

A REFORMA NA CONTABILIDADE PÚBLICA BRASILEIRA E O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA: IMPLICAÇÕES E PERSPECTIVAS¹

THE BRAZILIAN GOVERNMENTAL ACCOUNTING REFORM AND THE CONVERGENCE PROCESS: IMPLICATIONS AND PERSPECTIVES

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente²

Leandro Morais de Morais³

Orion Augusto Platt Neto⁴

Resumo: Este artigo teve objetiva identificar as implicações e perspectivas decorrentes da reforma promovida na Contabilidade Pública Brasileira, com o processo de convergência decorrente da implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), que está sendo conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Os resultados demonstram que a reforma promoverá a devida distinção entre o orçamento público e a Contabilidade, a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público e alterações no conteúdo das demonstrações contábeis que ampliarão a transparência fiscal dos governos. As perspectivas associadas à reforma referem-se à utilização da depreciação e a implantação do subsistema de custos, que visam contribuir com a busca pela eficiência no setor público brasileiro, além da possibilidade de amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais, como é o caso dos imóveis, das infraestruturas e dos bens de uso comum. Por outro lado, o conhecimento sobre os custos das ações governamentais tende a afetar o processo de elaboração dos orçamentos públicos, que, com o foco em desempenho, passariam a utilizar o conceito de "custo" na alocação de recursos para os entes públicos, programas, projetos e atividades públicos.

Palavras-chave: Normas Brasileiras de Contabilidade. Normas Internacionais de Contabilidade. Convergência Contábil. Contabilidade Pública. Setor Público.

Abstract: This article discuss the implications and perspectives arising from the reform of Brazilian Governmental Accounting, through the convergence process due to the approval of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), which is being conducted by the Federal Accounting Council (CFC) and the Brazilian National Treasury Agency (STN). The results show that the reform will promote appropriate distinction between the public budget and accounting, the adoption of accrual accounting for public assets and changes in the content of financial statements which will increase the fiscal transparency of governments. The prospects associated with the reform refers to the use and implementation of the depreciation cost of the subsystem, designed to bring the search for efficiency in the Brazilian public sector, beyond the possibility of widespread recognition, evaluation and presentation of state assets, such as real estate, infrastructure and property in common use. On the other hand, knowledge about the costs of government actions tends to affect the process of preparing budgets, which, with the focus on performance, would use the term "cost" in the allocation of resources to institutions, programs, projects and public activities.

Key-words: Brazilian Accounting Standards. International Accounting Standards. Accounting Convergence. Government Accounting. Public Sector.

¹Artigo apresentado no V Congresso ANPCONT. Vitória – ES. Junho. 2011.

² Doutor em administração pela FEA-USP, e.fernando@cse.ufsc.br

³ Mestrando em Contabilidade pela UFSC, lmorais@sefaz.sc.gov.br

⁴Doutor em engenharia de produção pela UFSC, orionplatt@cse.ufsc.br

Editado por Luiz Carlos Miranda. Recebido em 30/12/2011. Avaliado em 23/02/2012. Reformulado em 22/05/2012. Recomendado para publicação em 31/05/2012. Publicado em 11/06/2012.

1 Introdução

O processo de convergência, termo adotado inicialmente no campo contábil privado no final da década de 1990, nasceu da necessidade de aumento da compatibilidade dos padrões contábeis produzidos por *Internacional Accounting Standards Board* (IASB) e *Financial Accounting Standards Board* (FASB), sob a perspectiva de um alto nível de qualidade da informação (ZEFF, 2007 apud RIBEIRO FILHO, 2009).

O principal objetivo desse processo é reduzir as consequências negativas da diversidade contábil: dificuldade na consolidação das demonstrações contábeis, no acesso a mercados de capitais estrangeiros e falta de comparabilidade entre demonstrações contábeis de organizações sediadas em países distintos (CARVALHO e SALOTTI, 2010).

Apesar de ter a sua origem vinculada ao setor privado, o movimento de convergência contábil estendeu-se ao setor público a partir de uma perspectiva em comum: possibilidade de comparabilidade dos resultados alcançados pelos governos e ampliação da qualidade da evidenciação contábil desse setor.

Entretanto, Carvalho e Salotti (2010) advertem que a adoção de um padrão contábil único não é algo simples de ser atingido. O modelo de ordenamento jurídico predominante no país (*Code Law* versus *Comum Law*), assim como questões políticas e culturais influenciam e, por vezes, dificultam o processo de convergência.

A despeito dessas dificuldades, a adoção ou o anúncio de planos de adoção de padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao Setor Público por cerca de 60 países indica que esse processo está em plena expansão (IFAC, 2008).

Existem reformas significativas visando modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas em vários países da antiga União Soviética, bem como na Rússia e em países da África, América do Sul e Ásia (ERNEST & YOUNG TERCO, 2010).

O caso brasileiro não é diferente. O modelo contábil adotado atualmente na União, nos Estados-membros, no Distrito Federal e nos Municípios, influenciado, ainda, pelos preceitos estabelecidos na Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964, está passando por um processo de modernização e convergência aos padrões internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público.

Feijó e Bugarim (2008) assinalam que o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), órgão responsável pela orientação, normatização e fiscalização da profissão contábil no Brasil, deflagrou o chamado processo de convergência no setor público ao instituir, por meio da Portaria CFC n.º 37/2004, o Grupo de Estudos voltado para a área pública brasileira.

Fruto dos estudos do Grupo, o documento intitulado “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público” traçou um novo horizonte para a Contabilidade Pública Brasileira a partir de três grandes diretrizes estratégicas: promoção do desenvolvimento conceitual, estímulo à convergência às normas internacionais e fortalecimento institucional da Contabilidade.

Nesse sentido, as ações do CFC de alinhamento à primeira diretriz materializaram-se com a publicação, em 21 de novembro de 2008, das dez primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Esse macro projeto contou com a participação de doutores, mestres e profissionais com notória experiência, oriundos de entidades como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunais de Contas, Universidades, entidades paraestatais e Governos Federal, Estaduais e Municipais (CFC, 2008, p. 3).

Finalizando essa primeira fase de elaboração de normas não convergidas, cabe ainda ressaltar que a Resolução CFC nº. 1268/09 alterou, incluiu e excluiu itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6, promovendo “ajustes” em algumas NBCASP, e que NBC T 16.11 promoveu a normatização inicial a respeito da implementação da Contabilidade de custos no setor público brasileiro.

Por outro lado, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da *International Federation of Accountants* (IFAC) são padrões globais de alta qualidade para a elaboração de demonstrações contábeis por entidades do setor público utilizados nos principais processos de reforma observados ao redor do planeta.

Nesse contexto, apresenta-se a pergunta que orienta esta pesquisa:

Quais são as implicações e perspectivas advindas da reforma promovida pelas NBCASP no modelo contábil brasileiro à luz do processo de convergência no setor público?

Para responder à pergunta, emerge o objetivo geral deste artigo: Identificar as implicações e perspectivas da adoção das NBCASP no modelo de Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro.

Este estudo torna-se relevante por tratar do atual processo de reforma da Contabilidade aplicada ao setor público brasileiro, que representa um sistema de informação que deve ser capaz de informar os cidadãos a respeito das escolhas públicas realizadas pelos seus representantes.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma: a partir desta seção introdutória, apresentam-se as NBCASP e as IPSAS; a seguir, a revisão de literatura aborda aspectos das principais propostas de reformas da Contabilidade aplicada ao setor público. Apresenta-se, também, a metodologia da pesquisa e os resultados. Para finalizar, são feitas as considerações finais ao estudo e apresentam-se as referências bibliográficas.

2 Fundamentação Teórica

Nesta seção serão apresentadas a origem do processo de convergência no Brasil, as NBCASP e as IPSAS em vigor, e a revisão da literatura a respeito do tema.

2.1 A Convergência no Brasil

A Resolução CFC n.º 1.103/07 criou o Comitê Gestor da Convergência no Brasil com o objetivo de contribuir com o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio de uma reforma contábil e de auditoria que promova maior transparência das informações e aprimoramento das práticas profissionais, observando a convergência aos padrões internacionais (CFC, 2007a).

Esse comitê está incumbido de traçar o plano de ação e coordenar o processo de convergência das normas brasileiras às internacionais nas áreas de Contabilidade societária, auditoria, Contabilidade pública e assuntos regulatórios. Para a área denominada de “Contabilidade Pública”, o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16 - às IPSAS tem como previsão inicial o exercício de 2012.

2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBCASP

As Resoluções CFC n.º 1.128 a 1.137, todas de 21 de novembro de 2008, e a Resolução CFC n.º 1.268/09 aprovaram o atual conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público em vigor – NBC T 16 – e tratam de “Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental”, conforme se observa no Quadro 01.

Quadro 01: Relação das NBCASP

NBC T 16	Assunto
NBC T SP 16.1	Conceituação, objeto e campo de aplicação
NBC T SP 16.2	Patrimônio e sistemas contábeis
NBC T SP 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
NBC T SP 16.4	Transações no setor público
NBC T SP 16.5	Registro contábil
NBC T SP 16.6	Demonstrações contábeis
NBC T SP 16.7	Consolidação das demonstrações contábeis
NBC T SP 16.8	Controle interno
NBC T SP 16.9	Depreciação, amortização e exaustão
NBC T SP 16.10	Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público
RES. 1268/09	Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6
NBC T SP 16.11	Sistema de informação de custos do setor público

Fonte: Adaptado de CFC (2008a -2008i).

A adoção das NBCASP ocorreu de forma facultativa a partir de sua publicação (final do exercício de 2008 e no exercício de 2009). Para os fatos ocorridos a partir de janeiro de 2010, a adoção das dez primeiras normas é obrigatória, entretanto, entidades que estejam sujeitas à legislação que estabeleça prazo distinto para a adoção inicial das NBC T 16.1 a 16.10 podem adotar essas normas a partir do prazo estabelecido por aquela legislação (CFC, 2009).

Em 2011 o rol de NBCASP em vigor foi ampliado. A NBC T 16.11 padronizou os conceitos, os objetos, os objetivos e as regras básicas para mensuração e evidenciação de custos no setor público brasileiro (três esferas da federação), aplicando-se aos exercícios iniciados a partir de 1º de janeiro de 2012, permanecendo a ressalva quanto ao prazo de adoção observada nas demais normas (CFC, 2011).

2.3 *International Public Sector Accounting Standards - IPSAS*

A Federação Internacional de Contadores, fundada em 1977, é uma organização global que agregava, em janeiro de 2011, 165 membros e associados em 125 países. A sua missão é servir ao interesse público, fortalecer a profissão de contador no mundo e contribuir com o desenvolvimento de fortes economias internacionais (CFC, 2009a).

O comitê responsável pelos pronunciamentos relativos ao setor público, o IPSASB, é um órgão de normatização independente que trabalha com o apoio do IFAC e usa as normas internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo IASB como ponto de partida (ERNEST & YOUNG TERCO, 2010).

As NIC, que surgiram nos anos 70 sob a denominação de *International Accounting Standards* (IAS), passaram a se denominar a partir de 2001 de *International Financial Reporting Standards* (IFRS) (LEMES e CARVALHO, 2010).

Assim, a estratégia do IPSASB é elaborar IPSAS a partir das IFRS, de interpretações do *International Financial Reporting Committee* (IFRIC) e de interpretações do *Standing Interpretations Committee* (SIC), observando as características peculiares do setor público. Em janeiro de 2012, o conjunto de IPSAS emanadas pela IFAC agregava trinta e duas normas, detalhadas no Quadro 02.

Quadro 02: Relação das IPSAS

IPSAS nº.	Assunto	Baseada na
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações financeiras	IAS 1
IPSAS 2	Demonstração do fluxo de caixa	IAS 7
IPSAS 3	Superávit ou déficit líquido do período, erros fundamentais e alterações nas políticas contábeis	IAS 8
IPSAS 4	Os efeitos de alterações em taxas de câmbio	IAS 21
IPSAS 5	Custos dos empréstimos obtidos	IAS 23
IPSAS 6	Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização para entidades controladas	IAS 27
IPSAS 7	Contabilidade para investimentos em associados	IAS 28
IPSAS 8	Apresentação de relatórios financeiros de interesses em <i>joint ventures</i>	IAS 31
IPSAS 9	Rendimentos provenientes de transações comerciais	IAS 18
IPSAS 10	Apresentação de relatórios financeiros em economias superinflacionárias	IAS 29
IPSAS 11	Contratos de construção	IAS 11
IPSAS 12	Inventários	IAS 2
IPSAS 13	Arrendamento mercantil – leasing	IAS 17
IPSAS 14	Circunstâncias após a data de apresentação das demonstrações financeiras	IAS 10
IPSAS 15	Instrumentos financeiros: divulgação e apresentação (substituída por IPSAS's 28 e 30)	-
IPSAS 16	Propriedades de investimento	IAS 40
IPSAS 17	Propriedades, instalações e equipamentos	IAS 16
IPSAS 18	Apresentação das demonstrações financeiras por segmentos	IAS 14
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes	IAS 37
IPSAS 20	Divulgações das partes relacionadas	IAS 24

Continua...

...Continuação do Quadro 2

IPSAS n°.	Assunto	Baseada na
IPSAS 21	Desvalorização de ativos não monetários	IAS 36
IPSAS 22	Divulgação de informação financeira sobre os setores do governo em geral	-
IPSAS 23	Rendimento de transações não comerciais (taxas e transferências)	-
IPSAS 24	Apresentação da informação orçamental nas demonstrações financeiras	-
IPSAS 25	Benefícios do empregado	IAS 19
IPSAS 26	Imparidade de ativos geradores de caixa	IAS 36
IPSAS 27	Agricultura	IAS 41
IPSAS 28	Instrumentos financeiros: apresentação	IAS 32
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	IAS 39
IPSAS 30	Evidenciação de instrumentos financeiros	IFRS 7
IPSAS 31	Ativos intangíveis	IAS 38
IPSAS 32	Acordos de Concessão de Serviços: Concedente	IFRIC 9, SIC 29

Fonte: Deloitte Accountants (2011).

Em linhas gerais, as IPSAS dispõem sobre uma Contabilidade Patrimonial Integral, o que requer o registro de todos os itens de bens, direitos, obrigações e patrimônio líquido da entidade considerada e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas. A ausência de adoção desse regime possibilita que diversos ativos e passivos não sejam reconhecidos, prejudicando fortemente a evidenciação da situação financeira e dos resultados do exercício (CFC, 2008).

Além disso, as normas internacionais de Contabilidade têm sido desenvolvidas com o objetivo de resolver diferenças entre normas de Contabilidade adotadas por diversos países e para harmonizar tratamentos contábeis (BANCO MUNDIAL, 1995).

Galera (2007) sintetiza que as IPSAS devem reforçar a responsabilidade das entidades do setor público, promover a viabilidade de técnicas de *benchmarking* e melhorar a eficiência na prestação de serviços públicos, contribuindo, portanto, com os processos de prestação de contas e tomada de decisão.

2.4 Revisão de Literatura

Nas últimas duas décadas, foram formuladas propostas de reforma dos modelos de Contabilidade aplicada ao setor público (ANTHONY, 1985; IFAC PSC, 1994; AIKEN e CAPITANIO, 1995; ROBINSON, 2002; CHRISTIAENS, 2004; TORRES, 2004; DUTTA e REICHELSTEIN, 2005; RIDDER, BRUNS e SPIER, 2005; GODDARD, 2005; PLUMMER, HUTCHISON e PATTON, 2007; GALERA e BOLÍVAR, 2007; RAMADHAN, 2009).

Anthony (1985) assinalava que as regras da Contabilidade governamental predominantes até os anos 80 nos EUA e, possivelmente no resto do mundo, permitiam que contabilistas “jogassem”, ou seja, “manipulassem” as informações contábeis de acordo com o desejo dos governantes, contrariando, assim, a finalidade básica de qualquer sistema de Contabilidade: relatar de forma precisa a situação econômico financeira de uma organização.

A partir dessa realidade e influenciadas por processos de reforma nos modelos de administração pública (gerencialismo, governança no setor público), as propostas de reformas nos modelos de Contabilidade aplicada ao setor público buscam apontar soluções que corrijam esse problema

estrutural e acompanhar a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a administração de recursos originados de contribuições de cidadãos.

2.4.1 Nova Administração Pública

Processos de reformas no setor público iniciadas há mais tempo em países como Austrália, Reino Unido, Nova Zelândia e EUA, apoiados na melhoria dos serviços públicos, buscam reagir à concorrência global e às crises econômicas.

A maioria dessas reformas foi composta por uma combinação de privatização e mudanças no sistema de gestão, ampliando-se a utilização de processos e técnicas de gestão vencedoras na iniciativa privada (BLISKA e VICENTE, 2001; RIDDER *et al.*, 2005).

Esse processo, conhecido por Nova Administração Pública (*New Public Management* - NPM), visa implementar uma cultura empresarial nos governos, torná-los mais autônomos e responsáveis e responsabilizá-los pelos seus desempenhos (CHRISTIAENS, 2004).

Nesse sentido, a Nova Administração Pública tem como postulados: (a) maior ênfase na satisfação dos cidadãos, "clientes" dos serviços do setor público; (b) maior ênfase na Contabilidade de gestão e métodos de avaliação; (c) uma abertura de entidades do setor público à concorrência; (d) desenvolvimento da comparação sistemática das atividades entre as unidades de gestão (*benchmarking*), e (e) a separação da formulação de políticas da prestação de serviços, além da criação de agências reguladoras (GALERA e BOLÍVAR, 2007).

Galera (2007) destaca que apesar de os postulados NPM terem surgido no modelo de cultura administrativa anglo-americana, a sua aprovação por organizações supranacionais e órgãos como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) levou a sua aceitação global e acredita que sob os postulados da Nova Administração Pública, a reforma da Contabilidade governamental é considerada vital.

As práticas contábeis são um elemento fundamental para o sucesso da implementação da NPM e a abertura do sistema contábil tem o potencial de alterar as interações complexas existentes entre a Contabilidade, os gestores, os formuladores de políticas públicas e a sociedade.

2.4.2 Contabilidade Patrimonial (*Accrual Accounting*)

Diversos estudiosos apontaram a adoção da Contabilidade patrimonial e a conseqüente adoção do regime de competência como um fator preponderante para o aperfeiçoamento da evidência contábil no setor público (ANTONY, 1985; AIKEN, 1995; ROBINSON, 2002; TORRES, 2004; CHRISTIAENS, 2004; DUTTA e REICHELSTEIN, 2005; RIDDER *et al.*, 2005; PLUMMER *et al.*, 2007; RAMADHAN, 2009).

Os defensores da Contabilidade patrimonial argumentam que, no nível agregado, indicadores fiscais baseados no regime de competência fornecem uma melhor informação sobre a sustentabilidade das políticas fiscais, uma base mais sólida para a responsabilização do governo e uma melhor medida dos efeitos das políticas governamentais (TORRES, 2004).

Nesse sentido, Dutta e Reichelstein (2005) afirmam que a “boa Contabilidade” (patrimonial) tem como propriedade ser resultantes de métricas de desempenho que aumentam o valor das decisões, sobretudo, as de longo prazo.

Para tanto, ela deve evidenciar medidas mais consistentes de receitas e despesas, auxiliando os analistas a realizar comparações mais sólidas dos resultados operacionais alcançados ao longo do tempo ou compará-los com os dos outros governos. Possibilita, também, uma melhor medida dos custos econômicos da prestação de serviços do governo e das receitas necessárias para a cobertura de seus custos operacionais (PLUMMER *et al.*, 2007).

Ramadhan (2009) destaca, ainda, que a ausência da adoção do regime de competência gera problemas relacionados à integridade do balanço, à interpretação da medição do desempenho operacional, aos investimentos, à responsabilidade com pensões, à dívida pública e ao pagamento antecipado aos fornecedores.

Para Christiaens (2004), a Contabilidade patrimonial em vez de ser um sistema de gravação (entrada) de dados financeiros e orçamentários, visa medir as realizações econômicas e proporcionar uma ferramenta para os governos aperfeiçoarem a sua gestão financeira. Uma das principais características e benefícios é dispor de relatórios precisos do desgaste ou perda de serviço potencial, utilizando a depreciação como prática contábil capaz de alocar o custo de aquisição de bens de capital ao longo de sua vida útil estimada.

Para a IFAC, a Contabilidade patrimonial confere ao Governo a oportunidade de se pronunciar a respeito da gestão de riscos associados à detenção de ativos e passivos reportados no balanço. A sua aplicação no governo é um importante exercício, principalmente se for aplicada de tal forma que proporcione o máximo benefício para os processos de decisão e responsabilização perante os usuários externos (IFAC, 1994).

Nesse contexto, alguns autores têm a impressão de que uma reforma da Contabilidade governamental em direção à Contabilidade patrimonial é um meio de se recuperar a legitimidade da Contabilidade (CHRISTIAENS, 2004).

2.4.3 Orçamento Governamental *versus* Contabilidade

Há uma estreita relação entre os sistemas de orçamentação e de Contabilidade. Em síntese, cabe ao sistema de Contabilidade identificar se os fundos foram gastos no sentido pretendido pelos representantes da sociedade, auxiliando a medir os impactos socioeconômicos das políticas fiscais dos governos.

Esse relacionamento implica na necessidade de que a base aplicada aos elementos de informação financeira (especialmente receitas e despesas) utilizados no sistema orçamentário seja a mesma utilizada na Contabilidade, a fim de garantir a comparabilidade dos resultados das operações com o orçamento aprovado (IFAC, 2004).

Portanto, quando há uma diferença entre a base aplicada ao orçamento e a aplicada à Contabilidade, os leitores das demonstrações financeiras podem se confundir a respeito dos resultados alcançados (IFAC, 2004).

Para evitar essa possível confusão, a IFAC (2004) recomenda que quando um orçamento governamental for aprovado por um órgão legislativo sob uma base de caixa e o sistema de Contabilidade estiver em uma base de competência, as receitas e despesas no sistema de Contabilidade sejam relatadas em uma declaração comparativa sob uma base de caixa, a fim de ser comparável com o orçamento.

2.4.4 Regimes contábeis

Torres (2004) distinguiu três grupos de países que evidenciam elementos de informações nas demonstrações financeiras: aqueles que tiveram aplicado o regime de competência em seus sistemas de orçamentação e de Contabilidade; os que adotaram a Contabilidade de exercício, mas tem o orçamento em uma base de caixa; e aqueles que possuem orçamento e Contabilidade em uma base de caixa.

O Quadro 03 especifica as características dos regimes contábeis de caixa e competência e as suas variações.

Quadro 03: Tipos de regimes contábeis

Tipo de regime	Características
Reg. de caixa puro	o critério de reconhecimento é a constituição de um fluxo de caixa. Apenas os valores pagos ou recebidos durante o exercício são reconhecidos nas demonstrações financeiras
Reg. de caixa modificado	as transações são reconhecidas quando o fluxo de caixa ocorre, ressalvando-se que os fluxos que ocorrem em um determinado período após o fim do exercício e se relacionarem com eventos que ocorreram no período de referência também são reconhecidos
Reg de competência modificado	algumas transações são reconhecidos quando ocorrem e outras pelo regime de caixa. Os ingressos são reconhecidos por caixa quando não for possível reconhecê-los por competência. A depreciação também não é reconhecida
Reg. de competência	as transações são reconhecidas quando ocorrem e não quando são pagas ou recebidas

Fonte: Adaptado de Ernest & Young Terco (2010).

As bases da Contabilidade (regimes) referem-se ao corpo de princípios de Contabilidade que determinam quando os efeitos de transações ou eventos devem ser reconhecidos para efeito de reporte financeiro (IFAC, 1996).

Ramadhan (2009) assinala que, geralmente, a base contabilística usada pelos governos é o regime de competência modificado, que fica entre a base de caixa e as bases de competência.

2.4.5 Ativos não financeiros e saldo operacional

Os ativos não financeiros referem-se à infraestrutura física, aos equipamentos e terrenos detidos por órgãos do governo em geral (ROBINSON, 2002).

Com relação aos ativos não financeiros que são considerados infraestruturas, tais como as estradas, pontes e sistemas de águas e esgotos (SAE), o seu reconhecimento e mensuração pela Contabilidade ainda está em processo de implementação (TORRES, 2004).

Christiaens (2004) aponta que esses recursos apresentam características que os diferem dos ativos não financeiros encontrados nas empresas, sobretudo por que, geralmente, as estradas, sítios históricos, igrejas, parques, bosques, museus, bibliotecas, monumentos, infraestrutura militar, etc., não têm como objetivo a maximização econômica e por que a função de fornecer serviços, normalmente, tem que ser constante (CHRISTIAENS, 2004).

Nesse contexto, observa-se que o processo de reconhecimento e mensuração desses itens patrimoniais esbarra em algumas dificuldades relacionadas com a sua correta contabilização, tais como a necessidade de taxas de depreciação específicas em função de uma vida útil longa, a baixa regulamentação existente e a “erosão contábil” das infraestruturas causada pela utilização do regime de caixa (ANTONY, 1985; ROBINSON, 2002).

Por outro lado, o saldo operacional (diferença entre receitas e despesas) também assume um importante significado no novo modelo de Contabilidade: indicador da equidade intergeracional (entre gerações) e como medida de poupança do governo.

Assim, se o equilíbrio fiscal é atingido, a receita deve ser capaz de cobrir a totalidade dos custos da prestação dos serviços públicos, e, também, os aumentos no financiamento de estoque de capital das administrações públicas (ROBINSON, 2002).

Portanto, o significado da importância dos ativos não financeiros e do saldo operacional permite que o novo modelo de Contabilidade brasileiro evidencie de forma consistente o patrimônio público e o impacto das políticas públicas entre diferentes gerações.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois tem como principal objetivo descrever características do processo brasileiro de reforma da Contabilidade aplicada ao setor público.

Em relação à lógica da pesquisa, utilizou-se a indutiva, ou seja, a teoria se formará a partir da observação empírica da realidade. Neste estudo, a teoria se formará a partir da observação de aspectos do processo brasileiro de reforma da Contabilidade pública.

Para a realização do estudo foram utilizados dados secundários (NBCASP e IPSAS), acessados diretamente nos sítios eletrônicos do CFC e da IFAC.

Complementarmente, a revisão de literatura constante em artigos científicos e demais estudos institucionais forneceu uma visão geral sobre processos de reforma análogos e suas características.

Nesse sentido, a técnica de pesquisa indicada para identificar as principais implicações e perspectivas advindas da reforma promovida por meio das NBCASP é a análise documental e a pesquisa bibliográfica. A pesquisa documental possibilitará investigar, recuperar e retratar o tema por meio de sua evolução histórica.

A abordagem ao problema de pesquisa será qualitativa, pois envolve as percepções dos autores a respeito do processo de reforma contábil e não está fundamentada na aplicação de técnicas matemáticas ou estatísticas para a coleta e análise dos dados.

4 RESULTADOS DA PESQUISA

4.1 Orçamento Governamental

A NBCT 16.3 estabelece as bases para o controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados: o Plano Plurianual, a Lei de Diretrizes Orçamentárias e o Orçamento Anual (CFC, 2008c).

Essa norma estabelece que as diferenças relevantes entre as metas programadas e as realizadas deverão ser evidenciadas por meio de notas explicativas e que na avaliação da execução dos planos devem ser evidenciadas as eventuais restrições e seus impactos, uma medida que busca aumentar a transparência relativa à execução orçamentária. Essas inovações convergem com a IPSAS 1, que recomenda a divulgação dos valores excedidos ou de despesas realizadas sem orçamento em notas de rodapé.

Adicionalmente, a partir da IPSAS 24, o orçamento é visto como um instrumento que reflete as características dos planos do governo para o(s) próximo(s) período(s), sendo fundamental para o controle e gerenciamento financeiro. É, ainda, o componente central do processo que prevê a supervisão governamental e parlamentar das dimensões financeiras das operações.

Apesar de a NBC T 16. 5 destacar que o orçamento também deve ser mensurado ou avaliado monetariamente, além de ser registrado pela Contabilidade, o regime contábil aplicado não é expressamente informado.

4.2 Patrimônio e sistemas contábeis

Com as NBCASP, o papel da Contabilidade como um sistema de informações foi realçado. De acordo com essa sistemática, os grupos de contas caracterizam-se como subsistemas de informações (MOTA, 2009).

Assim, a NBC T 16.2, em sintonia com o comando previsto no § 3º, inciso V, do art. 50 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), incorporou o subsistema custos que, assim como os demais, possui finalidades próprias que estão descritas no Quadro 04.

Quadro 04: Subsistemas Contábeis

Subsistema	Finalidade
Orçamentário	registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária
Patrimonial	registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público
Custos	registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública
Compensação	registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle

Fonte: Adaptado de CFC (2008b).

Esses subsistemas devem subsidiar a administração pública no processo de avaliação do desempenho das unidades, dos resultados obtidos na execução dos programas de trabalho, das metas estabelecidas pelo planejamento e dos riscos e das contingências associadas à gestão dos recursos (CFC, 2008b).

4.3 Demonstrações contábeis

As Demonstrações Contábeis são tratadas na NBCT 16.6 e incluem o Balanço Patrimonial, o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, além das notas explicativas (CFC, 2008f).

Por outro lado, a IPSAS 1 prevê que as demonstrações financeiras para uso geral incluem a Demonstração da Posição Financeira, a Demonstração do Desempenho Financeiro, a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração de Mutações no Ativo/Patrimônio Líquido.

A correspondência entre os dois grupos de demonstrações está apresentada no Quadro 05.

Quadro 05: Demonstrações Contábeis previstas nas NBCASP e nas IPSAS

NBCASP	IPSAS
Balanço patrimonial	Demonstração da posição financeira
Balanço orçamentário	-
Balanço financeiro	-
Dem. das variações patrimoniais	Demonstração do desempenho financeiro
Demonstração dos fluxos de caixa	Demonstração do fluxo de caixa
Dem. do resultado econômico	-
-	Dem. das mutações no ativo/patrimônio líquido

Fonte: Adaptado de CFC (2008a -2008i).

A Demonstração do Resultado do Econômico é fruto das experiências brasileiras e representa um esforço no sentido de que o uso eficiente (ou não) dos recursos seja evidenciado. Ela não possui demonstração correspondente nas IPSAS, a sua publicação é facultativa e os conceitos utilizados são oriundos da Contabilidade gerencial: receita econômica e custo de oportunidade.

4.4 Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)

Como resultado do processo de modernização da Contabilidade aplicada ao setor público aponta-se, ainda, a elaboração, pela STN, do MCASP.

O Manual, aplicável a toda a Federação, está dividido em 6 partes: (i) procedimentos contábeis orçamentários (PCO); (ii) procedimentos contábeis patrimoniais (PCP); (iii) procedimentos contábeis específicos (PCE); (iv) plano de contas aplicado ao setor público (PCASP); (v) demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP) e (viii) demonstrativo de estatísticas de finanças públicas.

Platt Neto (2012) registra que a obrigatoriedade de adoção das partes do MCASP sofreu uma série de alterações ao longo das edições do MCASP, sendo a mais recente a partir da Portaria STN n.º 828, de 14 de dezembro de 2011, conforme se observa no Quadro 6, que apresenta o calendário de adoção (2010-2014) das partes do MCASP pelas três esferas da Federação.

Quadro 06: Fases de adoção do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Partes do MCASP – Entes		Tipos de adoção conforme o ano				
		2010	2011	2012	2013	2014
I – Todos os Entes (1)		F (2)	O (3)	O	O	O
II – Todos os entes		F	F	G (4)	G	O
III – Todos os entes		F	F	F	O	O
IV – Todos os entes		F	F	F	O	O
V – Todos os entes		F	F	F	O	O
VIII -	União	F	F	O	O	O
	Demais entes	F	F	F	O	O
	Consolidado do SP (5)	F	F	F	F	O

Notas: (1) União, Estados-membros, Municípios e Distrito Federal; (2) F – Adoção Facultativa; (3) G – Adoção Gradual; (4) O – Adoção Obrigatória; (5) SP – Setor Público

Fonte: PLATT NETO (2012) com base em Portarias STN (2011a e 2011c) e STN/SOF (2011).

Observa-se que a adoção obrigatória das partes do MCASP por todos os Entes seguirá o calendário (2010-2014), de forma gradativa: I (2011), II (2014), III (2013), IV (2013), V (2013).

A adoção obrigatória do demonstrativo de estatísticas de finanças públicas (parte VIII do MCASP) será obrigatória para a União a partir de 2012. Essa parte terá adoção obrigatória para os demais estados a partir de 2013, e as estatísticas consolidadas do setor público brasileiro estão previstas para 2014.

4.5 Desafios e perspectivas

Dees e Neelissen (2004) analisaram características de cinco países pioneiros na adoção do regime de competência nos orçamentos dos governos centrais e na Contabilidade: EUA, Nova Zelândia, Austrália, Reino Unido e Suécia.

Esse estudo permite visualizar, a partir de pontos ainda não implementados na reforma fomentada pelas NBCASP, os desafios do processo de transição para o novo modelo brasileiro de Contabilidade aplicada ao setor público, conforme se observa no Quadro 07.

Quadro 07: Desafios da convergência

Ponto da reforma avaliado	Implementado
1) Regime de competência compreensivo	Não
2) Regime de competência pleno	Sim
3) Orçamento e contabilidade sob o regime de competência	Não
4) Principais declarações oçamentárias	-
4.1) Declaração estimada da posição financeira	Não
4.2) Declaração estimada do desempenho financeiro	Sim
4.3) Declaração estimada do fluxo de caixa	Não
5) Principais declarações contábeis	-
5.1) Declaração da posição financeira	Sim
5.2) Declaração do desempenho financeiro	Sim
5.3) Declaração do fluxo de caixa	Sim
6) Consolidação da contas do governo central	Sim
7) Consolidação das contas do setor público (incluindo os governos locais)	Sim

Fonte: Adaptado de Dess e Neelissen (2004).

Assim, observa-se que a compreensão sobre os benefícios da adoção do regime de competência, inclusive para a elaboração dos orçamentos, necessita ser ampliada.

Geralmente, parlamentares acreditam que o uso do regime de caixa oferece maior segurança financeira e reduz a possibilidade de manipulação de dados financeiros, justificando sua preferência por esse regime em função da suposta complexidade técnica do regime de competência.

Nesse sentido, a adoção do regime de competência aos orçamentos governamentais e Contabilidade é um dos principais desafios e perspectivas do processo de convergência no setor público brasileiro.

Com relação ao confronto entre as demonstrações orçamentárias, incluindo a demonstração da posição financeira estimada (balanço patrimonial) e a demonstração do fluxo de caixa estimado, e contábeis, o referido estudo expõe a perspectiva de confronto de dados pertencentes a ambas declarações (demonstrações), justamente por estarem em uma mesma base contábil.

Sinteticamente, apresenta-se no Quadro 8 um rol das principais perspectivas do processo desencadeado pelas NBCASP.

Quadro 08: Perspectivas da convergência

Ponto reformado	Perspectiva
Adoção do regime de competência	Evidenciação de ativos e passivos atualmente não reportados nos balanços públicos
Demonstrações contábeis	Ampliação da transparência fiscal dos governos
Sistemas de informações de custos	Aumento da eficiência das ações governamentais e impacto na elaboração de orçamentos públicos

5 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve por objetivo investigar as implicações e perspectivas decorrentes da reforma contábil promovida pela elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Nesse contexto, a análise documental das NBCASP suportada pela pesquisa bibliográfica do tema possibilitou a visualização de que a principal implicação da reforma está associada ao sistemático acompanhamento tanto do resultado primário do governo (excedente necessário para a cobertura das despesas financeiras) quanto do patrimônio das entidades do setor público.

A partir desse movimento, haverá a devida distinção entre o orçamento público e Contabilidade. A redução da ênfase na estrita legalidade (interpretação equivocada da Lei 4.320/64) permitirá a adoção do regime de competência para a contabilização do patrimônio público.

As alterações no conteúdo das demonstrações contábeis e a utilização da depreciação no setor público ampliarão a transparência fiscal (prestação de contas) dos governos, um dos pilares da governança no setor público.

Entende-se, portanto, que o regime de competência modificado (algumas transações são registradas por meio do regime de caixa e outras pelo de competência) é a base em vigor aplicada ao orçamento público.

Com relação às principais perspectivas, tem-se o aperfeiçoamento da evidenciação de ativos e passivos, inclusive os contingentes, a ampliação da interpretação do significado da declaração operacional de resultados e a implementação do sistema de informações de custos no setor público.

A partir dessa reforma, abre-se a possibilidade de amplo reconhecimento, avaliação e apresentação dos ativos estatais, recursos que apresentam, em muitas situações, valores que não condizem com a realidade, como é o caso dos imóveis, das infraestruturas e dos bens de uso comum.

Por outro lado, o conhecimento sobre os custos das ações governamentais tende a impactar o processo de elaboração dos orçamentos públicos, na medida em que se utilize o conceito de “custo” na alocação de recursos para programas, projetos e atividades públicos.

Sugere-se que futuros trabalhos verifiquem: (i) os impactos econômicos da adoção inicial das NBCASP sob o patrimônio de entidades públicas; (ii) o nível de evidenciação de bens de uso comum; (iii) o nível de evidenciação da depreciação e seus métodos, (iv) efeitos da adoção do valor justo no setor público e (iv) os impactos da adoção do sistema de informações de custos.

Referências

AIKEN, M.; CAPITANIO, C. *Accrual accounting valuations and accountability in government: A potentially pernicious union*. Australian Journal of Public Administration, v. 54, n. 4, p. 564-575, 1995.

ANTHONY, Robert N. *Games government accountants play*. Harvard Business Review, v. 63, n. 5, p. 161-170, 1985.

BANCO MUNDIAL. *Manual de Contabilidade, Relatórios Financeiros e Auditoria*, 1995. Disponível em: <<http://www.slideshare.net/zeramentocontabil/manual-de-Contabilidadeerelatoriosfinanceiroseauditoria>>. Acesso em: 10/11/2010.

BLISKA, Anita V.; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. *A Administração Pública Gerencial*. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE COSTOS, 7, 2001, Leon, Anais eletrônicos. Leon/Espanha: 2001. Disponível em: <http://www.intercostos.org/por/tp_congresos.php?id=654>. Acesso em 20/12/2010.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 07/04/2010.

_____. *Lei n.º 4.320*, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm>. Acesso em: 12/03/2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional e Secretária de Orçamento Federal. Portaria n.º. 664, de 30 de novembro de 2010: Aprovam as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 3ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, e dá outras providências. Ministério da Fazenda (MF), 2010.

_____. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria Conjunta n.º. 4, de 30 de novembro de 2010: Aprova as Partes I – Procedimentos Contábeis Orçamentários e VIII – Demonstrativo de Estatística de Finanças Públicas, da 3ª edição do *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – MCASP*, e dá outras providências. Ministério da Fazenda (MF) e Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Comunicação CFC. *IFAC, CFC e IBRACON discutem Plano de Ação da convergência*, 2009a. Disponível em: < <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=4067>>. Acesso em 28/06/ 2009.

_____. Minuta da NBC T SP 16.11: *Sistema de Informações de Custos do Setor Público – SICSP*, 2009b. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=249&codConteudo=5039>>. Acesso em 30/12/2010.

_____. *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*, 2008. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf>. Acesso em 03/01/2010.

_____. *Resolução n.º 1.128*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.1 – conceituação, objeto e campo de aplicação, 2008a. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.129*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.2 – patrimônio e sistemas contábeis, 2008b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001129>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.130*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.3 – planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil, 2008c. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001130>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.131*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.4 – transações no setor público, 2008d. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001131>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.132*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.5 – registro contábil, 2008e. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001132>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.133*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.6 – demonstrações contábeis, 2008f. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001133>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.134*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.7 – consolidação das demonstrações contábeis, 2008g. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001134>. Acesso em 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.135*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.8 – controle interno, 2008f. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001135>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.136*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.9 – depreciação, amortização e exaustão, 2008g. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001136>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.137*, de 21 de novembro de 2008: aprova a NBC T 16.10 – avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, 2008i. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001137>. Acesso em: 26/06/2010.

_____. *Resolução n.º 1.111*, de 29 de novembro de 2007: aprova o Apêndice II da Resolução CFC n.º. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade, 2007b. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2007/001111>. Acesso em: 02/01/2011.

_____. *Resolução n.º 1.268*, de 10 de dezembro de 2009: altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6, 2009. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001268>. Acesso em: 26/06/ 2010.

_____. *Resolução n.º 1.366*, de 25 de novembro de 2011: aprova a NBC T 16.11 - sistema de informação de custos do setor público, 2011. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001366> . Acesso em: 26/03/ 2012.

_____. *Seminário Regional das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Florianópolis, 2008.

CARVALHO, L. Nelson de; SALOTTI, Bruno Meireles. *Curso eLearning de Tópicos de Contabilidade Internacional*. São Paulo: Fipecafi, 2010.

CHRISTIAENS, Johan. *Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards*. *European Accounting Review*, v. 13, n. 4, p. 743–770, 2004.

CRUZ, Flávio da. *Auditoria Governamental*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

DAROS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. *Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10, 2010, São Paulo, Anais eletrônicos. São Paulo/SP: 2010. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>> Acesso em: 05/09/2010.

DEES; Martin; NEELISSEM, Paul. *Five Countries Pioneering Accrual Budgeting and Accounting in Central Government*. *International Journal of Auditing*, jan 2004. Disponível em: < <http://www.intosajournal.org/technicalarticles/technicaljan04b.html>>. Acesso em: 03/01/2011.

DELOITTE ACCOUNTANTS. *IPSAS Summary*, 2011. Disponível em: < <http://www.iasplus.com/ifac/ipsasb/ipsassummary.pdf>> Acesso em: 08/03/2011.

DUTTA, Sunil; REICHELSTEIN, Stefan. *Accrual accounting for performance evaluation*. *Review of Accounting Studies*, v. 10, n. 4, p. 527-552, 2005.

ERNEST & YOUNG TERCO. *Em busca da transparência: um estudo sobre Contabilidade no setor público na Europa*, 2010. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_estudo_Europa/\\$FILE/Governmental_accounting_in_Europe.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_estudo_Europa/$FILE/Governmental_accounting_in_Europe.pdf)>. Acesso em: 08 mar 2011.

FEIJÓ, Paulo Henrique; BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. *Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. *Revista Brasileira de Contabilidade*. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. *Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10, 2010, São Paulo,

Anais eletrônicos. São Paulo/SP: 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf>>. Acesso em 20 dez 2010.

GALERA, Andrés Navarro; BOLÍVAR, Manuel Pedro Rodríguez. *The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries*. Public Administration and Development, v. 27, n. 5, p. 413-425, 2007.

GIROTTO, Maristela. *Contabilidade Pública passa por evolução*. Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, v. 173, p. 7 a 19, set./out, 2008.

GODDARD, Andrew. *Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions Towards Governance and Accountability*. Financial Accountability & Management, v. 21, n. 2, p. 191-218, 2005.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Public Sector Committee. *Budget Reporting*, 2004. Disponível em: < <http://www.ifac.org/publications-resources/budget-reporting> > Acesso em: 10/12/2010.

_____. Public Sector Committee. *Definition and Recognition of Expenses/Expenditures*, Study 10, 1996. Disponível em: < <http://www.ifac.org/publications-resources/study-10-definition-and-recognition-expensesexpenditures> > Acesso em: 10/12/2010.

_____. Public Sector Committee. *Governance in the Public Sector*, Study 13, 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>> Acesso em: 10/12/2010.

_____. Public Sector Committee. *Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand experience*, 1994. Disponível em: <http://www.ifacnet.com/?q=Implementing+Accrual+Accounting&utm_medium=searchbox> Acesso em: 10/12/2010.

_____. *Ipsas adoption by government*, 2008. Disponível em: <http://web.ifac.org/download/IPSASB_Adoption_Governments.pdf> Acesso em: 10/12/2010.

LEMES, Sirlei; CARVALHO, L. Nelson. *Contabilidade Internacional para graduação*. São Paulo: Atlas, 2010.

MOTA, Francisco Glauber Lima. *Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. Brasília: Francisco Glauber Lima Mota, 2009.

PLATT NETO, Orion Augusto. *Contabilidade Pública II*. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 7. ed. (rev. e atual. - semestre 2012/1). Florianópolis: Edição do autor, 2012.

PLUMMER, Elizabeth. ; HUTCHISON, Paul D. ; PATTON, Terry K. *GASB No. 34's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance*. Accounting Review, v. 82, n. 1, p. 205-240, 2007.

RAMADHAN, Sayel. *Budgetary accounting and reporting practices in Bahraini governmental units: An empirical study*. International Business Review, v. 18, n. 2, p. 168-183, 2009.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. *Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS/IFAC): Uma Análise para Convergência com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP/CFC)*. In: Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão, 2, 2009, Rio de Janeiro, Anais eletrônicos, Rio de Janeiro/RJ: 2009. Disponível em: <http://www.fucape.br/downloads/francisco_ribeiro.pdf>. Acesso em: 10/01/2011.

RIDDER, Hans-Gerd; BRUNS, Hans-Jurden; SPIER, Fabian. *Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany*. Public Administration, v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.

ROBINSON, Marc. *Accrual accounting and Australian fiscal policy*. Fiscal Studies, v. 23, n. 2, p. 287-300, 2002.

SILVA, Lino Martins da. *Processo de convergência de normas contábeis se amplia*. Revista Brasileira de Contabilidade. São Paulo, v. 172, p. 18, jul./ago, 2008.

TORRES, Lourdes. *Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems*. Public Administration and Development, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

Ernesto Fernando Rodrigues Vicente é Doutor e Professor do Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina, e.fernando@cse.ufsc.br Campus Universitário - Trindade Florianópolis - Santa Catarina CEP: 88040-970 - Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.	Leandro Morais de Morais é Mestrando no Programa de Pós Graduação em Contabilidade da Universidade Federal de Santa Catarina e Auditor Interno na Secretaria de Estado da Fazenda de Santa Catarina, morais.leandro77@gmail.com Rua Professor Milton Sullivan, 50/503 – Saco dos Limões, 88040-620 - Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.	Orion Augustio Platt Neto é Doutor e Professor Adjunto do Departamento de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, orionplatt@cse.ufsc.br Campus Universitário - Trindade Florianópolis - Santa Catarina CEP: 88040-970- Florianópolis – Santa Catarina – Brasil.
--	---	--