

## **O DISCLOSURE PELA ANÁLISE DA MIGRAÇÃO DO REGIME CONTÁBIL NA REGIÃO-CENTRO OESTE BRASILEIRA**

**WELLINGTON CANINJA SOARES FERREIRA**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MATO GROSSO (UFMT)

**RENILDES OLIVEIRA LUCIARDO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MATO GROSSO (UFMT)

**GUARACY LARA SOUZA PRADO**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MATO GROSSO (UFMT)

**MARILENE DIAS DE OLIVEIRA**  
UNIVERSIDADE FEDERAL DO MATO GROSSO (UFMT)

# **O DISCLOSURE PELA ANÁLISE DA MIGRAÇÃO DO REGIME CONTÁBIL NA REGIÃO-CENTRO OESTE BRASILEIRA**

## **RESUMO**

Tem os entes públicos como objetivo principal o de prestar serviços à sociedade e dessa forma fornecer informações tanto para a prestação de contas, para o processo decisório, bem como ao controle social mediante responsabilização (accountability). As alterações pela qual passaram os entes federativos brasileiro ocorreram através novas regras contidas nas normas do setor público no Brasil e dentre estas, a alteração do enfoque patrimonial com a adoção do regime de competência. E assim este estudo tem como objetivo analisar o enfoque patrimonial nas contas de reconhecimento e mensuração de ativos, como bens de infraestrutura, intangíveis e Despesas com Depreciação das Demonstrações Contábeis publicadas pelos Estados da região Centro-Oeste brasileira (Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal) no período de 2014 a 2018. A metodologia foi documental mediante coleta de dados nos Balanços Patrimoniais e nas Demonstrações das Variações Patrimoniais, referente aos exercícios de 2014 a 2018, construindo tabelas de frequência, uso do software PSPP, analisando as principais contas influenciadas pelo regime de competência, segundo as IPSAS. Os resultados demonstram que no período de análise ocorreram movimentação dos estados em atender a revisão das estruturas das demonstrações contábeis e a reestruturação dos sistemas de informações contábeis utilizados o que pode trazer melhorias às informações prestadas pelos entes e para o controle social.

**Palavras Chave:** **responsabilidade social; responsabilidade fiscal; regime de competência**

## **INTRODUÇÃO**

Pelas normas editadas CFC (2020), tem os entes públicos como objetivo principal o de prestar serviços à sociedade e dessa forma fornecer informações tanto para a prestação de contas, para o processo decisório, bem como ao controle social mediante responsabilização (accountability).

As informações geradas pela Contabilidade, ciência social, que registra, demonstra e avalia as variações patrimoniais dos entes públicos, passaram a ser elaboradas, segundo recomendação dos organismos internacionais, pelo regime de competência (Ernest & Young, 2010).

A mudança com a adoção do Regime de Competência pelos estados, além de impositiva pelas normas atuais, envolveram mudanças estruturais, não só culturais, mas de tecnologias de informação e de consideráveis investimentos em sistemas integrados de informações e desenvolvimento de habilidades que deverão ser adaptadas aos usuários internos principalmente (Land & Rocher, 2011).

Segundo Pallot (2001), “é difícil a adoção do regime de competência”, pois os seus resultados práticos serão sentidos a longo prazo e conforme Carlin (2003), “quatro correntes principais de questionamento” quanto a sua adoção podem ser identificadas: “a conveniência, a motivação, quanto ao modo e gestão da implementação e quanto à capacidade de afetar a melhoria da gestão financeira e de desempenho no setor público” (Carlin, 2003).

As alterações pela qual passaram os entes federativos brasileiro ocorreram através novas regras contidas nas normas do setor público no Brasil, pela estrutura conceitual e principalmente em consequência do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, que teve início com a implantação na “área pública do Comitê de Convergência Brasil” (Costa, Raupp & Tezza, 2019).

Segundo as normas estabelecidas no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (STN, 2018) as regras nelas contidas aplicam-se principalmente aos entes federativos tais como: os governos federal, estaduais, distrital e municipais, secretarias, órgãos, departamentos, bem como, abrangendo seus poderes, fundações do poder público, autarquias, agências, fundos, os consórcios públicos e repartições que se assemelhem às da administração direta e indireta.

A metodologia da pesquisa é exploratória e quanto ao procedimento foi documental mediante coleta de dados nos Balanços Patrimoniais, nas Demonstrações das Variações Patrimoniais, do período de estudo, construindo tabelas de frequência, uso do software PSPP, analisando as principais contas influenciadas pelo regime de competência, segundo as IPSAS.

A relevância desse estudo se dá pela importância da nova contabilidade pública para toda a comunidade envolvida, pois todas as unidades federativas já adotam sistemas que contemplam as normas em uso pela contabilidade pública brasileira. E, justifica-se por ser uma pesquisa mais aprofundada, que possibilita a reflexão sobre o ambiente institucional no qual ocorrem mudanças e sobre o modo como os elementos normativos são colocados.

## **PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVO**

Este estudo visa responder a seguinte pergunta: como os estados brasileiros da Região Centro Oeste estão, em termos percentuais, avançando em relação as mudanças verificadas dos padrões internacionais com enfoque patrimonial e uso do regime de competência?

Este estudo tem como objetivo analisar o enfoque patrimonial nas contas de reconhecimento e mensuração de ativos, como bens de infraestrutura, intangíveis e Despesas com Depreciação das Demonstrações Contábeis publicadas pelos Estados da região Centro-Oeste brasileira (Goiás, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal) no período de 2014 a 2018.

## **FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **Lei da Transparência e Evidenciação (*Disclosure*)**

A Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011 (Brasil, 2011) também chamada de Lei de Acesso à Informação regula o acesso as informações que devem ser divulgadas pelos órgãos e entidades públicas por meios e instrumentos legítimos de que dispuserem, sendo obrigatória a divulgação em sítios oficiais da rede mundial de computadores (internet).

A transparência, bem como a disponibilidade acessível à informação pública estão previstos como direitos do cidadão e deveres do Estado na Constituição Federal “todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de

responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado” (Brasil, 1988). A disponibilização da informação assegura a promoção desses direitos, fortalecem a democracia, ampliam o exercício da cidadania, ajudam a promover o controle social, inibem a corrupção, entre outros segundo Zorzal e Rodrigues (2015).

A transparência também está amparada na Lei nº 101, de 4 de maio de 2000 (BRASIL, 2000), denominada Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que prevê em seu artigo 48 que os instrumentos de transparência da gestão fiscal deverão ter “ampla divulgação, inclusive em meios eletrônicos de acesso público” (Brasil, 2000) e na Lei nº 131, de 27 de maio de 2009 (BRASIL, 2009), chamada de Lei da Transparência; e pelo Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012 (BRASIL, 2012), que regulamenta a LAI.

A transparência deve compreender as atividades realizadas pelos gestores públicos e o acesso dessas informações pelos cidadãos. Todos os atos praticados no decorrer da execução das despesas, disponibilidade dos dados, número de processos, procedimentos licitatórios, lançamento e recebimento das receitas em sua totalidade da unidade gestora, incluindo os recursos extraordinários devem cedidas (Silva, Segatto e Silva, 2016). Embora as alterações no padrão contábil ainda estejam em processo de implantação por parte de alguns entes públicos, elas têm o intuito de conferir maior transparência e acessibilidade à informação, para que os cidadãos exerçam fiscalização da real situação patrimonial das entidades públicas (Amorim e Marques, 2019).

Para Zorzal e Rodrigues (2015) *disclosure* é considerado um tópico bastante abrangente, pois abarca toda a área de informação financeira e seu público-alvo, níveis de *disclosure* e periodicidade, entre outras.

De acordo com Oliveira et al. (2019), a Transparência Fiscal, a Governança Pública e a Lei de Acesso à informação contribui com a Administração Pública e seus representantes na busca da responsabilização na divulgação de informações atualizadas, em tempo hábil e de forma espontânea ao público em geral em seus Portais da Transparência e propiciar a todos um melhor entendimento sobre os atos da gestão pública.

De acordo com Silva (2013) e Silva, Brighenti e Klann (2018), esse processo de convergência dos padrões internacionais de contabilidade ocasionou maior qualidade às demonstrações financeiras e relevância das suas informações. Em função disso auxiliam os profissionais da contabilidade na tomada de decisões em relação aos recursos despendidos.

## **O Processo de Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade**

A partir da década de 1980 o mundo começou a discutir e a aderir ao movimento da Nova Administração Pública – NPM (*New Public Management*) (Pigatto et al., 2010), movimento que remodelou a participação da gestão pública, pautando a gestão fiscal responsável como uma de suas principais exigências. O NPM marcou os anos de 1990 “pela reforma do Estado e pela recuperação da governança ou da capacidade financeira e administrativa de implementar as decisões políticas tomadas pelo governo” (Pereira, 1997).

Houve um grande movimento em direção à padronização internacional de relatórios financeiros no setor público. Tal processo foi liderado pela Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants – IFAC*) (Gama, Duque & Almeida, 2014).

No Brasil, a agenda dessa reforma iniciou em 1985 e ganhou impulso com a constituição de 1988, por conta das ideias de descentralização e desburocratização, embora o principal marco legal da contabilidade pública seja a publicação da Lei nº 4.320, em 17 de março de 1964 (Luciardo, 2016).

Em 04 de maio de 2000, foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal, Lei Complementar nº 101, estabelecendo as normas voltadas para a responsabilidade nas finanças públicas e na gestão fiscal, entre outras providências. O objetivo da LRF foi reforçar a obrigatoriedade de controle por parte das entidades públicas, bem como ampliar a transparências nessas organizações (Ribeiro & Bezerra, 2011).

A LRF (Brasil, 2000), estabeleceu, ainda, exigências tais como a realização da consolidação das contas nacionais, tal competência passou a ser exercida pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) que congrega as contas da União, estados, Distrito Federal e Municípios com a publicação anual do Balanço do Setor Público Nacional (BSPN) (STN, 2018).

Visando atingir seus objetivos estratégicos e com a crescente preocupação de se adequar às novas perspectivas, as entidades se viram obrigadas a adaptar-se a essa realidade e adotaram novos conceitos, procedimentos, critérios, registros e demonstrações contábeis com o propósito de padronizar e harmonizar sua contabilidade.

A Contabilidade aplicada ao setor público acumula transformações substanciais, principalmente quanto ao enfoque, que sempre esteve voltado para o orçamento e hoje se volta para o patrimônio (Luciardo, 2016), embora exista ainda um longo caminho a percorrer até a convergência total (Gama, Duque & Almeida, 2014).

Essas transformações se mostram evidentes quando observadas desde o início da convergência da contabilidade pública até agora com a edição de normas contábeis voltadas para o setor público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

### **O Regime de Competência**

Segundo dispõe a NBC TSP 11, publicada pelo CFC em 18 de outubro de 2018 “de acordo com a IPSAS, o regime de competência é o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem e não necessariamente quando caixa e equivalentes de caixa são pagos ou recebidos” (CFC, 2020).

Para Nascimento (2008, p. 9), “o princípio da competência” determina que o momento de reconhecimento das “alterações no ativo ou no passivo” coincide com a ocorrência do fato gerador, das quais resultam um “aumento ou diminuição no patrimônio líquido”, e não quando há entrada ou saída nas disponibilidades da instituição. Conforme a Lei 4.320/1964 (Brasil, 1964), no estudo e acompanhamento de seu objeto, do patrimônio público, da contabilidade aplicada ao setor público as variações patrimoniais, devem ser evidenciadas, sejam elas independentes ou resultantes da execução orçamentária (Brasil, 1964).

Os estudos abordando a contabilidade por competência no setor público brasileiro são escassos, talvez em virtude de normativamente ser recente a obrigatoriedade por esta opção de regime. No entanto, alguns estudos nesse sentido foram aqui catalogados para uma reflexão e utilização de análise desta pesquisa.

Souza et al (2013), em seu estudo buscaram analisar a percepção que tem os usuários internos ou externos que participam da preparação das informações ligadas às alterações da contabilização baseada no regime de competência e, os resultados indicam que estas podem produzir informes benéficos à tomada de decisões dos entes públicos.

O estudo de Cruvinel & Lima (2011), considera uma inovação “a adoção do regime contábil de competência integral sob a perspectiva do *Study 14* da IFAC” e embora

com características exploratórias, busca entender o fenômeno da adesão ao regime de competência integral, bem como, sua repercussão nos procedimentos contábeis aplicados aos entes públicos brasileiro.

A STN em seu manual, também se manifesta acerca do regime de competência, (STN, 2018), quando conforme Portaria STN nº. 877, de 18 de dezembro de 2018, 8º edição afirma que

As transações no setor público devem ser contabilizadas e seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis dos exercícios financeiros com os quais se relacionarem, sendo reconhecidas pelos respectivos fatos geradores.

Encontrando-se dessa forma, em consonância com as normas brasileira e técnicas editadas pelo CFC, que buscam a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada das entidades públicas as IPSAS editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (STN, 2018).

### **Contas Contábeis Afetadas pela Migração do Regime Contábil**

Segundo Luciardo (2016), as mudanças ocorridas nas normas contábeis em função da convergência às normas internacionais, com enfoque patrimonial e uso do regime de competência de forma integral, trarão alterações significativas em contas contábeis com determinadas características. Desta forma, segundo a mesma autora, faz-se necessário destacar as principais contas (Tabela 3) constantes das evidenciações contábeis mínimas, segundo as IPSAS 1 e as IPSAS relacionadas. Entre estas, as contas contábeis Ativos de Infraestrutura, Depreciação Acumulada, Ativos Intangíveis e Reavaliação de Ativos serão o objeto de estudo deste trabalho.

**Quadro 3** - Levantamento das principais contas objeto deste estudo, considerando as evidenciações pelo regime de competência

<b>ITENS IDENTIFICADOS</b>	<b>IPSAS RELACIONADAS</b>
<b>BALANÇO PATRIMONIAL</b>	
Ativos de infraestrutura	IPSAS 1-Item94/a e IPSAS 17
Depreciação acumulada	IPSAS 17- Itens 59 a 79
Ativos intangíveis	IPSAS 31
<b>DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO</b>	
Despesa com depreciação e amortização	IPSAS 17
Valorização e ganhos com ativos (reavaliação de ativos)	IPSAS 29
Desvalorização e perda de ativos (redução a valor recuperável e provisão para perdas)	IPSAS 21 e IPSAS 26

**Fonte:** Adaptado pelos autores (CFC 2020).

### **Procedimentos metodológicos**

A metodologia utilizada é exploratória tomando-se como base dados secundários. O uso de dados secundários oferece a vantagem da facilidade no acesso, custo relativamente baixo e de obtenção rápida (Malhotra, 2012).

A pesquisa documental segundo Silva (2012), tem a finalidade de reunir e classificar os documentos de acordo com o objetivo do estudo. Esse tipo de pesquisa faz uma análise racional e objetiva dos documentos, desenvolvendo imparcialidade e reconhecendo o grau de veracidade do material estudado.

Este tipo de questão problema, pode ser respondido, segundo Malhotra (2012, p. 360), ao examinar as distribuições de frequência. A Distribuição de Frequência é uma distribuição matemática, cujo objetivo é obter uma contagem do número de respostas associados a diferentes valores de uma variável e expressar essas contagens em termos percentuais.

No período de maio de 2019 a setembro de 2019 foram coletados, nas Demonstrações Contábeis de 2014 a 2018 disponíveis nos sites de transparência dos Estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Goiás e Distrito Federal, os dados referentes às Contas citadas no Quadro 3 deste estudo foram valoradas conforme as informações que segue abaixo:

1 = NÃO apresenta a Conta Contábil.
2 = SIM apresenta a Conta Contábil e NÃO tem valoração.
3 = SIM apresenta a Conta Contábil e SIM tem valoração.

A partir dessas informações foi elaborada uma planilha com os dados, doravante designada Base de Dados e nestas foram procedidas a análise das contas contábeis do Balanço Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, previamente selecionadas pelas principais evidências recomendadas pela IFAC em suas normativas pelo regime de competência. Este estudo, por ser ainda exploratório, utiliza-se apenas das Estatísticas Descritivas e de Frequências para, a princípio, conhecer a caracterização das variáveis da base de dados.

Dentre todas as variáveis estudadas, destaca-se, para objeto deste estudo e apresentação dos resultados e análises, as seguintes variáveis:

- a) Ativos de Infraestrutura (Balanço Patrimonial);
- b) Ativos Intangíveis (Balanço Patrimonial);
- c) Despesas com Depreciação (Balanço Patrimonial);
- d) Reavaliações de Ativos (Demonstração das Variações Patrimoniais).

Para efetuar os cálculos utilizou-se também do software PSPP, que é uma ferramenta para análise estatística de dados amostrados. O idioma aceito pelo PSPP é semelhante ao aceito pelos produtos estatísticos do SPSS. A versão atual do PSPP, é 1.2.0, ainda incompleta em termos de procedimento estatístico visto ser um ainda um processo de construção em andamento.

## **DISCUSSÃO**

Analisando a base de dados, é possível acompanhar a progressão na implantação integral do regime de competência conforme resumido no Quadro 4.

**Quadro 4** - Resumo da Valoração apurada dos estados da Região Centro-Oeste

<b>ANO</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>
<b>Valoração Máxima</b>	264	264	264	264	264
<b>Valoração Apurada nas Demonstrações dos Estados</b>	172	147	175	179	193
<b>Porcentagem (%)</b>	65,15%	55,68%	66,29%	67,80%	73,11%

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Os Estados brasileiros da Região Centro Oeste, em termos percentuais, estão em pleno avanço em relação as mudanças ocorridas nas normas contábeis, em função da convergência e uso do regime de competência de forma integral, embora ainda exista um longo caminho a percorrer. Percebe-se a evolução percentual, no quinquênio em análise, que partiu de 66,15% no exercício de 2014 e chegou ao patamar de 73,11% no exercício de 2018 em termos de evidenciação das contas analisadas.

Os resultados de Lemos et al. (2018), no Estado do Espírito Santo também indicaram uma melhora em relação à questão da convergência, pois observa-se uma elevação da qualidade da informação, divulgando e aumentando seu nível de transparência confiabilidade diante dos usuários da informação.

No Quadro 4 é possível perceber uma leve queda percentual entre o exercício de 2014 e 2015, na evidenciação das contas analisadas, pois, o Estado de Goiás, ainda publicou suas demonstrações em 2015 segundo a Lei 4.320/1964, refletindo assim a relevância das adequações.

Em meio ao exposto ambiente de convergência, cabe destacar as movimentações, dos estados em estudo, para acompanhar as orientações emitidas pelos órgãos reguladores. Um dos exemplos mais notórios parte do próprio sistema de informação contábil utilizado por cada estado. Tais sistemas se viram obrigados a sofrerem atualizações radicais, alguns estados optaram por abandonar o seu sistema contábil obsoleto, adotando softwares atuais e voltados para as novas demandas encontradas.

O estado de Mato Grosso, em razão das exigências das novas normas contábeis, escolheu adaptar o Sistema Integrado de Planejamento, Contabilidade e Finanças (FIPLAN). Na mesma direção, o Distrito Federal optou por submeter o Sistema Integrado de Administração Orçamentária, Financeira e Contábil (SIAC) às atualizações necessárias.

Por outro lado, o estado de Mato Grosso do Sul, por julgar mais vantajoso, abandonou o Sistema de Administração e Finanças para Estados e Municípios (SIAFEM) em 2014 e adotou o Sistema de Planejamento e Finanças do Estado de Mato Grosso do Sul (SPF) em 2015. Da mesma forma, o Estado de Goiás abandonou o Sistema de Contabilidade Pública (SCP) em 2015 e adotou o Sistema de Contabilidade Geral (SCG) em 2016.

As próprias estruturas de apresentação das demonstrações financeiras sofreram alterações significativas. Em Mato Grosso do Sul e Goiás, essas alterações coincidiram

com as substituições dos sistemas de informações contábeis utilizados, o que reflete a intenção dos Estados em atender às novas orientações contábeis.

Antes publicadas de acordo com os anexos da Lei nº 4.320/1964 (Brasil, 1964), atualmente as demonstrações financeiras respeitam o modelo apresentado nos manuais publicados por Portarias STN, tais adequações foram implementadas pelos estados ao longo do período conforme o Quadro 5.

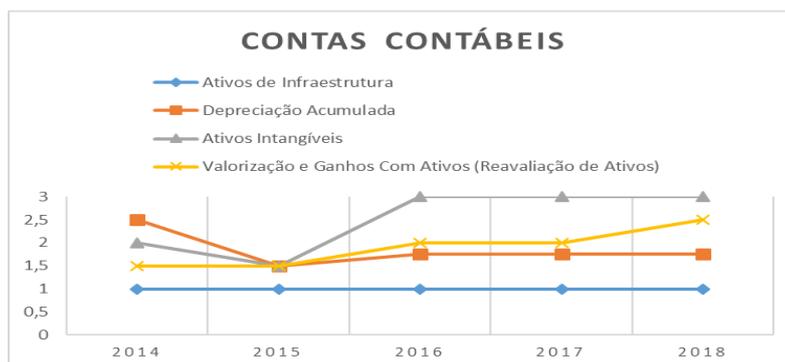
**Quadro 5** - Analisando as estruturas das Demonstrações Financeiras dos Estados Brasileiros Pesquisados (Centro-Oeste, de 2014 a 2018)

ANO	Nº	OBSERVAÇÕES	ESTADOS
2014	01	A estrutura das demonstrações dos Estados foram publicadas de acordo com os anexos da Lei nº 4.320/1964, sem as alterações propostas pelo CFC e pela STN.	Mato Grosso, Goiás, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal
2015	02	A estrutura das demonstrações dos Estados foram publicadas de acordo com os anexos da Lei nº 4.320/1964, sem as alterações propostas pelo CFC e pela STN.	Goiás
	03	A estrutura das demonstrações dos Estados sofreram alterações significativas, atendendo as orientações do CFC e da STN.	Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal
2016	04	A estrutura de apresentação das Demonstrações dos Estados sofreram alterações significativas, atendendo as orientações do CFC e da STN.	Goiás
	05	A Demonstrações dos Estados continuam atendendo as orientações do CFC e da STN, sem alterações significativas em suas estruturas.	Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal
2017 e 2018	06	A Demonstrações dos Estados continuam atendendo as orientações do CFC e da STN, sem alterações significativas em suas estruturas.	Mato Grosso, Goiás, Mato Grosso do Sul e Distrito Federal

**Fonte:** Elaborado pelo autor

No exercício de 2014, todos os estados em estudo ainda apresentavam as Demonstrações Contábeis de acordo com os Anexos da Lei 4.320/1964. Em 2015, os Estados de Mato Grosso, Mato Grosso do Sul e o Distrito Federal adequaram seus demonstrativos de acordo com os orientativos do CFC e STN. No Estado de Goiás, estas adequações só ocorreram em 2016.

Isto posto, ao analisar, especificamente as contas contábeis definidas na subseção 3.2. Considerando que o valor “1” aponta as contas que “NÃO foram apresentadas nas demonstrações contábeis; o valor “2” representa as contas que “SIM, foram apresentadas mas NÃO possuem valores estimados”; e que o valor “3” reporta as contas que “SIM, foram apresentadas e SIM possuem valores estimados” (Figura 1).



**Figura 1.** Evolução da evidenciação das contas contábeis

**Fonte:** Elaborado pelo autor.

Os resultados encontrados, em relação à conta Ativos de Infraestrutura, demonstram que os estados em estudo não evoluíram quanto à evidenciação destas informações. Do exercício de 2014 ao exercício de 2018, os estados da região centro-oeste omitiram esta conta contábil em suas demonstrações financeiras.

Em relação à conta Depreciação Acumulada, percebe-se uma regressão entre os exercícios de 2014 a 2015 e uma leve progressão entre os anos de 2015 e 2016, se mantendo estável até o exercício de 2018. Porém, tal progressão não permite concluir que todos os estados apresentam as respectivas informações em seus demonstrativos.

Entre os exercícios de 2014 e 2015, a conta Ativos Intangíveis também sofreu uma regressão em suas evidenciações. Contudo, os estados em estudos mostraram evolução ao apresentar a conta com respectiva mensuração já no exercício de 2016. Esta é a única conta contábil que todos os estados da região centro-oeste acertaram apresentar em seus Balanços Patrimoniais com respectivos valores estimados.

A conta Reavaliação de Ativos, durante o quinquênio analisado, apresentou constante evolução nas evidenciações manifestadas nas Demonstrações Contábeis dos estados. Embora ainda não esteja evidenciada perfeitamente por todos os estados em estudo, nesta conta observa-se uma tendência à regularização às evidenciações nas contas de Ativos de Infraestrutura e Despesa com Depreciação.

Lemos et al. (2018), em seu estudo, analisou por meio das Demonstrações Contábeis, Notas Explicativas e Relatórios de Controle Interno publicados no portal do Governo do Estado do Espírito Santo o grau de aderência do governo do Estado do Espírito Santo em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e observou que algumas contas nem se quer são mencionadas. Da mesma forma, não foram encontradas informações sobre os ativos e passivos contingentes tanto nas contas de controle quanto nas notas explicativas que possuem poucas informações detalhadas. No ano de 2013 não havia uma evidenciação em nível de detalhamento das contas e suas métricas, não havia um detalhamento dos ativos, nem sequer da depreciação individualizada.

Já o estudo de Prado e Paiva (2017), sobre convergência da contabilidade pública às normas internacionais, observou que existem diversas vantagens trazidas pela convergência ao setor público e elencou-as: a geração de informações úteis para a tomada de decisão dos gestores, melhorias no processo de prestação de contas, controle dos recursos públicos, transparência e comparabilidade das informações fornecidas gestores.

## CONCLUSÃO

Os estados brasileiros da região em estudo estão em pleno avanço em relação as mudanças ocorridas nas normas contábeis. As próprias estruturas de apresentação das demonstrações contábeis sofreram alterações significativas, algumas dessas alterações coincidiram com as substituições dos sistemas de informações contábeis utilizados pelos estados, refletindo a sinérgica movimentação dos estados em atender às novas orientações contábeis.

Embora tenha avançado, os estados da região centro-oeste ainda não evidenciam, em suas demonstrações contábeis, os seus bens com Ativos de Infraestrutura, nem mesmo avançaram quanto ao assunto durante o período analisado. As contas de Depreciação Acumulada e Reavaliação de Ativos, embora tenham sofrido evoluções nas evidenciações contábeis, ainda possuem um longo caminho a percorrer. A conta de Ativos Intangíveis é a única, dentre as analisadas, que evoluiu ao ponto de ser perfeitamente evidenciadas nas demonstrações financeiras de todos os estados da região centro-oeste.

Conseqüentemente, pelos resultados obtidos, reafirma-se o que diz Silva (2013) e Silva, Brighenti e Klann (2018), de que o processo de convergência dos padrões internacionais de contabilidade, com a adoção do regime de competência, pode auxiliar os profissionais e usuários da contabilidade, incluindo-se a coletividade, trazendo maior qualidade às demonstrações contábeis e assim a relevância das suas informações.

## REFERÊNCIAS

Amorim, D. A., & Marques, A. V. C. (2019). O Estágio da Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público na Administração Direta do Município de Monte Carmelo – MG. *Revista de Auditoria Governança e Contabilidade*, 7 (28) 1-16.

Brasil. (1964). *Lei no 4.320, de 17 de março de 1964*. Institui 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 União, Brasília, DF. <https://legis.senado.leg.br/norma/546169>

Brasil. (2000). *Lei Complementar 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 União, Brasília, DF. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm)

Brasil. (2008). *Ministério da Fazenda – Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Diário Oficial da União, Brasília, DF. <http://fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>

Brasil. (2009). *Decreto nº 6.976, de 7 de outubro de 2009*. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm)

Carlin, T. M. (2003). *Accrual accounting & financial reporting in the public sector: reframing the debate*. Sydney, Australia: MGS Working Papers in Management

Conselho Federal de Contabilidade - CFC (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. [https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas\\_internacionais\\_de\\_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf](https://www.cnm.org.br/contadores/img/pdf/normas_internacionais_de_contabilidade/NornasInternacionaisdeContabilidadeparaoSetorPublico.pdf)

Costa, C. B., Raupp, F. M., & Tezza, R. (2019). Endividamento Público: uma proposta de mensuração para municípios brasileiros a partir da elaboração de um constructo. *Contabilidade Vista & Revista*, 30(1), 123-153. DOI: <https://doi.org/10.22561/cvr.v30i1.4896>

Conselho Federal de Contabilidade – CFC. (2020). *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. [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)

Crivinel, D. P., & Lima, D. V. (2011). 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*, 5(3), 69-85.

Ernest & Young. (2010). *Toward transparency: a comparative study of governmental accounting in Europe*.

Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de Contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista da Administração Pública*, 48(1), 183-206. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>.

Land, E., & Rocher, S. (2011). Prerequisites for applying accrual accounting in the public sector. *Public Money & Management*, 31 (3), 219-222. <https://doi.org/10.1080/09540962.2011.573241>

Lemos, J. P., Lemos, L. E. P., Gama, J. R., & Caliman, D. R. A. (2018). Institucionalização do regime de competência no setor Público. *Revista de Gestão de Contabilidade da UFPI*, 5 (1), 66-84. <https://doi.org/10.26694/2358.1735.2018.v5ed16088>

Luciardo, R. O. (2016). *Sistema de informação contábil para a gestão pública em conformidade com as normas internacionais: um estudo do modelo vigente* (Tese de doutorado, Universidade Municipal de São Caetano do Sul, São Paulo). <http://repositorio.uscs.edu.br/handle/123456789/831>

Malhotra, N. K. (2012). *Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada*. Porto Alegre: Bookman.

Nascimento, L. S. (2008). *Contabilidade Patrimonial Integral no Setor Público: os parâmetros, desafios e benefícios de sua implementação no Brasil*. Brasília: ESAF.

Oliveira, E. C., Silva, A. C. B., Silva, V., & Campelo, K. S. (2019). Disclosure Nos Portais De Transparência Públicos: um estudo sob a ótica da Lei de Acesso à Informação, Transparência Fiscal, e Governança Pública. *Brazilian Journal of Development*, 5 (6), p. 5257-5284.

Pallot, J. (2001). A decade in review: New Zeland's experience with resource accounting and budgeting. *Financial Accountability & Management*, 17 (4), 383-400. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00140>

Pereira, L. C. (1997). *A Reforma do estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle*. Brasília: Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado

Prado, J. D., & Paiva, A. A. (2017). Convergência da contabilidade pública às normas internacionais. *Negócios em Projeção*, 8 (1), 161-174.

Pigatto, J. A. M., Holanda, V. B., Moreira, C. R., & Carvalho, F. A. (2010). A importância da contabilidade de competência para a informação de custos governamental. *RAP*, 44(4):821-37. DOI: <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400004>

Ribeiro, C. M. A., & Bizerra, A. L. V. (2011). A convergência contábil na administração pública federal: o caso das instituições federais de ensino do estado do Rio de Janeiro. *Pensar Contábil*, 13(52), 55-64. <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/1193>

Silva, V. L. (2012). *A nova contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem prática*. São Paulo: Atlas.

Silva, R. L. M. (2013). Adoção completa das IFRS no Brasil: qualidade das demonstrações contábeis e o custo de capital próprio. Tese (Doutor em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

Silva, D. J. M., Segatto, J. A. C., & Silva, M. A. (2016). Disclosure no serviço público: análise da aplicabilidade da lei de transparência em municípios mineiros. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, 15 (44), p. 24-36.

Silva, A., Brighenti, J., Klann, R. C. (2018). Efeitos da convergência às normas contábeis internacionais na relevância da informação contábil de empresas brasileiras. *Revista Ambiente Contábil*, 10 (1), 121-138.

Secretaria do Tesouro Nacional - STN. (2018). *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*. MCASP 8ª Edição publicada em 19/12/2018. Brasília. <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/mcasp>

Sousa, R. G., Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219-230.

Zorzal, L., Rodrigues, G. M. (2015). Disclosure e transparência no setor público: uma análise da convergência dos princípios de governança. *Informação e Informação*, 20 (3) p.113-146. DOI: 10.5433/1981-8920.2015v20n3p113