se que o tempo de experiência do contador não interfere na sua percepção da utilidade das informações contábeis que passarão a ser geradas no exercício de 2012.

Como parte dos procedimentos para alcançar os objetivos deste estudo, buscou-se a percepção dos entrevistados quanto à utilidade de algumas das mudanças introduzidas pela NBCASP no sentido de melhorar a utilidade da informação contábil, conforme já visto na análise da estatística descritiva.

Busca-se agora as possíveis relações existentes entre o tempo de experiência do contador e sua percepção da utilidade dessa alteração. As alterações mencionadas então dispostas no quadro 1 a seguir.

VARIÁVEL	DESCRIÇÃO
VAR00009	Maior ênfase no controle contábil patrimonial
VAR00010	Demonstrações contábeis exibindo os valores do exercício e do exercício anterior
VAR00011	Adoção do regime de competência para receitas e despesas
VAR00012	Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão
VAR00013	Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa
VAR00014	Implantação do sistema de custos para o setor público
VAR00015	Reestruturação das demonstrações contábeis

VAR00016	Utilização do teste de recuperabilidade ( <i>impairment test</i> )
VAR00017	Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante
VAR00018	Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA
VAR00019	Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.)

**Quadro 1 – Descrição das variáveis testadas nas figuras 3 e 4**

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Como pode ser observado na figura 3 não há significância estatística entre o tempo de experiência do contabilista e sua percepção quanto à utilidade das mudanças para a melhoria da utilidade das informações contábeis para a tomada de decisão.

*Test Statistics<sup>a,b</sup>*

	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Chi-Square</i>	2,487	7,776	3,180	2,315	1,116	2,635	1,426	,901	1,885	,920	1,366
<i>df</i>	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4
<i>Asymp. Sig.</i>	,647	,100	,528	,678	,892	,621	,840	,924	,757	,922	,850

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable: TE*

**Figura 3 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

Para confirmar o teste anterior a figura 4 traz as correlações existentes entre o tempo de experiência e as variáveis descritas no quadro 1, no entanto tais correlações não apresentam coeficientes estatísticos significantes.

*Correlations*

	TE	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Pearson Correlation</i>	1	-,119	,058	,185	,033	-,065	-,060	,008	-,033	-,032	,061	-,123
<i>Sig. (2-tailed)</i>		,296	,611	,103	,770	,568	,597	,946	,772	,780	,594	,281
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79

\*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

**Figura 4 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

De acordo com os testes apresentados o tempo de experiência do contador não interfere na sua percepção quanto à utilidade das mudanças no sentido de maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

b) Nível de formação *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012

A tabela 7 busca evidências de que o nível de formação do contador seria capaz de influenciar sua percepção quanto à importância das mudanças introduzidas pelas NBCASP para maximizar a utilidade das informações contábeis para fim de tomada de decisão.

A Tabela 7 e a figura 5 demonstram não haver significância estatística entre o nível de formação do contador e sua percepção da utilidade das mudanças para a maximização da utilidade da informação. Porém o coeficiente encontrado (0,057) fica muito próximo do intervalo de segurança que é de 0,050.

**Tabela 7– Nível de formação *versus* percepção da utilidade da informação a partir de 2012**

	Contribui Muito		Contribui Pouco		Indiferente		Não contribui		Total	
	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%	Freq.	%
Técnico em Contabilidade	4	100,0	–	–	–	–	–	–	4	100
Graduação	12	63,2	7	36,8	–	–	–	–	19	100
Especialização	25	49,0	23	45,1	2	3,9	–	1	51	100
Mestrado	1	20,0	3	60,0	1	20,0	–	–	5	100
Total	42		33		3				79	

Fonte: Dados da pesquisa, 2011.

*Test Statistics<sup>a,b</sup>*

	Percepção Futura
<i>Chi-Square</i>	7,518
<i>DF</i>	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,057

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable:* Nível de Formação

**Figura 5 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

A figura 6 a seguir traz a correlação entre o nível de formação e percepção da utilidade das alterações feita pela norma. A correlação encontrada é moderada negativa e apresenta coeficiente com significância estatística. Isso significa que, quanto maior o nível de formação, menor é a percepção da utilidade das alterações introduzidas.

*Correlations*

		Nível de Formação	Percepção Futura
Nível de Formação	<i>Pearson Correlation</i>	1	-,280*
	<i>Sig. (2-tailed)</i>		,013
	<i>N</i>	79	79

\*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

**Figura 6 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

Conforme exposto no item anterior, buscou-se a percepção dos respondentes quanto à utilidade de algumas das mudanças para maximização da informação. O objetivo deste item é testar se há significância estatística na relação entre o nível de formação e cada uma das mudanças elencada no quadro 1.

A figura 7 a seguir traz o resultado de teste estatístico e revela que não há significância estatística entre o nível de formação e as variáveis testadas

*Test Statistics<sup>a,b</sup>*

	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Chi-Square</i>	,198	4,840	4,687	4,034	3,821	,851	7,552	3,420	1,165	1,540	2,797
<i>df</i>	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3	3
<i>Asymp. Sig.</i>	,978	,184	,196	,258	,281	,837	,056	,331	,761	,673	,424

a. *Kruskal Wallis Test*

b. *Grouping Variable:* Nível de Formação

**Figura 7 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

Com a finalidade de medir a intensidade e a direção das possíveis relações existentes entre o nível de formação e as variáveis constantes no quadro 1, buscou-se correlações entre estas variáveis, as quais estão representadas na figura 8.

*Correlations*

	NF	VAR 00009	VAR 00010	VAR 00011	VAR 00012	VAR 00013	VAR 00014	VAR 00015	VAR 00016	VAR 00017	VAR 00018	VAR 00019
<i>Pearson Correlation</i>	1	-,064	-,225*	-,170	-,105	,024	,180	-,047	-,145	,007	,180	-,116
<i>Sig. (2-tailed)</i>		,576	,046	,133	,357	,832	,113	,679	,203	,953	,112	,308
<i>N</i>	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79	79

\*. *Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).*

**Figura 8 – Teste estatístico gerado pelo SPSS 17.0**

**Fonte:** Dados da pesquisa, 2011.

As correlações existentes entre o nível de formação e as variáveis 13 e 17 apresentam-se na sua forma positiva, porém fraca. As variáveis 14 e 18 apresentam correlação positiva moderada, as variáveis 9 e 15 apresentam uma fraca correlação negativa, já as variáveis 11,

12,16 e 19 apresentam correlação negativa moderada, porém todas as correlações apresentam coeficientes sem significância estatística.

A variável 10, que representa as demonstrações contábeis evidenciadas com os valores do exercício e do exercício anterior, apresentou uma moderada correlação negativa, com coeficiente de correlação com significância estatística, com relação ao nível de formação do contador, o que significa que, enquanto o nível de formação cresce, a percepção da utilidade dessa mudança diminui.

Diante do exposto acima, constata-se que o nível de formação afeta a percepção da utilidade das mudanças introduzidas pela norma, porém cabe ressaltar que isso ocorre apenas quando o respondente percebe as mudanças como um todo, não tendo influência significativa quanto à percepção individualizada das mudanças.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das mudanças a serem introduzidas pelas NBCASP, esta pesquisa buscou captar a percepção dos contadores quanto à utilidade das informações contábeis produzidas em decorrência de tais mudanças.

Para alcançar os objetivos propostos, foi realizada uma revisão bibliográfica sobre o tema, onde se pôde perceber que a contabilidade pública no Brasil não passou por mudanças significativas nos últimos quarenta anos, e durante todo esse período teve como principal instrumento normatizador a Lei nº 4.320/64, destinando-se basicamente a atender às exigências legais e ao controle da execução orçamentária, deixando o controle patrimonial em um segundo plano.

Ainda de acordo com a revisão da literatura, destaca-se o processo de harmonização às normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IFAC, promovido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretária do Tesouro Nacional (STN), através da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, pelo CFC, e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, editado pela STN.

Além de promover a convergência aos padrões internacionais de contabilidade pública, as NBCASP também objetivam devolver o foco patrimonial a contabilidade pública no Brasil.

Os entrevistados foram questionados sobre a utilidade das informações que poderão ser produzidas em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP e estas são consideradas úteis pelos respondentes de acordo com os seguintes percentuais:

1. Maior ênfase no controle contábil patrimonial (88,6%).
2. Demonstrações Contábeis exibindo os valores do exercício e do exercício anterior (88,6%).
3. Adoção do regime de competência para receitas e despesas (84,8%).
4. Obrigatoriedade da depreciação, amortização e exaustão (84,8%).
5. Obrigatoriedade da elaboração da demonstração do fluxo de caixa (72,2%).
6. Implantação do sistema de custos para o setor público (86,1%).
7. Reestruturação das demonstrações contábeis (75,9%).
8. Utilização do teste de recuperabilidade (*impairment test*) (74,7%).
9. Classificação dos elementos patrimoniais em circulante e não circulante (63,3%).
10. Controle contábil quanto ao cumprimento das metas constante no PPA (78,4%).
11. Registro dos bens de uso comum (estradas, praças, pontes etc.) (58,2%).

Constatou-se, ainda, que, para 95% dos entrevistados, as informações a serem geradas a partir de 2012 são capazes de contribuir para maximizar a utilidade da informação contábil para fins de tomada de decisão.

O resultado dos testes estatísticos envolvendo o tempo de experiência, o nível de formação dos contadores e a sua percepção quanto à utilidade das mudanças para fins de

tomada de decisão revelaram que o tempo de experiência não interfere na percepção da utilidade das mudanças para fins de tomada de decisão, mas o nível de formação sim.

Assim, pode-se constatar, através dos resultados obtidos, que, de acordo com a percepção dos contadores lotados nas instituições vinculadas ao MEC, as informações produzidas em decorrência das mudanças introduzidas pelas NBCASP são capazes de maximizar a utilidade da informação contábil no processo de tomada de decisão.

Os resultados alcançados sinalizam, ainda, que os contadores pesquisados estão positivos e receptivos com relação às mudanças introduzidas, como também acreditam que as mudanças serão capazes de otimizar as informações contábeis, de modo a tornar o sistema de contabilidade pública brasileira mais eficiente. Este cenário de otimismo e receptividade deverá contribuir significativamente para superar as dificuldades encontradas no processo de implementação dessas mudanças.

## 6 REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 11 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000.** 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: 11 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. **Ministério da Educação e Cultura.** 2011. Disponível em: <<http://www.mec.gov.br>>. Acesso em: 24 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. **Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008.** Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2011.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 157, de 9 de março de 2011.** Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_157\\_2011.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_157_2011.pdf)>. Acesso em: 11 nov. 2011.

CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações Sobre o Processo de Convergência na Contabilidade Pública Brasileira. **Revista CRC RS**, v. 8, set. 2008.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **Portaria CFC nº 37, de março de 2004.** Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10 nov. 2011.

CFC. **Resolução CFC nº 1.128 A 1.137, de 25 de novembro de 2008.** Aprova a NBC T 16.1 a 16.10. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_1128.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1128.doc)>. Acesso em: 11 nov. 2011.

CHOI, F.; MEEK, G. **International accounting.** 5. ed. New York: Pearson Prentice Hall, 2005.

COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de; CARVALHO Luiz Nelson Guedes de. *Impairment* no Setor Público – Parte I: Aplicação e Reconhecimento. In: ENCONTRO DA ANPAD, 33., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. CONGRESSO USP, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

DOHERTY, Tony L.; HORNE, Terry. **Managing public services: implementing changes.** London: Routledge, 2002.

FONSECA, Jairo Simon da; MARTINS, Gilberto de Andrade. **Curso de estatística.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projeto de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.  
IPSAS. **Institute for International Public Sector Accounting Standards.** Disponível em: <<http://www.ipsas.org>>. Acesso em: 24 nov. 2011.

IFAC. International Federation of Accountants. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements.** 2008. Disponível em: <<http://ifac.org>>. Acesso em: 20 nov. 2011.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade.** 8. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**, Brasília, v. 12, n. 2, 2009.

RUIZ, João Alvaro. **Metodologia científica**, 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal.** 2. ed. 2003. 6. reimp. São Paulo: Atlas, 2003.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** 1. ed. 2005. 3. reimp. São Paulo: Atlas, 2005.

SÖTHER, Ari. Implementação do regime de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. ANPCONT, 4., 2010, Natal. **Anais...** Natal: APCONT, 2010.

STICKNEY, Cleyde P. WEIL, Roman L. **Contabilidade financeira: introdução aos conceitos, métodos e aplicações.** Traduzido da 12. ed. norte-americana. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

XAVIER JUNIOR, Antonio Erivando. PAULO, Edilson. SILVA, José Dionísio Gomes. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. ANPCONT, 4, 2010, Natal. **Anais...** Natal: APCONT, 2010.

XAVIER JUNIOR, Antonio Erivando. **Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público:** Um estudo em instituições vinculadas ao Ministério da Educação. 2011. Dissertação (Mestrado) – Programa Multiinstitucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, UnB, UFPB e UFRN, 2011.