



**UNIVERSIDADE DO ESTADO DA BAHIA  
DEPARTAMENTO DE EDUCAÇÃO – CAMPUS VII  
COLEGIADO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**JANDMILLI GONÇALVES DA COSTA BARBOSA**

**AS PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO  
SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS  
DISCENTES DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
BAIANAS.**

**Senhor do Bonfim**

**2014**

**JANMILLI GONÇALVES DA COSTA BARBOSA**

**AS PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO  
SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS  
DISCENTES DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR  
BAIANAS.**

Monografia apresentada a Universidade do Estado da Bahia, Campus VII, Senhor do Bonfim-BA, Colegiado de Ciências Contábeis, como requisito final para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho.

**Senhor do Bonfim**

**2014**

**JANDMILLI GONÇALVES DA COSTA BARBOSA**

**AS PRINCIPAIS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO NA ÓTICA DOS DISCENTES DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR BAIANAS.**

Monografia apresentada ao Departamento de Educação do *Campus VII* - Senhor do Bonfim da Universidade do Estado da Bahia – UNEB como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Aprovada em 08 de Agosto de 2014.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho  
(Orientador - UNEB)

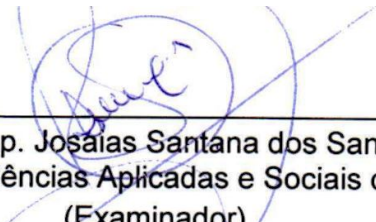
---

Prof. Me. Francisco Marton Gleuson Pinheiro  
Universidade do Estado da Bahia  
(Examinador)

---

Prof. Me. Romilson do Carmo Moreira  
Universidade do Estado da Bahia  
(Examinador)

---

  
Prof. Esp. Josáias Santana dos Santos  
Faculdade de Ciências Aplicadas e Sociais de Petrolina  
(Examinador)

À minha família, e as minha melhores amigas Ariani Amorim e Silvana Lorena por acreditarem e estarem ao meu lado em todos os momentos.

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus por me conceder o dom da vida, com sabedoria e saúde permitindo a minha chegada até aqui, sem nunca desamparar foi me proporcionando ânimo e força para superar todos os obstáculos até aqui enfrentados.

Aos meus pais Laide G. da Costa e Valmir Costa, por terem enfrentado todos os obstáculos para que eu chegasse aqui, especialmente a minha mãe pelas palavras de apoio e de incentivo para que não desistisse nessa longa e árdua caminhada. A minha filha Sophya Rafaella que apesar de tão pequena me proporciona os mais belos momentos de felicidade com o seu imenso amor e carinho, e ao meu irmão Jandnilson por ter me apoiado quando precisei.

Aos meus familiares que sempre me incentivaram a persistir nesta longa caminhada, não me desamparando quando necessitei. A Naianne Dantas que logo no início da vida acadêmica, me fez perceber a importância desse caminho o qual estava percorrendo. As minhas tias Laete, Laene e Simone, aos meus tios, em especial José Antônio Montino (*in memoriam*) e Reinaldo, ao meu primo Willderson os quais sempre estiveram orando por mim. Ao Rodrigo que durante três anos conseguiu suportar ao meu lado nesta caminhada, o qual também ajudou para a minha chegada até aqui.

Aos amigos que fiz nesta jornada, especialmente a Silvana Lorena, pois Deus me concedeu mais uma bênção, a amizade e a sua cumplicidade nesta longa e cansativa caminhada a qual não me deixou desistir. Ao João Albuquerque, Djaci Carvalho e Viviane Sampaio amigos que descobrir no final desta jornada, mas que ajudaram o fardo a ficar mais leve. Ao Eládio por sua amizade e compreensão.

Ao meu orientador Prof. Dr. Raimundo Nonato Lima Filho, por sua paciência e seu incentivo a busca do aperfeiçoamento dos meus conhecimentos, fazendo ir além do que eu acreditava ser capaz.

Aos meus professores, Márcio Sampaio, Daniel Pereira os quais no momento que mais precisei sempre estiveram dispostos a me ajudar no que fosse preciso, ao prof. Marton Pinheiro pelo incentivo a busca do conhecimento e ao prof. Leandro Nascimento por ter proporcionado momentos de conhecimento e alegrias nesses últimos semestres. Ao Edval por todo o carinho e dedicação.

A todos vocês o meu muito obrigado por fazer valer a pena chegar até aqui.

“Feliz o homem que acha sabedoria e que  
obtem a inteligência.”

Provérbios 3.13

## RESUMO

A pesquisa teve como objetivo identificar a compreensão dos discentes do curso de Ciências Contábeis nas Instituições de Ensino Superior Baianas, das informações contábeis disponíveis nos demonstrativos destinados ao setor público. Para isso, adotou-se a metodologia exploratória com enfoque quantitativo, aplicando como instrumento de pesquisa um questionário. Este foi constituído por 10 assertivas no qual os discentes escolheram a alternativa que mais se aproximava do seu conhecimento. As assertivas trataram dos principais demonstrativos do setor público. Participaram desta pesquisa os discentes de 62 *campi* de IES baianas, sendo estas públicas e privadas. A análise ocorreu nas 217 respostas que predispõem a não normalidade utilizando uma estatística descritiva e por último aplicou-se o Teste Qui-quadrado. O estudo obteve como conclusão que os discentes não compreendem os termos empregados nos demonstrativos aplicados no setor público. Este trabalho contribui para que as Instituições de Ensino Superior ao se deparar com as deficiências do ensino, proporcionando atuar na melhora da qualidade dos seus profissionais.

**Palavras-Chave:** Contabilidade Pública, Demonstrações Contábeis, IES baianas, Compreensibilidade.

## LISTA DE QUADRO

Quadro 1 -	Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.....	18
Quadro 2 -	Pesquisas nacionais com abordagem sobre a compreensibilidade dos usuários das informações contábeis.....	26
Quadro 3 -	Assertivas adotadas no questionário.....	28
Quadro 4 -	Teste de Normalidade.....	31
Quadro 5 -	Resultado da Pesquisa sobre Demonstrações Contábeis.....	33
Quadro 6 -	Resultado da Pesquisa sobre Balanço Orçamentário.....	34
Quadro 7 -	Resultado da Pesquisa sobre Balanço Financeiro.....	35
Quadro 8 -	Resultado da Pesquisa sobre Balanço Patrimonial.....	36
Quadro 9 -	Resultado da Pesquisa sobre Demonstração das Variações Patrimoniais.....	36

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>LRF -</b>	Lei de Responsabilidade Fiscal
<b>STN -</b>	Secretaria do Tesouro Nacional
<b>SIAFI -</b>	Sistema Integrado da Administração Financeira
<b>NBCASP -</b>	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
<b>CFC -</b>	Conselho Federal de Contabilidade
<b>DFC -</b>	Demonstração dos Fluxos de Caixa
<b>CNE -</b>	Conselho Nacional de Educação
<b>IES -</b>	Instituições de Ensino Superior
<b>MCASP -</b>	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
<b>BP -</b>	Balanco Patrimonial
<b>DRE -</b>	Demonstração do Resultado do Exercício
<b>DOAR -</b>	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
<b>DLPA -</b>	Demonstração dos Lucros ou Prejuízo Acumulados
<b>PFC -</b>	Princípios Fundamentais de Contabilidade
<b>RREO-</b>	Relatório Resumido da Execução Orçamentária
<b>MEC -</b>	Ministério da Educação

# SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 REFERENCIAL TEÓRICO</b> .....	16
2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA .....	16
2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL .....	16
2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS.....	18
<b>2.3.1 Balanço Orçamentário</b> .....	<b>21</b>
<b>2.3.2 Balanço Financeiro</b> .....	<b>22</b>
<b>2.3.3 Balanço Patrimonial</b> .....	<b>23</b>
<b>2.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais</b> .....	<b>24</b>
2.4 COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS.....	26
<b>3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS</b> .....	<b>27</b>
3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA .....	27
3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA .....	27
3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA.....	28
3.4 HIPÓTESES.....	29
3.5 PLANO DE ANÁLISE .....	30
<b>4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS</b> .....	<b>31</b>
4.1 TESTE DE NORMALIDADE.....	31
4.2 TESTE QUI-QUADRADO.....	32
4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS .....	32
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>38</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>40</b>
<b>APÊNDICE</b> .....	<b>43</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A contabilidade tem como principal foco estudar a situação patrimonial, bem como as variações de uma entidade. Inicialmente busca colher os fatos ocorridos transformando-os em registros e após o acúmulo serão destinados à análise para uma futura geração de informações.

No entanto, essas funções devem ser produzidas por profissionais capacitados, onde as informações que serão prestadas devem obedecer aos Princípios da Contabilidade além das Normas Contábeis direcionadas ao controle patrimonial, uma vez que o objeto desse ramo da Contabilidade é o patrimônio público.

Devido às grandes mudanças no âmbito governamental relacionados à geração de informações passou a exigir dos responsáveis a informação contábil de modo mais objetivo, possuindo comparabilidade frente ao cenário internacional. Isso porque, entende-se que a finalidade da Administração Pública é proporcionar o bem-estar social de forma a atingir seus objetivos.

As mudanças surgem com a necessidade de estabelecer algumas normas para organizar a elaboração das contas públicas. No entanto criou-se a Lei nº 4.320 promulgada em 17 de março de 1964, e surgiu para instituir as normas gerais de direito financeiro tanto para a elaboração como para o controle dos orçamentos e balanços seja da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. No momento devido algumas alterações que ocorreram com as leis que vigoraram, surgiram outras leis, tais como a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e mais recentemente a Lei de Acesso a Informação.

Para um melhor aperfeiçoamento no setor público, foi criado em 10 de março de 1986 a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) pelo Governo Federal, a qual viria para modernizar e integrar os sistemas de acompanhamento e controle da execução orçamentária, financeira e patrimonial, tendo como órgão principal da Contabilidade da União.

Apesar da evolução da Contabilidade Pública, após a vigência da Lei nº 4.320/64 que trata das demonstrações contábeis, foi necessário a criação de um

setor específico na contabilidade do governo federal conhecido como SIAFI – Sistema Integrado da Administração Financeira.

O SIAFI é um programa sistematizado que foi criado para registrar, controlar e contabilizar toda execução orçamentária, financeira e patrimonial do Governo Federal em tempo real, permitindo a padronização dos métodos utilizados na rotina do trabalho, o registro contábil dos balancetes dos órgãos supervisionados e com isso possuir o controle da dívida interna e externa além das transferências negociadas proporcionando a transparência nos gastos públicos, fatos demonstrados na elaboração dos demonstrativos e na contabilização da depreciação ou reavaliação dos bens.

A Lei Complementar nº 131/2009 acrescentou a Lei de Responsabilidade Fiscal, que cada esfera de governo deve divulgar por meio eletrônico as contas dos entes da federação para que a sociedade assim como a administração pública federal tenha acesso ao conjunto das finanças públicas do país.

O presente trabalho foi voltado a quatro demonstrativos contábeis públicos, denominados: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e as Demonstrações das Variações Patrimoniais, e a Demonstração Contábil como um todo. Cabe ressaltar que há outros demonstrativos públicos, tais como: Demonstração do Resultado Econômico, Demonstração do Fluxo de Caixa e as Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido.

A elaboração dos balanços públicos obedece a suas características e também conforme a Lei 4.320/64 a qual passou a determinar que a escrituração contábil deverá ser feita pelo método das partidas dobradas, e deve comprovar diante a Fazenda Pública todos os fatos ocorridos sejam eles a arrecadação das receitas, a realização de despesas, sendo que os demonstrativos contábeis a serem elaborados na área pública estão descritos no Art.101, que diz:

“Artigo 101 – Os resultados gerais do exercício serão demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial, na Demonstração das Variações Patrimoniais, segundo os Anexos nºs. 12, 13, 14 e 15, e os quadros e demonstrativos constantes dos anexos nºs 1, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 16 e 17”.

O BALANÇO ORÇAMENTÁRIO tem a função de demonstrar as receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas (Art. 102, Lei 4.320/64).

O BALANÇO FINANCEIRO demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, assim como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, compatíveis com os saldos em espécies originárias do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte. (Art. 103, Lei 4.320/64).

O BALANÇO PATRIMONIAL explanará o Ativo Financeiro, o Ativo Permanente, o Passivo Financeiro, o Passivo Permanente, o Saldo Patrimonial e as Contas de Compensação. (Art. 105, Lei 4.320/64).

A DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS manifestará as alterações verificadas no Patrimônio, resultantes ou independentes da execução orçamentária, e indicará o resultado patrimonial do exercício (Art.104, Lei 4.320/64).

A Lei nº 4.320/64 regulamentou os diversos tipos de demonstrações contábeis, inclusive o balanço orçamentário, onde devem ser expressos os saldos das receitas e das despesas orçamentárias, buscando assim, fazer uma comparação dos montantes previstos e fixados com os realizados, descrevendo as receitas do lado direito e as despesas do lado esquerdo.

Segundo a Lei de Responsabilidade Fiscal no tocante do art.52, inciso, regulamenta que o demonstrativo deverá ser elaborado e publicado bimestralmente, devendo ser feito dois relatórios um de acordo com o anexo 12 da Lei nº 4.320/64, e o anexo I da portaria nº 471/00 que regulamenta a Lei de Responsabilidade Fiscal, ao observar que elas têm os mesmos nomes, porém suas funções são diferentes.

Define-se que o objetivo da análise e verificação do Balanço Orçamentário é o de dispor os índices que darão suporte na avaliação da gestão orçamentária. Sendo que a comparação da coluna “Despesas Pagas” com as das “Despesas Empenhadas” e “Despesas Liquidadas” permitirá o encontro dos valores inscritos em restos a pagar processados e restos a pagar não processados.

A análise das colunas Previsão inicial com a de Dotação Inicial e as da “Previsão Atualizada” e “Receita Realizada”, com as colunas da “Dotação Atualizada” e “Despesa Empenhada”, sendo esta a principal análise a ser realizada

pelos responsáveis. Após a análise é possível definir a diferença referente à execução da receita e da despesa orçamentária sendo maior definirá como superávit orçamentário, e se for menor será considerado o déficit orçamentário.

O Balanço Financeiro, por sua vez, trata das informações iniciais do exercício para que se tenha conhecimento dos valores disponíveis, sendo divididos em duas seções que consistem em “receitas” e “despesas”, demonstrando no decorrer do exercício financeiro as movimentações ocorridas, equivalendo às operações de tesouraria e de dívida pública. Assim como foi descrito no Art.103 da Lei nº 4.320/64. Portanto, o Balanço Financeiro revela o registro das operações referentes à movimentação de valores, especialmente numerário.

Por sua vez, o Balanço Patrimonial, segundo Kohama (2000, p.84) demonstra os resultados da movimentação ocorrida nos elementos do patrimônio, por meio dos saldos dos registros contábeis realizados no exercício. Portanto esse demonstrativo evidencia as contas que formam o Ativo e o Passivo, estabelecendo o Saldo Patrimonial positivo ou negativo.

Já a Demonstração das Variações Patrimoniais é definida por Mota (2006; p.380) como a demonstração que evidenciará as alterações verificadas no patrimônio, acontecidas no decorrer do exercício financeiro, resultantes ou independentes da execução orçamentária, revelando o resultado patrimonial do exercício, podendo ser ele, positivo, negativo ou nulo, de acordo com a Lei nº 4.320/64, Art. 104.

Com a convergência às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC, objetivando o aperfeiçoamento da contabilidade pública brasileira, em 2008 foram publicadas as primeiras normas, agrupadas na NBC-T-16, que implicam em significativas alterações de procedimentos e em importantes interações e impactos sobre as normas atuais. Elas visam contribuir para o fortalecimento e a uniformização de procedimentos contábeis patrimoniais em âmbito nacional, que sirvam não só ao cumprimento dos aspectos legais, mas reflitam com fidedignidade o impacto das transações governamentais no patrimônio.

No setor público, a mudança só aconteceu após o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aprovar a Resolução nº 1.111/07 e criar o Apêndice II à Resolução nº 750/93, o qual trata dos Princípios de Contabilidade, traduzindo-os para o setor público. Com a aprovação dessas normas, as NBCASP mantiveram as demonstrações contábeis já relatadas anteriormente, como o Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais, relatando que as principais alterações surgiram da necessidade de incluir as Notas Explicativas nas Demonstrações Contábeis para que houvesse melhor entendimento dos gestores sobre as informações prestadas.

Com o surgimento das novas necessidades do setor público se adequar as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, houve a inclusão da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC), assim como a Demonstração do Resultado Econômico (DRE), ao mesmo tempo as NBCASP estabeleceram critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização, assim como da exaustão.

Dentre as diversas mudanças ocorridas no setor contábil público e os impactos advindos, busca-se entender se os profissionais das Universidades do Estado conseguiram transmitir aos discentes, as alterações acrescidas nos demonstrativos do setor público. Diante do exposto, decorre da temática apresentada, o seguinte problema: Os discentes do Curso de Ciências Contábeis, das Instituições de Ensino Superior Baianas, compreendem as informações contábeis transmitidas por meio dos demonstrativos destinados ao setor público?

O objetivo geral do presente trabalho consiste em analisar se há compreensão dos discentes do Curso de Ciências Contábeis, nas Instituições de Ensino Superior Baianas, das informações contábeis transmitidas por meio dos demonstrativos destinados ao setor público.

De maneira específica, pretendeu-se para este trabalho monográfico: evidenciar como são elaborados os principais demonstrativos contábeis do âmbito público; e identificar se os termos são facilmente compreendidos pelos discentes do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior Baianas.

Devido ao surgimento das novas necessidades de adequação o Conselho Federal de Contabilidade ampliou os Princípios Fundamentais de Contabilidade para o setor público, assim como as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) para a padronização dos procedimentos contábeis.

Acredita-se que este trabalho monográfico será relevante para o curso de Ciências Contábeis, pois buscará identificar as principais deficiências no ensino das Instituições de Ensino Superior Baianas, desta forma, proporcionará a melhora na qualidade do ensino e na formação de profissionais capacitados, e a todos que tiverem acesso ao presente trabalho poderá identificar quais foram os principais problemas encontrados pelos discentes, e se ainda permanecem com tais dificuldades referente as demonstrações públicas.

Observa-se que na Contabilidade Pública, o estudo, a compreensão dos elementos e suas variações possui certa dificuldade de aprendizado devido as constantes atualizações das legislações buscando alcançar o padrão internacional.

Quanto à relevância, o presente estudo contribuirá para analisar a percepção dos discentes diante das demonstrações contábeis públicas já citadas, e se as instruções dadas pelos docentes são suficientes para o entendimento diante as publicações desse tipo de documento público.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 CONTABILIDADE PÚBLICA

A contabilidade pública surgiu após a chegada de Dom João VI, que criou o tesouro real e fundou o Conselho da Fazenda, o qual ficou responsável pela elaboração e organização dos orçamentos e da contabilidade da colônia.

Após algumas décadas ocorreu o retrocesso, quando em meados de 1850 a contabilidade pública foi quase que esquecida. No entanto, foi revigorada, pois ao solicitar empréstimo à Inglaterra, o mesmo foi recusado pela falta de documentação contábil. Para solucionar esse problema criou-se uma Comissão no intuito de organizar os serviços de contabilidade. Em 1922, editou-se o Decreto nº 4.536 de 28 de janeiro de 1922 o qual foi aprovado o Código de Contabilidade, já o Decreto nº 15.783 em 8 de novembro de 1922, instituiu o Regulamento Geral da Contabilidade Pública.

Após a publicação do Decreto nº 95452/86 criou-se a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), onde a intenção do Ministério da Fazenda era de administrar os sistemas de programação financeira, execução orçamentária e de contabilidade pública. A sua sucessão veio por meio da instituição do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) sendo o controle realizado pela União, a qual utiliza de um Plano de Contas único para a Administração Pública Federal.

Assim como descrito por Soares *et al.* (2010), a contabilidade pública tem como propósito a captação, o acúmulo, os registros além de interpretar os fenômenos que afetam a situação orçamentária, patrimonial e financeira. Por meio das demonstrações contábeis, das quais pode-se apurar o patrimônio da entidade.

### 2.2 ENSINO DA CONTABILIDADE NO BRASIL

O ensino da contabilidade no Brasil, bem como a percepção do profissional contábil evoluiu devido à necessidade do mercado de trabalho. Posteriormente a publicação da diretriz curricular designada pelo Conselho Nacional de Educação (CNE) em 2004, passou a existir um novo entendimento do profissional contábil, devendo possuir conhecimento em todas as áreas relacionadas à sua profissão. Desse modo, o profissional contábil deve atender as necessidades dos interessados nas informações contábeis.

Conforme descrito por Lima Filho e Bruni (2013), “(...) é indispensável que os profissionais de Contabilidade tenham o domínio sobre os conceitos que envolvem temas relevantes”. Torna-se oportuno que o futuro profissional esteja atualizado com informações das diversas áreas referentes à profissão contábil.

Além desse conceito observado na pesquisa acima, o estudo detectou que a visão do professor de ser o possuidor de todo o conhecimento, ainda impera como modelo educativo, transformando e gerando novos profissionais com a capacidade crítico-analítica limitados, tornando-os inaptos para o mercado de trabalho. Dessa maneira, o ensino não pode ser visto com uma única opção, onde somente o professor é o indivíduo que participa, pois o processo de aprendizagem é uma via de mão dupla, portanto deve existir a participação do professor e principalmente do aluno.

Porém, destaca-se que os mais recentes estudos também afirmam sobre as necessidades das mudanças no ensino, tendo como autores Killian, Huber e Brandon (2012), Black (2012), Coetzee e Schmulian (2012), Joshi e Chugh (2009)

No estudo realizado por Silva (2007), constatou-se o seguinte: que para analisar comparativamente as demonstrações é de fundamental importância a padronização das demonstrações ao modelo internacional, proporcionando benefícios aos resultados principalmente no âmbito governamental.

Devido ao desenvolvimento da sociedade, bem como a expansão econômica, fez aumentar o grau das exigências na hora de contratar um profissional de Contabilidade, por encontrar em grandes modificações amplia-se em diversos estudiosos a necessidade de investigar onde e quais são as principais alterações já ocorridas e como essas estão impactando na sociedade.

Nos estudos realizados por Souza *et al.* (2012), constatou-se que ao se tratar do ensino superior, as Instituições de Ensino Superior (IES) são responsáveis em formar profissionais qualificados conforme as exigências do mercado de trabalho. O profissional deve sempre acompanhar as modificações que ocorrem acumulando conhecimento, portanto prepara-se para as exigências do mercado de trabalho.

Diante os estudos expostos, nota-se que há grandes possibilidades de atuação do profissional contábil em diversas áreas, que para atuar no mercado de trabalho o mesmo deve ter amplo conhecimento dos diversos assuntos.

Segundo Jund (2008), a Contabilidade Pública é a especialização da Ciência Contábil que aplica na Administração Pública as técnicas de registros e avaliações contábeis, seguindo as determinações legais do Direito Financeiro ligado a Lei nº 4.320/1964. Ao passar dos anos surgiu a necessidade de aperfeiçoamento da contabilidade, sendo a implantação do novo padrão de contabilidade do setor público um marco importante, por meio da edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T 16).

De acordo com as Normas brasileiras de contabilidade (2012; 06)

Contabilidade Aplicada ao Setor Público é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público, (...) tem por objetivo, fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações, em apoio ao processo de tomada de decisão; a adequada prestação de contas; e o necessário suporte para a instrumentalização do controle social.

Diante do exposto, o próximo item tratará das demonstrações contábeis do setor público e a legislação pertinente a cada uma das quatro escolhidas para o presente estudo, sendo essas: Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro, Balanço Orçamentário e as Demonstrações das Variações Patrimoniais.

## 2.3 DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Segundo a NBC T 16.1, as demonstrações contábeis de cada exercício financeiro devem ser acompanhadas por anexos, outros demonstrativos exigidos por lei e pelas notas explicativas, bem como serão extraídas dos livros, registros e documentos que compõem o sistema contábil da entidade.

A seguir, o elenco de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, resumido no quadro 1.

RESOLUÇÃO CFC	NORMA RELACIONADA	REFERÊNCIA	CONTEÚDO
Nº 1128/08	NBC TSP 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	Conceituação, o Objeto e o Campo de Aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Continua

## Conclusão

RESOLUÇÃO CFC	NORMA RELACIONADA	REFERENCIA	CONTEÚDO
Nº 1129/08	NBC TSP 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis	Conceito de Patrimônio Público, sua classificação sob o Enfoque Contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil.
Nº 1130/08	NBC TSP 16.3	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil	Bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas Entidades do Setor Público
Nº 1131/08	NBC TSP 16.4	Transações no Setor Público	Conceitos, natureza e tipicidade das transações no Setor Público.
Nº 1132/08	NBC TSP 16.5	Registro Contábil	Critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das Entidades do Setor Público
Nº 1133/08	NBC TSP 16.6	Demonstrações Contábeis	Demonstrações Contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público.
Nº 1134/08	NBC TSP 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis	Conceitos, abrangências e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público.
Nº 1135/08	NBC TSP 16.8	Controle Interno	Referências para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil.
Nº 1136/08	NBC TSP 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão	Critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão.
Nº 1137/08	NBC TSP 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público	Critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público.
Nº 1366/11	NBC TSP 16.11	Norma de Custo	Conceituação, os objetivos, o objeto e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público.

**Quadro 1 Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.**

Fonte: Artigo – Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública.

As principais demonstrações contábeis previstas pela Lei nº 4.320/64 tem sua base nas Normas Brasileiras de Contabilidade sendo estruturados da seguinte forma: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, Demonstração Das Variações Patrimoniais, Demonstração Dos Fluxos De Caixa, Demonstração Das Mutações Do Patrimônio Líquido e Demonstração Do Resultado Econômico.

Todos esses tem a obrigatoriedade de serem elaborados e publicados, ao menos uma vez por ano, ou seja, no final do exercício financeiro. Porém, o presente trabalho especificará apenas as quatro principais demonstrações contábeis: Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial e a Demonstração Das Variações Patrimoniais.

De acordo com Kohama (2006), os balanços públicos possuem uma característica própria de apresentação, pois a elaboração baseia-se na escrituração dos atos e fatos das entidades públicas que devem obedecer às condições, regras definidas na Contabilidade Pública.

As demonstrações estão instrumentadas pelo direito público através das resoluções e leis específicas, assim como a Instrução Normativa nº 08 de 05/11/93, da Coordenação Geral de Contabilidade da Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda.

De modo, que o Apêndice II da Resolução nº 750/93, trata dos Princípios de Contabilidade, o mesmo tratou em 2008, da criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O STN também criou os Manuais de Contabilidade Aplicados ao Setor Público (MCASP), por meio de Portarias (467/09, 749/09 e 751/09), atualizado pelas Portarias 4/10, 664/10, 1/11, 406/11, 2/12 e 437/12.

Segundo Nascimento e Cherman (2007), as demonstrações públicas estão regidas pelas legislações Lei nº 4.320/64 e o Decreto nº 93.872/86, adotou o regime contábil misto, nos seus registros dos fatos administrativos assim como a execução orçamentária e financeira, possui quatro sistemas contábeis independentes: orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensação.

O plano de contas estrutura-se em contas patrimoniais e contas de resultado, ao apurarem-se os balanços patrimonial, financeiro e orçamentário o resultado é classificado como superávit ou déficit, sendo estes os balanços obrigatórios além da

demonstração das variações patrimoniais além de outras exigidas pela LRF e os demais dispositivos.

Conforme Angélico (2009) a contabilidade pública aplica as normas de escrituração contábil, além de registrar a previsão das receitas, bem como a fixação das despesas e as alterações que foram introduzidas no orçamento.

Porém, a contabilidade societária é regida pela lei nº 6.404/76, obedecendo ao PFC, registrando seus fatos administrativos, sendo o seu orçamento flexível de forma operacional e financeiro, seu regime de escrituração é o de competência. O seu sistema de escrituração abrangerá todas as contas existentes, as contas de resultado são definidas como receitas e despesas, e a apuração das mesmas classificam em lucro ou prejuízo do exercício, as demonstrações financeiras são o Balanço Patrimonial (BP), Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR), Demonstração dos Lucros ou Prejuízo Acumulados (DLPA) ou (DMPL) acompanhadas de pelo menos Notas Explicativas.

O item seguinte tratará do Balanço Orçamentário, seus conceitos e apresentação da estrutura do mesmo.

### **2.3.1 Balanço Orçamentário**

Conforme Carvalho (2007), a Lei de Responsabilidade Fiscal tornou a elaboração do balanço orçamentário obrigatório a cada bimestre, devendo também ser publicada até trinta dias após o encerramento de cada bimestre, também definiu que este deve estar incluído no Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o mesmo evidenciará as receitas por fonte, as realizadas e a realizar, além da previsão atualizada; e, as despesas por grupo de natureza, discriminando a dotação para o exercício, a despesa liquidada e o saldo.

De acordo com Soares *et al.* (2011) a Lei de Responsabilidade Fiscal, além de uma exigência legal, serve também para que os gestores revelem seu desempenho através da prestação de contas, obedecendo ao quanto determinado na referida Lei.

Segundo o art. 102 da Lei nº 4.320/1964, o Balanço Orçamentário apresentará as receitas previstas e as despesas fixadas em confronto com as realizadas. Também deverá ser elaborado conforme anexo nº 12, modelo

determinado na referida lei. No lado das receitas, a distribuição dos valores será realizada por natureza e no lado das despesas será segundo o tipo de crédito (orçamentário/suplementar, especial e extraordinário), dessa forma é demonstrado conforme a natureza da despesa.

Segundo Lima e Castro (2009), a análise do Balanço Orçamentário confrontando as receitas e as despesas executadas, após a apuração, resultará nos possíveis resultados. A) Superávit Orçamentário, onde a receita será maior que a despesa executada; B) Déficit Orçamentário, será a receita menor que a despesa executada e; C) Resultado Orçamentário Nulo, quando a receita e a despesa têm valores iguais.

Como visto no decorrer deste capítulo foi possível compreender que as informações prestadas deverão estar em conformidade com a lei que a instituiu e a LRF para a verificação da atuação dos gestores. O próximo item tratado será o Balanço Financeiro.

### **2.3.2 Balanço Financeiro**

Esse demonstrativo é definido sob o art. 103 da Lei nº 4.320/1964, e também deverá obedecer ao modelo do anexo nº 13, da mesma lei.

O Balanço Financeiro demonstrará a receita e a despesa orçamentárias, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza extra-orçamentária, conjugados com os saldos em espécies originárias do exercício anterior, e os que se transferem para o exercício seguinte.

Parágrafo Único. Os Restos a pagar do exercício serão computados na receita extra-orçamentária para compensar sua inclusão na despesa orçamentária.

Observa-se que a inscrição dos restos a pagar é avaliada como receita extra-orçamentária, como medida de exceção, pois sua finalidade é a de compensar a sua inclusão no balanço orçamentário e no financeiro como despesa orçamentária, mesmo que não tenha havido o desembolso, contrariando assim a essência de fluxo de caixa do respectivo demonstrativo contábil.

Conforme Lima e Castro (2009), a apuração do resultado financeiro do exercício corresponde à diferença entre a soma das receitas orçamentárias com as extra-orçamentárias e a soma das despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, podendo surgir os seguintes resultados: Superávit caso as receitas sejam maiores que as despesas e Déficit se as despesas existentes são maiores que as receitas. Porém, para uma análise aperfeiçoada deverão ser consultados os demais anexos da referida Lei nº 4.320/1964, Anexo nº 10 (Comparativo entre a receita prevista e a

receita executada), 11 (Comparativo entre a despesa fixada e a despesa executada), e 17 (Quadro Demonstrativo da Dívida Flutuante).

O item seguinte mencionará acerca do Balanço Patrimonial, seus conceitos e as informações que devem estar contidas no mesmo.

### **2.3.3 Balanço Patrimonial**

Segundo Lima e Castro (2009), o Balanço Patrimonial evidenciará onde e quais contas estão elencadas no Ativo e no Passivo, dividindo-se em Ativo Financeiro, Permanente, Passivo Financeiro, Permanente, o Saldo Patrimonial assim como as Contas de Compensação.

Conforme Jund (2007), o Balanço Patrimonial é um demonstrativo contábil que é dividido em duas seções, ativo e passivo no qual são divididos os elementos do patrimônio público, sendo que as duas somas devem ser iguais com a conta do patrimônio líquido, apresentando o Ativo Real Líquido caso haja superávit, ou Passivo Real a Descoberto na existência de Déficit patrimonial. O modelo desse demonstrativo encontra-se no Anexo nº 14 da Lei Nº 4.320/1964.

De acordo com Lima e Castro (2009), o resultado patrimonial obtido por meio da Demonstração das Variações Patrimoniais será acrescentado ao saldo patrimonial no referido Balanço Patrimonial, podendo o saldo patrimonial apresentar os seguintes resultados: a) o saldo patrimonial deverá ser igual a diferença entre o Ativo Real menos o Passivo Real, b) o Ativo Real maior que o Passivo Real resultará no Ativo Real Líquido, c) Passivo Real a Descoberto é quando o Ativo Real for menor que o Passivo Real. Além desses resultados, deve-se consultar os demais anexos da Lei nº 4.320/1964, sendo esses os de nº 15 – Demonstração das Variações Patrimoniais, 16 – Quadro Demonstrativo da Dívida Fundada, e 17 – Quadro Demonstrativo da Dívida Flutuante, esta análise é primordial para a tomada de decisão pelos gestores.

De acordo com Carvalho (2007) os grupos de conta do balanço patrimonial classificam-se em: Financeiro, Permanente e Compensação. O financeiro se divide em Ativo Financeiro que compreende os créditos e valores realizáveis tenha ou não autorização orçamentária, além dos valores numéricos; o Passivo Financeiro demonstrará as dívidas flutuantes, as quais independem de autorização orçamentária.

O Permanente será composto de Ativo Permanente e Passivo Permanente, onde no Ativo compreenderá os bens, créditos e valores, cuja mobilização dependerá de autorização legislativa, já no Passivo incluirá as dívidas fundadas, além de outras que para amortização ou resgate dependam de autorização legislativa. As contas de compensação deverão ser registrados os bens, valores, obrigações assim como situações que afetem direta ou indiretamente. As suas contas devem conter os mesmos valores, pois é contrapartida um do outro.

#### **2.3.4 Demonstração das Variações Patrimoniais**

Conforme Jund (2007), a Demonstração das Variações Patrimoniais trata-se de um demonstrativo contábil dividindo em duas seções, as Variações Ativas e as Variações Passivas, nas quais são distribuídos os elementos que alteraram o patrimônio no decorrer do exercício financeiro.

De acordo com a NBC T 16.6, a Demonstração das Variações Patrimoniais comprova as alterações quantitativas que derivam das alterações das transações públicas das quais diminuem o patrimônio líquido, as variações qualitativas decorrentes da execução orçamentária estas transações no setor público alteram a estrutura dos elementos patrimoniais e não o patrimônio líquido, o resultado patrimonial deriva do confronto das variações qualitativas e quantitativas.

Conforme Carvalho (2007), poderão ser analisadas as variações patrimoniais ativas as quais são representadas pela soma das receitas orçamentárias e extra-orçamentárias, as interferências ativas, mutações ativas e os acréscimos patrimoniais, além do saldo patrimonial se negativo. Porém, as variações patrimoniais passivas são simbolizadas pelas despesas orçamentárias e extra-orçamentárias, as interferências passivas, mutações passivas e os decréscimos patrimoniais.

Segundo Lima e Castro (2009), as variações patrimoniais serão divididas em: Ativas orçamentárias e extra-orçamentárias, e Passivas. Nas ativas orçamentárias compreenderá as receitas, interferências e mutações ativas, as quais demonstrarão respectivamente arrecadação líquida, registro das incorporações assim como as desincorporações das receitas e despesas, refletira o equilíbrio do resultado da gestão; já as ativas extra-orçamentárias independem de execução orçamentária, compondo-se de interferências ativas, derivam das devidas transferências de bens e

valores, além dos acréscimos patrimoniais os quais provêm das incorporações de créditos, assim como da baixa de obrigações e dos ajustes apropriados.

Ainda segundo Lima e Castro (2009), as variações patrimoniais passivas orçamentárias considerarão as despesas relacionadas à execução da dotação orçamentária, as interferências passivas registrarão as incorporações bem como as desincorporações tanto das despesas quanto das receitas dentre as unidades, as mutações passivas refletirá se houve equilíbrio do resultado da gestão.

Contudo as variações patrimoniais passivas extra-orçamentárias, independente da execução orçamentária, consiste nas contas de interferências passivas que são as transferências de bens e valores entre as unidades independentemente da execução orçamentária, do mesmo modo os decréscimos patrimoniais que é o reflexo das baixas de créditos, incorporação de obrigações como também os ajustes apropriados.

Segundo Jund (2007), as variações patrimoniais ativas são as que provocam um aumento na situação líquida patrimonial, seja pelo aumento de valores ativos ou diminuição de passivos. Contudo, as variações patrimoniais passivas geram redução na situação líquida patrimonial, a qual deriva da diminuição de valores ativos ou pelo acréscimo de valores passivos.

Conforme Carvalho (2007), o resultado patrimonial é apurado procedendo-se ao somatório das variações ativas e dessas, diminuindo-se o somatório das variações passivas. A diferença existente será o resultado patrimonial do exercício. Na demonstração das variações patrimoniais, podemos observar a existência de uma diferença que, sendo positiva, representará um superávit e, sendo negativa, representará um déficit.

De acordo com Jund (2007), ao apurar o resultado do período pode-se apresentar superávit ou déficit, alcançado através da diferença entre o total das variações ativas e passivas. Transferindo este resultado para o balanço patrimonial para o grupo saldo patrimonial ou patrimônio líquido.

Segundo Lima e Castro (2009), a apuração do resultado será obtida após o confronto das variações ativa com as variações passivas, apresentando os demais resultados: a) Superávit se a variação ativa for maior que a variação passiva; b) Déficit caso a variação ativa seja menor que variação passiva; e c) Resultado Nulo onde os valores das variações ativas e das variações passivas serão iguais. Sendo

que o resultado patrimonial do exercício será acumulado no saldo patrimonial do balanço patrimonial podendo gerar os resultados para a situação patrimonial líquida: Positivo quando o Ativo Real for maior que Passivo Real, Negativo o Ativo Real menor que o Passivo Real ou Nulo quando ambos têm o mesmo resultado.

## 2.4 COMPREENSIBILIDADE DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS

Conforme descrito por Miranda *et al.* (2008), a compreensibilidade pelos usuários das informações divulgadas é inicialmente de responsabilidade das entidades públicas, mas os mesmos devem ter um mínimo conhecimento das referidas informações.

Miranda e Nakagawa (2001), retratam que desse modo, a compreensibilidade das informações contábeis torna-se necessária num processo decisório, onde muitos dos termos aplicados nas referidas demonstrações contábeis não são entendidos por seus usuários ou muitas vezes são interpretados de forma distinta da que se esperava. Em estudos realizados, verificou-se que os dados contábeis podem ser distorcidos desde o momento em que são produzidas. O seguinte quadro demonstra as principais pesquisas sobre o tema.

Autores	Características do estudo e principais constatações
Oliveira (2005)	Em estudo realizado na Universidade Estadual de Feira de Santana verificou o grau de compreensibilidade dos termos contábeis empregados nos demonstrativos da Lei nº4.320/64. Deste modo foi constatado que os respondentes não possuíam conhecimento dos significados das terminologias adotadas nos balanços públicos. Mas os professores possui maior entendimento que os demais de outras áreas.
Miranda <i>et al.</i> (2008)	Foi realizado em Recife (PE) um estudo com uma amostra de 58 cidadãos os quais possuem nível educacional acima da média da população brasileira, onde se buscou analisar uma instituição governamental sobre a compreensibilidade do Balanço Orçamentário. Obtendo como resultados, que as informações lançadas pela contabilidade pública não são suficientemente claras para a maioria dos cidadãos, independentemente do grau de escolaridade, até entre os que consideram ter conhecimentos em contabilidade privada e pública.
Cruz e Ferreira (2008)	Em pesquisa realizada no município de Feira de Santana buscou-se entre o período de 1997-2004 se as ações deste município na elaboração do orçamento tornavam transparente o referido processo e se era evidenciado nos relatórios e outras informações respectivas à execução orçamentária. Sendo que os resultados mostraram que as informações disponibilizadas são de difícil compreensão e também são insuficientes, dificultando à compreensão e análise.
Felix (2009)	Constatou-se em estudo realizado com os segurados do sistema previdenciário do Município da Cidade do Rio de Janeiro – FUNPREVI-, dentre eles selecionou-se os que possuem Identificação Digital (ID) para acessar as redes de internet e intranet, averiguou que as informações geradas pelo PREVIÁRIO, não proporcionam conhecer a situação financeira e patrimonial da entidade. Por fim resultou ainda, que a dificuldade de entendimento do servidor não depende da formação acadêmica, mas também do próprio desconhecimento ou do desinteresse que tais informações propiciam.

**Quadro 2: Pesquisas nacionais com abordagem sobre a compreensibilidade dos usuários das informações contábeis**

Fonte: Elaboração própria com base na revisão da literatura.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

#### 3.1 CARACTERIZAÇÃO DA PESQUISA

A presente pesquisa enquadra-se quanto aos objetivos à abordagem descritiva e exploratória. Conforme Gil (2002), o objetivo primordial das pesquisas descritivas é a exposição das peculiaridades de determinada população ou fenômeno, e uma das características mais significativas é a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário. Sobre a abordagem exploratória, Beuren (2013) descreve que por meio desse estudo tende a conhecer o assunto, tornando-o mais claro ou construindo questões fundamentais para a conclusão da pesquisa.

No tocante aos procedimentos, classifica-se como *Survey*, descrito por Beuren (2013) como obtenção de dados baseado numa amostra retirada da população ou universo que se deseja conhecer, de modo que o grau de erro poderá variar, pois nenhuma amostra é perfeita.

Quanto ao problema, pode caracterizá-lo como quantitativo, pois os dados utilizados são extraídos através de técnicas estatísticas.

#### 3.2 PARTICIPANTES DA PESQUISA

A pesquisa foi realizada nas Instituições de Ensino Superior (IES) baianas, sendo utilizado o sitio do e-MEC para a pesquisa e obtenção dos nomes das IES da Bahia com o curso de Ciências Contábeis regularizado pelo MEC, totalizando 55 (cinquenta e cinco) IES entre públicas e privadas.

Dentre as 55 (cinquenta e cinco) Instituições de Ensino Superior, foram selecionadas 49 (quarenta e nove) entre públicas e privadas, algumas com diversos *campi* de ensino superior, sendo a grande maioria concentrada em duas cidades Salvador e Feira de Santana.

Com a amostra colhida aplicou-se questionário composto por 10 (dez) assertivas junto aos discentes do curso de Ciências Contábeis dessas instituições. Ao todo, 217 (duzentos e dezessete) estudantes responderam ao questionário.

### 3.3 INSTRUMENTO DA PESQUISA

Conforme exposto anteriormente, a pesquisa foi realizada com os estudantes das Instituições de Ensino Superior da Bahia, com o intuito de analisar a percepção dos discentes, a qualidade e a quantidade de seus conhecimentos alcançados no curso.

As assertivas foram elaboradas com o intuito de avaliar o entendimento teórico do discente desconsiderando o conhecimento específico de elaboração de cálculos. Portanto, no Quadro 3 estão expostas as assertivas presentes no questionário.

DEMONSTRAÇÕES	ASSERTIVAS
DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	Em relação às Demonstrações Contábeis, considere: A movimentação extra-orçamentária é evidenciada no Balanço Orçamentário?
	A partir da elaboração das demonstrações contábeis, determinam-se três tipos de resultados: o orçamentário, apurado no balanço orçamentário; o financeiro, apurado no balanço financeiro; e o patrimonial, apurado no balanço patrimonial.
BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	O superávit do orçamento corrente, dado pela diferença entre receitas e despesas correntes, é classificado na categoria econômica de receita de capital.
	A demonstração de um excesso de despesas no balanço orçamentário constitui uma situação possível, nos termos da legislação vigente.
BALANÇO FINANCEIRO	As receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas serão demonstradas no Balanço Financeiro.
	O Balanço Financeiro demonstrará as receitas e as despesas financeiras, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza orçamentária.
BALANÇO PATRIMONIAL	Por meio do balanço patrimonial, é apurado o resultado do exercício a ser transferido para a demonstração das variações patrimoniais.
	Em 31 de dezembro, um determinado ente da federação elaborou o seu balanço patrimonial, respeitando a estrutura original, definida pela Lei 4.320/64. Pelo Razão, a conta Estoque de Material de Consumo, no valor de R\$150.000, deverá ser classificada no Ativo Permanente.
DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	Sendo a DVP destinada a apurar o resultado patrimonial das entidades públicas, a respeito dessa demonstração e de sua elaboração: O resultado apurado na DVP constitui-se no principal indicador de desempenho da entidade pública.
	A respeito das operações de encerramento de exercício, dos restos a pagar e das demonstrações contábeis no setor público, julgue: O resultado patrimonial do exercício corresponde à diferença entre o total das variações ativas — orçamentárias e extraorçamentárias — e o total das variações passivas — orçamentárias e extraorçamentárias. Se houver superávit, este não deverá ser acrescido ao saldo patrimonial, do lado do passivo, no balanço patrimonial.

**Quadro 3 – Assertivas adotadas no questionário**

Fonte: Elaboração própria

As assertivas do questionário requeriam que o discente conhecesse, especialmente:

- ✓ Demonstrações Contábeis – os componentes que evidenciem a situação econômico-financeira e patrimonial;

- ✓ Balanço Orçamentário – os componentes e da apresentação das receitas e das despesas.
- ✓ Balanço Financeiro - os componentes e objetivos que evidenciem as receitas realmente recolhidas confrontando-as com as despesas efetivamente realizadas
- ✓ Balanço Patrimonial – os componentes e objetivos das contas que estão elencadas no Ativo e no Passivo
- ✓ Demonstração Das Variações Patrimoniais – os componentes que alteraram o patrimônio no decorrer do exercício financeiro.

O estudo para reconhecer a existência de diferenças expressivas no nível de aprendizagem dos alunos do curso de graduação em Ciências Contábeis que estudam na modalidade pública e privada, foi realizado através da análise de uma amostra formada por discentes das IES baianas.

Com o intuito de alcançar o grande número de pessoas alvos da presente pesquisa, foi necessário utilizar uma ferramenta disponibilizada pelo *Google*, a qual é conhecida como *Google Drive*. Esta ferramenta permite a criação de um formulário, sendo utilizadas as questões elaboradas anteriormente, originando um link. Após essa criação, foram enviados *e-mails* para as Instituições de Ensino Superior da Bahia, sendo os respectivos obtidos pelo sitio do e-MEC. Deste modo nos e-mails enviados para os Coordenadores dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das IES explanando a finalidade da pesquisa e solicitando a divulgação da mesma entre os discentes através do envio do link já disponível no próprio *e-mail*.

### 3.4 HIPÓTESES

As hipóteses foram construídas através de modelo operacional de pesquisa. Com o intuito de responder ao problema e satisfazendo os objetivos estabelecidos através desta pesquisa foram construídas duas hipóteses.

A primeira hipótese, instituída H1, defende que os discentes do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior Baianas compreendem as principais demonstrações contábeis públicas.

Para que os usuários compreendam as informações das entidades públicas, eles devem ter o mínimo de conhecimento dos termos, apesar de inicialmente a responsabilidade seja da entidade. (MIRANDA *et al.* 2008)

A segunda hipótese, denominada H2, demonstra que os discentes do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior Baianas compreendem os termos das principais demonstrações contábeis públicas.

Ocorre que no estudo realizado na Universidade Estadual de Feira de Santana averiguou que o grau de compreensibilidade dos termos contábeis empregados nos demonstrativos da Lei nº 4.320/64, constatando que os respondentes não possuíam conhecimento das acepções dos termos aplicados nos balanços públicos. (OLIVEIRA 2005).

Portanto, por meio da realização de testes específicos, as hipóteses apresentadas serão corroboradas ou rejeitadas, conforme resultados obtidos após aplicação dos testes específicos.

### 3.5 PLANO DE ANÁLISE

Neste trabalho, os dados foram tratados estatisticamente através da utilização de técnicas estatísticas descritivas, já que a mesma busca simplesmente descrever e analisar certo grupo, mas não tira qualquer conclusão ou dedução sobre um grupo maior. Para uma melhor complementação foram realizados os testes não paramétricos, iniciando pelo Teste de Normalidade adotando o resultado de Kolmogorov-Smirnov com a correção de Lilliefors, além do Teste Qui-Quadrado.

O Teste Qui-Quadrado, segundo Callegari-Jacques (2003), é utilizado para avaliar o grau de diferença entre as frequências observadas das frequências esperadas.

## 4 ANÁLISE DOS DADOS E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

No presente capítulo são apresentados os resultados da pesquisa realizada. A obtenção da amostra se obteve com a aplicação do questionário nas Instituições de Ensino Superior no estado da Bahia, alcançando um total de 217 respostas. O questionário foi constituído de duas assertivas para cada demonstração contábil pesquisada.

### 4.1 TESTE DE NORMALIDADE

Após a realização da pesquisa, os dados obtidos passaram inicialmente por um tratamento estatístico. Desse modo utilizou-se da estatística descritiva, que conforme Thoaldo (2011) trata-se da síntese das características essenciais de determinado conjunto de dados, através de tabelas, gráficos e medidas descritivas em forma de resumos numéricos.

Com o intuito de identificar se a amostragem apresenta uma distribuição normal foi realizado o teste de normalidade, esses podem ser dos tipos: Kolmogorov-Smirnov, Shapiro-Wilk e Anderson-Darling.

#### Teste de Normalidade

DEMONSTRAÇÕES PESQUISADAS	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>		
	Estatística	df	Sig.
Demonstração Contábil 01 (DC1)	,255	217	,000
Demonstração Contábil 02 (DC2)	,323	217	,000
Balanço Orçamentário 01 (BO1)	,308	217	,000
Balanço Orçamentário 02 (BO2)	,309	217	,000
Balanço Financeiro 01 (BF1)	,288	217	,000
Balanço Financeiro 02 (BF2)	,287	217	,000
Balanço Patrimonial 01 (BP1)	,275	217	,000
Balanço Patrimonial 02 (BP2)	,244	217	,000
Demonstração das Variações Patrimoniais 01 (DVP1)	,429	217	,000
Demonstração das Variações Patrimoniais 02 (DVP2)	,428	217	,000

**Quadro 4 – Teste de Normalidade**

Fonte: Elaboração Própria (2014)

Devido a amostra ter superado 20 (vinte) respostas, optou-se pelo teste de Kolmogorov-Smirnov com a correção de Lilliefors, que tem por finalidade constatar a existência de aderência entre um conjunto de valores e a distribuição de probabilidades específicas.

Conforme descrito no Quadro 4, o nível de significância para a amostra [0%] foi inferior a 5%, corroborando a rejeição da hipótese nula de normalidade. Por isso, os dados tendem a não normalidade da distribuição. Isso implica na adoção de testes não paramétricos, sendo realizado o teste qui-quadrado para analisar a diferença de métodos.

Após a aplicação desse teste, as assertivas foram divididas em três blocos: “Satisfatório” compreendendo as assertivas que foram respondidas corretamente; “Insatisfatório” para as alternativas respondidas incorretamente; e “Não sabe ou Não conhece a demonstração” para a aplicação do Teste Qui-Quadrado.

#### 4.2 TESTE QUI-QUADRADO

O Teste Qui-Quadrado tem por princípio básico comparar proporções, ou seja, para determinado evento se as frequências observadas e esperadas apresentam alguma divergência.

Conforme descrito por Barbetta (2010), o teste Qui-Quadrado é uma espécie de medida de distância entre as frequências observadas e as frequências esperadas de cada categoria, sendo que se não houver aderência (H1-verdadeira) as diferenças entre as frequências observadas e as esperadas, poderão ser grandes resultando em um valor grande para Qui-Quadrado, sendo pouco provável que as variáveis tenham sido causais.

A aplicação deste teste trouxe como resultado a descoberta da frequência absoluta ( $F_i$ ), a frequência relativa calculada em percentual ( $F_i\%$ ), além do valor referente ao Qui-Quadrado. Aos valores obtidos foram estabelecidas relações entre o Qui-Quadrado e o Sig, o qual determina que se o resultado de um for maior e o Sig ficar em 0,000 há grande probabilidade de inexistir diferença na amostra.

#### 4.3 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em todas as assertivas, exceto a DC1, referente à Demonstração Contábil e a

BP2, a qual corresponde a assertiva sobre o Balanço Patrimonial, notou-se através dos valores do teste Qui-quadrado, que há diferença significativa entre os valores das frequências observadas e esperadas. Junto a isso, também pode ser observado que o nível de significância (Sig.) se encontrou abaixo do valor de 0,05. Os valores do Qui-Quadrado, assim como o total das frequências, além do Sig, encontram-se descrito em quadros abaixo, que tratou cada tipo de demonstração contábil do setor público.

DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	df
<b>DC1</b>			4,820
Satisfatório	58	26,70%	2
Insatisfatório	84	38,70%	0,090
Não sabe ou não conhece a demonstração	75	34,60%	
<b>DC2</b>			34,101
Satisfatório	39	18,00%	2
Insatisfatório	109	50,20%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	69	31,80%	

**Quadro 5 – Resultado da Pesquisa sobre Demonstrações Contábeis**

Fonte: Dados da Pesquisa

Em observância aos resultados apresentados das Demonstrações Contábeis em DC1 e DC2, ressalta-se a predominância do Insatisfatório demonstrado na frequência relativa (Fi%).

Na assertiva DC1, o teste Qui-quadrado obteve um resultado baixo [4,820], portanto não há diferença estatística entre a frequência esperada e a observada. Cabe observar que o nível de significância (Sig) de 0,090 é superior ao Qui-quadrado de 0,05, deste modo não é possível afirmar a existência de diferença significativa entre os resultados. Devido a isso, as respostas obtidas no DC1 serão desconsideradas na análise.

Na DC2, observa-se que o resultado alcançado no Qui-quadrado foi relativamente alto [34,101] e o nível do Sig [0,000] abaixo do limite [0,05]. Destarte, havendo diferença estatística dentre as respostas. Assim sendo, é possível que esse resultado seja justificado após a verificação do questionário, uma vez que nesta assertiva o assunto abordado é básico, mas engloba todos os tipos de demonstrativos.

BALANÇO ORÇAMENTÁRIO	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	df
			Sig
<b>BO1</b>			27,161
Satisfatório	67	30,90%	2
Insatisfatório	44	20,30%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	106	48,80%	
<b>BO2</b>			24,452
Satisfatório	45	20,70%	2
Insatisfatório	68	31,30%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	104	47,90%	

**Quadro 6 – Resultado da Pesquisa sobre Balanço Orçamentário**

Fonte: Dados da Pesquisa

Nas assertivas BO1 e BO2 a realização do teste Qui-quadrado auferiu um resultado alto 27,161 e 24,452, respectivamente, compreendendo que existe uma boa amostra. Observando também ao nível do Sig 0,000, dessa maneira havendo diferença estatística dentre as respostas. Torna-se perceptível que na assertiva BO1, o índice insatisfatório foi superado pelo satisfatório em 10,60% pontos percentuais.

Assim sendo, provavelmente esse resultado positivo justifica-se após verificar o questionário, uma vez que nesta assertiva o assunto abordado é básico para o referido demonstrativo. Contudo, apesar de o resultado satisfatório prevalecer, percebe-se que o número de discente que não sabe é bastante elevado 48,80%, aproximando-se dos 50%.

Na assertiva BO2, o índice satisfatório foi superado pelo insatisfatório, também em 10,60% pontos percentuais. Esse resultado negativo pode ser justificado após verificar o questionário, o que nesta assertiva foi abordado os termos inclusos pela legislação. Cabe ressaltar que resultado insatisfatório prevalece, mas é perceptível o elevado índice de não sabe, que atingiu 47,90%.

Logo, conclui-se que os discentes não compreendem o básico do balanço orçamentário tão pouco a terminologia descrita na legislação, devido ao alto índice respondido não sabe ou não conhece a demonstração.

Desse modo, também foi evidenciado por Miranda *et al.* (2008) que a compreensibilidade do balanço orçamentário decorre da clareza das informações até mesmo entre aqueles que têm conhecimento em contabilidade pública e privada.

BALANÇO FINANCEIRO	Total		Qui-quadrado
	Fi	Fi%	df
			Sig
<b>BF1</b>			19,613
Satisfatório	43	19,80%	2
Insatisfatório	79	36,40%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	95	43,80%	
<b>BF2</b>			30,535
Satisfatório	34	15,70%	2
Insatisfatório	90	41,50%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	93	42,90%	

**Quadro 7 – Resultado da Pesquisa sobre Balanço Financeiro**

Fonte: Dados da Pesquisa

Na realização do teste Qui-quadrado, as assertivas BF1 e BF2 obtiveram como resultado índice razoavelmente alto [19,613] e [30,535]. Ao se observar, o nível do Sig ficou em [0,000]. Sendo assim, pode-se entender que existe diferença estatística dentre as respostas.

É perceptível na assertiva BF1 o índice satisfatório foi superado pelo insatisfatório em 16,60% pontos percentuais, já na BF2 essa diferença é ainda mais elevada, sendo em 25,80% pontos percentuais.

Logo, o alto índice de Insatisfatório nas assertivas implica que os discentes questionados não compreendem aos termos empregados na demonstração, o que provavelmente tenha ocorrido nesse resultado negativo.

Após examinar o questionário, justifica-se o resultado desta assertiva, pois assunto abordado exige do discente compreensão da terminologia básica empregada nos balanços públicos.

Mesmo o resultado insatisfatório prevalecendo, percebe-se o elevado índice do número de discente que não sabe ou não conhece a demonstração BF1 43,80% e para BF2 42,90%.

Dessa maneira, conclui-se que os discentes não compreendem a terminologia básica do Balanço Financeiro, devido ao alto índice respondido de “Não sabe ou não conhece a demonstração”. Esse mesmo resultado foi observado em pesquisa realizada por Oliveira (2005), no qual constatou que os discentes apresentam deficiência na compreensibilidade dos demonstrativos públicos.

BALANÇO PATRIMONIAL	Total		Qui-quadrado
			df
	Fi	Fi%	Sig
<b>BP1</b>			8,581
Satisfatório	58	26,70%	2
Insatisfatório	92	42,40%	0,014
Não sabe ou não conhece a demonstração	67	30,90%	
<b>BP2</b>			2,387
Satisfatório	62	28,60%	2
Insatisfatório	75	34,60%	0,303
Não sabe ou não conhece a demonstração	80	36,90%	

**Quadro 8 – Resultado da Pesquisa sobre Balanço Patrimonial**

Fonte: Dados da Pesquisa

Nas assertivas BP1 e BP2 o teste Qui-quadrado obteve um resultado baixo 8,581 e 2,387. Portanto, não há diferença estatística entre a frequência esperada e a observada.

Considerando o nível de significância (Sig) de 0,303 para BP2 está acima do demonstrado pela tabela Qui-quadrado como limite de 5%, não é possível afirmar a existência de diferença significativa entre os resultados. Sendo devido a isso as respostas obtidas no BP2 serão desconsideradas na análise.

Os resultados do balanço patrimonial busca saber se os discentes compreendem a terminologia. Possibilita perceber que o nível Insatisfatório na assertiva BP1 deduz que os discentes não compreendem as informações descritas no Balanço Patrimonial, esse resultado se justifica, pois a assertiva trata também da Demonstração das Variações Patrimoniais. Dessa maneira, não se pode afirmar com solidez sobre a compreensibilidade dos respondentes acerca do Balanço Patrimonial do setor público.

DEMONSTRAÇÃO DAS VARIAÇÕES PATRIMONIAIS	Total		Qui-quadrado
			df
	Fi	Fi%	Sig
<b>DVP1</b>			137,705
Satisfatório	42	19,40%	2
Insatisfatório	22	10,10%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	153	70,50%	
<b>DVP2</b>			129,327
Satisfatório	27	12,40%	2
Insatisfatório	39	18,00%	0,000
Não sabe ou não conhece a demonstração	151	69,60%	

**Quadro 9 – Resultado da Pesquisa sobre Demonstração das Variações Patrimoniais**

Fonte: Dados da Pesquisa

O resultado pode ser considerado como almejado, pois os índices de significância foram baixos com forte relação para o teste Qui-quadrado de DVP1 [137,705] e para DVP2 [129,327], corroborando com a validade da amostra levantada.

O índice de satisfatório para DVP1 predominou em 9,30% pontos percentuais do insatisfatório. Já para DVP2, o índice insatisfatório prevaleceu o satisfatório, correspondendo a uma diferença de 5,6% pontos percentual. Na análise da compreensão, observa-se o destaque do grupo “Não sabe ou não conhece a demonstração”, equivalendo a 70,50% para a DVP1 e 69,60% para DVP2. Dessa forma, pode-se entender que os discentes não compreendem as informações descritas na Demonstração das Variações Patrimoniais.

Provavelmente, isso se justifica por se tratar de um tipo de demonstração mais complexa, que exige do discente empenho nos estudos, bem como do docente comprovado por Miranda *et al.* (2008).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realização da presente pesquisa teve como objetivo identificar a compreensibilidade dos discentes das Instituições de Ensino Superior do Estado da Bahia frente os principais demonstrativos contábeis destinados ao setor público.

A análise do instrumento próprio de pesquisa, contendo 10 (dez) assertivas, obteve um total de 217 (duzentas e dezessete) respostas, onde os discentes deveriam julgar e optar pela alternativa mais próxima acerca do seu entendimento sobre termos empregados nas demonstrações.

A amostra foi verificada e interpretada por meio de testes, iniciando pelo Teste de Normalidade que tem por finalidade verificar se a amostra seguia uma distribuição normal. Desse modo, aplicou-se o teste Kolmogorov-Smirnov, pois a amostra superou 20 (vinte) respostas. Logo após, foi realizada uma Estatística Descritiva através do Teste Qui-quadrado, onde a organização dos dados se deu pela distribuição de frequências.

Pelo Teste de Normalidade Kolmogorov-Smirnov houve a possibilidade de concluir que a amostra tende a não normalidade, deste modo foi rejeitada a hipótese nula da normalidade da distribuição dos dados.

A análise descritiva dos dados constatou que as frequências das assertivas respondidas de maneira incorreta foram elevadas, evidenciando assim a baixa compreensão dos discentes em Ciências Contábeis na Bahia diante às demonstrações contábeis do setor público.

Os resultados da pesquisa comprovaram os índices observados na análise, levando em consideração a adoção apenas dos Satisfatório [20,45%] e Insatisfatório [31,27%], podendo indicar que os respondentes não compreendem aos termos adotados nos Balanços Públicos.

Observa-se que dentre os 3 (três) grupos analisados, o que “Não sabe ou não conhece a demonstração”, foi bastante elevado [48,28%], aproximando-se da metade do resultado total. Portanto, esse resultado negativo é alarmante, visto que as demonstrações contábeis do setor público, como Balanço Orçamentário, Balanço Patrimonial, Balanço Financeiro e as Demonstrações das Variações Patrimoniais, compõem os conteúdos básicos necessários para a formação do profissional

contábil, conforme a Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis, 2009.

Nessa pesquisa foram encontrados resultados que podem ser alinhados a outras pesquisas já realizadas, como na de Oliveira (2005). Nessa foi verificado o grau de compreensibilidade dos termos adotados nos demonstrativos contábeis do setor público conforme a Lei nº 4.320/64, constatando que os respondentes não conheciam os significados dos termos empregados nesses demonstrativos.

Os achados desse estudo comprovam que o objetivo foi alcançado, pois identificou o nível de compreensão dos discentes de graduação de Ciências Contábeis nas IES baianas acerca dos demonstrativos contábeis do setor público. Dessa forma, a problemática da pesquisa concluiu que os discentes não compreendem os termos e os demonstrativos aplicados no setor público.

O presente estudo merece atenção para algumas limitações: a amostra utilizada foi um tanto quanto razoável, apesar do instrumento de pesquisa ter sido enviado por meio eletrônico, necessitou-se da boa vontade dos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das IES baianas em divulgar aos discentes através do portal acadêmico ou via e-mail. Apesar da amplitude das IES, o número de respostas poderia ter sido maior desde que os mesmos não estivessem em período de recesso.

Esse trabalho contribui para que as Instituições de Ensino Superior ao se deparar com as deficiências do ensino, possam atuar na melhora da qualidade dos seus profissionais, dando suporte aos discentes quanto à necessidade da compreensibilidade das informações dos demonstrativos públicos, através da terminologia descrita na legislação.

Explorações futuras são indispensáveis para averiguar e avaliar novas metodologias capazes de contribuir com a análise da percepção dos discentes diante das Demonstrações Contábeis públicas já citadas, e se os conhecimentos repassados pelos docentes são suficientemente claros para o entendimento dos termos e das informações publicadas neste tipo de documento público. Sendo assim, espera-se que o presente estudo seja uma importante fonte de informações para possíveis mudanças acadêmicas ao tratar de tais conteúdos.

## REFERÊNCIAS

ANGELICO, João. **Contabilidade Pública**, 8ª Ed., 14 Reimpressão, São Paulo: Atlas, 2009.

BARBETTA, Pedro Alberto; REIS, Marcelo Menezes; BORNIA, Antonio Cezar. **Estatística para cursos de Engenharia e Informática**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BARBOSA, Susana L. BONAMIGO, Marcos P. **A Análise das Demonstrações Contábeis como Ferramenta Gerencial para auxílio nos processos de tomada de decisão**. 2004. 8f. Pato Branco. CEFET/PR, Unidade de Pato Branco. Disponível em <<http://www.contabeis.com.br/artigos/15/a-analise-das-demonstracoes-contabeis-como-ferramenta-gerencial-para-auxilio-nos-processos-de-tomada-de-decisao>> Acesso em 15 de maio de 2013.

BERTULINO, Marta Maciel. *et al.* **Normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: implicações na contabilidade municipal**. Disponível em: <<http://www.tce.ce.gov.br/component/jdownloads/finish/299-revista-controle-volume-x-n-1-jan-jun-2012/1775-artigo-10-normas-brasileiras-decontabilidade-aplicadas-ao-setor-publico-implicacoes-na-contabilidademunicipal?Itemid=0>> Acesso em 13 de maio de 2013.

BEURENN, Ilse Maria, et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: Teoria e Prática**. 3. ed., 8. reimpr., São Paulo: Atlas, 2013

\_\_\_\_\_. Lei nº 4.320 de 17 de março de 1964. Legislação, Brasília, DF: 1964. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em 07 de maio de 2013.

CARNEIRO, Juarez Domingues (coordenador) *et al.* **Proposta nacional de conteúdo para o curso de graduação em ciências contábeis** - 2. ed. rev. e atual. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009.

CARVALHO, Deusvaldo. **Orçamento e Contabilidade Pública: teoria, prática e mais de 700 exercícios**. 3ª Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007, 2ª impressão.

CALLEGARI, Jacques, Sidia M.; Bioestística: Princípios E Aplicações – Porto Alegre: Artmed – 2003.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S. Transparência na elaboração, execução e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 2, p.1-14, maio/ago. 2008. Disponível em:<<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rcmccuerj/article/view/5543>>. Acesso em 11 de maio de 2014.

DIAS FILHO, José Maria; NAKAGAWA, Masayuki. Análise do processo da comunicação contábil: uma contribuição para a solução de problemas semânticos, utilizando conceitos da teoria da comunicação. **Revista Contabilidade & Finanças**

**FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.15, n. 26, p. 42 - 57, maio/agosto 2001. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772001000200003&script=sci\\_arttext](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772001000200003&script=sci_arttext)> Acesso em 09 de maio de 2014.

FELIX, C. L. **Regime próprio de previdência e assistência social**: uma análise do grau de conhecimento que o servidor público do Município do Rio de Janeiro detém em relação às informações gerenciais do regime previdenciário municipal. 2009. 180 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro. 2009. Disponível em: <<http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/3257081/DLFE-259418.pdf/RegimePropriodePrevidenciaeAssistenciaSocial.pdf>> Acesso em

FERNANDES, Bruno Vinícius Ramos; LIMA, Diogo Henrique Silva de; VIEIRA, Eduardo Tadeu; NIYAMA, Jorge Katsumi. **Análise Da Percepção Dos Docentes Dos Cursos De Graduação Em Ciências Contábeis Do Brasil Quanto Ao Processo De Convergência Às Normas Internacionais De Contabilidade Aplicadas No Brasil**. Congresso Anpcont, 2010. Disponível em:<[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/epc\\_142.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/epc_142.pdf)> Acesso em: 27 de abril de 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. - 4.ed. - São Paulo:Atlas, 2002

JUND, Sergio. **Administração, orçamento e contabilidade pública**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)**. 3ª ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

LIMA FILHO, Raimundo Nonato; et.al. **A Compreensão Dos Estudantes Sobre O Conceito De Passivo Ambiental: Um Estudo Nos Cursos De Ciências Contábeis Em Salvador – BA**. Disponível em:<<http://www.uff.br/pae/index.php/pca/article/view/170>> Acesso em 22 de abril de 2014.

**Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – 5ª Edição, 2013** Disponível em: <<https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/responsabilidade-fiscal/contabilidade-publica/manuais-de-contabilidade-publica>> Acesso em 01 de julho de 2013.

MIRANDA, Claudio; MIRANDA, Raissa Alvares de Matos. **Interdisciplinaridade E Métodos De Ensino No Curso De Contabilidade: Um Estudo No Nordeste Paulista**. 6º Congresso USP – Controladoria e Contabilidade, 2006. Disponível em: <[www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/426.pdf](http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos62006/426.pdf)> Acesso em 20 de abril de 2014.

MIRANDA, Luiz Carlos *et al.* An Analysis on the Comprehension of Governmental Accounting Information Informed by the Budget Balance Sheet. **Brazilian Business Review**. Vitória. v. 5, n.3, p. 209-228, set – dez de 2008. Disponível em:<[http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod\\_artigo=320](http://www.bbronline.com.br/artigos.asp?sessao=ready&cod_artigo=320)> Acesso em 18 de abril de 2014.

NASCIMENTO, Leonardo; CHERMAN, Bernardo. **Contabilidade Pública**. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007

NOGUEIRA, Adriana Oliveira; JÚNIOR, Manuel Salgueiro Rodrigues. **Análise e interpretação das demonstrações contábeis no setor público** – Disponível em: <[http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos\\_1/293.pdf](http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/293.pdf)>. Acesso em 12 de maio de 2013.

SANTOS, Clydemberg Barbosa; ALMEIDA, Karla Katiúscia Nóbrega. Artigo - **Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade Disponível em: <<http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40/pdf>>. Acesso em: 01 de maio de 2014.

SILVA, Lino Martins da. **A Normatização Da Contabilidade Governamental: Fatores Críticos Que Impactam As Informações Dadas Aos Usuários Das Informações Contábeis**. REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, Brasília, v. 1, n. 1, art. 3, p. 25-38, jan/abr. 2007. Disponível em: <<http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/3>> Acesso em 21 de abril de 2014.

SILVA, Uilcleides Braga da; SANTOS, Enoque Barbosa dos; CORDEIRO FILHO, José Bernardo; BRUNI, Adriano Leal. **Concepções Pedagógicas E Mudanças Nas Práticas Contábeis: Um Estudo Sobre O Modelo Educacional Adotado Em Uma Universidade Publica E A Formação Critico-Reflexiva Do Contador**. Congresso Anpcont, 2013. Disponível em: <[http://www.furb.br/\\_upl/files/especiais/anpcont%207/3806/epc/epc%20145.pdf?20140501224320](http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont%207/3806/epc/epc%20145.pdf?20140501224320)> Acesso em: 27 de abril de 2014.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SOARES, Maurélio; *et al.*; **The application of balance sheet analysis and statistical methods in public sector: The ranking of management of municipalities from Santa Catarina**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, vol.45, n.5, p. 1425-1443, Sept./Oct. 2011. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003476122011000500008&script=sci\\_arttext&tng=es](http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S003476122011000500008&script=sci_arttext&tng=es)>. Acesso em: 12 de maio de 2014

SOUZA, Marcos Antonio de; VERGILINO, Caroline da Silva; Artigo - **Um Perfil Do Profissional Contábil Na Atualidade: Estudo Comparativo Entre Conteúdo De Ensino E Exigências De Mercado**. Congresso Anpcont, 2012. Disponível em: <<https://www.furb.br/especiais/download/866027-657185/EPC%2092.pdf>>. Acesso em: 01 de maio de 2014.

THOALDO, Felipe; **Bioestatística** – 2011. Disponível em: <<http://pt.slideshare.net/felipethoaldo/bioestatstica>>. Acesso em: 14 de julho de 2014.

## APÊNDICE A – Instrumento de pesquisa.

### Questionário sobre as Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público

**\*Obrigatório**

**Demonstrações Contábeis \***

**DC1.** Em relação às Demonstrações Contábeis, considere: A movimentação extra-orçamentária é evidenciada no Balanço Orçamentário?

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Demonstrações Contábeis \***

**DC2.** A partir da elaboração das demonstrações contábeis, determinam-se três tipos de resultados: o orçamentário, apurado no balanço orçamentário; o financeiro, apurado no balanço financeiro; e o patrimonial, apurado no balanço patrimonial.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balanço Orçamentário - BO \***

**BO1.** O superávit do orçamento corrente, dado pela diferença entre receitas e despesas correntes, é classificado na categoria econômica de receita de capital.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balanço Orçamentário - BO \***

**BO2.** A demonstração de um excesso de despesas no balanço orçamentário constitui uma situação possível, nos termos da legislação vigente.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balanço Financeiro - BF \***

**BF1.** As receitas e despesas previstas em confronto com as realizadas serão demonstradas no Balanço Financeiro.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balanço Financeiro - BF \***

**BF2.** O Balanço Financeiro demonstrará as receitas e as despesas financeiras, bem como os recebimentos e os pagamentos de natureza orçamentária.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balço Patrimonial - BP \***

**BP1.** Por meio do balanço patrimonial, é apurado o resultado do exercício a ser transferido para a demonstração das variações patrimoniais.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Balço Patrimonial - BP \***

**BP2.** Em 31 de dezembro, um determinado ente da federação elaborou o seu balanço patrimonial, respeitando a estrutura original, definida pela Lei 4.320/64. Pelo Razão, a conta Estoque de Material de Consumo, no valor de R\$150.000, deverá ser classificada no Ativo Permanente.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP \***

**DVP1.** Sendo a DVP destinada a apurar o resultado patrimonial das entidades públicas, a respeito dessa demonstração e de sua elaboração: O resultado apurado na DVP constitui-se no principal indicador de desempenho da entidade pública.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração

**Demonstração das Variações Patrimoniais - DVP \***

**DVP2.** A respeito das operações de encerramento de exercício, dos restos a pagar e das demonstrações contábeis no setor público, julgue: O resultado patrimonial do exercício corresponde à diferença entre o total das variações ativas — orçamentárias e extraorçamentárias — e o total das variações passivas — orçamentárias e extraorçamentárias. Se houver superávit, este não deverá ser acrescido ao saldo patrimonial, do lado do passivo, no balanço patrimonial.

- Verdadeira
- Falsa
- Não sei responder
- Não estudei esta demonstração