

Área Temática: Administração Pública

Convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público: Um Ensaio Teórico

AUTORES

HELOISA VIANA DE SOUSA

Universidade Federal do Ceará
heloisa@unilab.edu.br

MARCUS VINICIUS VERAS MACHADO

Universidade Federal do Ceará
marcus@acep.org.br

MARIA DA GLÓRIA ARRAIS PETER

Universidade Federal do Ceará
gloria@arrais.com

AMANDA DE OLIVEIRA GOMES

Unicersidade Federal do Ceará
amandagomes208@gmail.com

RESUMO

A evolução da ciência contábil tem sido matéria de discussões no desenvolvimento de padrões e regras que promovem a convergência baseada nos padrões contábeis internacionais. Assim, o objetivo geral desta pesquisa é investigar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, a partir da análise comparativa das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBCTSP) com as normas internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), editadas até o final do ano de 2010. Quanto à metodologia, foram utilizadas técnicas de pesquisa bibliográfica e documental nas 31 IPSAS e nas 10 NBCTSP, aplicando-se a análise de conteúdo, tendo o tema das normas como unidade de significação. Após a análise, conclui-se que existe um processo de aproximação no plano científico entre as normas brasileiras e as normas internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Entretanto, as NBCTSP apresentam uma exposição conceitual, enquanto as IPSAS estão focadas em procedimentos operacionais, verificando-se que há aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência dessas normas. A convergência atual é apenas parcial, não podendo afirmar que o Brasil está adotando as IPSAS, já que só poderá ser feita essa afirmação se ocorrer em todos os aspectos.

Palavras-chave: Contabilidade. Setor Público. Convergência.

ABSTRACT

The evolution of accounting science has been subject to discussions on the development of standards and rules that promote convergence based on international accounting standards. Thus, the main purpose of this study was to analyze the convergence between Brazilian standards and international accounting standards applied to public sector starting with the

comparative analysis of the Brazilian Accounting Standards to Public Sector (NBCTSP) and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), issued by the end of 2010. A literature review and a documental research over IPSAS 31 and the NBCTSP 10 were used as methodology, applying as techniques of data analysis the content analysis, with the issue of standards as a unit of meaning. The results pointed out to a process of rapprochement in the scientific area among the standards in order to verify the necessary convergence of Brazilian standards with international standards of the Public Sector Accounting. However, the NBCTSP presented an exhibition of conceptual quality, while IPSAS have a more content focused on operational procedures, which shows that there are aspects to be discussed for an effective convergence with international standards, being this only a partial convergence, that there is no way to affirm that Brazil is adopting IPSAS considering that this adoption may be established only if it happens in all aspects.

Keywords: Accounting. Public Sector. Convergence.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a Contabilidade está vivenciando um esforço de universalização dos padrões e conceitos contábeis, tendo em vista a complexidade e diversidade das transações existentes entre as entidades do setor privado ou público, que promovem a alteração da situação quantitativa ou qualitativa do patrimônio.

No setor público, o processo de convergência contábil teve início com a criação do Grupo Assessor do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), por meio da Portaria CFC nº. 37, em 2004, tendo em vista que o CFC é o órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da IFAC, que por meio de um dos seus comitês, o *The International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) – Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público –, é o órgão responsável pela convergência das práticas contábeis internacionais do setor público.

O Grupo Assessor do CFC teve a finalidade de estudar as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) – Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) – editadas pelo IPSASB, e propor as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP).

Nesse contexto, a pesquisa tem como objetivo investigar se há convergência entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público, a partir da análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público e das IPSAS, editadas até o final do ano de 2010.

Pesquisas têm discutido alguns aspectos relacionados às mudanças e aos novos desafios a serem enfrentados pela contabilidade aplicada ao setor público, tais como, no âmbito internacional, os artigos teóricos de Gauthier (2003), Anonymous (2004) e Chase e Royark (2006) que descrevem o pronunciamento do *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 42; e Alroy e Tal (2005), que descreve o pronunciamento da IFAC, a IPSAS 21.

Apesar das normas contábeis estarem em permanente processo de evolução e, conseqüentemente, existirem estudos e processos em andamento para as novas alterações, tanto das normas locais quanto das normas internacionais, as normas editadas até o final do ano de 2010 já possuem plataforma que possibilita uma base razoável de comparação neste momento. Portanto, este trabalho buscou investigar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, a partir da análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público e das IPSAS, editadas até o final do ano de 2010.

Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e documental nas 31 IPSAS e nas 10 NBC T SP, aplicando-se a técnica da análise de conteúdo, tendo o tema das normas como unidade de significação.

O trabalho foi estruturado em quatro seções, incluindo a presente introdução. A segunda seção aborda a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, bem como a Convergência das Normas de Contabilidade. A terceira seção discorre sobre a metodologia utilizada no desenvolvimento desta pesquisa. A quarta seção apresenta os resultados da análise e na quinta seção consta a conclusão.

2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A CONVERGÊNCIA DAS NORMAS DE CONTABILIDADE

A Contabilidade mundial tem passado por mudanças estruturais que pode levar à mudança de concepções e a ampliar os conhecimentos sobre o tema. A necessidade da mobilidade de investimentos para o sistema capitalista, buscando melhores alternativas de

ganhos, exigiu da ciência contábil uma busca por um padrão único, visando à comparabilidade das demonstrações contábeis de empresas com atuação em diferentes países e estas, por sua vez, a captação de recursos nos diversos mercados de capitais (FERNANDES et al., 2010).

Ao estudar a convergência internacional da contabilidade do setor público, Zeff (2007) apontou os seguintes obstáculos à comparabilidade das informações financeiras: a cultura de negócios e finanças existente em cada país, pois existem diferenças entre os países com relação à forma de condução dos negócios; a cultura contábil, pois a influência de normas e procedimentos tributários que impactam a contabilidade são diferentes entre os países, bem como a diferença de nível de complexidade dos relatórios entre os diferentes níveis de governo; a cultura da auditoria, pois existem visões distintas no que diz respeito à comparabilidade que vão desde o entendimento sobre uniformidade ao entendimento sobre flexibilidade; e a cultura regulatória, pois as tradições regulatórias são totalmente diferentes entre os países tais como a influência do *code law* ou do *common Law* sobre os países.

No que diz respeito à convergência das demonstrações contábeis, em nível global, e com um alto nível de qualidade, Zeff (2007) destaca como principais obstáculos os problemas de interpretação que interferem na efetiva aplicação da norma no plano operacional, os problemas de linguagem, notadamente de tradução da língua inglesa e os problemas de terminologia, tendo em vista que alguns termos podem ser definidos e interpretados de formas diferentes entre os países. Além desses aspectos que influenciam a comparabilidade e a convergência, em nível global, Zeff (2007) também destaca o impacto da política na contabilidade, pois grupos de interesse presentes no congresso de vários países podem acarretar níveis diferenciados de *disclousure* e diferentes leis e regulamentos.

O Comitê – *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) – é o responsável pela emissão das 31 normas internacionais de contabilidade do setor público, as IPSAS, convergentes com as *Internacional Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo IASB para as entidades privadas. Para a IFAC, a expressão “setor público” abrange os governos nacionais, os regionais (estados, províncias ou territórios), os locais (cidades ou municípios), as entidades governamentais relacionadas (agências, conselhos, comissões e empresas) e os eleitores (IFAC, 2010).

No Brasil, a STN, como órgão central do sistema de contabilidade federal, tem tido um papel importante na busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitando os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente, e no acompanhamento contínuo das normas contábeis do setor público, de modo a garantir que os Princípios de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

A percepção da crescente demanda da sociedade por conhecimento, transparência e controle nas diferentes instâncias da administração pública, levou o Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, à aprovação das dez Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP), por meio das Resoluções CFC nº. 1.128 a 1.137. Em 2009, foi publicada a Resolução CFC nº 1.268, que alterou dispositivos das Resoluções CFC nº 1.128, 1.129 e 1.133. Todas as NBC T SP passaram a ter adoção facultativa desde o ano que entraram em vigor e adoção obrigatória para os fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2010. Em 2010, foi encerrada a audiência pública que discutiu a minuta da NBC T SP 16.11 que trata da norma de custo.

Para a IFAC, as demonstrações contábeis somente estarão de acordo com as IPSAS se todas as regras contidas nas mesmas forem observadas, caso contrário, nem com notas explicativas as incompatibilidades com as IPSAS serão justificadas. A IFAC também entende que se uma entidade desvia-se dos preceitos e requisitos das IPSAS para cumprir a legislação de um determinado país, e esses desvios são considerados relevantes, a entidade não pode declarar que está elaborando as demonstrações segundo estas normas (NASCIMENTO,

2008).

2.1 Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público

A IPSAS 1 lida com os aspectos relacionados à finalidade, à estrutura, ao conteúdo e à responsabilidade pelas saídas de informações dos sistemas contábeis por meio da apresentação das demonstrações financeiras. Para atingir essa finalidade, o conjunto completo de demonstrações financeiras da IPSAS 1 (IPSASB, 2010) deve ser elaborado e apresentado com base no regime de competência, compreendendo as seguintes demonstrações: Demonstração da Posição Financeira (DPF), Demonstração do Desempenho/Resultado Financeiro (DDF), Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) e Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) (IPSASB, 2010). Todas essas demonstrações possuem uma estrutura proposta na IPSAS 1, com exceção da Demonstração dos Fluxos de Caixa que foi tratada na IPSAS 2.

De acordo com a IPSAS 2, a Demonstração dos Fluxos de Caixa evidencia as fontes de entradas de caixa, os itens de caixa que foram gastos durante o período e o saldo de caixa, na data de encerramento do exercício (IPSASB, 2010). A IPSAS 2 orienta que a entidade responsável pela elaboração e apresentação das demonstrações financeiras em conformidade com o regime de competência, deve preparar a DFC de acordo com os requisitos contidos nesta norma e apresentar a DFC como parte integrante das demonstrações financeiras do período.

A IPSAS 3 orienta que a entidade deve selecionar e aplicar as práticas contábeis consistentemente para transações semelhantes, em acontecimentos e condições, a menos que uma IPSAS específica exija ou permita a categorização de itens para os quais diferentes políticas podem ser apropriadas (IPSASB, 2010). A IPSAS 4 aborda como deve ser o tratamento dos efeitos das variações nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras nas demonstrações financeiras e orienta as informações que devem ser divulgadas quando a entidade realizar operações em moeda estrangeira, a forma de utilização e os efeitos fiscais decorrentes da diferença de câmbio (IPSASB, 2010).

A IPSAS 5 orienta o tratamento contábil, de forma imediata, dos custos de empréstimos, e permite, como um tratamento alternativo, a capitalização dos custos de empréstimos diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de ativos qualificados (IPSASB, 2010). De acordo com a IPSAS 6, as demonstrações financeiras consolidadas são aquelas em que informações de várias entidades são agregadas como se fossem apenas uma e devem incluir todas as entidades regulamentadas pela entidade de controle, com exceção da entidade controlada de forma temporária (IPSASB, 2010).

A IPSAS 7 define uma entidade coligada como a entidade em que o investidor tem influência significativa, mas que não é nem uma entidade controlada, nem uma *joint venture* (IPSASB, 2010). A IPSAS 8 estabelece a contabilização dos negócios conjuntos com relação aos ativos, passivos, receitas e despesas abordadas nas demonstrações financeiras dos investidores (IPSASB, 2010). De acordo com a IPSAS 9, a questão primordial na contabilização das receitas originárias é a determinação do momento de reconhecimento da receita. A receita deve ser reconhecida quando for provável a ocorrência de benefícios econômicos futuros ou de serviços potenciais para a entidade, sendo estes benefícios mensurados de forma confiável (IPSASB, 2010).

A IPSAS 10 estabelece a forma de divulgação das demonstrações financeiras de governos com economia hiperinflacionária, expressa em termos da unidade de medida corrente na data da divulgação, assim como os dados correspondentes aos períodos anteriores (IPSASB, 2010). A IPSAS 11 identifica o tratamento contábil dos custos e receitas associadas aos contratos de construção, estabelece os mecanismos que devem ser classificados como contratos de construção, fornece orientação sobre os tipos de contratos de construção que

podem surgir no setor público e especifica a base do reconhecimento e divulgação das despesas de contrato e, se relevantes, as receitas do contrato (IPSASB, 2010).

A IPSAS 12 recomenda o tratamento contábil dos estoques, a determinação do custo e, conseqüentemente, o reconhecimento como gasto, incluindo a depreciação, e estabelece, também, orientação nas fórmulas de custeio que são utilizadas para atribuir custos aos estoques (IPSASB, 2010). A IPSAS 13 estabelece as práticas contábeis e a forma de divulgação das operações de arrendamento mercantil financeiro e operacional (IPSASB, 2010).

A IPSAS 14 tem por objetivo estabelecer orientações de quando uma entidade deve ajustar as demonstrações financeiras, no caso da ocorrência de eventos subsequentes, após o fechamento dos balanços; bem como das divulgações que a entidade deve realizar (IPSASB, 2010). As IPSAS 15, 28, 29 e 30 abordam o mesmo tema que é a contabilização dos instrumentos financeiros, contudo, a IPSAS 15 está em vigência até 2012 e depois será substituída pelas IPSAS 28, 29 e 30, que passam a ter vigência a partir de 2013 e abordam, respectivamente, a apresentação, o reconhecimento e a mensuração, e a divulgação dos instrumentos financeiros.

As entidades devem aplicar a IPSAS 15 quando existem ganhos em uma entidade controlada, coligada ou *joint venture*, que de acordo com a IPSAS 6, IPSAS 7 ou IPSAS 8 são contabilizados como um instrumento financeiro. Nestes casos, as entidades devem aplicar os requisitos de divulgação estabelecidos nas referidas IPSAS, além daqueles que constam da IPSAS 15. A IPSAS 29 estabelece como deve ser realizado o reconhecimento e a mensuração de todos os tipos de instrumentos financeiros apresentados, em conformidade com os critérios estabelecidos na IPSAS 28, a partir de 2013 (IPSASB, 2010). A IPSAS 30 estabelece como deve ser realizada a divulgação de todos os tipos de instrumentos financeiros apresentados, em conformidade com os critérios estabelecidos na IPSAS 28, a partir de 2013.

De acordo com a IPSAS 16, a propriedade de investimento é a propriedade (terreno, ou edifício, ou parte de um edifício, ou ambos) mantida para obter rendas ou para valorização do capital, ou ambos, ao invés de uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para efeitos administrativos, ou ao invés da venda, no curso normal das operações (IPSASB, 2010). A IPSAS 17 orienta o tratamento contábil desses itens para que os usuários das demonstrações financeiras possam obter informações sobre a propriedade, a planta e os equipamentos da entidade. Os principais aspectos dizem respeito ao reconhecimento dos ativos, à determinação dos seus valores contábeis, às amortizações e às perdas por *impairment* (IPSASB, 2010).

De acordo com a IPSAS 18, um segmento é uma atividade distinguível ou grupo de atividades de uma entidade para o qual é adequado separar um relatório de informação financeira com a finalidade de avaliar o desempenho passado da entidade na realização dos seus objetivos e tomar decisões sobre a futura alocação de recursos (IPSASB, 2010). A IPSAS 19 define o que são as provisões, os passivos contingentes e os ativos contingentes e identifica as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser medidas e as divulgações que devem ser feitas nas demonstrações financeiras e nas notas explicativas (IPSASB, 2010). A IPSAS 20 estabelece a divulgação de informações sobre partes relacionadas onde exista controle e a divulgação de informações sobre as operações entre a entidade e suas partes relacionadas (IPSASB, 2010).

A IPSAS 21 orienta os procedimentos que uma entidade pode aplicar ao verificar que um ativo não destinado à comercialização está deteriorado, garantindo que as perdas sejam reconhecidas, bem como orienta que a entidade deve avaliar, no encerramento do exercício, se há qualquer indicação que um ativo está deteriorado. A IPSAS 22 estabelece a forma de divulgação a ser utilizada pelos governos que apresentam informações sobre o Setor Governo Geral nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2010).

A IPSAS 23 considera que os impostos são os benefícios econômicos ou serviços potenciais obrigatoriamente pagos ou a pagar às entidades do setor público, em conformidade com as legislações e os regulamentos estabelecidos para fornecer receita para o governo. Não se incluem, portanto, multas ou outras penalidades impostas por violação da lei. As transferências são fluxos de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de operações, com exceção dos impostos (IPSASB, 2010).

A IPSAS 24 estabelece uma comparação dos valores do orçamento e os reais montantes resultantes da execução do orçamento que devem ser incluídos nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2010). A IPSAS 25 estabelece a forma de contabilização e a divulgação de benefícios a empregados, exige que a entidade reconheça um passivo, quando um empregado prestar serviços em troca de benefícios a serem pagos no futuro, e um custo, quando a entidade consumir os benefícios econômicos ou serviços potenciais decorrentes de serviços prestados por um empregado, em troca de benefícios a empregados (IPSASB, 2010).

O objetivo da IPSAS 26 é estabelecer os procedimentos que uma entidade deve aplicar ao determinar se um ativo gerador de caixa está deteriorado e garantir que as perdas por *impairment* sejam reconhecidas, bem como o reconhecimento da reversão de uma perda, e a forma de divulgação (IPSASB, 2010). A IPSAS 27 estabelece o tratamento contábil e as divulgações a serem feitas relacionadas à atividade agrícola, no caso de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são o resultado de processamento após a colheita.

De acordo com a IPSAS 31, ativo intangível é um ativo não monetário identificável, sem substância física. Um ativo é considerado identificável se é capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente, ou em conjunto com um contrato relacionado; ou resultar de acordos vinculativos (incluindo os direitos de contratos ou outros direitos legais), independentemente de tais direitos, são transferíveis ou separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações (IPSASB, 2010).

2.3 Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público

A NBC T SP 16.1 aborda a conceituação, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público, define ainda os conceitos de instrumentalização do controle social, normas e técnicas próprias da contabilidade aplicada ao setor público, patrimônio público, projetos e ações de fins ideais, recurso público e setor público (CFC, 2008). A NBC T SP 16.2 estabelece o conceito de patrimônio público e de sistema de informação contábil, que garanta a correta mensuração e a adequada evidenciação para a transparência da gestão pública (CFC, 2008). A NBC T SP 16.3 estabelece as bases para o controle contábil do ciclo de planejamento, indispensável à gestão e ao controle da Administração Pública, de forma a permitir a integração entre a elaboração e a execução dos orçamentos (CFC, 2008).

A NBC T SP 16.4 aborda os conceitos, a natureza e a tipicidade das transações no setor público e define o que considera como transações no setor público e que merecem registro contábil em cumprimento aos Princípios de Contabilidade (CFC, 2008). A NBC T SP 16.5 estabelece o critério para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público (CFC, 2008). A NBC T SP 16.6 estabelece o conjunto das demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público, a saber, Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico. Além das demonstrações contábeis, a entidade deve elaborar anexos às demonstrações, outros demonstrativos exigidos por lei e notas explicativas (CFC, 2008).

A norma inovou ao substituir os termos usados até então para a classificação dos

elementos patrimoniais, de Ativos e Passivos Financeiros e Permanentes para Ativos e Passivos Circulantes e Não Circulantes, com base em atributos de conversibilidade, exigibilidade e interesse social, igualando-se à forma utilizada no setor privado. A Demonstração dos Fluxos de Caixa, outra inovação da NBC T SP 16.6, possibilita a projeção de fluxos futuros de caixa e a análise da capacidade financeira do ente em manter o regular funcionamento dos serviços públicos. O Demonstrativo do Resultado Econômico evidencia o resultado econômico de ações do setor público promovendo a interligação do subsistema de custos com os demais subsistemas de informações contábeis.

A NBC T SP 16.7 estabelece os conceitos, a abrangência e os procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público (CFC, 2008). A NBC T SP 16.8 aborda os referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público (CFC, 2008). A NBC T 16.9 estabelece que é obrigatório o reconhecimento e o registro, com apuração mensal, dos seus efeitos no resultado do exercício como decréscimo patrimonial e em contas redutoras do ativo no Balanço Patrimonial (CFC, 2008).

A NBC T SP 16.10 estabelece os critérios e os procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público. A principal contribuição desta norma está na mudança de foco contábil, do orçamentário para o patrimonial, em que todas as regras de mensuração e avaliação do setor privado passam a ser adotadas também na contabilidade aplicada ao setor público (CFC, 2008).

Tendo em vista o cenário de publicação, pelo CFC, das normas brasileiras de contabilidade do setor público, algumas pesquisas brasileiras e internacionais já foram realizadas sobre o assunto. Macêdo (2003) comenta a necessidade de convergência das normas de contabilidade do setor público; Pigatto (2004) trata dos regimes contábeis no setor; Nascimento (2008) aborda a reforma da Contabilidade Governamental brasileira; e, mais recentemente, os artigos científicos publicados em anais de eventos abordam a evolução da Contabilidade do setor público e a edição das NBC T SP: Darós e Pereira (2009); Bonifácio et al. (2009); Costa, Oliveira e Carvalho (2009a); Costa, Oliveira e Carvalho (2009b); Tavares et al. (2009); Riberio Filho et al. (2009); Söethe e Scarpin (2010); Fragozo et al. (2010); Lopes et al. (2010); Xavier Júnior, Paulo e Silva (2010); Moura, Lima e Ferreira (2010) e Fernandes et al. (2010).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Segundo Richardson (2008), o método qualitativo diferencia-se do quantitativo devido ao não emprego de um instrumental estatístico no processo de análise de um problema e que a abordagem qualitativa se justifica por ser uma forma mais adequada para entender a natureza de um fenômeno social. O estudo exploratório, de acordo com Triviños (1987), permite ao investigador maior experiência em torno de determinado problema e maior familiaridade com o tema pesquisado na literatura e nos dados coletados, tendo em vista que “o pesquisador [...] aprofunda seu estudo nos limites de uma realidade específica, buscando antecedentes, maior conhecimento para, em seguida, planejar uma pesquisa descritiva ou de tipo experimental” (TRIVIÑOS, 1987, p. 109).

O método comparativo, segundo Gil (1999), propicia a investigação de classes, fenômenos e fatos com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades. Além disso, a comparação pode ser considerada intrínseca ao processo de construção do conhecimento. Vale ressaltar que a pesquisa não pretende apontar todas as diferenças que, na teoria ou na prática, podem haver entre as normas brasileiras e as internacionais, mas, principalmente, verificar o nível de convergência existente entre as normas aplicadas ao setor público e servir de guia no início desse processo de convergência das normas brasileiras às normas

internacionais de contabilidade do setor público.

Quanto aos procedimentos, optou-se por utilizar as pesquisas bibliográfica e documental. Como técnica de análise de dados, fez-se uso de análise de conteúdo, pois de acordo com Bardin (1977), consiste em um instrumental metodológico que se pode aplicar a discursos e a todas as formas de comunicação, seja qual for a natureza do seu suporte. O presente estudo considerou como universo de análise todas as normas brasileiras de contabilidade pública emitidas pelo CFC até o final de 2010 e as normas internacionais de contabilidade pública emitidas pelo IPSASB até o final de 2010. A partir da análise e sistematização das diferenças existentes entre as normas do CFC e do IPSASB, os temas foram reunidos em torno de categorias, quais sejam:

- a) Categoria 1 – Temas abordados pelas IPSAS e não abordados pelas NBC T SP;
- b) Categoria 2 – Diferenças existentes na norma brasileira: caracterizadas pelas possíveis diferenças existentes entre a orientação da norma brasileira e a norma internacional;
- c) Categoria 3 – Pontos de convergência de caráter geral entre as NBC T SP e as IPSAS.

A seguir são relatados os resultados da pesquisa.

4 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO

4.1 Categoria 1 – Temas abordados pelas IPSAS e não abordados pelas NBC T SP

Após análise exaustiva das normas, pode-se verificar que há 14 IPSAS que possuem temas não abordados nas NBC T SP, representando 45% das 31 normas internacionais que não tem temas abordados nas normas brasileiras.

Os temas não abordados pelas normas brasileiras foram os efeitos das variações das taxas de câmbio, os custos de empréstimos, os contratos de construção, os arrendamentos mercantis, os eventos subsequentes, os instrumentos financeiros, as propriedades de investimentos, a evidenciação de partes relacionadas, a divulgação de informações sobre o setor governo geral, os benefícios a empregados e os aspectos relativos à agricultura.

É importante ressaltar que esta categoria foi acrescentada porque não aborda determinado tema da IPSAS pela NBC T SP poderia ser empecilho para a convergência. Contudo, o CFC justifica a não abordagem desses temas devido a não aplicação dessas normas à realidade brasileira, como é o caso da IPSAS 25, ou a não relevância do tema no momento atual que o Brasil encontra-se, como, por exemplo, o tema da IPSAS 27.

4.2 Categoria 2 – Diferenças existentes na Norma Brasileira

Nas 16 IPSAS, o que representa 55% das normas internacionais que possuem temas abordados pelas normas brasileiras, é possível perceber as diferenças na forma como o tema é abordado, tendo em vista que as NBC T SP estabelecem de forma precípua os conceitos e as descrições genéricas dos aspectos basilares da contabilidade aplicada ao setor público, a essência da ciência contábil para esse setor, enquanto as IPSAS são mais operacionais e detalhadas ao descreverem as práticas e as formas de operacionalização dos métodos e das técnicas contábeis para cada situação específica.

A NBC T SP 16.1 aborda esses temas do ponto de vista mais científico, enquanto nas IPSAS 1 e 18 esses conceitos são mais detalhados e especificados. Ao comparar a NBC T SP 16.2 com a IPSAS 7, verifica-se que a norma internacional não aborda sobre a classificação de passivos quando a entidade pública é fiel depositária de valores ou retenções de terceiros; e não aborda sobre a definição conceitual de sistema contábil e sobre a integração de

subsistemas definida pela NBC T SP 16.2.

A NBC T SP 16.3 diferencia-se da IPSAS 24 ao ressaltar a adoção de planos hierarquicamente interligados na definição das etapas do planejamento de programas e ações, nos níveis estratégico e operacional, bem como da avaliação da execução e das restrições no desenvolvimento dessas etapas e da consecução dos resultados. Ao comparar a IPSAS 3 com a NBC T SP 16.4, verifica-se que a norma internacional não menciona a classificação das transações do setor público em econômico-financeira e administrativa.

Ao comparar a NBC T SP 16.5, que aborda sobre o registro contábil, com a IPSAS 17, verifica-se que o tema é exposto em termos de classificações e de natureza, diferente da abordagem da norma internacional que define como deve ser o registro para cada caso de investimento ou propriedade de bens. A NBC T SP 16.6 não apresenta a estrutura proposta para as demonstrações contábeis e fica restrita apenas a parte conceitual, enquanto a IPSAS 1 e a IPSAS 2 apresentam no corpo da norma a estrutura das demonstrações previstas para elaboração.

A NBC T SP 16.6 apresenta temas não abordados pelas IPSAS 1, 2, 9 e 23, tais como, a apresentação do Balanço Orçamentário, do Balanço Financeiro, da Demonstração das Variações Patrimoniais e da Demonstração do Resultado Econômico, embora seja possível encontrar nas IPSAS orientações de procedimentos que sejam pré-requisitos para elaboração desses demonstrativos. Ao comparar a NBC T SP 16.8, que trata do controle interno, com a IPSAS 19, verifica-se que a norma internacional não faz referência ao conceito de controle interno; à sua aplicação nos diversos níveis da entidade; à sua classificação entre operacional, contábil, normativo; nem aborda sobre mapeamento de risco, avaliação do risco e procedimentos de prevenção, detecção e monitoramento por meio de sistema de informações.

A NBC T SP 16.9 apresenta diferenças das IPSAS 17 e 26 notadamente com relação a temas não abordados pelas IPSAS, tais como, o conceito de exaustão, do valor contábil bruto e do valor contábil líquido; os aspectos associados ao registro da depreciação, amortização e exaustão, e a indicação do reconhecimento desses registros em contas de resultado; a indicação de ativos específicos, que não estão sujeitos a depreciação, tais como animais destinados à exposição e à preservação; e, o estabelecimento dos métodos de apuração da depreciação realizado com base na soma de dígitos e o realizado com base nas unidades produzidas.

A NBC T SP 16.10 possui temas não abordados pelas normas internacionais, tais como, os conceitos de avaliação patrimonial, mensuração, valor de reavaliação, valor de aquisição, valor contábil bruto e valor líquido contábil; a avaliação das disponibilidades pelo valor original e quando avaliadas em moeda estrangeira devem ser convertidas à taxa de câmbio vigente na data do balanço; a contabilização das aplicações financeiras de liquidez imediata, pelo valor original, atualizadas até a data do balanço, e os reflexos da atualização registrados no resultado; a avaliação de ativos imobilizados obtidos por doação, sobre a transferência desses ativos e sobre os bens de uso comum que absorvem ou absorveram recursos públicos; e, os critérios de avaliação das despesas pré operacionais ou gastos de reestruturação.

A NBC T SP 16.10 apresenta também diferenças na abordagem dos temas comparada às normas internacionais, a saber, o custo médio ponderado, conforme a norma nacional, é utilizado para a mensuração e a avaliação de saídas do estoque, enquanto a IPSAS 12 estabelece a adoção de 3 (três) métodos, o preço específico, o custo médio e o primeiro a entrar é o primeiro a sair (FIFO); a avaliação do estoque pelo valor de mercado, conforme a norma nacional, para os casos de deterioração física parcial, obsolescência ou fatores análogos, enquanto a IPSAS 12 orienta a avaliação pelo valor realizável líquido; a avaliação do estoque de itens considerados refugos e resíduos pelo valor realizável líquido, conforme a norma nacional, enquanto a IPSAS 12 orienta o registro em despesas do período, sem constar

no custo de produção; a avaliação de estoques de animais e produtos agrícolas pelo valor de mercado, quando a atividade for considerada primária e cujos custos de produção sejam de difícil mensuração, conforme a norma nacional, enquanto a IPSAS 12 faz referência à avaliação pelo valor líquido de realização, quando a venda está assegurada; e, a avaliação dos ativos intangíveis pelo valor de aquisição ou de produção, enquanto a IPSAS 26 faz referência à avaliação pelo valor justo.

4.3 Categoria 3 – Pontos de convergência de caráter geral entre as NBC T SP e as IPSAS

Os pontos de convergências podem ser encontrados ao associar o tema abordado nas 16 IPSAS com o tema abordado nas 10 NBC T SP.

Ao analisar a NBC T SP 16.1, percebe-se o conceito, o objeto e o campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público. Esta norma pode ser comparada, conceitualmente, com a IPSAS 1 e a IPSAS 18 por convergirem nas características das informações, especialmente em relação à compreensibilidade, utilidade, bem como no conceito de controle de recursos vinculados ao controle social; no conceito das normas e técnicas aplicadas ao segmento; na definição do campo de aplicação, das entidades abrangidas e do nível de aplicação das normas, de forma integral ou parcial; no conceito de unidade contábil e seu reflexo na apuração de informações, controle e consolidação.

A NBC T SP 16.2 relaciona-se conceitualmente com os procedimentos descritos na IPSAS 7 e na IPSAS 17, essas normas são convergentes na definição do conceito de circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade e unidade contábil; na classificação e conceituação dos elementos patrimoniais dos grupos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido; na definição das características do ativo circulante e, em relação aos outros ativos, a classificação no grupo não circulante, quando suas características não se enquadrem nas outras definições; e, na classificação do passivo circulante e não circulante, em conformidade com o prazo de exigibilidade.

A NBC T SP 16.3 e a IPSAS 24 apresentam conceitos associados ao planejamento sob o enfoque contábil e são convergentes sobre a avaliação de desempenho e o planejamento das entidades do setor público; a avaliação do comparativo de metas programadas e metas realizadas, com as diferenças divulgadas em notas explicativas ou em outros demonstrativos complementares; a evidenciação, em termos quantitativos e qualitativos, de informações para a tomada de decisões relacionadas ao conteúdo, à execução, à implementação, à avaliação do planejamento; e, as informações detalhadas por metas, ações, valores e período.

A NBC T SP 16.4 compara-se conceitualmente com a IPSAS 3, pois apresenta os conceitos relacionados às transações no setor público e convergem quanto ao conceito de transações no setor público e à avaliação de eventos que promovam alterações qualitativas e quantitativas no patrimônio da entidade do setor público, orientada segundo os princípios e normas de contabilidade.

A NBC T SP 16.5 compara-se conceitualmente com a IPSAS 17 na apresentação de conceitos associados ao registro contábil. A NBC T SP 16.6, que aborda sobre as demonstrações contábeis, compara-se conceitualmente com a IPSAS 1, que aborda a apresentação das demonstrações financeiras; com a IPSAS 2, que aborda a apresentação da Demonstração dos Fluxo de Caixa; com a IPSAS 9, que aborda a apresentação das receitas originárias e está relacionada com o conteúdo apresentado na Demonstração do Resultado Econômico; e com a IPSAS 23, que aborda a apresentação das receitas derivadas e de transferências, também relacionadas com o conteúdo apresentado na Demonstração do Resultado Econômico.

Embora a NBC T SP 16.6 seja repetitiva ao abordar os conceitos de circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade e unidade contábil (apresentados também na NBC T SP 16.2), é convergente com as IPSAS 1, 2, 9 e 23 ao tratar dos conceitos de circulante e

não circulante; ao considerar a elaboração das demonstrações contábeis como uma técnica contábil; ao recomendar a utilização de designações genéricas para o agrupamento de contas semelhantes; ao propor versões simplificadas dos demonstrativos; ao considerar a característica da conversibilidade na classificação dos ativos da entidade; ao considerar a característica da exigibilidade na classificação das obrigações da entidade; ao esclarecer as características que diferenciam a utilização do método direto e do método indireto na apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa; ao definir as demonstrações contábeis do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Fluxos de Caixa; ao estabelecer a evidenciação também por meio de demonstrativos anexos e de notas explicativas; ao considerar que as informações que subsidiarão o registro contábil devem ser extraídas de documentos comprobatórios; ao exigir a identificação da entidade, da autoridade responsável e do contabilista que elaborou e emitiu as demonstrações contábeis; ao exigir a apresentação dos valores do período anterior, para efeitos de comparabilidade das informações nas demonstrações contábeis; ao prever o agrupamento de algumas informações, que contém saldo pequeno, porém semelhantes, em contas de designação genérica, em atendimento ao princípio da materialidade; ao estabelecer a apresentação dos saldos em unidades de milhar ou milhão nas demonstrações financeiras; e, ao definir as contas retificadoras, redutoras do grupo de origem.

No que se refere aos aspectos relacionados à apresentação da estrutura do Balanço Patrimonial, as normas são convergentes quanto ao conceito de ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de compensação; ao patrimônio líquido ter o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores; à apresentação da classificação do ativo e do passivo em circulante e não circulante; ao conceito de circulante e não circulante; e, à ordem de exigibilidade das obrigações e de conversibilidade dos bens e direitos.

No que se refere à apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa, as normas são convergentes ao abordar o conceito, os métodos direto e indireto e a classificação de caixa gerado pelas atividades operacionais, de investimento e de financiamento. No que se referem às notas explicativas, as normas convergem com relação ao conceito e as aplicações das mesmas.

A NBC T SP 16.7, que aborda a consolidação das demonstrações contábeis, converge com as IPSAS 6 e 7, no que diz respeito à apresentação dos conceitos e das orientações sobre a consolidação das demonstrações contábeis, tais como, o conceito de consolidação das demonstrações contábeis e a relação de dependência entre as entidades do setor público, dependência orçamentária e regimental; o conceito de unidade contábil consolidada; os procedimentos de consolidação, em que devem ser considerados a avaliação da relação de dependência, a totalidade das transações que envolvem as entidades, bem como a exclusão dos efeitos de transações entre as mesmas; a elaboração das demonstrações contábeis na mesma data, com defasagem aceitável de até 3 meses, cujos efeitos deverão ser divulgados em notas explicativas; e, a apresentação de informações complementares por meio de notas explicativas, com a identificação e as características das entidades participantes do processo de consolidação, dos procedimentos efetuados, das razões da adoção de critérios não uniformes, da natureza e do montante de ajustes e dos eventos subsequentes ao encerramento. Contudo, as normas internacionais não enfatizam a adoção de documentos auxiliares para registro dos procedimentos de consolidação das entidades.

A NBC T SP 16.8 que trata do controle interno, converge com a IPSAS 19, que aborda os aspectos relacionados à contabilização das provisões, ativos e passivos contingentes, tendo em vista que apresenta conceitos associados ao controle interno, tais como ao conceituar os riscos e os fatos imprevisíveis que poderão afetar a qualidade da informação contábil.

A NBC T SP 16.9, que apresenta os conceitos de depreciação, amortização e exaustão, é convergente com as IPSAS 17 e 26 ao conceituar depreciação e amortização; ao definir o

que é valor depreciável, valor residual e vida útil econômica; ao orientar a revisão do valor residual e da vida útil econômica do ativo, periodicamente; ao reconhecer a depreciação e a amortização até o momento em que o valor líquido do bem seja igual ao seu valor residual, bem como estabelecer o início desse reconhecimento a partir de quando o bem estiver em condições de uso; ao definir os fatores para a estimativa da vida útil do ativo por meio da capacidade de geração de benefícios econômicos futuros, do desgaste físico, da obsolescência tecnológica e dos limites legais ou contratuais sobre o uso; ao estabelecer que os métodos de apuração devem ser compatíveis com a vida útil e aplicados uniformemente; ao orientar que o cálculo da depreciação para bens imóveis deve tomar por base o custo de construção, deduzido o valor dos terrenos; e, ao estabelecer que a divulgação em notas explicativas deve conter o método de depreciação ou amortização utilizado, a vida útil econômica dos bens, o valor contábil bruto acompanhado dos valores de depreciação e amortização, acumulados no início e no final do período; e, as mudanças efetuadas em qualquer dessas informações ocorridas durante o período.

A NBC T 16.10, que aborda a avaliação e a mensuração de ativos e passivos, é convergente com as IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21, 26 e 31 com relação aos conceitos apresentados para as entidades do setor público, tais como, na definição de influência significativa; no conceito de reavaliação, de redução ao valor recuperável, de valor de mercado (*fair value*), de valor realizável líquido e de valor recuperável; nas orientações sobre o reconhecimento dos riscos associados ao não recebimento de dívidas; nas orientações sobre avaliação dos direitos e das obrigações, ambos pré-fixados, ajustados a valor presente; nas provisões que deverão ser estimadas com base nos valores prováveis de realização para ativos e de reconhecimento para passivos; na avaliação de estoques registrados pelo valor de aquisição, produção ou de construção; na classificação dos gastos de distribuição, administração e financeiros, considerados como despesas do período em que ocorrem; nas orientações da adoção do valor de mercado, quando o valor de aquisição, de produção ou de construção for inferior a este; na orientação de que as diferenças observadas no estoque (ajustes de avaliação) devem refletir em contas de resultado; na adoção do método de equivalência patrimonial quando há influência significativa na administração de uma entidade, em caso contrário deve-se adotar o método de custo; e todos os ajustes decorrentes da adoção desses métodos devem constar em contas de resultado; na orientação de que o ativo imobilizado deve ser avaliado pelo valor de aquisição, de produção ou de construção, incluindo os gastos adicionais; na orientação para o caso do ativo imobilizado possuir período de vida útil econômica limitada, situação em que o cálculo da depreciação e de amortização devem refletir essa condição; na orientação de que os gastos posteriores à aquisição ou ao registro do ativo devem ser incorporado ao valor do mesmo apenas quando o fato proporcionar geração de benefícios futuros, caso contrário deverá ser classificado como despesa do período que ocorreu; e, na orientação de que a reavaliação e a redução ao valor recuperável (*impairment*) devem tomar por base a adoção do valor justo ou do valor de mercado, na data de encerramento do balanço, e os ajustes decorrentes dessas reavaliações devem constar em contas de resultado.

Portanto, pode-se verificar que existem diferenças encontradas no conteúdo de cada norma nacional ao comparar com os conteúdos abordados nas normas internacionais, tendo em vista em que há assuntos em que a norma nacional é convergente com a norma internacional, há assuntos em que a norma nacional não é convergente com a norma internacional, há assuntos abordados pelas normas internacionais e que não são contemplados pela norma nacional e, por fim, há assuntos abordados pelas normas brasileiras e que não são contemplados pelas normas internacionais.

7 CONCLUSÕES

Inicialmente, pode-se concluir que, com a elaboração das NBC T SP, ocorreu uma aproximação conceitual, entre a contabilidade do setor privado e a contabilidade do setor público no Brasil, até então inexistente na prática contábil, inclusive a partir da edição da Resolução CFC nº. 1.111/07 que aproxima os princípios fundamentais de contabilidade ao setor público. Após a análise comparativa, concluiu-se que existe um processo de aproximação no plano científico entre as normas que permite verificar a necessária convergência das normas brasileiras às normas internacionais de Contabilidade do Setor Público.

As NBC T SP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto as IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais. Os achados reforçam os resultados encontrados por pesquisa anterior realizada por Fragoso et al (2010), pois, de fato, pode-se verificar que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, sendo a convergência atual apenas parcial, não podendo afirmar que o Brasil está adotando as IPSAS, tendo em vista que essa adoção só pode ser afirmada se ocorrer em todos os aspectos, não apenas de forma parcial.

Na Categoria 1, foram contemplados os temas abordados pelas IPSAS e não abordados pelas NBC T SP, onde foi possível verificar que existem 14 IPSAS que abordam temas não tratados nas normas brasileiras, representando 45% das 31 IPSAS existentes. Esses temas são: os efeitos das variações das taxas de câmbio, os custos de empréstimos, os contratos de construção, os arrendamentos mercantis, os eventos subsequentes, os instrumentos financeiros, as propriedades de investimentos, a evidenciação de partes relacionadas, a divulgação de informações sobre o setor governo geral, os benefícios a empregados e os aspectos relativos à agricultura.

A Categoria 2 contemplou as possíveis diferenças existentes entre a orientação da norma brasileira e a norma internacional, tendo em vista que as NBC T SP estabelecem de forma precípua os conceitos e as descrições genéricas e a essência da Ciência Contábil para o setor público, enquanto as IPSAS descreverem as práticas e as formas de operacionalização dos métodos e das técnicas contábeis para cada situação específica. As principais diferenças existentes nas NBC T SP são relacionadas às características das informações relacionadas à compreensibilidade e à utilidade; à definição do campo de aplicação, das entidades abrangidas e do nível de aplicação das normas, de forma integral ou parcial.

A Categoria 3 contemplou os pontos de convergência de caráter geral entre as 10 NBC T SP e as 16 IPSAS que possuem assuntos abordados pelas normas brasileiras. Nesta categoria, foram citadas a incorporação de bens de uso comum, o registro do desgaste por ação da natureza, obsolescência ou uso (depreciação) e o reconhecimento de direitos e obrigações, como os *softwares* no intangível; os novos relatórios, como a Demonstração de Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico, juntamente com as alterações no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais.

A mudança na forma de evidenciação dos resultados da gestão patrimonial, de acordo com o regime de competência, proporciona a avaliação dos governos, focando os resultados efetivos e não somente a geração positiva de caixa e o pagamento de obrigações. As vantagens da convergência podem ser vistas na compreensão de relatórios, nos custos societários reduzidos, na ampliação de investidores, no prestígio da profissão contábil e na expansão do mercado para os profissionais. As limitações da convergência passam pelos aspectos da redução da flexibilidade, da imposição dos países, do confronto entre a política e a técnica e os custos e as dificuldades para implementar as mudanças.

REFERÊNCIAS

- ALROY, Ron; TAL, Ran. Impairment of Non-Cash-Generation Assets. **Israeli Professional Journal Roeh Haheshbon**. 2005. Disponível em: <<http://www.ifac.org/library/Article.tmpl?NID=11171220672200171>>. Acesso em: 20 mai. 2010.
- ANONYMOUS. Official Releases. **Journal of Accountancy**. V. 197, n. 2, p. 91-96, 2004.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BONIFÁCIO, Roseli Costa; CARDOSO, Gabriela Bonifácio; BARCELOS, Paula Bonifácio; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. As demonstrações contábeis previstas na Lei nº 4.320/64: a análise de resultados como uma forma de contribuição ao gestor público em sua tomada de decisões. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD-ENANPAD, 33, 2009, São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009, 1 CD ROM.
- CHASE, B. W.; ROYARK, H. M. Hurricanes. Tornadoes and Other Disasters: reporting their affect applying GASB 42. **Journal of Government Financial Management**, Summer, p. 47-53, 2006.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Conselho Federal de Contabilidade Resoluções, Ementas e Normas CFC**. 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 30 mai. 2010.
- COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de. *Impairment* no Setor Público – Parte I: Aplicação e Reconhecimento. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD-ENANPAD, 33, 2009a, São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009a , 1 CD ROM.
- _____; _____. *Impairment* no Setor Público – Parte II: Mensuração e Evidenciação. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD-ENANPAD, 33, 2009b, São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo: ANPAD, 2009b, 1 CD ROM.
- DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9, 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009, 1 CD-ROM.
- FERNANDES, Bruno Vinícius Ramos; LIMA, Diogo Henrique Silva de; VIEIRA, Tadeu Eduardo; 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. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010, CD ROM.

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 NBC T SP. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 10, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2010, CD ROM.

GAUTHIER, Stephen. GASB issues New Standard on Capital Asset impairments. **Government Finance Review**, p. 57-59, 2003.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 30 ago. 2010.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). Disponível em: <<http://www.ifac.org>>. Acesso em: 30 ago. 2010.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). Publications & Resources. 2010. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; DIAS, Juliana Cândida Ribeiro; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Um estudo sobre a complementaridade do Fluxo de Caixa e do Balanço Financeiro após a aprovação da NBCASP 16.6 para o setor público. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010, CD ROM.

MACÊDO, Maurício Ferreira de. Impactos das Normas Internacionais de Contabilidade na Apresentação das Demonstrações Contábeis. In: XXV Conferência Interamericana de Contabilidade (Panamá). 2003. Disponível em: <<http://www.auditar.org.br/upimgs/pdf/Artigo%20Mauricio%20Ferreira.pdf>>. Acesso em: 20 mai. 2010.

MOURA, Poliana Alves de Araújo; LIMA, Diana Vaz de; FERREIRA, Lucas Oliveira Gomes. Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010, CD ROM.

NASCIMENTO, Leonardo Silveria do. A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. In: STN. **Finanças Públicas: XII Prêmio Tesouro Nacional**, 2007: coletânea de monografias. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2008.

PIGATTO, José Alexandre Magrini. **Estudo comparativo dos regimes contábeis governamentais**. São Paulo, 2004. 200 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Lino Martins da; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. *True and fair view e accountability* na gestão pública brasileira: uma análise das percepções de auditores de tribunais de contas estaduais. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 3, 2009, São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009, 1 CD ROM.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. ver. amp., São Paulo: Atlas, 2008.

SÖTHER, Ari; SCARPIN, Jorge Eduardo. Implementação do regime de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos governos municipais da microrregião de São Miguel do Oeste – SC. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010, CD ROM.

TAVARES, Márcia Ferreira Neves; RIBEIRO FILHO, José Francisco; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; AMARO, Rodrigo Gayger. Evolução da Contabilidade Financeira na Perspectiva Emancipatória de Erich Fromm: o Processo de Construção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público-NBCASP. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 3, 2009, São Paulo-SP. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009, 1 CD ROM.

TRIVIÑOS, Augusto N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais**: a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 1987.

XAVIER JÚNIOR, Antonio Erivando; PAULO, Edilson; SILVA, José Dionísio Gomes da. Estudo sobre a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010, CD ROM.

ZEFF, Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**. v. 39, Issue 4, p. 290-302, 2007.