

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, ATUÁRIA, CONTABILIDADE E  
SECRETARIADO EXECUTIVO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO E CONTROLADORIA

HELOÍSA VIANA DE SOUSA

CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO: UM ENSAIO TEÓRICO

FORTALEZA

2011

HELOÍSA VIANA DE SOUSA

CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO: UM ENSAIO TEÓRICO

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Orientador: Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D.

FORTALEZA

2011

HELOÍSA VIANA DE SOUSA

CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO ÀS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE DO SETOR  
PÚBLICO: UM ENSAIO TEÓRICO

Dissertação submetida à Coordenação do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do grau de Mestre em Administração e Controladoria.

Aprovada em: 01/08/2011

BANCA EXAMINADORA

---

Prof. Marcus Vinícius Veras Machado, Ph.D. (Orientador)  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Profa. Dra. Maria da Glória Arrais Peter  
Universidade Federal do Ceará – UFC

---

Profa. Dra. Ana Vlândia Cabral Sobral  
Faculdade Christus

---

Profa. Dra. Márcia Reis Machado  
Universidade Federal da Paraíba - UFPB

Aos meus pais, Heraldo Vieira de Sousa e Fátima Aparecida Viana de Sousa, exemplos de vida, amor, dedicação e dignidade, dedico este trabalho.

## AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, inteligência e sabedoria para que eu concluísse este trabalho.

Ao Professor Marcus Vinícius Veras Machado, a quem devo boa parte dos conhecimentos adquiridos na área pública, agradeço pela sua orientação, paciência, estímulo e dedicação.

Às Professoras Maria da Glória Arrais Peter, Ana Vlândia Sobral e Márcia Reis Machado pela participação na banca examinadora e pela contribuição valiosa para o êxito do trabalho.

Aos professores do Programa de Pós-Graduação em Administração e Controladoria pelos ensinamentos valiosos durante o curso, em especial à Profa. Sandra Maria dos Santos pela contribuição no início da elaboração do projeto de dissertação.

A todos os colegas do Departamento de Contabilidade e Finanças da Universidade Federal do Ceará (UFC), da Universidade da Integração Internacional da Lusofonia Afro-Brasileira (UNILAB) e da Associação Cearense de Estudos e Pesquisas (ACEP) pela compreensão e apoio, que em muito contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos meus colegas de mestrado, que me fizeram aprender muito durante todo o curso, agradeço o companheirismo e a amizade durante os meses que passamos juntos enfrentando os desafios do Mestrado.

A todos que me incentivaram para o êxito deste trabalho.

“Ao contrário do leigo, que só percebe os fenômenos, o filósofo penetra as realidades e fixa o seu conhecimento no domínio do imutável e do eterno” (Platão).

## RESUMO

A Contabilidade atua na geração de informações aos seus usuários, tomando por base metodologia própria, e, para atingir o seu objetivo, é influenciada pelas tecnologias de informação e comunicação e pelo processo de evolução social, desenvolvimento econômico e institucional. No atual estágio de evolução da ciência contábil, a Contabilidade tem sido alvo de discussões sobre a elaboração de padrões e normas que promovam a convergência com base nos padrões contábeis internacionais. Nesse contexto, o objetivo geral do trabalho foi analisar 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 (NBC T SP) e das normas internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), editadas até o final do ano de 2010. A pesquisa justifica-se pela abrangência da investigação e a necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à Contabilidade aplicada ao Setor Público, notadamente no que diz respeito à convergência internacional. Quanto à metodologia, utilizou-se a pesquisa qualitativa. Quanto ao seu objetivo, realizou-se de forma exploratória, e, em relação às técnicas de análise de dados, 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. Os resultados apontaram para a existência de diferenças entre as normas, as quais foram reunidas em torno de três categorias de análise. Após a análise, conclui-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. Entretanto, as NBC T SP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto as IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais, o que permite verificar que há aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais, sendo a convergência atual apenas parcial, não se 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.

Palavras-chave: Contabilidade. Setor Público. Convergência. Padrões.

## ABSTRACT

Accounting works in the generation of information to all users based on its own methodology, and to achieve its goal is influenced by information and communication technologies and also by the process of social, economic and institutional development. At the current moment of evolution of science accounting, it has been subject to discussions on the development of standards and rules that promote convergence based on international accounting standards. In this context, 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 (NBC T SP) and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), issued by the end of 2010. This study is justified by the research scope and also by the need for greater academic and conceptual discussion related to accounting applied to the Public Sector, especially with regard to international convergence. A qualitative research was applied as methodology. In order to reach its goal, the study used the exploratory method, and a literature and documental research over IPSAS 31 and the NBC T 10 SP was developed as techniques of data analysis, applying also the technique of content analysis, with the issue of standards as a unit of meaning. The results pointed out to the existence of differences between the standards, which were gathered around three categories of analysis. After the analysis, the study concludes that there is 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 NBC T SP 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, not just partially.

Keywords: Accounting. Public Sector. Convergence. Standards.



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABNT	Associação Brasileira de Normas Técnicas
ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN	Banco Central do Brasil
BM&F	Bolsa de Mercadorias & Futuros
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BM&FBOVESPA	Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC PME	Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis sobre a Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CVM	Comissão de Valores Imobiliários
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
DVP	Demonstração das Variações Patrimoniais
DRE	Demonstração do Resultado do Exercício
DRE	Demonstração do Resultado Econômico
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FBC	Fundação Brasileira de Contabilidade
FEA/USP	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FMI	Fundo Monetário Internacional
FNGCP	Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Pública
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
GTCON	Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis
GTREL	Grupo Técnico de Padronização de Relatórios
GTSIS	Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
IES	Instituições de Educação Superior
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standard</i>
IOPC	Índice de Observância às Práticas de Convergência
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>The International Public Sector Accounting Standards Board</i>
LQF	Lei da Qualidade Fiscal
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MEFP	Manual de Estatísticas de Finanças Públicas
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
MF	Ministério da Fazenda
MPOG	Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão
MTCASP	Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NBC T	Norma Brasileira de Contabilidade Técnica
NBC T SP	Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público
NIC	Normas Internacionais de Contabilidade
NICSP	Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
PFC	Princípios Fundamentais de Contabilidade
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
SIAFEM	Sistema Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios
SICP	Seminário Internacional de Contabilidade Pública
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUSEP	Superintendência de Seguros Privados
TCE	Tribunal de Contas do Estado
TCU	Tribunal de Contas da União

## LISTA DE QUADROS

1. Resumo das IPSAS .....	56
2. Estrutura da Demonstração da Posição Financeira (DPF) .....	60
3. Estrutura da Demonstração do Desempenho Financeiro (DDF) por função.....	62
4. Estrutura da Demonstração do Desempenho Financeiro (DDF) por natureza.....	63
5. Estrutura da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL) .....	64
6. Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) pelo Método Direto .....	67
7. Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) pelo Método Indireto ....	69
8. Estrutura da Demonstração da Posição Financeira para o GGS .....	107
9. Estrutura da Demonstração da comparação do orçamento com a execução orçamentária .....	109
10. IPSAS e os assuntos não abordados pelas NBC T SP .....	137
11. Associação entre o tema das 16 IPSAS e as 10 NBC T SP .....	142

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	15
<b>2</b>	<b>CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS</b> .....	20
<b>2.1</b>	<b>A Convergência Internacional da Contabilidade do Setor Público</b> .....	20
<b>2.2</b>	<b>A Convergência Nacional da Contabilidade do Setor Público</b> .....	29
2.2.1	Pesquisas sobre a convergência contábil do setor público .....	39
2.2.2	Materiais utilizados em treinamentos e os atos normativos sobre convergência contábil do setor público .....	45
<b>3</b>	<b>NORMAS INTERNACIONAIS E BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO</b> .....	55
<b>3.1</b>	<b>Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público</b> .....	55
3.1.1	IPSAS 1 – <i>Presentation of Financial Statements</i> .....	58
3.1.2	IPSAS 2 – <i>Cash Flow Statements</i> .....	66
3.1.3	IPSAS 3 – <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> .....	69
3.1.4	IPSAS 4 – <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> .....	71
3.1.5	IPSAS 5 – <i>Borrowing Costs</i> .....	72
3.1.6	IPSAS 6 – <i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> .....	74
3.1.7	IPSAS 7 – <i>Investments in Associates</i> .....	76
3.1.8	IPSAS 8 – <i>Interests in Joint Ventures</i> .....	78
3.1.9	IPSAS 9 – <i>Revenue from Exchange Transactions</i> .....	79
3.1.10	IPSAS 10 – <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i> .....	81
3.1.11	IPSAS 11 – <i>Construction Contracts</i> .....	82
3.1.12	IPSAS 12 – <i>Inventories</i> .....	84
3.1.13	IPSAS 13 – <i>Leases</i> .....	86
3.1.14	IPSAS 14 – <i>Events After the Reporting Date</i> .....	89

3.1.15	IPSAS 15, 28, 29 e 30 – <i>Financial Instruments</i> .....	90
3.1.16	IPSAS 16 – <i>Investment Property</i> .....	95
3.1.17	IPSAS 17 – <i>Property, Plant, and Equipment</i> .....	98
3.1.18	IPSAS 18 – <i>Segment Reporting</i> .....	100
3.1.19	IPSAS 19 – <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> .....	101
3.1.20	IPSAS 20 – <i>Related Party Disclosures</i> .....	103
3.1.21	IPSAS 21 – <i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i> .....	103
3.1.22	IPSAS 22 – <i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i> .....	105
3.1.23	IPSAS 23 – <i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i> .....	108
3.1.24	IPSAS 24 – <i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i> .....	109
3.1.25	IPSAS 25 – <i>Employee Benefits</i> .....	111
3.1.26	IPSAS 26 – <i>Impairment of Cash-Generating Assets</i> .....	112
3.1.27	IPSAS 27 – <i>Agriculture</i> .....	113
3.1.28	IPSAS 31 – <i>Intangible Assets</i> .....	114
<b>3.2</b>	<b>Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público</b> .....	<b>116</b>
3.2.1	NBC T SP 16.1 – <i>Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação</i> .....	116
3.2.2	NBC T SP 16.2 – <i>Patrimônio e Sistemas Contábeis</i> .....	118
3.2.3	NBC T SP 16.3 – <i>Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil</i> .....	120
3.2.4	NBC T SP 16.4 – <i>Transações no Setor Público</i> .....	120
3.2.5	NBC T SP 16.5 – <i>Registro Contábil</i> .....	121
3.2.6	NBC T SP 16.6 – <i>Demonstrações Contábeis</i> .....	123
3.2.7	NBC T SP 16.7 – <i>Consolidação das Demonstrações Contábeis</i> .....	126
3.2.8	NBC T SP 16.8 – <i>Controle Interno</i> .....	127
3.2.9	NBC T SP 16.9 – <i>Depreciação, Amortização e Exaustão</i> .....	128
3.2.10	NBC T SP 16.10 – <i>Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público</i> .....	129

<b>4</b>	<b>METODOLOGIA DA PESQUISA .....</b>	<b>131</b>
<b>4.1</b>	<b>Tipologia da Pesquisa .....</b>	<b>131</b>
<b>4.2</b>	<b>Técnicas de Análise dos Dados .....</b>	<b>134</b>
<b>5</b>	<b>ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE AS NORMAS INTERNACIONAIS E AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO .....</b>	<b>137</b>
<b>5.1</b>	<b>Categoria 1 – Temas abordados pelas IPSAS e não abordados pelas NBC T SP .....</b>	<b>137</b>
<b>5.2</b>	<b>Categoria 2 – Diferenças existentes na Norma Brasileira .....</b>	<b>138</b>
<b>5.3</b>	<b>Categoria 3 – Pontos de convergência de caráter geral entre as NBC T SP e as IPSAS .....</b>	<b>141</b>
<b>7</b>	<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>149</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>153</b>

# 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade atua na geração de informações aos seus usuários, tomando por base metodologia estabelecida em técnicas, artefatos e métodos que permitem a mensuração de ativos, passivos, custos, despesas e receitas, bem como o registro da movimentação patrimonial e a aferição da situação orçamentária e patrimonial de uma entidade.

Como Ciência Social, tem sido fortemente influenciada pelos avanços das tecnologias de informação e comunicação, bem como pelo atual processo de evolução social que se pode constatar por meio da globalização dos mercados, da aproximação dos países provocada pela interligação existente entre as nações, as entidades governamentais, os organismos internacionais, os setores econômico, financeiro e social, as empresas e as pessoas de forma geral.

De fato, como reflexo dessas influências, 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.

Devido às influências desse processo de desenvolvimento econômico, social e institucional, a Contabilidade tem sido alvo de discussões acadêmicas, da criação de grupos de trabalho, da elaboração de padrões e normas, da adoção desses normativos, da harmonização e, mais recentemente, da convergência com base nos padrões contábeis internacionais.

Nesta perspectiva, entende-se por convergência, termo adotado no campo contábil no fim dos anos 1990, que sucedeu o termo harmonização, o aumento da compatibilidade entre os padrões e/ou normas contábeis brasileiras e os padrões contábeis internacionais produzidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), para as entidades privadas, e pela *International Federation of Accountants* (IFAC), para entidades do setor público.

No Brasil, no âmbito privado, verifica-se o início dessa evolução na Contabilidade, em 1999, com a proposição de um Anteprojeto de Reformulação da Lei nº.

6.404/76, Lei das Sociedades por Ações, cuja finalidade era a modernização e a convergência da legislação societária em vigor, em conformidade com as melhores práticas contábeis internacionais, facilitando a atuação das empresas brasileiras no contexto de globalização econômica.

Contudo, a Lei nº. 6.404/76 somente foi alterada pelas Leis nº. 11.638/07 e 11.941/09, que introduziram novas práticas contábeis, em convergência com as normas internacionais, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Já 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).

As atividades do Grupo Assessor do CFC culminaram com a edição e a publicação, em 2007, da Resolução CFC nº. 1.111, que aproxima a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade à Contabilidade aplicada ao Setor Público; e, em 2008, das 10 (dez) NBC T SP, por meio das Resoluções CFC nº 1.128 a 1.137.

O cenário de mudanças é potencializado também pela importância da disponibilização de informações contábeis transparentes, comparáveis e compreensíveis a analistas financeiros, aos investidores, aos auditores, aos contabilistas e aos demais usuários, independentemente da origem e da localização (MF, 2008a).

Para possibilitar a operacionalização dessas mudanças, principalmente em âmbito federal, os Ministérios da Fazenda (MF) e do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG), por meio, respectivamente, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF), têm editado o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público



(MCASP), composto por 8 partes que tratam sobre procedimentos contábeis orçamentários, procedimentos contábeis patrimoniais, procedimentos contábeis específicos, plano de contas aplicado ao setor público, demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, perguntas e respostas, exercícios práticos e demonstrativo de estatísticas de finanças públicas.

Nesse contexto, a pesquisa tem como tema principal a abordagem da convergência das normas brasileiras de contabilidade técnica do setor público às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público. Procurou-se responder à seguinte questão: qual o nível de convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público?

A pesquisa teve por objetivo geral analisar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

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.

Diante do exposto, a pesquisa justifica-se pela abrangência da investigação e a necessidade de maior discussão acadêmica e conceitual de temas relacionados à Contabilidade aplicada ao Setor Público, notadamente no que diz respeito à convergência internacional. Faz-se necessário incentivar a pesquisa contábil brasileira na demonstração da importância do patrimônio e da gestão patrimonial no setor público, da mesma forma que ocorre nas empresas do setor privado, pois a falta de estudos nessa área limita o desenvolvimento de técnicas e práticas de aperfeiçoamento da contabilidade nesse setor, especialmente nessa fase inicial de mudanças.

Faz-se necessário, também, aprofundar o estudo sobre a evolução da contabilidade no ambiente atual de mudanças com a edição das NBC T SP, bem como do manual da Secretaria do Tesouro Nacional para orientação dos entes federados quanto à contabilização, elaboração de demonstrações contábeis e atendimento aos instrumentos legais.

Apesar das normas contábeis estarem em permanente processo de evolução e,

consequentemente, 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 analisar 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. 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, servir de guia no início desse processo de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade do setor público.

A pesquisa caracterizou-se pela abordagem qualitativa e exploratória, pois permite ao investigador maior experiência em torno de determinado problema e maior familiaridade com o tema pesquisado na literatura e nos dados coletados.

Ao discutir o tema sobre a evolução, as mudanças e os novos desafios da contabilidade aplicada ao setor público, a pesquisa também possui características de pesquisa documental, ao se fazer necessário analisar e comparar os diversos materiais, ou seja, leis, portarias, decretos, resoluções e outros normativos, manuais técnicos relativos ao assunto e materiais provenientes de audiências públicas, seminários e capacitações.

O presente trabalho foi estruturado em cinco seções, estruturadas da seguinte forma: introdução, duas seções de referencial teórico (Contabilidade aplicada ao Setor Público e a Convergência aos padrões internacionais e Normas Internacionais e Brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público), metodologia da pesquisa, análise comparativa das normas internacionais e brasileiras e conclusões.

Na introdução, consideram-se os fatores importantes que influenciaram a realização da pesquisa, a contextualização, o problema, o objetivo geral, a metodologia e a estrutura do trabalho. No referencial teórico, foram abordados os assuntos relativos à contabilidade e à convergência aos padrões internacionais, no âmbito do setor público, bem como a descrição das normas internacionais e brasileiras de contabilidade.

Na seção da metodologia da pesquisa foram apresentados os procedimentos

metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa, contemplou-se o delineamento e a técnica de análise de dados escolhida.

Na seção de análise, por fim, foi realizado o estudo comparativo entre as normas internacionais e brasileiras de contabilidade do setor público para analisar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público. Na última seção, foram apresentados os resultados e as principais conclusões da análise.

## **2 CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO E A CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS**

Essa seção tem o objetivo de apresentar, com fundamento na literatura, alguns assuntos pertinentes ao tema central da pesquisa, a contabilidade aplicada ao setor público e a convergência aos padrões contábeis internacionais; optando-se por abordar a convergência internacional da contabilidade do setor público, as experiências internacionais e os órgãos de contabilidade envolvidos; e, a convergência nacional, desde o histórico da contabilidade desse setor no Brasil, as pesquisas brasileiras recentes sobre a convergência contábil no setor público, os atos normativos e os materiais utilizados em seminários, palestras e treinamentos ministrados que envolvem a temática.

### **2.1 A Convergência Internacional da Contabilidade do Setor Público**

O mundo e sua economia passam por processos de mudanças consideradas irreversíveis, que modificam praticamente todos os aspectos da sociedade mundial (LEITE, 2002). O desenvolvimento tecnológico e o crescimento do comércio internacional, nas últimas décadas, estabeleceram a interdependência de diversas nações, fazendo eclodir o fenômeno da globalização dos mercados (NIYAMA, 2005).

Como consequência, 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).

Segundo Tavares et al. (2009, p. 2):

A evolução da teoria da contabilidade está relacionada ao desenvolvimento econômico, social, institucional e influenciada por fatores de desequilíbrio, [...] não podendo, portanto se esquivar da discussão dos seus constructos basilares e da sua

evolução social.

Em meio a esse movimento global, a Contabilidade desempenha papel fundamental, por ser a principal linguagem dos negócios, podendo agir de modo a facilitar as negociações internacionais. Esse novo cenário passou a exigir das entidades a utilização de um padrão internacionalmente aceito na elaboração das demonstrações contábeis.

Dessa forma, o processo de harmonização contábil, termo mais utilizado até o final da década de 1990, pode ser entendido como uma tentativa de preservação das particularidades inerentes a cada país, mas que possibilite conciliar cada sistema contábil com os de outros países, de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas (NIYAMA, 2005). Atualmente, o termo convergência contábil é o mais empregado para explicar esse processo de conciliação dos sistemas contábeis ao observarem as normas internacionais de contabilidade.

A necessidade da convergência contábil é reconhecida tanto pelo *Financial Accounting Standards Board* (FASB), órgão normatizador da Contabilidade americana, quanto pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), órgão que edita as normas contábeis em âmbito internacional, os quais concordam que a convergência dos padrões contábeis é essencial para diminuir as diferenças entre as práticas adotadas nos diversos países, que, no conjunto, causam problemas na preparação, utilização, auditoria e regulamentação dos relatórios financeiros (SANTOS et al., 2003; SILVA et al., 2006).

Faz-se necessária a diferenciação dos termos harmonização, atualmente convergência contábil, e padronização, tendo em vista que a convergência é a busca da aproximação das normas e tem como objetivo reduzir as diversidades, enquanto a padronização busca a uniformização das práticas contábeis. Tais termos não chegam a se confundir, pois se diferem essencialmente por seus objetivos. Em sentido amplo, a convergência contábil abrange as normas e práticas de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos que compõem o patrimônio das entidades.

Devido seu sentido amplo e importância, Niyama (2005) defende que a contabilidade não é uma linguagem homogênea, em termos internacionais, pois cada país tem suas próprias práticas contábeis, o que quer dizer que o lucro de uma empresa brasileira não seria o mesmo se fossem adotadas práticas contábeis de outros países, dificultando sua compreensão devido à falta de uniformidade. Niyama (2005) explica que a linguagem não é

uniforme porque cada país tem critérios próprios e diferentes para reconhecer e mensurar cada transação.

Segundo Niyama e Silva (2008, p. 17), “entre as diversas razões para explicar a busca pela padronização, talvez a mais relevante seja a existência de assimetria da informação”. Percebe-se que a padronização das normas está ligada à necessidade de diminuição da assimetria informacional, uma vez que, a forma de contabilização seguiria uma regra estrita no mundo inteiro.

As peculiaridades do processo de convergência contábil que ocorre a nível internacional e, principalmente, no Brasil, busca proporcionar uma compreensão da linguagem contábil dos diferentes países e uma possível comparabilidade, facilitando as transações comerciais entre empresas e governos, garantindo maior transparência nas negociações.

Para Nobes e Parker (1998), a harmonização contábil busca a preservação das particularidades inerentes a cada país, visando permitir conciliar os sistemas contábeis com os de outros países, de modo que as informações interagidas sejam melhores, obtendo equivalência e comparabilidade, diminuindo a assimetria informacional.

Para Niyama e Silva (2008), pode-se considerar como vantagem atribuída à convergência das normas internacionais de contabilidade, a redução de custos na elaboração das demonstrações contábeis e na auditoria. Todavia, vale ressaltar que podem surgir outros custos, tendo em vista a insuficiência de profissionais preparados, o que pode acarretar uma maior remuneração dos profissionais qualificados, além da necessidade de cursos de treinamento e capacitação.

Ao estudar a convergência internacional da contabilidade do setor público, Zeff (2007) apontou como principais obstáculos à comparabilidade das informações financeiras:

- a) a cultura de negócios e finanças existente em cada país, pois existem diferenças entre os países com relação à forma como os negócios são conduzidos, tais como, os incentivos governamentais diferenciados e as diferentes formas de associações públicas e/ou privadas;
- b) 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;
- c) 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;
  - d) a cultura regulatória, pois as tradições regulatórias são totalmente diferentes entre os países, tais como, verifica-se que alguns países possuem a influência do *code law* e outros do *common law*; e, existe influência diferenciada entre os países, com relação à regulação de entidades da classe contábil, em que alguns países possuem entidades mais fortes e estruturadas do que outros.

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:

- a) problemas de interpretação que interferem na efetiva aplicação da norma no plano operacional, o que tem levado alguns países à criação de órgãos específicos com o objetivo de produzir uma interpretação consistente das normas contábeis internacionais, tais como, o *Financial Reporting Panel* da Austrália;
- b) problemas de linguagem, notadamente de tradução da língua inglesa, por exemplo, alguns países europeus que não conseguem o alcance em suas línguas para a expressão inglesa “*true and fair view*”, o que faz com que as palavras possam ser entendidas mas o conceito pode não ser compreendido;
- c) problemas de terminologia, tendo em vista que alguns termos podem ser definidos e interpretados de formas diferentes entre os países e essa interpretação pode ter reflexo na convergência e na comparabilidade das normas. Por exemplo, alguns países possuem problema para interpretar um termo largamente utilizado nas normas que pode significar “possibilidade” ou “provável”.

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 *disclosure* e diferentes leis e regulamentos.

A convergência internacional dos conceitos, normas e práticas contábeis do setor

público é uma das competências atribuídas à *International Federation of Accountants* (IFAC) – Federação Internacional de Contadores – organização de projeção mundial para a profissão contábil, fundada em 1977, em Munique, Alemanha, durante o 11º Congresso Mundial de Contadores (IFAC, 2010).

A IFAC foi criada com a finalidade de fortalecer a profissão contábil no mundo, proporcionar o desenvolvimento de elevados padrões de qualidade internacionais, apoiar a adoção e a utilização desses padrões, facilitar a colaboração e a cooperação entre os seus órgãos membros, colaborar e cooperar com outras organizações internacionais e servir como porta-voz internacional da profissão contábil. Está sediada em Nova York, possui 159 membros e associados em 124 países e jurisdições. Ao longo dos anos, as atividades da IFAC expandiram-se para as seguintes (IFAC, 2010):

- a) passou a ter maior papel na regulação da profissão em nível internacional;
- b) aumentou a comunicação com os órgãos reguladores internacionais, organismos de normatização, agências de desenvolvimento, investidores e outras partes interessadas;
- c) dirigiu-se à necessidade de informação financeira de alta qualidade e de gestão financeira para o setor público, por meio do desenvolvimento das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS);
- d) focou-se sobre as práticas de pequenas e médias empresas e nações em desenvolvimento;
- e) aumentou a colaboração com os membros da IFAC e passou a ter um maior contato com as organizações regionais de contabilidade;
- f) passou a estreitar ligações com as maiores empresas de contabilidade por meio do fórum de empresas;
- g) desenvolveu padrões internacionais sobre a ética, a auditoria e a segurança, a educação e os padrões de contabilidade do setor público; e,
- h) responde a questões sobre posições políticas em temas de interesse público e cartas de comentários sobre questões relevantes para a profissão.

A IFAC tem como missão continuar fortalecendo a profissão contábil em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento das economias internacionais, estabelecendo e promovendo a adesão aos padrões de alta qualidade profissional, promovendo a convergência internacional das normas e das questões de interesse público mais relevante (IFAC, 2010).



A instituição é chefiada por um presidente escolhido entre os organismos membros e nomeado pelo Conselho e é dividida em conselhos e comitês para desenvolver padrões internacionais e orientações em setores específicos da profissão, a saber:

- a) *International Auditing and Assurance Standards Board;*
- b) *International Accounting Education Standards Board;*
- c) *International Ethics Standards Board for Accountants;*
- d) *Professional Accountants in Business Committee;*
- e) *International Public Sector Accounting Standards Board;*
- f) *Transnational Auditors Committee;*
- g) *Compliance Advisory Panel;*
- h) *Developing Nations Committee;*
- i) *Small and Medium Practices Committee.*

O Comitê – *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)* – é o responsável pela emissão de 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).

O IPSASB desenvolve orientações que modificam as IFRS para adequá-las à realidade das entidades do setor público, possibilitando a aplicação dessas normas internacionais de contabilidade nessas entidades. Para tanto, edita os pronunciamentos obedecendo um processo rigoroso que inclui a participação do público em geral, os órgãos da IFAC, seus próprios membros e seu grupo consultivo.

Os pronunciamentos já emitidos, as IPSAS, tratam de temas como o reconhecimento, a mensuração, a apresentação e os requisitos de divulgação das informações das demonstrações contábeis, as transações e os eventos que afetam as demonstrações financeiras em geral de todas as entidades do setor público. Até maio de 2011, o IPSASB possui 31 pronunciamentos publicados, sendo que 24 destes abordam a aplicação do regime de competência e um pronunciamento trata especificamente sobre a aplicação do regime de caixa na contabilidade (IFAC, 2010).

Além dos 31 pronunciamentos já publicados, existem, na página eletrônica do IPSASB na Internet, estudos, documentos e relatórios de pesquisa disponíveis que tratam de aspectos relacionados ao setor público, tais como as práticas de governança e prestação de contas das entidades do setor público e as orientações de transição para o regime de competência no âmbito dos governos e das entidades. Há, também, documentos que abordam como tem ocorrido a convergência contábil em alguns países, tais como, a Nova Zelândia, os Estados Unidos, a França, o Reino Unido e a Argentina.

Em 1994, o IPSASB publicou o artigo *Implementing accrual accounting in Government: The New Zealand experience* (IPSASB, 1994) em que abordou como o setor público da Nova Zelândia experimentou uma grande reforma no final dos anos 1980 e início dos anos 1990.

A reforma na Nova Zelândia mudou a gestão do setor público, antes baseado em um sistema de cumprimento das regras e dos limites orçamentários e financeiros restritivos, para um sistema baseado no desempenho e no regime de prestação de contas. O estudo enfoca as mudanças promovidas pelos departamentos governamentais da Nova Zelândia, a partir do regime de caixa para a contabilidade e o projeto para elaboração do primeiro conjunto de demonstrações financeiras para o governo da Nova Zelândia. Ressalta, também, as questões principais na gestão e na implantação da contabilidade de forma integral do governo nacional (IPSASB, 1994).

Em 2002, o IPSASB publicou o artigo *Resource Accounting: framework of accounting standard setting in the UK Central Government Sector* (IPSASB, 2002a), o qual considera as experiências do Reino Unido ao decidir mudar, em 1995, para um regime de competência para os orçamentos e relatórios financeiros; e apresenta um quadro de definição de padrões de contabilidade utilizados pela administração central do setor público. O estudo destaca alguns dos argumentos decisivos que influenciam a decisão de adotar um sistema de competência, não apenas para os relatórios financeiros, mas também para o orçamento.

Em 2003, o IPSASB publicou o artigo *The Modernization of Government Accounting in France: the current situation, the issues, the outlook* (IPSASB, 2003), o qual retrata a modernização da contabilidade governamental francesa, descreve o programa de reformas importantes para o sistema de contabilidade do setor público, destaca alguns dos argumentos principais que influenciaram a decisão de adotar um novo sistema e descreve as

medidas tomadas pelo governo francês para mudar, a partir do sistema atual, para um regime de competência para relatórios financeiros.

O artigo do IPSASB (2003) também aborda o desenvolvimento e a implantação da contabilidade seguindo o regime de competência, na França, a partir do ano de 1999, nas demonstrações financeiras do governo central, e a evolução do sistema de informações do setor público e os arranjos institucionais para se adaptar ao novo sistema (IPSASB, 2003).

Em 2004, o IPSASB publicou o artigo *The Governmental Accounting System in Argentina* (IPSASB, 2004a), que trata do sistema de contabilidade governamental da Argentina, descreve as principais reformas que afetam o governo federal e o sistema de contabilidade governamental, notadamente frente à convergência contábil para as normas internacionais.

O artigo do IPSASB (2004a) aborda as medidas tomadas no desenvolvimento e implantação da administração financeira do governo da Argentina, a partir de 1993, como consequência da decisão do governo de elaborar as demonstrações financeiras baseadas no regime de competência. As reformas fazem parte de uma evolução contínua para melhorar e aumentar a eficiência na informação financeira do setor público (IPSASB, 2004a).

Em 2006, o IPSASB publicou o artigo *The Road to Accrual Accounting in the United States of America* (IPSASB, 2006a), que trata sobre as experiências dos Estados Unidos da América para mudar a contabilidade governamental, há mais de 70 anos o país desenvolve medidas administrativas para definição de normas formais no âmbito local, estadual e federal.

O documento do IPSASB (2006a) ressalta os fatores fundamentais para dar forma ao estabelecimento de normas de estrutura; ressalta as normas emitidas pelo *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), conselho americano responsável pela edição de normas de contabilidade governamental, para liderar e apoiar a conversão; fornece uma visão detalhada da convergência contábil dos governos estaduais e municipais; e identifica as principais etapas no processo de convergência no país (IPSASB, 2006a).

De acordo com as informações constantes na página do IPSASB, no *site* da IFAC, o manual de procedimentos contábeis internacionais do setor público, que contém todas as IPSAS emitidas pelo comitê, já se encontra traduzido nos seguintes idiomas: albanês, árabe,

chinês, tcheco, francês, hebraico, japonês, romeno, russo, esloveno, espanhol, ucraniano e vietnamita, e, em vários outros idiomas, a tradução do manual encontra-se em andamento como, por exemplo, no Brasil, que tem sua publicação prevista para o ano de 2011 (IFAC, 2010).

Com relação à adoção das IPSAS, países como o Brasil, a Argentina, a França, a Espanha, a Índia, o Israel, a Nigéria, entre outros, estão listados na IFAC como países que adotaram ou estão em processo de adoção das IPSAS (SICP; FNGCP, 2010).

Outras experiências internacionais na adoção de normas internacionais de contabilidade foram expostas para a classe contábil brasileira no II Seminário Internacional de Contabilidade Pública e 3º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidade Públicas, realizado em Belo Horizonte, Minas Gerais, nos dias 20 a 22 de setembro de 2010, que contou com a participação de cerca de 1.600 pessoas, entre estudantes e profissionais da área (CFC, 2010a).

Idealizado pelo Conselho Federal de Contabilidade, Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais e Secretaria do Tesouro Nacional, sob a organização da Fundação Brasileira de Contabilidade (FBC), o evento trouxe aos participantes, palestrantes de renome internacional, como o Diretor Executivo da IFAC e o presidente do Conselho de Normas Internacionais para a Área Pública da IFAC (CFC, 2010a).

O Diretor Executivo da IFAC apresentou os desafios, o processo de internalização, as dificuldades, as estratégias adotadas e as fases e estágio da implantação das normas internacionais na Nova Zelândia. Segundo Ian Ball, para compreender os processos da Nova Zelândia, no que diz respeito às normas internacionais de contabilidade, foi preciso uma vontade política muito forte, pois a economia estava deficiente para promover essa adoção (SICP; FNGCP, 2010).

Segundo Ian Ball, quando a proposta de adoção foi feita para o governo, sugeriu-se a mudança do sistema de caixa para o sistema de competência, que logo foi aceito. A mudança, no entanto, trouxe eficiência na economia. O regime de competência permitiu mudanças positivas em vários setores econômicos da Nova Zelândia (SICP; FNGCP, 2010).

O próximo tópico aborda os aspectos que envolvem o processo de convergência nacional da contabilidade do setor público para adequar-se às normas internacionais de contabilidade.

## 2.2 A Convergência Nacional da Contabilidade do Setor Público

Ao abordar a respeito do processo de harmonização contábil e sua ocorrência no âmbito do setor público, no Brasil, é importante ressaltar, antes, que a Contabilidade, no Brasil, aparece, de fato, segundo Slomski (2009), no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu governo provisório, em 28 de junho de 1808, com a publicação do alvará criando o Erário Régio, instituindo o Conselho da Fazenda para a administração, distribuição, contabilidade e assentamento do real patrimônio e fundos públicos do Estado do Brasil e Domínios Ultramarinos e obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicar o método das partidas dobradas na escrituração mercantil.

Segundo Schmidt (2002), apenas em 1809, os estudos do comércio tiveram seus passos iniciais com a apresentação de um sistema de direito comercial baseado na obra *Princípios de Economia Política*, de Visconde de Cairu, publicada em 1804. Percebe-se que, desde o início, há a interferência da legislação na contabilidade nacional.

Ainda segundo Schmidt (2002), em 1850, foi promulgado o Código Comercial, que instituiu a obrigatoriedade da escrituração contábil e da elaboração anual da Demonstração do Balanço Geral, composto dos bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. Essa foi uma das primeiras grandes manifestações da legislação, como elemento propulsor do desenvolvimento contábil brasileiro.

Em 1889, com a queda do Imperador D. Pedro II e, conseqüentemente, a proclamação da República, surgiu a necessidade de maior controle da coisa pública. Entretanto, segundo Silva (2009), até o ano de 1922, ano em que foi promulgado o Código de Contabilidade da União, a contabilidade do setor público orientava-se pelos velhos princípios do período colonial, em que prevalecia o regime despótico, o qual os bens públicos eram propriedade do soberano, não havia prestação de contas dos atos praticados por parte do monarca, mas havia severas punições para aqueles que o monarca confiou negócios, caso não prestassem contas.

O Código de Contabilidade da União orientava a contabilidade do setor público, a elaboração dos Balanços da União e dava importância ao papel do orçamento, suas ligações aos atos de gestão e a função do patrimônio como objeto de estudos da contabilidade como ciência. Entretanto, segundo Silva (2009), em face da resistência do Ministério da Fazenda

daquela época, o Poder Executivo deixou de lado a contabilidade patrimonial e apenas deu ênfase ao aspecto orçamentário e financeiro, o que se perpetua até a edição das normas do Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, que passa a orientar a ciência contábil do setor público.

Após o Código de 1922, ocorreu, em 1940, a publicação do Decreto-lei nº. 2.416, que instituiu normas para a elaboração do orçamento e da contabilidade dos estados e municípios. Ambos os normativos foram substituídos, em 1964, pela Lei nº. 4.320, que passou a ditar normas para a elaboração e o controle dos orçamentos nas esferas federal, distrital, estadual e municipal, representando um processo de aperfeiçoamento das instituições orçamentárias e contábeis no país (SLOMSKI, 2009).

Em 10 de março de 1986, foi criada a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), por meio do Decreto nº. 92.452, resultante da fusão da Comissão de Programação Financeira e da Secretaria de Controle Interno do Ministério da Fazenda.

A substituição da conta movimento do Governo no Banco do Brasil pela conta única do Tesouro no Banco Central, em 1988, contribuiu para que a administração e o controle das finanças federais estivessem associados à execução financeira das unidades gestoras. A implantação da Conta Única eliminou mais de cinco mil contas bancárias governamentais, permitindo o controle mais eficaz do fluxo de caixa do Governo (STN, 2010).

Paralelamente, ocorreu a unificação dos orçamentos, eliminando-se o orçamento monetário e, por conseguinte, atrelando os gastos governamentais à prévia autorização do Congresso Nacional. Ainda ao final dos anos 80, a Secretaria assume as atividades relativas aos Programas de Fomento à Agricultura e às Exportações, transferidos do Banco Central, assim como das atividades relativas ao planejamento e administração da Dívida Mobiliária Interna.

Durante os anos 90, várias iniciativas foram adotadas para aprimorar a administração financeira e orçamentária da União. Entre algumas destas medidas, pode-se destacar a centralização das atividades relativas à administração da dívida externa (que tornou possível a inclusão integral deste serviço no Orçamento Geral da União), o processo de securitização de dívidas por meio das moedas de privatização e as operações de reestruturação

da Carteira de Títulos do Tesouro no Banco Central (STN, 2010).

Em agosto de 1993, por meio do Decreto nº. 890, foi transferida para a STN a responsabilidade pelo controle e movimentação das contas especiais em moeda estrangeira, decorrentes de acordos externos firmados junto a organismos multilaterais e agências de crédito.

A STN passou a ser responsável pelo controle e administração da dívida pública federal, seja mobiliária ou contratual, interna ou externa, centralizando em uma única unidade governamental a responsabilidade pelo gerenciamento de todos os compromissos do Governo Federal, o que permitiu maior transparência orçamentária e financeira, uma vez que todos os pagamentos encontram-se inseridos no Orçamento Geral da União, aprovado anualmente pelo Congresso Nacional (STN, 2010).

Esse fator tem contribuído decisivamente no relacionamento com organismos multilaterais e agências de crédito internacional, onde os resultados obtidos pela atuação da STN têm se refletido principalmente na redução das taxas de juros e do seguro de crédito para o Brasil, junto às agências de seguro de crédito governamentais, devido à pontualidade no pagamento do serviço da dívida.

Como um novo passo no aprimoramento da gestão da dívida pública, o Banco Central deixou de emitir títulos da dívida pública interna, passando a fazer política monetária mediante utilização de títulos do Tesouro Nacional, as atividades relativas à emissão e implementação de operações estruturadas envolvendo os títulos externos do Tesouro passaram a ser realizadas exclusivamente pela STN, mediante acordo firmado com o Banco Central (STN, 2010).

Para garantir o bom desempenho nas atribuições conferidas à STN, algumas mudanças foram feitas na área de organização administrativa e de gestão de recursos humanos. No início de 1994, ocorreu a segregação das funções de administração financeira das funções de controle e auditoria, ficando estas a cargo da Secretaria Federal de Controle, o que favoreceu a especialização das funções, solucionando questões de sobreposição de atividades (STN, 2010).

Ainda em 1994, foi feita profunda reformulação no sistema de remuneração da carreira de finanças e controle, atrelando a remuneração ao desempenho institucional da STN

e individual de seus servidores, experiência que tem sido considerada modelo no serviço público brasileiro (STN, 2010).

A STN, portanto, é o órgão central do sistema de administração financeira federal e do sistema de contabilidade federal, diretamente subordinado ao Ministério da Fazenda, resultante da modernização e racionalização da administração pública brasileira que teve também outros produtos, tais como, a implantação do Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal, a implantação da Conta Única do Tesouro no Banco Central e a unificação dos orçamentos (STN, 2010).

A missão da Secretaria é defender o cidadão-contribuinte, de hoje e de amanhã, por meio da busca permanente do equilíbrio dinâmico entre receitas e despesas e da transparência do gasto público. Para tanto, tem-se como princípios as seguintes políticas e valores (STN, 2010):

- a) participação efetiva da definição da política de financiamento do setor público;
- b) eficiência na administração da dívida pública, interna e externa;
- c) empenho na recuperação dos haveres do Tesouro Nacional;
- d) garantia da transparência do gasto público.

Dentre os objetivos estratégicos da STN, pode-se ressaltar os seguintes (STN, 2010):

- a) promover medidas de políticas econômico-fiscais adequadas e compatíveis com a sustentabilidade macroeconômica do país;
- b) aperfeiçoar a gestão dos haveres mobiliários e financeiros do Tesouro Nacional;
- c) aperfeiçoar a programação financeira do Tesouro Nacional, gerenciando a conta única, avaliando os gastos governamentais e estabelecendo normas sobre a execução orçamentária, financeira e contábil;
- d) tornar pública informações econômico-fiscais em cumprimento a dispositivos legais, obrigações e/ou acordos internacionais;
- e) buscar o equilíbrio dinâmico e permanente das receitas e despesas públicas;
- f) promover a consolidação das contas públicas das três esferas de governo;
- g) modernizar a gestão do Tesouro Nacional;



h) garantir a transparência do gasto público.

Atualmente, 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 fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Esse acompanhamento tem ocorrido por meio da elaboração de manuais, orientações, recomendações e capacitações dos profissionais da área no sentido de viabilizar a aplicação das normas contábeis, visando à observância dos princípios fundamentais de contabilidade no setor público.

O processo de aperfeiçoamento contábil evoluiu também com a utilização do computador e dos sistemas informatizados, tais como o Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) do Governo Federal, o Sistema de Integrado de Administração Financeira para Estados e Municípios (SIAFEM) e outros inúmeros sistemas criados por empresas privadas para a execução, o registro, o acompanhamento e o controle das finanças públicas nacionais (SLOMSKI, 2009).

Em 1988, a Constituição Federal determinou, ao tratar das finanças públicas, a edição de uma lei complementar de finanças públicas dispendo sobre o exercício financeiro, a vigência, os prazos, a elaboração e a organização do plano plurianual, da lei de diretrizes orçamentárias e da lei orçamentária anual, e estabelecendo normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta, bem como condições para a instituição e o funcionamento de fundos. Foram encaminhadas, ao Congresso Nacional, várias propostas de revisão, sem que nenhuma lograsse êxito na tramitação. Na ausência da referida lei complementar, prevista no art. 165, § 9º da Constituição Federal, a Lei nº. 4.320/64 foi recepcionada como tal.

Em 2000, a edição da Lei Complementar nº. 101, Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), trouxe uma gama de imposições e limites para despesas com pessoal e dívida pública, determinou que fossem criadas metas para controlar receitas e despesas, proibiu ao governante criar uma nova despesa continuada (por mais de dois anos), sem indicar sua fonte

de receita ou sem reduzir outras despesas já existentes e trouxe mecanismos adicionais de controle das finanças públicas em anos de eleição (BRASIL, 2000a). Os limites e imposições da LRF têm por objetivo forçar o governante a ter uma atitude mais eficiente, econômica e eficaz para que consiga pagar as despesas, sem comprometer o orçamento ou os orçamentos futuros.

A LRF trouxe também o desafio da padronização de procedimentos contábeis e de relatórios na Federação, tornando necessária a criação de regras aplicáveis ao processo orçamentário e à contabilidade pública, de modo a tornar mais transparente e comparável a informação relativa às finanças públicas.

A LRF tem como objetivo lidar apenas com parte dos problemas de coordenação do federalismo fiscal, já que as regras visavam ao equilíbrio fiscal permanente e foram mais proibitivas de condutas relacionadas a excessos de gastos e dívidas. Para além da LRF, coloca-se o desafio de criar condições para melhorar a qualidade do gasto público que, de forma consistente com o equilíbrio fiscal, permita abrir espaço para investimentos em infraestrutura e gastos sociais.

Em 2000, também foi editada a Lei nº. 10.028, Lei de Crimes Fiscais, que estabelece as penalidades criminais aplicadas às autoridades e gestores públicos que não cumprirem as determinações da LRF. As sanções pessoais contidas na Lei nº. 10.028 é extensa e inclui a perda de cargos, multas pagas com dinheiro próprio do governante e até a prisão (BRASIL, 2000b).

Entre os delitos cometidos passíveis de pena de prisão, pode-se citar a pena de um a dois anos de prisão para governantes que realizarem operações de crédito sem autorização prévia do Poder Legislativo; de um a quatro anos para administradores que autorizarem determinado órgão a assumir despesas nos últimos meses de mandato, caso essas despesas não possam ser pagas no mesmo exercício financeiro; e pena de até quatro anos aqueles que aumentarem suas despesas globais com pessoal nos seis meses anteriores ao fim do mandato ou da legislatura (BRASIL, 2000b).

Atualmente, outro ponto que está em discussão é a revisão da Lei nº. 4.320/64, o que poderá contribuir decisivamente para o aperfeiçoamento institucional das finanças públicas do país ao completar a tarefa de regulamentação iniciada pela LRF, introduzindo

regras para maior racionalidade no uso de recursos públicos e que orientem as políticas públicas para o desenvolvimento (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA MUNICIPAL, 2010).

Nesse sentido, está também em discussão o Projeto de Lei de Qualidade Fiscal (LQF), como uma “lei-irmã” da LRF, que pretende criar uma nova geração de regras macro-fiscais, com uma visão estratégica que consiste em transformar as carências de regulamentação mencionadas em oportunidades de avanços institucionais. O objetivo central é garantir qualidade ao gasto público, orientando toda a gestão pública, do planejamento ao controle, para resultados. A eficiência, eficácia e efetividade das políticas públicas, em todas as etapas, de forma integrada, é direcionada por conjunto de regras que se pode denominar de choque de gestão, transparência e controle (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA MUNICIPAL, 2010).

Em 2001, a Lei nº. 10.180 torna a Secretaria do Tesouro Nacional o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, passando a emitir normas gerais de forma a padronizar os procedimentos para a consolidação das contas públicas e apresentar os entendimentos gerais sobre os procedimentos contábeis nos três níveis de governo.

A partir do ano de 2001, a STN passa a editar várias portarias com o objetivo de consolidação das contas públicas, uniformização da receita e da despesa e edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), algumas destas portarias foram elaboradas em conjunto com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). Essas portarias foram detalhadas no tópico 2.2.2.

Em 04 de maio de 2001, a STN em conjunto com a SOF editou a Portaria Interministerial nº. 163, que dispõe sobre as normas gerais de consolidação das contas públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, tendo em vista a necessária uniformização dos procedimentos de execução orçamentária onde os entes federados passam a utilizar a mesma classificação orçamentária da receita e da despesa públicas. Essa portaria já foi alvo de várias atualizações.

Em 2007, foi editada a Portaria STN nº. 136, criando o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, responsável pela análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando a essa padronização mínima (STN, 2007a) e com vistas a atender a exigência do art. 51 da LRF, no tocante à exigência de uma padronização mínima de

conceitos e práticas contábeis, plano de contas, classificação orçamentária de receitas e despesas públicas, e relatórios e demonstrativos no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, em conformidade com a legislação vigente e a boa técnica contábil, para a consolidação das contas dos entes da Federação,

Esse grupo foi integrado por profissionais contábeis vinculados à área pública, em especial, à STN e ao Ministério da Fazenda (MF) com o objetivo de fazer com que a área pública fosse dotada de normas que fornecessem a orientação contábil, dentro dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, e ao mesmo tempo, que avançasse na consolidação e integração com as normas internacionais de contabilidade (STN, 2007b).

As reuniões do grupo técnico têm se pautado, até o momento, em uma discussão permanente com diferentes instituições que representam a classe contábil, como o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), os contadores de estados e municípios e os representantes de Tribunais de Contas, com forte integração com outras ações, como a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP) e o cronograma do Comitê Gestor da Convergência Brasil.

O grupo técnico apresentou, como principal resultado, em 2008, a primeira edição do Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MTCASP), composto pelos volumes I - Manual de Receita Nacional e II - Manual de Despesa Nacional. Os Manuais foram instituídos por Portaria Conjunta da STN e da Secretaria de Orçamento Federal (SOF) num esforço das duas secretarias para estabelecer padrões de regras contábeis e orçamentárias.

Até o ano de 2010, o Manual foi atualizado por meio da Portaria Conjunta nº. 02, de 06 de agosto de 2009; da Portaria nº. 350, de 18 de junho de 2010, da Portaria STN nº. 664, de 30 de novembro de 2010; e da Portaria STN/SOF nº. 04, de 30 de novembro de 2010; passou a ser denominado de Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), estando na 3ª. edição, e é composto de oito partes que tratam, respectivamente, sobre os procedimentos contábeis orçamentários, os procedimentos contábeis patrimoniais, os procedimentos contábeis específicos, o plano de contas aplicado ao setor público, as demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, as perguntas e respostas, o exercício prático e o demonstrativo de estatísticas de finanças públicas.

Em 2008, o Ministério da Fazenda publicou a Portaria MF nº. 184, estabelecendo as diretrizes para a promoção da convergência das práticas contábeis vigentes no setor público brasileiro às normas internacionais de contabilidade aplicadas a esse setor, tendo em vista as condições, peculiaridades e o estágio de desenvolvimento do país.

Segundo Lopes et al. (2010), a Contabilidade brasileira vem passando por uma grande transformação, demonstrando o dinamismo e a capacidade da profissão contábil em se adaptar aos movimentos da economia mundial globalizada e, no âmbito nacional, em acompanhar o fortalecimento do mercado de capitais do país. As transformações no cenário econômico, interna e externamente, têm demandado constantes esforços dos organismos e das instituições contábeis nacionais, principalmente no sentido de adequar padrões e procedimentos.

O desenvolvimento crescente de ações e de iniciativas com foco específico na Contabilidade aplicada ao setor público é outra forte vertente dos rumos atuais. Vindo da sociedade brasileira o anseio por maior transparência na administração pública, a Contabilidade precisa, cada vez mais, responder a esse clamor, posicionando-se como um instrumento tecnicamente eficiente e capaz de servir à ética e ao controle social na gestão pública (LOPES et al., 2010). As mudanças no cenário contábil internacional e a busca da harmonização das práticas locais com os padrões internacionais no setor privado, também, contribuíram para com o início desse processo no setor público.

A percepção da crescente demanda da sociedade por conhecimento, transparência e controle nas diferentes instâncias da administração pública, a exemplo do que se anseiam também as empresas e instituições privadas, levou o Conselho Federal de Contabilidade, em 2008, à edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP).

Para a construção dessas Normas, levou-se em consideração a dimensão e a diversidade da estrutura da administração pública brasileira, utilizou-se um modelo participativo, com a realização de audiências públicas, fóruns de discussão e debates com as várias partes interessadas, os quais reuniram o CFC, a STN, os Tribunais de Contas dos Estados e Municípios, as Instituições de Educação Superior (IES), algumas entidades paraestatais e muitos representantes dos governos federal, estaduais e municipais (CFC, 2008a).

O conjunto das 10 (dez) Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público, compõe-se dos seguintes temas:

- a) NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
- b) NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis;
- c) NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil;
- d) NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público;
- e) NBC T SP 16.5 – Registro Contábil;
- f) NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis;
- g) NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis;
- h) NBC T SP 16.8 – Controle Interno;
- i) NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão; e,
- j) NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público.

Em 2010, a STN publicou as Portarias nº. 581 e 582, em 13 de outubro de 2010, que dispõem, respectivamente, sobre a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL) e do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON). Ambas foram atualizadas em 2011, por meio das Portarias STN nº. 109 e 110, de 21 de fevereiro de 2011.

Em 2011, a STN criou mais um Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS), por meio da Portaria STN nº. 111, de 21 de fevereiro de 2011, com a finalidade principal de analisar e elaborar diagnósticos e estudos visando à harmonização das regras e funcionalidades dos sistemas contábeis e fiscais no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, dentre outras atribuições. Desde a elaboração das NBC T SP, algumas pesquisas têm abordado as mudanças na contabilidade do setor público, tais como as pesquisas abordadas no próximo subtópico.

### 2.2.1 Pesquisas sobre a convergência contábil do setor público

Tendo em vista esse cenário de publicação, pelo CFC, das normas brasileiras de contabilidade do setor público, seus papéis, as características e as mudanças provenientes do

ambiente atual de convergência internacional no setor, 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); Fragoso et al. (2010); Lopes et al. (2010); Herbest (2010); Xavier Júnior, Paulo e Silva (2010); Moura, Lima e Ferreira (2010) e Fernandes et al. (2010).

Pigatto (2004), ao estudar os regimes contábeis governamentais financeiros e patrimoniais empregados pelos principais modelos contábeis do mundo, ao implantar as reformas visando à convergência, chegou à conclusão que alguns países, tais como os de origem britânica e os Estados Unidos, passaram a adotar o regime de competência, ao representar integralmente o patrimônio, e o princípio da oportunidade, de forma mais ou menos intensa, para as variações registradas ao resultado de um período, o que diferencia, significativamente, as práticas contábeis de um e de outro país.

Enquanto no Brasil, Pigatto (2004) já apontava a necessidade de revisar a evidenciação e a mensuração de ativos e passivos, devido à não observância plena do princípio da oportunidade, pois apesar do governo acreditar na necessidade de adoção do regime de competência, o foco sempre foi na ênfase dos resultados financeiros e da geração de superávits fiscais.

Para Pigatto (2004), o maior legado das “melhores práticas” internacionais para o Brasil é a integração do orçamento e do patrimônio como forma de propiciar uma ampliação da observância do princípio da oportunidade, auxiliando na evidenciação de ativos e passivos ainda não apresentados nas demonstrações contábeis.

Nascimento (2008), ao comparar os preceitos contidos no Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (MEFP) elaborado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI) com as normas internacionais de contabilidade e a realidade brasileira da contabilidade

governamental, concluiu que o grande desafio do Brasil seria conciliar as vertentes de padronização reconhecidas internacionalmente em uma única base teórica e técnica, com respaldo da legislação, para que a contabilidade governamental pudesse representar uma fonte de informações confiável, que permitisse a comparação internacional, em consonância com a evolução da ciência contábil.

Tavares et al. (2009) discutiram sobre a dificuldade da implementação das novas teorias, dentro do processo de modificação das NBC T SP, com base na perspectiva emancipatória de Erich Fromm, concluindo que as principais dificuldades encontradas estão associadas com mudanças de atitudes, tendo em vista a forte ligação dos profissionais contábeis com aspectos jurídicos, que nem sempre espelham os construtos da ciência contábil.

Tavares et al. (2009) relataram o processo de formação e a demanda por aperfeiçoamentos na formação do profissional de contabilidade, com o intuito de contribuir para uma sociedade mais igualitária e com melhor distribuição de riqueza.

Darós e Pereira (2009) fizeram um estudo do conteúdo das NBC T SP e concluíram que as normas trazem inovações para a contabilidade do setor público, ao tratar de temas como depreciação de ativos, adoção do regime de competência integral, contabilização de bens de uso comum e relatórios de fluxos de caixa. Para Darós e Pereira (2009), essas inovações vão contribuir para a correção do enfoque contábil do setor público – antes das NBC T SP estritamente ligado à execução dos orçamentos públicos – que agora passará a abranger aspectos da contabilidade patrimonial.

Nas pesquisas realizadas por Costa, Oliveira e Carvalho (2009a), foram analisadas as particularidades das normas americana, internacionais e nacional balizadoras do teste de *impairment* no setor público: o pronunciamento *Governmental Accounting Standards Board* (GASB) 42, a *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) 21 e 26 e a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP) 16.10. Foram analisados aspectos relacionados ao conceito de *impairment*, a periodicidade de aplicação do teste, para quais ativos o teste deve ser aplicado, o processo de reconhecimento da perda por *impairment*, a mensuração e a evidenciação da perda decorrente do teste.

As principais divergências encontradas entre os pronunciamentos, segundo Costa, Oliveira e Carvalho (2009a) foram:



- a) o GASB 42 está baseado em princípios e não em regras;
- b) o GABS 42 aplica-se apenas aos ativos de capital enquanto as IPSAS 21 e 26 se aplicam a quase todos os ativos geradores e não geradores de caixa;
- c) os critérios utilizados pelo GASB 42 para cálculo do *fair value* são semelhantes àqueles usados pelas IPSAS 21 e 26 para cálculo do valor em uso;
- d) o valor de reposição é usado para cálculo do *fair value* no GASB 42 e o valor de saída nas IPSAS;
- e) apenas a IPSAS 26 utiliza a figura da unidade geradora de caixa;
- f) diferentes indicadores internos e externos foram relacionados nos pronunciamentos a serem utilizados para verificar a necessidade de realizar o teste, sendo requerido o julgamento profissional quanto ao melhor critério para reconhecer a perda;
- g) o GASB 42 não admite a reversão da perda por *impairment* e as IPSAS não se aplicam a bens reavaliados;
- h) a NBC T SP 16.10 exige o reconhecimento de perdas do valor do ativo por *impairment*, mas não apresenta critérios para a execução, mensuração e evidenciação desse procedimento.

Costa, Oliveira e Carvalho (2009a) destacam, ainda, apesar da NBC T SP 16.10 já estar em vigor no Brasil, a aplicação do teste de *impairment*, na sua plenitude, só será possível após o reconhecimento, a mensuração e a contabilização de todos os ativos públicos, bem como após o registro da depreciação, amortização ou exaustão.

A pesquisa realizada por Bonifácio et al. (2009) buscou evidenciar como a análise de resultados, baseada nas demonstrações contábeis exigidas pela Lei nº. 4.320/64, pode contribuir com o gestor público na tomada de decisões. Verificou-se que a análise de resultados permite ao gestor público uma melhor visão da aplicação dos recursos públicos, identificação das falhas eventualmente cometidas e a possibilidade de correção tempestiva, otimização dos resultados pretendidos e verificação da economicidade, eficácia e eficiência.

Ribeiro Filho et al. (2009) investigaram a respeito da percepção dos auditores do Tribunal de Contas do Estado (TCE) de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos *true and fair view* e *accountability* na Contabilidade da gestão pública brasileira no contexto da convergência com os padrões internacionais, tendo como princípios norteadores a Lei nº. 11.638/07, que adota padrões internacionais para a Contabilidade privada e a Portaria

MF nº. 184/08, que estabelece os critérios para a convergência da Contabilidade pública brasileira às IPSAS emitidas pela IFAC, em consonância com as NBC T SP emitidas pelo CFC.

Para atender ao objetivo da pesquisa, Ribeiro Filho et al. (2009) aplicaram questionários aos auditores de contas públicas dos Tribunais de Contas dos Estados de Pernambuco e da Paraíba e chegaram à conclusão de que há necessidade de um desenvolvimento social e da ampliação do grau de transparência na gestão pública, tendo em vista que a aplicação dos conceitos de *true and fair view* e *accountability* ainda não são percebidos pelos auditores como adequada, o que indica a existência de dificuldades a serem enfrentadas na convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade.

Azevedo, Souza e Veiga (2009) apresentam os principais impactos das NBC T SP na gestão contábil, ao analisar as normas aprovadas comparativamente com textos legais em vigência sobre a contabilidade do setor público, propiciando o entendimento dos novos conceitos e a respectiva aplicação. Abordam os principais temas, em especial os que demandam alguma alteração em procedimentos e sistemas contábeis, tais como a incorporação de bens de uso comum do povo, utilização do sistema de custos e a ocorrência dos registros contábeis pelo regime de competência.

Fragoso et al. (2010) analisam o estágio atual de convergência conceitual entre as NBC T SP e as IPSAS como forma de garantir, entre outras características da informação, a compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo custos aos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, políticas fiscais e econômicas.

No estudo comparativo realizado por Fragoso et al. (2010), com o intuito de verificar a aderência existente entre as normas brasileiras e internacionais, foi verificado que ainda há diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência às normas internacionais. Para Fragoso et al. (2010), as NBC T SP apresentam uma exposição conceitual de qualidade, enquanto as IPSAS apresentam um conteúdo mais focado em procedimentos operacionais.

Söthe e Scarpin (2010) pesquisaram os impactos na estrutura patrimonial quando

da implementação do regime de competência, notadamente no que diz respeito ao reconhecimento e à mensuração decorrentes da alteração do regime misto para o regime de competência proposto pelo Estudo n.º 14 do IFAC, no município de Iporã do Oeste, em Santa Catarina (SC).

Na pesquisa, Söthe e Scarpin (2010) puderam identificar, estatisticamente, uma variação significativa em alguns grupos que formam a estrutura patrimonial com a mudança para o regime de competência, tais como, a diminuição do ativo permanente em decorrência do registro da depreciação de bens móveis e imóveis e da provisão para ajuste a valor recuperável da dívida ativa, concluindo que a mudança do regime contábil pode causar impacto na estrutura patrimonial do município de Iporã do Oeste (SC).

Lopes et al. (2010) analisaram a importância das informações geradas pelo Demonstrativo de Fluxo de Caixa (DFC) e pelo Balanço Financeiro, pois com a aprovação da NBC T SP 16.6 o setor público deverá elaborar, além dos Balanços Orçamentário, Financeiro, Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais (DVP), a DFC e a Demonstração do Resultado Econômico (DRE).

O estudo realizado por Lopes et al. (2010) partiu do Balanço Financeiro do Estado de Pernambuco para a elaboração da DFC e a verificação das informações geradas por cada demonstrativo. Os autores concluíram que ambos os demonstrativos são importantes para a tomada de decisão dos gestores e que são complementares, gerando informações diferentes, portanto, não podem ser substituídos entre si.

Herbest (2010) pesquisou as dificuldades encontradas pelo setor público internacional ao implantar e ao executar o regime de competência. Apesar do apoio de vários órgãos reguladores da contabilidade pública, os resultados encontrados pelo autor apontam que existem dificuldades práticas e teóricas em todas as fases de implantação do sistema com base no regime de competência, sendo a falta de vontade política um dos fatores decisivos para o surgimento de dificuldades na implantação do regime de competência em âmbito internacional.

Para Herbest (2010), no Brasil, os resultados da recente adoção do regime de competência pelo setor público ainda não podem ser observado, uma vez que seus efeitos só podem ser analisados no longo prazo. Contudo, na pesquisa realizada por Herbest (2010) com

os gestores públicos, foi constatado que estes utilizam o Balanço Orçamentário para a tomada de decisão, tendo em vista que a contabilidade está voltada para maior evidenciação da execução orçamentária e financeira da entidade; e que estes preferem informações contábeis geradas pelo regime de caixa, pois demonstram a efetivação do repasse de recursos, possibilitando que o gestor saiba que despesa pode ser realizada e o valor que pode gastar.

Xavier Junior, Paulo e Silva (2010) compararam as demonstrações contábeis elaboradas e publicadas, de acordo com a Lei nº. 4.320/64, e as demonstrações elaboradas a partir da nova estrutura definida pela NBC T SP 16, estudaram a capacidade informacional das novas estruturas das demonstrações contábeis do setor público, e puderam observar que estas proporcionam melhorias em relação à *disclosure* das informações econômicas, financeiras e patrimoniais veiculadas pelos entes públicos.

Já estudo comparativo realizado por Moura, Lima e Ferreira (2010), ao considerar as ações do Governo brasileiro e do Governo espanhol para a instituição de um plano de contas nacionalmente padronizado, teve por objetivo verificar se a proposta de plano de contas, a ser adotada no Brasil a partir de 2012, está alinhada aos padrões internacionais de contabilidade.

Moura, Lima e Ferreira (2010) concluíram que as IPSAS não estabeleceram uma estrutura de contas rígida a ser observada pelos países, mas apenas as contas que devem ser evidenciadas nos balanços públicos, e que o Governo brasileiro e o Governo espanhol apresentam estruturas de contas diferentes entre si, uma vez que procuraram atender suas próprias necessidades de informação.

Por fim, a pesquisa realizada por Fernandes et al. (2010), ao analisar a percepção de 190 docentes que lecionam nos cursos de graduação em Ciências Contábeis do Brasil em relação ao atual processo de convergência internacional, concluiu que a maior parte dos docentes avalia o processo de convergência como muito importante, mas não há um consenso no que diz respeito ao fato do país não possuir uma profissão contábil forte e atuante, e isso pode representar ou não um obstáculo ao processo de adoção dos padrões contábeis internacionais. Apesar de se sentirem preparados para lecionar nessa nova realidade, eles reconhecem que as instituições educacionais nacionais não estão preparadas para abordar o processo de convergência internacional.

Além das pesquisas recentes sobre a convergência da contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade, a elaboração do referencial teórico contou com outras fontes e documentos que abordam o tema, tais como apresentados no tópico a seguir.

### 2.2.2 Materiais utilizados em treinamentos e os atos normativos sobre convergência contábil do setor público

Desde o início da discussão da convergência internacional das práticas contábeis no setor público, os grupos de trabalho, os pesquisadores da área e os responsáveis pelo CFC e pela STN têm feito um grande processo de divulgação, conscientização e preparação dos gestores públicos e dos contadores que atuam nos municípios, nos estados, no Distrito Federal e na União, por meio de audiências públicas, seminários e capacitações.

Ao abordar o processo de convergência nacional da Contabilidade do setor público, utilizou-se também os materiais apresentados em audiências públicas, seminários e treinamentos dos profissionais da área, bem como as publicações do Conselho Federal de Contabilidade, do Ministério da Fazenda, da Secretaria do Tesouro Nacional e da Secretaria de Orçamento Federal.

Na apresentação disponibilizada pela Secretaria do Tesouro Nacional (2007a), sobre as normas internacionais de contabilidade do setor público e do modelo contábil adotado no Brasil, pode-se ter uma breve noção da contabilidade do setor público; o embasamento legal por meio da Lei nº. 4.320/64; o patrimônio e o orçamento público como objetos; e os objetivos, fornecer informações atualizadas e exatas à administração para subsidiar às tomadas de decisões, aos órgãos de Controle Interno e Externo para o cumprimento da legislação e às instituições governamentais e particulares para fins estatísticos ou de interesse da Sociedade.

Para a STN (2007a), a harmonização contábil busca atingir os critérios de reconhecimento de receitas e despesas; ativos e passivos; forma de evidenciação da situação financeira; resultados do exercício; mutações da posição financeira; e, mutações no patrimônio líquido.

A apresentação da STN (2007a) faz um comparativo entre as demonstrações contábeis propostas pela Lei nº. 4.320/64, as demonstrações estabelecidas pelas IPSAS e o modelo das demonstrações adotado pelas normas brasileiras, que busca evidenciar, principalmente, os fluxos financeiros que afetam as disponibilidades (Balanço Financeiro); a composição patrimonial (Balanço Patrimonial); os resultados do exercício financeiro (Demonstração das Variações Patrimoniais); e, a situação da execução orçamentária (Balanço Orçamentário).

A STN (2007a) ressalta, também, os critérios de apropriação de receitas e despesas e o regime de competência, explícitos na Lei nº. 4.320/64, a estrutura do plano de contas atual e do plano de contas proposto, a aplicação de normas de Direito Financeiro para as receitas e as despesas orçamentárias e de normas de Contabilidade para todas as receitas e as despesas, e as diretrizes para alteração da Lei nº. 4.320/64.

Em 2007, mais um passo foi dado no sentido da convergência, quando por meio da Portaria STN nº. 136/07, a STN criou o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis com a responsabilidade de análise e elaboração de diagnósticos e estudos visando à padronização mínima de conceitos e práticas contábeis, plano de contas e classificação orçamentária de receitas e despesas públicas no âmbito da União, estados, Distrito Federal e municípios, manifestando-se por meio de recomendações, tendente a reduzir divergências, em benefício da transparência da gestão fiscal, da racionalização de custos nos entes da Federação e do controle social (STN, 2007b).

Nesse mesmo ano, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, ao considerar que o impacto positivo da globalização para a economia do país propicia o desenvolvimento sustentável, que vem sendo apoiado no mundo pela internacionalização das normas de contabilidade e de auditoria, resultante em uma maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais.

O Comitê passa a ser composto pelo próprio CFC, pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Banco Central do Brasil (BACEN). E, tem por objetivo contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no

aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais, podendo inclusive criar grupos assessores para estudos específicos (CFC, 2007a).

E, no final de 2007, o CFC publica a Resolução CFC nº. 1.111/07 que aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) sob a perspectiva do setor público, dando um maior esclarecimento sobre o conteúdo e abrangência dos mesmos nesse setor.

No apêndice, percebe-se a interpretação de cada um dos PFC na perspectiva do setor público, atentos às novas demandas sociais, a um novo padrão de informações geradas pela Contabilidade Pública, e aos demonstrativos – item essencial das prestações de contas dos gestores públicos –, que devem ser elaborados de modo a facilitar, por parte dos seus usuários e por toda a sociedade, a adequada interpretação dos fenômenos patrimoniais do setor público; o acompanhamento do processo orçamentário, a análise dos resultados econômicos e o fluxo financeiro (CFC, 2007b).

No I Seminário Internacional de Contabilidade Pública, ocorrido em Brasília, Maior (2007), a então conselheira e coordenadora do Grupo de Estudos da Área Pública do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), palestrou sobre a elaboração das normas brasileiras de Contabilidade Pública e os seus impactos.

Maior (2007) ressaltou a discussão e a realização de estudos pelo CFC, em âmbito nacional, em busca da necessária uniformização de práticas e procedimentos contábeis, tendo em vista a dimensão e a diversidade da estrutura da administração pública no Brasil, tendo sido constituídos para tanto, os Grupos de Estudos com a participação de pessoas renomadas na área.

Ressaltando, também, a constituição do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC T SP), responsável pela consolidação e atualização, à realidade nacional e internacional, de todos os trabalhos e estudos desenvolvidos e, em desenvolvimento, pelo CFC ao longo dos anos pelos vários grupos. Visando à efetiva conclusão dos estudos e à submissão à ampla discussão pública, envolvendo os profissionais de contabilidade atuantes no setor público, bem como com a participação de todas as entidades interessadas (STN, Tribunais de Contas, Universidades, entre outras

instituições), de modo a unificar a coordenação das ações e dos projetos até então existentes.

Maior (2007) evidencia que o objetivo da elaboração das NBC T SP era construir, para a área pública, um conjunto de normas em bases científicas, diferenciando a Ciência Contábil da legislação vigente, com vistas a sua apresentação aos profissionais de Contabilidade e aos diversos usuários, a partir da realização de audiências públicas, fóruns de discussão e debates com os interessados, antes da sua efetiva edição.

As premissas utilizadas na elaboração das NBC T SP, segundo Maior (2007) foram:

- a) tratamento científico aos fenômenos e transações da área pública;
- b) aplicação integral dos Princípios Fundamentais de Contabilidade ao Setor Público;
- c) diferenciação entre ciência social aplicada e legislação;
- d) integração entre fenômenos e sistemas orçamentários, financeiros, patrimoniais, econômicos e fiscais;
- e) harmonização e uniformização consensual dos princípios contábeis e das boas práticas governamentais pelos entes federados (União, estados, Distrito Federal e municípios), para que as demonstrações representem adequadamente a receita, a despesa, o crédito e o patrimônio público;
- f) valorização do profissional da Contabilidade e das suas representações, no plano individual e coletivo;
- g) que os aplicativos (sistemas informatizados) são ferramentas que contribuem para o aperfeiçoamento da Contabilidade, do controle e da gestão pública, mas não se confundem com a Contabilidade;
- h) convergência das Normas Brasileiras às Internacionais;
- i) integração com órgãos governamentais, especialmente a STN, TCE's e TCU.

Nessa palestra, Maior (2007) já apresentou as 9 (nove) normas que estavam em discussões em audiências públicas, o objetivo de cada uma, a exposição de motivos e os seus relatores. As normas tratavam, cada uma, sobre os seguintes assuntos: conceituação e objetivos, patrimônio e sistemas contábeis, planejamento e seus instrumentos, transações no setor público, registro contábeis, demonstrações contábeis, consolidação das demonstrações contábeis, controle interno e reavaliação e depreciação de bens públicos.



Em 2008, o CFC publicou a Resolução CFC nº. 1.121/08 aprovando a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis –, cuja elaboração se deu por meio do Comitê de Procedimentos Contábeis (CPC), órgão responsável pela elaboração de padrões contábeis no Brasil e convergi-los ao padrão internacional do IASB, ao aprovar o pronunciamento conceitual básico de mesmo nome, o CPC 01.

A NBC T 1 estabelece os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos, podendo ser utilizada por analogia também no setor público quando este não possuir norma aplicada em um assunto específico, e tem por finalidade (CFC, 2008a):

- a) dar suporte ao desenvolvimento de novas normas, à revisão das existentes, quando necessário, e, aos responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis, a aplicação das normas e o tratamento de assuntos que ainda não tiverem sido objeto de normas;
- b) auxiliar os auditores independentes a formar sua opinião sobre a conformidade das demonstrações contábeis com as normas;
- c) apoiar os usuários das demonstrações contábeis na interpretação de informações nelas contidas, preparadas em conformidade com as normas; e,
- d) proporcionar, àqueles interessados, informações sobre o enfoque adotado na formulação das normas.

No setor público, verifica-se no ano de 2008, uma série de inovações iniciadas pela Portaria MF nº. 184, em que o Ministério da Fazenda, fazendo uso de suas atribuições, dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as normas internacionais de contabilidade do setor público.

Nesse momento, o Ministério da Fazenda vê como uma necessidade a intensificação dos esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais e determina à Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento de ações no sentido de promover a convergência das normas brasileiras de contabilidade do setor público às normas internacionais de contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. As ações são (MF, 2008a):

- a) identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade, publicadas pela IFAC, e as normas brasileiras editadas pelo CFC;
- b) editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do CFC, aplicadas ao setor público;
- c) adotar os procedimentos necessários para atingir os objetivos de convergência estabelecido no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pelo CFC;
- d) acompanhar continuamente as normas contábeis aplicadas ao setor público editadas pela IFAC e pelo CFC, de modo a garantir que os Princípios Fundamentais de Contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Com a edição dessa Portaria, o próprio Ministério da Fazenda (2008b) passa a visualizar o surgimento de um novo “Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” com o objetivo de fortalecer a Contabilidade aplicada ao setor público, em especial o patrimônio da entidade pública.

De acordo com o Ministério da Fazenda (2008b), no âmbito do setor privado internacional, os países têm optado por adotar integralmente as normas ou estabelecer um processo de convergência. A União Européia já adota os padrões internacionais e os Estados Unidos os adotarão a partir de 2009. No Brasil, por determinação do Banco Central, as entidades do sistema financeiro adotarão os padrões internacionais obrigatoriamente a partir de 2010. O mesmo prazo é previsto para as empresas de capital aberto por determinação da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

No âmbito do setor público, as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (NICSP) foram elaboradas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), a partir das normas aplicáveis à contabilidade empresarial. De modo geral, as NICSP buscam a harmonização dos critérios de reconhecimento, avaliação e evidenciação dispendo sobre uma contabilidade patrimonial integral, o que requer o registro de todos os itens patrimoniais: bens, direitos e obrigações da entidade considerada, e estabelecem o regime de competência para o reconhecimento de receitas e despesas (MF, 2008b).

Como fruto de mais um esforço de padronização dos procedimentos contábeis nos três níveis de governo, a STN juntamente com a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) publicaram também a Portaria Conjunta nº. 03/08, aprovando os manuais de Receita Nacional e Despesa Nacional.

A Portaria visa garantir a consolidação das contas na forma estabelecida na Lei Complementar nº. 101/00; aprimorar os critérios de reconhecimento de despesas e receitas; uniformizar a classificação das despesas e receitas orçamentárias, em âmbito nacional; e, instituir instrumento eficiente de orientação comum aos gestores nos três níveis de governo, mediante consolidação, em um só documento, de conceitos, regras e procedimentos de reconhecimento e apropriação contábil das receitas e despesas; bem como proporcionar maior transparência sobre as contas públicas (STN, 2008).

A partir dessa Portaria, a despesa e a receita passam a ser reconhecidas por critério de competência patrimonial, visando conduzir a contabilidade do setor público no país aos padrões internacionais e ampliar a transparência sobre as contas públicas, sendo mantidos os procedimentos usuais de reconhecimento e registro da receita e da despesa orçamentárias, de tal forma que a apropriação patrimonial (STN, 2008):

- a) não modifique os procedimentos legais estabelecidos para o registro das receitas e das despesas orçamentárias;
- b) não implique necessariamente modificação dos critérios estabelecidos no âmbito de cada ente da Federação para a elaboração das estatísticas fiscais e a apuração dos resultados fiscais de que trata a Lei Complementar nº. 101/00; e,
- c) não constitua mecanismo de viabilização de execução de despesa pública para a qual não tenha havida a devida fixação orçamentária.

No final de 2008, o CFC, considerando o disposto na Portaria MF nº. 184/08 e as ações do Comitê Gestor da Convergência no Brasil para promover a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica do Setor Público, às normas internacionais, até 2012, aprova as 10 (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.

As NBC T SP tratam dos assuntos de conceituação, objeto e campo de aplicação; patrimônio e sistemas contábeis; planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil; transações no setor público; registro contábil; demonstrações contábeis; consolidação das demonstrações contábeis; controle interno; depreciação, amortização e exaustão; e, avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

Em 2009, a STN em parceria com a SOF publicou mais uma Portaria Conjunta STN/SOF nº. 02/09 aprovando o Volume I – Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª. Edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), onde os procedimentos de escrituração contábil devem ser adotados de forma facultativa, a partir de 2010 e, de forma obrigatória, a partir de 2011 pela União, de 2012 pelos Estados e Distrito Federal e, a partir de 2013, pelos Municípios.

Além da Portaria Conjunta STN/SOF nº. 02/09, em 2009, a STN publicou mais 4 (quatro) Portarias STN nº. 462, 467, 749 e 751, aprovando, respectivamente:

- a) a 2ª. edição do Manual de Demonstrativos Fiscais;
- b) os volumes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos e IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª. edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público;
- c) a alteração dos Anexos nº. 12 (Balanço Orçamentário), nº. 13 (Balanço Financeiro), nº. 14 (Balanço Patrimonial) e nº. 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº. 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº. 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº. 20 (Demonstração do Resultado do Exercício) da Lei nº. 4.320/64; e,
- d) o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

Juntamente com essas mudanças, o Presidente da República publicou um novo decreto dispondo sobre o Sistema de Contabilidade Federal, o Decreto nº. 6.976/09, revogando o Decreto nº. 3.589/00, estabelecendo suas finalidades, atividades, organização e competências, objetivando promover (BRASIL, 2009b):

- a) a padronização e a consolidação das contas nacionais;

- b) a busca da convergência aos padrões internacionais de contabilidade, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente; e,
- c) o acompanhamento contínuo das normas contábeis aplicadas ao setor público, de modo a garantir que os princípios fundamentais de contabilidade sejam respeitados no âmbito do setor público.

Todas essas inovações da Contabilidade aplicada ao setor público, verificadas nos últimos anos, provocou um anseio dos profissionais da área e estudantes por palestras, seminários e capacitações que comentassem e explicitassem os vários assuntos abordados nas normas editadas pelo CFC, nos manuais da STN e nos novos demonstrativos aprovados, tais como, os realizados por Feijó (2009a), Feijó (2009b), Castro (2009), Silva (2009b), Azevedo (2009), Azevedo (2010) e Bacillon e Nunes (2010).

Em 2010, a STN em parceria com a SOF publicou mais uma Portaria Conjunta STN/SOF nº. 04/10, aprovando 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 mais 5 (cinco) Portarias STN nº. 249, 581, 582, 664 e 665, aprovando, respectivamente:

- a) a 3ª. edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, tendo seus efeitos aplicados a partir de 1º. de janeiro de 2011, revogando-se, a partir do exercício de 2011, a Portaria nº. 462, de 5 de agosto de 2009, e nº. 757 de 17 de dezembro de 2009 da STN, e as disposições em contrário;
- b) a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Relatórios (GTREL);
- c) a composição e funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON);
- d) 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) os Anexos nº. 12 (Balanço Orçamentário), nº. 13 (Balanço Financeiro), nº. 14 (Balanço Patrimonial), nº. 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), nº.

18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº. 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº. 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº. 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências.

Em 2010, foi encerrada a audiência pública que discutiu a minuta da NBC T SP 16.11 (CFC, 2010b) que trata da norma de custo. Espera-se que em breve mais essa norma seja aprovada e passe a ter adoção obrigatória pelas entidades do setor público.

Em 2011, foram editadas as Portarias STN nº. 109, dispondo sobre a criação, a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Sistematização de Informações Contábeis e Fiscais (GTSIS), e as Portarias STN nº. 110 e 111, atualizando algumas disposições sobre os Grupos Técnicos já criados em 2010, o GTREL e o GTCO.

A convergência dos procedimentos contábeis, atualmente adotada pelo Governo brasileiro, às IPSAS não é obrigatória, mas, devido à globalização, tornou-se quase que inevitável. Segundo Nascimento (2008), a busca pela convergência irá proporcionar uma melhor apresentação das informações contábeis, de tal modo que a partir do momento que se inicia o processo de convergência devem ser observados os requisitos básicos dessa legislação.

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). Na próxima seção é realizada a descrição do conteúdo das normas internacionais e brasileiras de Contabilidade aplicada ao Setor Público.

### **3 NORMAS INTERNACIONAIS E BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO**

Nessa seção, foram levantados os principais aspectos de cada uma das IPSAS, de uma forma geral, e de cada uma das NBC T SP.

#### **3.1 Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público**

As IPSAS foram desenvolvidas por meio da adaptação ao setor público das *International Accounting Standards* (IAS) ou Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) emitidas pelo IASB, o comitê responsável pela elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade.

A aplicação das IPSAS servirá de apoio para o progresso no setor público quanto à elaboração dos relatórios contábeis para melhorar a tomada de decisão, a gestão financeira, a gestão patrimonial e a responsabilização. As IPSAS funcionam como um elemento indispensável das reformas necessárias para promover o desenvolvimento econômico e social dos países, e podem ser consideradas como o principal instrumento para alcançar a convergência contábil mundial.

As IPSAS tratam dos requisitos de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação das transações e dos eventos nas demonstrações financeiras direcionadas para todos os usuários de forma indistinta. As IPSAS podem ser voltadas tanto para sistemas contábeis governamentais que utilizam o regime de competência quanto para os que utilizam o regime de caixa (NASCIMENTO, 2008).

Vale ressaltar que, conforme mencionado na seção metodológica, esta pesquisa não pretende apontar os pormenores de cada uma das normas, mas, principalmente, as disposições cruciais abordadas pelas normas internacionais e brasileiras que evidenciam o início do processo de convergência da contabilidade do setor público no Brasil.

Até o momento já foram editadas 31 IPSAS que estão apresentadas no Quadro 1, juntamente com a tradução livre da denominação e do objetivo geral de cada norma.

<b>Denominação original</b>	<b>Tradução livre</b>	<b>Objetivo/ementa</b>
IPSAS 1 – <i>Presentation of Financial Statements</i>	NICSP 1 – Apresentação das demonstrações financeiras	O objetivo desta norma é recomendar como as demonstrações financeiras de propósito geral devem ser apresentadas.
IPSAS 2 – <i>Cash flow statements</i>	NICSP 2 – Demonstrações dos fluxos de caixa (DFC)	Estabelece diretrizes para a elaboração da DFC, permitindo identificar as fontes de entradas e saídas durante o exercício e o saldo de caixa na data de encerramento do exercício.
IPSAS 3 – <i>Accounting policies, changes in accounting estimates and errors</i>	NICSP 3 – Práticas contábeis, alterações nas estimativas contábeis e erros	Estabelece o critério de seleção e mudanças de práticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a evidência decorrentes dessas mudanças, das mudanças nas estimativas contábeis e da correção de erros observados.
IPSAS 4 – <i>The effects of changes in foreign exchange rates</i>	NICSP 4 – Efeitos das variações nas taxas de câmbio de moedas estrangeiras	Orienta a forma de incluir as transações em moeda estrangeira e operações externas nas demonstrações financeiras, bem como a conversão em uma determinada moeda.
IPSAS 5 – <i>Borrowing costs</i>	NICSP 5 – Juros de empréstimos	Orienta o tratamento contábil para juros decorrentes de empréstimos.
IPSAS 6 – <i>Consolidated and separate financial statements</i>	NICSP 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e em separado	Estabelece requisitos para a elaboração e a apresentação das demonstrações financeiras consolidadas.
IPSAS 7 – <i>Investments in associates</i>	NICSP 7 – Investimentos em coligadas	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas.
IPSAS 8 – <i>Interests in joint ventures</i>	NICSP 8 – Ganhos em negócios conjuntos	Estabelece as diretrizes para a contabilidade de ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos ( <i>joint ventures</i> ).
IPSAS 9 – <i>Revenue from exchange transactions</i>	NICSP 9 – Receitas originárias (com contraprestação do poder público)	Recomenda o tratamento contábil de receitas originárias, aquelas auferidas quando o poder público está na mesma condição do particular.
IPSAS 10 – <i>Financial reporting in hyperinflationary economies</i>	NICSP 10 – Informações financeiras em economias hiperinflacionárias	Estabelece a forma de divulgação de demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias.
IPSAS 11 – <i>Construction contracts</i>	NICSP 11 – Contratos de construção	Estabelece o tratamento contábil dos custos e das receitas associadas com contrato de construção.
IPSAS 12 – <i>Inventories</i>	NICSP 12 – Estoques	Recomenda o tratamento contábil para estoques e inventários.
IPSAS 13 – <i>Leases</i>	NICSP 13 – Arrendamentos mercantis	Regula as práticas contábeis e a evidência das operações de arrendamento mercantil financeiro e operacional.
IPSAS 14 – <i>Events after the reporting date</i>	NICSP 14 – Eventos subsequentes ao fechamento dos balanços	Estabelece quando a entidade deve ajustar suas demonstrações financeiras em razão da ocorrência de eventos após a divulgação das demonstrações.
IPSAS 15 – <i>Financial instruments: disclosure and presentation</i>	NICSP 15 – Instrumentos financeiros: apresentação e evidência	Dispõe sobre a contabilização de instrumentos financeiros.
IPSAS 16 – <i>Investment property</i>	NICSP 16 – Propriedades de investimento	Dispõe sobre a contabilização de investimentos em propriedades e os requisitos de sua evidência.



<b>Denominação original</b>	<b>Tradução livre</b>	<b>Objetivo/ementa</b>
IPSAS 17 – <i>Property, plant and equipment</i>	NICSP 17 – Propriedades, instalações e equipamentos	Dispõe sobre a contabilização de propriedades, instalações e equipamentos.
IPSAS 18 – <i>Segment reporting</i>	NICSP 18 – Informação financeira por setores	Estabelece os princípios para a divulgação de informações em segmentos.
IPSAS 19 – <i>Provisions, contingent liabilities and contingent assets</i>	NICSP 19 – Provisões, ativos e passivos contingentes	Define o que são provisões, passivos e ativos contingentes, identifica as circunstâncias de reconhecimento, forma de mensuração e evidenciação.
IPSAS 20 – <i>Related party disclosures</i>	NICSP 20 – Evidenciação de partes relacionadas	Dispõe sobre a exigência de partes relacionadas quando há controle e de informações sobre transações entre a entidade e suas partes relacionadas em determinadas circunstâncias.
IPSAS 21 – <i>Impairment of non-cash-generating assets</i>	NICSP 21 – Deterioração de ativos não destinados à comercialização	Estabelece procedimentos para determinar se um ativo não destinado à comercialização está depreciado e assegura o reconhecimento destas perdas por deterioração.
IPSAS 22 – <i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>	NICSP 22 – Evidenciação de informações sobre o setor governo geral	Estabelece requisitos para a evidenciação de demonstrações consolidadas do setor governo geral.
IPSAS 23 – <i>Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)</i>	NICSP 23 – Receitas derivadas e transferências	Estabelece os requisitos para a evidenciação de receitas derivadas, tais como tributos, contribuições e transferências.
IPSAS 24 – <i>Presentation of budget information in financial statements</i>	NICSP 24 – Apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações financeiras	Estabelece uma comparação entre os montantes do orçamento e os reais, a forma de inclusão nas demonstrações financeiras e evidenciação das diferenças relevantes.
IPSAS 25 – <i>Employee benefits</i>	NICSP 25 – Benefícios a empregados	Descreve a contabilização e a divulgação dos benefícios a empregados.
IPSAS 26 – <i>Impairment of cash-generating assets</i>	NICSP 26 – Deterioração de ativos geradores de caixa	Estabelece os procedimentos para determinar se uma unidade geradora de caixa está depreciada e garantir seu reconhecimento.
IPSAS 27 – <i>Agriculture</i>	NICSP 27 – Agricultura	Prescreve o tratamento contábil e divulgações relacionadas à atividade agrícola.
IPSAS 28 – <i>Financial instruments: presentation</i>	NICSP 28 – Instrumentos financeiros: apresentação	Estabelece a apresentação dos instrumentos financeiros e irá substituir o IPSAS 15 a partir do início de 2013.
IPSAS 29 – <i>Financial instruments: recognition and measurement</i>	NICSP 29 – Instrumentos financeiros: reconhecimento e mensuração	Estabelece o reconhecimento e a mensuração dos instrumentos financeiros e irá substituir o IPSAS 15 a partir do início de 2013.
IPSAS 30 – <i>Financial instruments: disclosures</i>	NICSP 30 – Instrumentos financeiros: divulgação	Estabelece a forma de divulgação dos instrumentos financeiros e irá substituir o IPSAS 15 a partir de 2013.
IPSAS 31 – <i>Intangible assets</i>	NICSP 31 – Ativos Intangíveis	Estabelece o tratamento contábil de ativos intangíveis.

Quadro 1 – Resumo das IPSAS

Fonte: Elaborado a partir de dados coletados no IPSASB (2010).

O Quadro 1 possibilita a visualização de um panorama geral dos aspectos abordados pelas 31 normas internacionais de contabilidade do setor público. Da leitura, podem-se inferir quais os aspectos fundamentais da contabilidade do setor público, para a IFAC, e que devem ser considerados pelos países que se propuserem a aderir ao processo de convergência contábil nesse setor. Esses aspectos perpassam assuntos relativos a:

- a) a apresentação das demonstrações financeiras, demonstrações financeiras consolidadas e demonstrações financeiras de governos com economias hiperinflacionárias;
- b) a elaboração da DFC, notadamente nos aspectos relacionados às fontes de entradas e saídas de caixa durante o exercício e o saldo de caixa no encerramento do exercício;
- c) o critério de seleção, as mudanças de práticas contábeis, juntamente com o tratamento contábil e a evidenciação decorrentes dessas mudanças, as mudanças nas estimativas contábeis e a correção de erros;
- d) o tratamento contábil para os juros decorrentes de empréstimos, as receitas originárias, os ganhos decorrentes da propriedade de entidades coligadas, os ganhos decorrentes da propriedade de negócios conjuntos (*joint ventures*), os custos e as receitas associadas com contrato de construção, os estoques e os inventários, a atividade agrícola e os ativos intangíveis;
- e) a apresentação, a mensuração, o reconhecimento e a divulgação da contabilização de instrumentos financeiros, investimentos em propriedades, instalações e equipamentos, informações em seguimentos, provisões, passivos e ativos contingentes, receitas derivadas, dentre outros; e,
- f) a determinação da depreciação de um ativo não destinado à comercialização e o reconhecimentos destas perdas.

Esses assuntos foram aprofundados à medida que cada uma das normas foi analisada na pesquisa.

### 3.1.1 IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements*

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.

A IPSAS 1 aponta como finalidade das demonstrações financeiras a representação estruturada da posição financeira e do desempenho financeiro da entidade para sustentar as decisões governamentais e prover informações úteis e tempestivas aos usuários da contabilidade.

Para atingir essa finalidade, o conjunto completo de demonstrações financeiras da IPSAS 1 deve incluir (IPSASB, 2006b):

- a) a demonstração da posição financeira;
- b) a demonstração dos resultados financeiros;
- c) a demonstração das mutações do patrimônio líquido/capital próprio;
- d) a demonstração dos fluxos de caixa;
- e) a comparação do orçamento e os montantes reais, separada das demonstrações financeiras adicionais ou como uma coluna à parte nas demonstrações financeiras, quando a entidade disponibiliza ao público seu orçamento aprovado;
- f) as notas, compreendendo um resumo das principais práticas contábeis; e,
- g) outras notas explicativas.

De acordo com o escopo da norma, a IPSAS 1 deve ser aplicada às demonstrações financeiras elaboradas e apresentadas com base no regime de competência. Para efeito da norma, o regime de competência é considerado o regime contábil sob o qual as transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem, e não quando as disponibilidades de caixa são recebidas ou desembolsadas (IPSASB, 2006b).

Portanto, para a IPSAS 1, as transações e os eventos nos elementos do ativo, passivo, patrimônio líquido, receitas e despesas são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações financeiras dos períodos a que se referem, o que se denomina de regime de competência integral.

A adoção do regime de competência integral vai ensejar a preparação e a divulgação das seguintes demonstrações financeiras: Demonstração da Posição Financeira (*Statement of Financial Position*), Demonstração do Desempenho/Resultado Financeiro

(*Statement of Financial Performance*), Demonstração dos Fluxos de Caixa (*Cash Flow Statement*) e Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (*Statement of Changes in Net Assets/Equity*) (IPSASB, 2006b). Todas essas demonstrações possuem uma estrutura proposta na IPSAS 1, com exceção da Demonstração dos Fluxos de Caixa que foi tratada na IPSAS 2.

<b>ENTIDADE DO SETOR PÚBLICO – DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA</b>		
<b>Em 31 de dezembro de 20x2 (em milhares de unidades monetárias)</b>		
<b>ATIVO</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>Ativo Circulante</b>		
Caixa e Equivalente de Caixa		
Contas a Receber		
Estoques		
Pagamentos Antecipados		
Outros Ativos Circulantes		
<b>Ativo Não Circulante</b>		
Contas a Receber		
Investimentos em Entidades Associadas		
Outros Ativos Financeiros		
Infraestrutura, Aparelhagem e Equipamentos		
Terrenos e Edifícios		
Ativos Intangíveis		
Outros Ativos Não Financeiros		
<b>Total do Ativos</b>		
<b>PASSIVOS</b>		
<b>Passivo Circulante</b>		
Contas a Pagar		
Empréstimos de Curto Prazo		
Parte a Curto Prazo de Empréstimos de Longo Prazo		
Provisões de Curto Prazo		
Encargos Sociais		
Benefícios de Aposentadorias		
<b>Passivo Não Circulante</b>		
Contas a Pagar		
Empréstimos de Longo Prazo		
Provisões de Curto Prazo		
Encargos Sociais		
Benefícios de Aposentadorias		
<b>Total de Passivos</b>		
<b>Ativos Líquidos</b>		
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>		
Capital Integralizado por Outras Entidades Governamentais		
Reservas		
Superávits/Déficits Acumulados		
Participações Minoritárias		
<b>Total do Patrimônio Líquido</b>		

Quadro 2 – Estrutura da Demonstração da Posição Financeira (DPF)

Fonte: Elaborado com base na IPSAS 1 (2011).

De acordo com a IPSAS 1, a Demonstração da Posição Financeira deve possuir a estrutura exposta no Quadro 2, semelhante à estrutura que se conhece do Balanço Patrimonial utilizado no Brasil. Ambos demonstram estaticamente a situação patrimonial na data de encerramento do exercício, além de evidenciar os saldos do exercício anterior, permitindo a análise da evolução patrimonial.

A estrutura da DPF encontra-se dividida entre os ativos e os passivos circulantes e os não circulantes, e, dentro de cada um desses grupos de contas, os ativos devem ser classificados em ordem decrescente de liquidez, e os passivos, em ordem decrescente de exigibilidade. De acordo com a IPSAS 1, um ativo ou um passivo deve ser classificado como circulante quando satisfaz cada um dos seguintes requisitos (IPSASB, 2006b):

- 1) quando se espera que ele seja realizado ou mantido para venda ou consumo durante o exercício corrente;
- 2) quando é mantido com o propósito primário de ser negociado;
- 3) quando se espera que seja realizado dentro de um prazo de 12 meses, a contar da data de fechamento do balanço; e,
- 4) quando corresponde a disponibilidades, exceto quando são mantidos para liquidar uma obrigação cujo pagamento ocorra a partir de 12 meses da data de fechamento do balanço.

Todos os outros ativos ou passivos devem ser classificados como não circulantes. A norma utiliza a expressão “ativos não circulantes” para designar aqueles ativos tangíveis, intangíveis e financeiros de longo prazo. O mesmo raciocínio é aplicável aos passivos não circulantes (IPSASB, 2006b).

As subclassificações nos itens existentes dentro de cada ativo ou passivo circulante ou não circulante, de acordo com a IPSAS 1, vai depender de fatores como materialidade, relevância e consistência de cada item patrimonial, mas a norma sugere algumas subclassificações, tais como, em contas a receber, pode-se classificar os tributos a receber e outras receitas derivadas, contas a receber de partes relacionadas e outros recebíveis; em estoques, pode-se classificar e dividir em mercadorias, matéria-prima, produtos em elaboração e produtos acabados (IPSASB, 2006b).

A IPSAS 1 orienta que, no mínimo, a DPF deve incluir itens que representem

equipamentos, investimentos, ativos intangíveis, ativos financeiros, investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, estoques, operações de câmbio (impostos e transferências), contas a receber, disponibilidades e caixa, impostos e transferências devidos, contas a pagar, provisões, passivos financeiros, juros minoritários, apresentados dentro do patrimônio líquido, e patrimônio líquido atribuível aos proprietários controladores da entidade (IPSASB, 2006b).

Quanto ao patrimônio líquido, a IPSAS 1 reconhece que nem sempre uma entidade governamental compartilha seu capital com particulares ou entidades do setor privado, no entanto, pode ser controlada exclusivamente por outra entidade do setor público. Quando a entidade, de fato, compartilha seu capital, a IPSAS 1 lista uma série de informações que deve constar do balanço, tais como número de ações, classe das ações, direitos de preferência, restrições e outras informações (IPSASB, 2006b).

A IPSAS 1 define a estrutura da Demonstração do Desempenho Financeiro (DDF) em duas estruturas possíveis, que foram expostas no Quadro 3 e 4.

<b>ENTIDADE DO SETOR PÚBLICO – DEMONSTRAÇÃO DO DESEMPENHO FINANCEIRO</b>		
<b>Em 31 de dezembro de 20x2 (em milhares de unidades monetárias)</b>		
<b>RECEITAS</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Impostos		
Taxas, Multas, Sanções e Licenças		
Receitas Originárias		
Transferências de Outras Entidades Governamentais		
Outras Receitas		
<b>Total das Receitas</b>		
<b>DESPESAS</b>		
Serviços Públicos em Geral		
Defesa		
Ordem Pública e Segurança		
Educação		
Saúde		
Assistência Social		
Bem-Estar Social		
Lazer, Cultura e Religião		
Relações Econômicas		
Proteção Ambiental		
Outras Despesas		
Custos Financeiros		
<b>Total das Despesas</b>		
Participações em Entidades Associadas		
<b>Superávit/Déficit do Período</b>		
<b>Atribuível a:</b>		
Proprietários da Entidade Controlada		
Participações Minoritárias		

Quadro 3 – Estrutura da Demonstração do Desempenho Financeiro (DDF) por função  
Fonte: Elaborado com base na IPSAS 1 (2011).

As duas estruturas da DDF são: por função, onde se evidenciam as despesas públicas segundo a classificação funcional, e por natureza. O Quadro 3 apresenta a DDF por função e evidencia o resultado financeiro relativo ao exercício anterior e ao exercício a que se refere, partindo da exposição dos tipos de receitas auferidas, das despesas realizadas para atender cada classificação funcional, das participações em entidades associadas, do superávit/déficit e da atribuição do superávit/déficit aos proprietários da entidade controlada ou às participações minoritárias (IPSASB, 2006b).

O Quadro 4 apresenta a segunda estrutura da DDF em que as despesas estão classificadas de acordo com a natureza.

<b>ENTIDADE DO SETOR PÚBLICO – DEMONSTRAÇÃO DO DESEMPENHO FINANCEIRO</b>		
<b>Em 31 de dezembro de 20x2 (em milhares de unidades monetárias)</b>		
<b>RECEITAS</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Impostos		
Taxas, Multas, Sanções e Licenças		
Receitas Originárias		
Transferências de Outras Entidades Governamentais		
Outras Receitas		
<b>Total das Receitas</b>		
<b>DESPEASAS</b>		
Salários, Remunerações e Benefícios Empregatícios		
Doações e Outras Transferências		
Suprimentos e Consumíveis Utilizados		
Despesas de Depreciação e Amortização		
Deterioração de Propriedades, Instalações e Equipamentos		
Outras Despesas		
Custos Financeiros		
<b>Total das Despesas</b>		
Participações em Entidades Associadas		
<b>Superávit/Déficit do Período</b>		
<b>Atribuível a:</b>		
Proprietários da Entidade Controlada		
Participações Minoritárias		

Quadro 4 – Estrutura da Demonstração do Desempenho Financeiro (DDF) por natureza  
Fonte: Elaborado com base na IPSAS 1 (2011).

É possível verificar do Quadro 4, que a única diferença é na classificação das despesas que deixou de ser por função e passou a ser por tipo de natureza de despesa. Pode-se afirmar que a DDF diferencia-se da DPF em dois aspectos principais: primeiro, em relação à finalidade de evidenciação, a DPF tem por finalidade evidenciar a composição patrimonial, enquanto a DDF evidencia o resultado financeiro; e segundo, a DPF é uma demonstração estática, onde representa o patrimônio existente na data de encerramento do exercício, enquanto a DDF é uma representação dinâmica do resultado financeiro obtido durante o exercício.

A IPSAS 1 orienta que a DDF deve evidenciar, no mínimo, linhas relativas aos seguintes itens: receitas, despesas, participação das coligadas e *joint ventures* no superávit ou déficit da entidade, contabilizada usando o método da equivalência patrimonial e superávit ou déficit da entidade (IPSASB, 2006b).

De acordo com a IPSAS 1, a entidade deve evidenciar na DMPL o superávit ou déficit do período, cada item de receita e despesa do período que, em conformidade com as normas, foi reconhecido diretamente no patrimônio líquido, as receitas totais e despesas do período, mostrando separadamente as quantias totais atribuíveis aos proprietários da entidade controladora e das participações minoritárias e, para cada componente do patrimônio líquido, divulgar separadamente os efeitos das alterações nas práticas contábeis e de correções de erros, reconhecidos de acordo com a IPSAS 3 (IPSASB, 2006b). O Quadro 5 apresenta a estrutura da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL).

<b>ENTIDADE DO SETOR PÚBLICO – DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO PÚBLICO</b>							
<b>Ano de 20X2 (Em milhares de unidades monetárias)</b>							
	Atribuíveis aos Proprietários da Entidade Controlada					Participações Minoritárias	Total do Patrimônio Líquido
	Capital Integralizado	Outras Reservas	Reserva Cambial	Superávits/ Déficits Acumulados	Total		
Balço em 31 de dezembro de 20X0							
Mudanças de Práticas Contábeis							
Republicação de Balço							
<b>Mutações no Patrimônio Líquido em 20X1</b>							
Ganho em Reavaliação de Ativos							
Perdas em Investimentos							
Diferenças Cambiais na Conversão de Operações Externas							
Receita Líquida Reconhecida Diretamente do Patrimônio Líquido							
Superávit do Período							
<b>Total de Reconhecimentos de Receitas e Despesas</b>							
<b>Balço em 31 de dezembro de 20X1</b>							
<b>Mutações no Patrimônio Líquido em 20X2</b>							
Perda em Reavaliações de Ativos							
Ganhos em Investimentos							
Diferenças Cambiais na Conversão de Operações Externas							
Receita Líquida Reconhecida Diretamente do Patrimônio Líquido							
Déficit do Período							
<b>Total de Reconhecimento de Receitas e Despesas</b>							
<b>Balço em 31 de dezembro de 20X2</b>							

Quadro 5 – Estrutura da Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido (DMPL)

Fonte: Elaborado com base na IPSAS 1 (2011).

A partir do Quadro 5, verifica-se que a DMPL evidencia as mutações ocorridas no



patrimônio líquido em determinado exercício e assemelha-se à DDF ao demonstrar dinamicamente o que ocorreu durante o exercício.

Além dos aspectos relativos à estrutura das demonstrações financeiras, a IPSAS 1 ressalta ainda, nas considerações gerais da norma, que as demonstrações financeiras somente estão de acordo com as normas internacionais se todas as regras contidas nas normas forem observadas, caso contrário, nem com notas explicativas as divergências são justificadas (IPSASB, 2006b).

O mesmo entendimento é utilizado para as entidades que não obedecerem aos preceitos e requisitos relevantes das normas internacionais para cumprir a legislação do país, ou seja, a entidade não pode afirmar que as demonstrações financeiras estão em conformidade com as normas internacionais de contabilidade.

Em complementação ao conjunto de demonstrações financeiras, a IPSAS 1 orienta a elaboração de notas explicativas, de forma sistemática, que evidenciem a base de preparação das demonstrações financeiras e as políticas contábeis específicas utilizadas, bem como divulguem as informações exigidas pela IPSAS e informações adicionais relevantes para a compreensão dos usuários, que não foram apresentadas nas próprias demonstrações financeiras (IPSASB, 2006b).

A entidade deve divulgar também um nota de resumo das práticas contábeis contemplando a base (ou bases) utilizada na preparação das demonstrações financeiras, a medida em que a entidade aplicou qualquer disposição transitória contida na IPSAS e as outras práticas contábeis utilizadas que sejam relevantes para a compreensão das demonstrações financeiras (IPSASB, 2006b).

E, nas outras notas explicativas, a entidade é orientada pela IPSAS 1 a divulgar o montante de dividendos ou distribuições semelhantes, propostos ou declarados, que forem autorizados antes da elaboração das demonstrações financeiras, mas não reconhecido como distribuição aos proprietários durante o período, e a quantia relacionada por ação; bem como a quantia de qualquer dividendo preferencial cumulativo, ou distribuições similares, não reconhecida.

No tocante à divulgação das demonstrações financeiras, a IPSAS 1 recomenda a divulgação, no mínimo, anualmente, e caso a entidade adote um período superior ou inferior a

um ano, deve evidenciar o motivo da mudança e o impacto na comparabilidade das demonstrações de outros anos. A entidade deve, ainda, divulgar as demonstrações financeiras no prazo máximo de até seis meses após o encerramento do exercício.

### 3.1.2 IPSAS 2 – *Cash Flow Statements*

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.

As informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade são úteis aos usuários das demonstrações financeiras para tomada de decisões, permitindo aos usuários verificar como a entidade do setor público movimentou o dinheiro ao financiar suas atividades e a forma como o dinheiro foi utilizado (IPSASB, 2000a).

De acordo com a IPSAS 2, os usuários das demonstrações financeiras podem necessitar de uma melhor compreensão da tempestividade e da certeza dos fluxos de caixa para a avaliação e tomada de decisões sobre a alocação de recursos, bem como para verificação da sustentabilidade das atividades da entidade.

O objetivo da IPSAS 2 é exigir a prestação de informações sobre as mudanças históricas no caixa e equivalentes de caixa de uma entidade do setor público por meio da divulgação da DFC, que evidencia os fluxos decorrentes das atividades operacionais, dos investimentos e dos financiamentos realizados pela entidade.

A IPSAS 2 orienta que a entidade, que prepara e apresenta as 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.

Para a IPSAS 2, os fluxos de caixa podem ser úteis para a elaboração de declarações por entidades financeiras, avaliação dos fluxos de caixa da entidade, verificação do cumprimento da legislação e regulamentos (incluindo os orçamentos autorizados, se for o caso), e tomada de decisões sobre os recursos da entidade, no tocante à geração e ao uso do

caixa e dos equivalentes de caixa (IPSASB, 2000a).

A IPSAS 2 apresenta duas estruturas possíveis para a DFC, uma pelo método direto e outra pelo método indireto. A entidade deve apresentar os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento da forma que for mais adequada para suas atividades. Os Quadros 6 e 7 apresentam as estruturas da Demonstração dos Fluxos de Caixa.

<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa (Para uma entidade que não seja uma instituição financeira)</b>		
<b>Método Direto - Setor Público para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2</b>		
<b>(em milhares de unidades monetárias)</b>		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
<b>Recebimentos</b>		
Tributação		
Vendas de bens e serviços		
Subsídios		
Juros recebidos		
Outras receitas		
<b>Pagamentos</b>		
Despesas com pessoal		
Aposentadorias		
Fornecedores		
Juros pagos		
Outros pagamentos		
<b>Fluxos líquidos de caixa das atividades operacionais</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE INVESTIMENTO</b>		
Aquisição de máquinas e equipamentos		
Receita com venda de máquinas e equipamentos		
Produto da venda de investimentos		
Compra de títulos em moeda estrangeira		
<b>Fluxos de caixa líquidos das atividades de investimento</b>		
<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES DE FINANCIAMENTO</b>		
Produto de empréstimos		
Reembolso de empréstimos		
Distribuição de dividendos para o governo		
<b>Fluxos de caixa líquidos das atividades de financiamento</b>		
<b>Aumento (diminuição) em caixa e equivalentes de caixa</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no início do período</b>		
<b>Caixa e equivalentes de caixa no final do período</b>		

Quadro 6 – Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) pelo Método Direto

Fonte: Elaborado com base na IPSAS 2 (2011).

A partir do Quadro 6, verifica-se a DFC pelo método direto, subdividida nos três tipos de atividades, de forma que a informação possa permitir aos usuários avaliar o impacto de cada uma dessas atividades sobre a posição financeira da entidade, e avaliar as relações entre essas, bem como o montante de caixa e de equivalentes de caixa.

Da estrutura da DFC pelo método direto, pode-se verificar, separadamente, as

principais classes de recebimentos brutos e de pagamentos brutos de caixa provenientes de investimento e de financiamento. Os seguintes fluxos de caixa provenientes das atividades operacionais, de investimento ou de financiamento devem ser demonstrados, em uma base líquida, pelos (IPSASB, 2000a):

- a) recebimentos cobrados e os pagamentos feitos em nome de clientes, contribuintes ou beneficiários quando o fluxo de caixa reflita as atividades da outra parte e não os da entidade;
- b) recebimentos e pagamentos dos itens em que o volume de negócios é rápido, as quantias sejam grandes e os vencimentos sejam curtos;
- c) os fluxos de caixa de juros e dividendos recebidos e pagos devem ser divulgados separadamente, classificados de maneira consistente para cada período como atividade operacional, de investimento ou de financiamento;
- d) os fluxos de caixa provenientes de impostos devem ser divulgados separados e classificados como fluxos de caixa das atividades operacionais, exceto os que podem ser especificamente identificados como atividades de financiamento ou de investimento.

A necessidade de conhecer os fluxos de caixa existe, independentemente da natureza das atividades, tendo em vista que as entidades necessitam de caixa para pagar os bens e serviços que consomem, para cobrir os custos da dívida e para reduzir os níveis de endividamento.

As informações sobre os fluxos de caixa de uma entidade, de acordo com a IPSAS 2, são úteis para auxiliar os usuários a prever futuras necessidades de tesouraria da entidade, a capacidade de gerar fluxos de caixa no futuro e a capacidade de financiar as mudanças das atividades da entidade. Uma demonstração de fluxos de caixa também fornece os meios pelos quais uma entidade pode cumprir a sua responsabilidade por influxos de caixa e saídas de caixa, durante o exercício. Portanto, a IPSAS 2 orienta que todas as entidades apresentem uma DFC (IPSASB, 2000a).

Para a IPSAS 2, equivalentes de caixa são detidos com a finalidade de atender dinheiro no curto prazo e compromissos, e não para investimento ou outros fins. Para um investimento se qualificar como um equivalente de caixa deve ser prontamente conversível para uma quantidade conhecida de dinheiro e estar sujeito a um risco insignificante de

alterações de valor. Portanto, um investimento só se qualifica, normalmente, como um equivalente de caixa apenas quando tiver um vencimento a curto prazo, algo em torno de três meses ou menos, a partir da data de aquisição (IPSASB, 2000a).

O Quadro 7 apresenta a estrutura da DFC pelo método indireto, conforme a IPSAS 2.

<b>Demonstração dos Fluxos de Caixa (Para uma entidade que não seja uma instituição financeira)</b>		
<b>Método Indireto - Setor Público para o exercício findo em 31 de dezembro de 20X2</b>		
<b>(em milhares de unidades monetárias)</b>		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>FLUXO DE CAIXA DAS ATIVIDADES OPERACIONAIS</b>		
Superávit (déficit)		
<b>Movimentos não-caixa</b>		
Depreciação		
Amortização		
Aumento da provisão para créditos de liquidação duvidosa		
Aumento em contas a pagar		
Aumento nos empréstimos		
Aumento de disposições relativas às despesas com pessoal		
(Ganhos) perdas na venda de imóveis, instalações e equipamentos		
(Ganhos) perdas na alienação de investimentos		
Aumento em outros ativos circulantes		
Aumento dos investimentos devido à reavaliação		
Aumento de créditos		
<b>Os fluxos líquidos de caixa das atividades operacionais</b>		

Quadro 7 – Estrutura da Demonstração dos Fluxos de Caixa (DFC) pelo Método Indireto  
Fonte: Elaborado com base na IPSAS 2 (2011).

Como pode-se perceber, a DFC pelo método indireto inicia do superávit, ou déficit, se for o caso, e detalha as atividades operacionais que não repercutiram em movimentação no caixa (não-caixa), tais como, a depreciação, amortização, provisões, ganhos ou perdas em alienação de imóveis, dentre outros, para, por fim, apurar os fluxos líquidos de caixa das atividades operacionais.

### 3.1.3 IPSAS 3 – *Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors*

A IPSAS 3 tem como objetivo estabelecer os critérios de seleção e alteração das práticas contábeis, o tratamento contábil e a divulgação de alterações nas práticas contábeis, as mudanças nas estimativas contábeis e as correções de erros.

A finalidade da IPSAS 3 é melhorar a relevância e a confiabilidade das

demonstrações financeiras de uma entidade, bem como permitir a comparabilidade entre as demonstrações financeiras ao longo do tempo e entre as demonstrações financeiras de outras entidades (IPSASB, 2006c).

Para a IPSAS 3, avaliar se uma omissão ou uma distorção poderia influenciar as decisões dos usuários, ou seja, se tal ocorrência é material, exige, primeiramente, a consideração das características dos usuários das demonstrações financeiras e a forma como os usuários poderiam ser razoavelmente influenciados na tomada de decisões (IPSASB, 2006c).

A IPSAS 3 exige demonstrações contábeis que proporcionem informações que reúnam um número de características qualitativas, incluindo que a informação seja (IPSASB, 2006c):

- a) relevante às necessidades de tomada de decisão dos usuários; e
- b) confiável, no sentido de que as demonstrações contábeis:
  - a. representem fielmente a posição patrimonial, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa da empresa;
  - b. reflitam a substância econômica das transações, outros acontecimentos e condições, e não meramente a forma legal;
  - c. sejam neutras, sendo livres de parcialidade;
  - d. sejam prudentes; e,
  - e. sejam completas em todos os aspectos relevantes.

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. Se uma IPSAS exigir ou permitir tal categorização, a prática contábil apropriada deve ser selecionada e aplicada consistentemente a cada categoria.

A entidade deve alterar uma prática contábil se a alteração for exigida por uma IPSAS, ou tornar o resultado das demonstrações financeiras mais confiáveis e com informações relevantes sobre os efeitos das transações, outros acontecimentos e condições sobre a posição financeira, os fluxos de desempenho financeiro, ou os fluxos de caixa (IPSASB, 2006c).

No tocante à correção de erros, a entidade deve divulgar: a natureza do erro dos períodos anteriores, para cada período anterior apresentado; na medida do possível, o montante da correção de cada linha afetada na demonstração financeira; a quantia da correção, no início do período anterior que for o período mais antigo apresentado; e as circunstâncias que levaram à existência dessa condição, além da descrição de como e desde quando o erro foi corrigido (IPSASB, 2006c).

### 3.1.4 IPSAS 4 – *The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates*

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.

As operações em moeda estrangeira podem ocorrer de duas formas: a entidade pode realizar transações em moeda estrangeira ou pode realizar operações no exterior. Além disso, a entidade pode, ainda, apresentar suas demonstrações financeiras em moeda estrangeira (IPSASB, 2008a).

Portanto, o objetivo da IPSAS 4 é estabelecer como devem ser incluídas as transações em moeda estrangeira e as operações no exterior nas demonstrações financeiras de uma entidade, e como traduzir as demonstrações financeiras para outra moeda (IPSASB, 2008a).

A entidade que prepara e apresenta as demonstrações financeiras em conformidade com o regime de competência deve aplicar a IPSAS 4 nas seguintes situações (IPSASB, 2008a):

- a) na contabilização de transações e saldos em moedas estrangeiras, exceto para as transações e saldos de derivativos que orientam-se por meio da IPSAS 29, “Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração”;
- b) ao traduzir o desempenho financeiro e da posição financeira da operações estrangeiras que sejam incluídas nas demonstrações financeiras da entidade pela consolidação, consolidação proporcional ou pelo método de equivalência

patrimonial; e,

- c) ao traduzir o desempenho financeiro de uma entidade e a posição financeira em uma moeda de apresentação estrangeira.

A IPSAS 4 considera transação em moeda estrangeira aquela que exija liquidação em moeda estrangeira, incluindo as transações que surgem quando uma entidade compra ou vende bens ou serviços cujo preço seja expresso em moeda estrangeira; pede emprestado ou empresta recursos quando as quantias a pagar ou a receber são expressas em moeda estrangeira; ou, adquire ou aliena ativos, ou adquire ou liquida passivos, expressos em moeda estrangeira (IPSASB, 2008a).

De acordo com a IPSAS 4, a transação em moeda estrangeira deve ser registrada, no reconhecimento inicial pela moeda nacional, aplicando-se a diferença entre a moeda nacional e a estrangeira à taxa de câmbio na data da transação.

Na data da elaboração das demonstrações financeiras, os itens monetários, em moeda estrangeira, devem ser convertidos usando a taxa de fechamento do balanço; os itens não-monetários, medidos em termos de custo histórico na moeda estrangeira, devem ser convertidos usando a taxa de câmbio da data da transação; os itens não-monetários, mensurados pelo valor justo na moeda estrangeira, devem ser convertidos utilizando as taxas de câmbio da data que o valor justo foi determinado (IPSASB, 2008a).

De acordo com a IPSAS 4, a entidade deve divulgar o montante das diferenças de câmbio reconhecidas em excesso ou déficit, exceto as que resultem de instrumentos financeiros mensurados ao justo valor, por meio de superávit ou déficit, de acordo com a IPSAS 29; as diferenças de câmbio líquidas, classificadas num componente separado do patrimônio líquido, e uma reconciliação da quantia de câmbio, contendo as diferenças do início e do final do período (IPSASB, 2008a).

### 3.1.5 IPSAS 5 – *Borrowing Costs*

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, 2000b). Essa norma considera ativos qualificados aquele que leva, necessariamente, um período substancial de tempo para ficar pronto para o uso pretendido ou venda.

A IPSAS 5 define como custos de empréstimos os juros e as outras despesas incorridas por uma entidade ao realizar um empréstimo, tais como, os juros bancários decorrentes de empréstimos de curto prazo e longo prazo; a amortização de descontos ou de prêmios relacionados com empréstimos obtidos; a amortização de custos acessórios incorridos para a obtenção dos empréstimos; encargos financeiros relacionados aos arrendamentos financeiros; e as diferenças de câmbio decorrentes de empréstimos em moeda estrangeira, ao ajustarem os custos com juros (IPSASB, 2000b).

Essa norma considera que os custos de empréstimos obtidos devem ser reconhecidos como um gasto no período em que são incorridos, independentemente de como os empréstimos são aplicados; e que as demonstrações financeiras devem divulgar a política contábil adotada para os custos de empréstimos (IPSASB, 2000b).

Os custos de empréstimos que são diretamente atribuíveis à aquisição, construção ou produção de um ativo qualificado possuem um tratamento alternativo. A norma orienta que esses custos devem ser capitalizados como parte do custo do ativo, e que, sempre que a entidade adotar esse tratamento, a aplicação deve ser consistente a todos os custos de empréstimos de ativos qualificados da entidade (IPSASB, 2000b).

A capitalização dos custos de empréstimos como parte do custo de um ativo qualificado deve começar quando: as despesas com o ativo foram incorridas; os custos de empréstimos obtidos estejam a ser incorridos; e as atividades necessárias para preparar o ativo para o uso ou venda estejam em curso (IPSASB, 2000b).

A capitalização dos custos de empréstimos deve ser suspensa durante os períodos em que o desenvolvimento do ativo seja interrompido; e, deve cessar, quando substancialmente todas as atividades necessárias para preparar o ativo qualificado, para o uso ou venda, estejam concluídas (IPSASB, 2000b).

As demonstrações financeiras devem divulgar (IPSASB, 2000b):

a) a política contábil adotada para os custos de empréstimos;

- b) o montante dos custos de empréstimos capitalizados durante o período; e,
- c) a taxa de capitalização utilizada para determinar o montante dos custos de empréstimos capitalizados, quando for necessário aplicar uma taxa de capitalização de fundos de empréstimos em geral.

### 3.1.6 IPSAS 6 – *Consolidated and Separate Financial Statements*

A entidade que prepara e apresenta as demonstrações financeiras, no âmbito do regime de competência, deve aplicar esta norma para a preparação e a apresentação de demonstrações financeiras consolidadas e para a contabilização de entidades controladas, entidades conjuntamente controladas e associadas, quando uma entidade optar, ou for exigida pela legislação, a apresentação de demonstrações financeiras separadas (IPSASB, 2006d).

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, ou seja, quando for uma entidade adquirida e controlada exclusivamente com vistas à alienação nos doze meses seguintes à aquisição, e que a gestão está ativamente procurando um comprador (IPSASB, 2006d).

As demonstrações financeiras consolidadas devem ser preparadas usando as políticas contábeis de forma uniforme para as transações e acontecimentos semelhantes, sendo necessária a eliminação de transações entre as entidades consolidadas, para que não haja dupla contagem (IPSASB, 2006d).

A IPSAS 6 determina que uma entidade deve combinar as suas demonstrações com as da entidade controladora e suas controladas, linha por linha, pela soma dos itens dos balanços, observados os seguintes procedimentos (IPSASB, 2006d):

- a) todas as participações mútuas entre as entidades consolidadas devem ser eliminadas;
- b) as participações minoritárias no superávit/déficit das entidades controladas consolidadas devem ser identificadas;
- c) as participações minoritárias no patrimônio líquido das entidades controladas

consolidadas devem ser evidenciadas, separadamente, da participação das entidades controladoras nas controladas;

- d) direitos, obrigações, receitas e despesas, entre as entidades que compõem a entidade consolidada, devem ser totalmente eliminados.

Nas demonstrações financeiras separadas, os investimentos em entidades controladas, entidades conjuntamente controladas e associadas devem ser considerados, usando a mesma contabilização para cada categoria de investimentos (IPSASB, 2006d):

- a) usando o método da equivalência patrimonial, como descrito na IPSAS 7;
- b) usando o método de custo; ou,
- c) como um instrumento financeiro, em conformidade com a IPSAS 29.

No caso de entidades controladas, entidades conjuntamente controladas e associadas, que tenham contabilizado como instrumentos financeiros nas demonstrações financeiras consolidadas, devem declarar que, nas demonstrações financeiras separadas, os investimentos também foram contabilizados da mesma forma.

Juntamente com as demonstrações financeiras consolidadas, a entidade deve divulgar as seguintes informações (IPSASB, 2006d):

- a) a lista de importantes entidades controladas;
- b) o fato de uma entidade controlada não está consolidada, de acordo com os casos previstos pela IPSAS 6;
- c) a informação financeira resumida das entidades controladas, seja individualmente ou em grupos, que não estão consolidadas, incluindo as quantias dos ativos, passivos, rendimentos e superávit ou déficit;
- d) o nome de qualquer entidade controlada em que a entidade de controle detém uma participação de propriedade e/ou direitos de voto de 50% ou menos, juntamente com uma explicação de como o controle existe;
- e) as razões pelas quais a propriedade de mais de 50% de voto, ou potencial de voto, de uma investida não constitui controle.

Quando as demonstrações financeiras individuais são preparadas para uma entidade controladora, que optou por não preparar as demonstrações financeiras consolidadas, as demonstrações financeiras separadas devem divulgar (IPSASB, 2006d):

- a) o motivo pelo qual as demonstrações financeiras estão separadas, contendo a declaração da isenção de consolidação que foi utilizada, conforme os casos previstos na IPSAS 6;
- b) o nome da entidade cujas demonstrações financeiras consolidadas, em cumprimento à IPSAS 6, foram produzidas para uso público e as jurisdições na qual a entidade opera (quando estas forem diferentes para a entidade que controla), o local onde essas demonstrações financeiras consolidadas podem ser obtidas e a descrição do método usado para contabilizar essas entidades;
- c) a lista de importantes entidades controladas, entidades conjuntamente controladas, associadas e, incluindo o nome, a jurisdição em que a entidade opera (quando é diferente da entidade de controle); e,
- d) a proporção de propriedade e, quando for sob a forma de ações, a proporção do poder de voto (apenas onde isso é diferente do interesse de propriedade proporcionais).

### 3.1.7 IPSAS 7 – *Investments in Associates*

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*. A influência significativa, para os fins da norma, é o poder de participar nas decisões das políticas financeiras e operacionais da investida, sem caracterizar controle ou controle conjunto sobre essas políticas (IPSASB, 2006e).

Quanto ao método da equivalência patrimonial, a IPSAS o define como um método de contabilização pelo qual o investimento é, inicialmente, reconhecido pelo valor de custo e, posteriormente, ajustado pela mudança na participação do investidor no capital próprio da investida. O superávit ou déficit do investidor diz respeito à parte do superávit ou déficit que corresponde à participação na investida (IPSASB, 2006e).

Um investimento em uma coligada deve ser contabilizado pelo método da equivalência patrimonial, com exceção apenas dos casos específicos previstos na própria IPSAS, tais como, no caso da ocorrência de evidências de que o investimento seja adquirido e detido exclusivamente com vista à sua alienação nos doze meses seguintes à aquisição e que

está ativamente a procurar um comprador; quando as ações do investidor não são negociadas em bolsas de valores, dentre outros (IPSASB, 2006e).

De acordo com essa norma, as seguintes divulgações devem ser feitas (IPSASB, 2006e):

- a) as razões pelas quais há a presunção de que uma investidora tem influência significativa, ou seja, se o investidor detém, direta ou indiretamente, por meio de entidades controladas, 20% ou mais do poder de voto da investida, sem possuir influência significativa;
- b) a data de elaboração das demonstrações financeiras de uma coligada, quando tais demonstrações financeiras forem usadas para a aplicação do método da equivalência patrimonial, desde que essa data ou período seja diferente da data utilizada pelo investidor, bem como a razão para usar uma data ou período diferente;
- c) a natureza e a extensão de quaisquer restrições significativas, por exemplo, acordos de empréstimos ou exigência legais ou contratuais, sobre a capacidade das coligadas de transferir recursos para o investidor sob a forma de dividendos ou distribuições semelhantes, ou reembolsos de empréstimos ou adiantamentos;
- d) a parte não reconhecida nas perdas de uma coligada para o período ou cumulativamente, se um investidor descontinuou o reconhecimento de sua parte nas perdas de uma coligada;
- e) o fato de uma coligada não ter sido contabilizada pelo método da equivalência patrimonial, conforme as exceções da própria norma; e,
- f) a informação financeira resumida das coligadas, quer individualmente ou em grupos, que não foram contabilizadas usando o método da equivalência patrimonial, incluindo as quantias dos ativos totais, passivos totais, receitas e superávits ou déficits.

A IPSAS 7 estabelece que os investimentos em coligadas contabilizados usando o método da equivalência patrimonial devem ser classificados como ativos não circulantes, sendo que a parte do investidor ou do superávit ou déficit dessas coligadas e a quantia escriturada desses investimentos devem ser divulgados separadamente. Assim como, o fato de qualquer interrupção nos investimentos das coligadas deve ser divulgado separadamente.

### 3.1.8 IPSAS 8 – *Interests in Joint Ventures*

A IPSAS 8 aborda a forma como deve ser efetuada a contabilização dos ganhos em negócios conjuntos (*joint ventures*), definido como um acordo vinculativo em que duas ou mais partes se comprometem a desenvolver uma atividade que está sujeita a controle conjunto (IPSASB, 2006f).

A IPSAS 8 estabelece a contabilização dos negócios conjuntos com relação aos ativos, passivos, receitas e despesas abordadas nas demonstrações financeiras dos investidores. A contabilização descrita na norma não se aplica aos investidores de entidades conjuntamente controladas detidas por organizações de capital de risco, ou aos fundos mútuos, fundos de investimento e outras entidades similares (IPSASB, 2006f).

No que diz respeito às operações conjuntamente controladas, um investidor deve reconhecer, nas demonstrações financeiras, os ativos que controla, os passivos e as despesas em que incorre e a parte da receita que ganha com a venda ou fornecimento de bens ou serviços por parte do negócio conjunto (IPSASB, 2006f).

Com relação aos ativos conjuntamente controlados, o investidor deve reconhecer nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2006f):

- a) a parte dos ativos conjuntamente controlados, classificados de acordo com a natureza dos ativos;
- b) quaisquer passivos em que tenha incorrido;
- c) a parte de quaisquer passivos conjuntamente incorridos com outros investidores em relação ao negócio conjunto;
- d) as receitas provenientes da venda ou do uso de parte da produção do negócio conjunto, juntamente com a parte de quaisquer gastos incorridos pelo negócio conjunto; e,
- e) as eventuais despesas que tenha incorrido em relação ao negócio conjunto.

A IPSAS 8 estabelece que, quando um investidor contribuir ou vender ativos a um negócio conjunto, o reconhecimento de qualquer parcela de ganho ou de perda resultante da transação deve refletir a substância da transação.

Enquanto os ativos estiverem retidos pelo negócio conjunto, e desde que o

empreendedor tenha transferido os riscos significativos e as vantagens da propriedade, o empreendedor deve reconhecer apenas aquela parte do ganho ou da perda que é atribuível aos ganhos dos outros investidores. O investidor deve reconhecer o montante total de qualquer perda quando a contribuição ou venda proporcione provas de uma redução do valor de realização dos ativos, caracterizando uma perda por *impairment* (IPSASB, 2006f).

Quando um empreendedor comprar ativos de um investidor, o mesmo não deve reconhecer a sua parte dos ganhos do negócio conjunto da transação até que revenda os ativos a um terceiro independente. Um empreendedor deve reconhecer a sua parte nas perdas resultantes destas transações da mesma forma que os ganhos, com exceção para o fato de que as perdas devem ser reconhecidas imediatamente quando representem uma redução no valor realizável do ativo (IPSASB, 2006f).

Um empreendedor deve divulgar uma listagem e a descrição de ganhos em empreendimentos conjuntos significativos e a proporção do ganho de propriedade detido em entidades conjuntamente controladas. Um empreendedor que reconheça os seus ganhos em entidades conjuntamente controladas usando, linha por linha, o modelo da consolidação proporcional ou o método da equivalência patrimonial, deve divulgar as quantias agregadas de cada um dos ativos circulantes, dos ativos não circulantes, dos passivos, dos passivos não circulantes, das receitas e das despesas relativas aos seus ganhos em negócios conjuntos (IPSASB, 2006f).

### 3.1.9 IPSAS 9 – *Revenue from Exchange Transactions*

A IPSAS 9 define as receitas originárias como aquelas provenientes da contraprestação do poder público, em que uma entidade recebe em troca bens ou serviços, ou tem dívidas extintas, aproximadamente de igual valor, principalmente na forma de dinheiro, bens, serviços, ou por meio da utilização de ativos, com base no valor justo da retribuição recebida ou a receber (IPSASB, 2001a). A IPSAS 9 considera valor justo a quantia pela qual um ativo pode ser trocado, ou um passivo liquidado, entre partes conhecedoras e dispostas a cumprir determinada transação.

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, 2001a).

A IPSAS 9 identifica as circunstâncias em que estes critérios serão satisfeitos e, portanto, o momento em que a receita será reconhecida, bem como proporciona a orientação prática sobre a aplicação desses critérios na prestação dos serviços, na venda de bens e na geração de juros, *royalties* e dividendos decorrentes do uso por outras pessoas dos ativos da entidade (IPSASB, 2001a).

O montante das receitas provenientes de uma transação é, geralmente, determinado por acordo entre a entidade e o usuário do ativo ou dos serviços. A mensuração do montante das receitas é realizada pelo valor justo da retribuição recebida ou a receber, tendo em conta a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos concedidos pela entidade (IPSASB, 2001a).

Quando uma transação que envolva a prestação de serviços, estimada de forma confiável, a receita associada à transação deve ser reconhecida no final da transação, na data do balanço. O desfecho da transação pode ser estimado de forma confiável quando ocorrem todas as seguintes condições: o montante das receitas pode ser mensurado com confiabilidade; os benefícios econômicos ou potencial de serviço associados à transação fluam para a entidade; o desfecho da transação, na data do balanço, pode ser medido de forma confiável e os custos incorridos com a transação pode ser confiavelmente mensurado (IPSASB, 2001a).

Quando o desfecho da transação que envolva a prestação de serviços não puder ser estimado com confiabilidade, a receita somente deve ser reconhecida na medida em que os gastos reconhecidos sejam recuperáveis.

As receitas provenientes da venda de bens devem ser reconhecidas quando todas estas condições forem atendidas (IPSASB, 2001a):

- a) a entidade tenha transferido ao comprador os riscos significativos e os benefícios da propriedade dos bens;
- b) a entidade não possua envolvimento com a gestão, com posse, nem controle eficaz sobre os bens vendidos;
- c) o montante das receitas seja mensurado com confiabilidade;



- d) os benefícios econômicos ou os serviços potenciais associados com a transação fluam para a entidade;
- e) os custos incorridos ou a serem incorridos em relação ao transação sejam mensurados de forma confiável.

As receitas devem ser reconhecidas utilizando os seguintes tratamentos contábeis:

- a) os juros devem ser reconhecidos numa base proporcional ao tempo que leva em consideração o rendimento efetivo do ativo;
- b) os *royalties* devem ser reconhecidos como são obtidos em conformidade com a substância do acordo relevante; e,
- c) os dividendos ou seus equivalentes devem ser reconhecidos quando a acionista ou o direito da entidade de receber pagamento é estabelecido.

De acordo com a IPSAS 9, a entidade deve divulgar as políticas contábeis adotadas para o reconhecimento de receitas, incluindo os métodos adaptados para determinar a fase de realização de transações que envolvam a prestação de serviços; a quantidade de cada categoria significativa de receita reconhecida durante o período, incluindo as receitas decorrentes de prestação de serviços, venda de mercadorias, juros, *royalties* e os dividendos ou equivalentes, e o montante das receitas proveniente de trocas de bens ou serviços incluídos em cada categoria significativa de receita (IPSASB, 2001a).

### 3.1.10 IPSAS 10 – *Financial Reporting in Hyperinflationary Economies*

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, 2001b).

De acordo com a IPSAS 10, as seguintes divulgações devem ser feitas: o fato das demonstrações financeiras e os correspondentes valores relativos aos períodos anteriores terem sido ajustados para que as alterações no poder geral de compra da moeda funcional, como resultado, são expressos em termos da corrente unidade de mensuração da data da notificação, sendo a identificação e o nível do índice de preços na data do balanço, e o

movimento no índice durante o curso e os comparação com anos anteriores (IPSASB, 2001b).

O superávit ou déficit na posição monetária líquida devem ser divulgados separadamente na demonstração dos resultados financeiros. Quando a economia deixar de ser hiperinflacionária e a entidade interromper a preparação e apresentação das demonstrações financeiras elaboradas, em conformidade com esta norma, deve tratar as quantias expressas na unidade de mensuração do final do ano anterior de relato como a base para as quantias escrituradas nas suas demonstrações financeiras (IPSASB, 2001b).

### 3.1.11 IPSAS 11 – *Construction Contracts*

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, 2001c).

Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um ativo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, dutos, navios, estradas ou túneis. Um contrato de construção pode também tratar a construção de um conjunto de ativos que estejam intimamente interrelacionados ou interdependentes em termos de *design*, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final - exemplos de tais contratos incluem os da construção de sistemas de abastecimento de água reticulada, refinarias e outras infraestruturas complexas (IPSASB, 2001c).

De acordo com a IPSAS 11, devido à natureza da atividade subjacente aos contratos de construção, a data em que o contrato é celebrado e a data em que a atividade é concluída caem geralmente em períodos de referência diferentes.

Quando um contrato cobre um número de ativos, a construção de cada ativo deve ser tratada como um contrato de construção separado quando: tenham sido submetidas propostas separadas para cada ativo; cada ativo tenha sido sujeito à negociação separada, e o contratador e o cliente tenham sido capazes de aceitar ou rejeitar a parte do contrato relacionada com cada ativo; e os custos e receitas de cada ativo possam ser identificados

(IPSASB, 2001c).

Um grupo de contratos, quer com um único cliente ou com vários clientes, deve ser tratado como um contrato de construção único quando: o grupo de contratos seja negociado como um pacote único; os contratos estejam tão intimamente interrelacionados que sejam, de fato, parte de um projeto único com uma margem global, se houver; e, os contratos sejam executados simultaneamente ou em uma sequência contínua (IPSASB, 2001c).

Um contrato pode proporcionar a construção de um ativo adicional como uma opção do cliente, ou pode ser alterado para incluir a construção de um ativo adicional. A construção do ativo adicional deve ser tratada como um contrato de construção separado quando: o ativo difira significativamente na concepção, tecnologia ou função do ativo ou ativos cobertos pelo contrato original, ou o preço do ativo seja negociado sem atenção ao contrato original de preço (IPSASB, 2001c).

A receita do contrato deve incluir a quantia inicial de receita acordada no contrato, as variações de trabalho, as reclamações trabalhistas e os pagamentos de incentivos, na medida em que for provável que resultem em receitas e em condições de serem mensuradas (IPSASB, 2001c).

Para a IPSAS 11, os custos do contrato devem compreender os custos que se relacionem diretamente com o contrato específico; os custos que sejam atribuíveis à atividade do contrato em geral, e podem ser alocados para o contrato de forma sistemática e racional, e outros custos que são especificamente imputáveis ao cliente, nos termos do contrato.

Quando o desfecho de um contrato de construção pode ser estimado de forma confiável, custos do contrato e as receitas associadas ao contrato de construção devem ser reconhecidos como receitas e despesas, respectivamente, por referência à fase de acabamento da atividade do contrato, na data de divulgação. Um déficit esperado em um contrato de construção deve ser reconhecido imediatamente como um gasto (IPSASB, 2001c).

No caso de um contrato a preço fixo, o resultado de um contrato de construção pode ser estimado de forma confiável quando todas as seguintes condições forem satisfeitas (IPSASB, 2001c):

- a) a receita total do contrato, se houver;

- b) os benefícios econômicos ou os serviços potenciais associados ao contrato fluirão para a entidade;
- c) tanto os custos contratuais para completar o contrato como o estágio de execução do contrato, na data do balanço, podem ser medidos de forma confiável; e,
- d) os custos atribuíveis ao contrato possam ser claramente identificados e mensurados, de modo que as despesas reais de contrato incorridas possam ser comparadas com estimativas anteriores.

A IPSAS 11 estabelece que a entidade deve divulgar o montante das receitas do contrato reconhecido como receita no período, os métodos utilizados para determinar a receita do contrato reconhecida no período e os métodos utilizados para determinar a fase de conclusão dos contratos em andamento. Com relação aos contratos em andamento, na data do balanço, a entidade deve divulgar a quantia agregada de custos incorridos e os superávits reconhecidos até a data, o montante dos adiantamentos recebidos e o montante das retenções.

### 3.1.12 IPSAS 12 – *Inventories*

A IPSAS 12 objetiva recomendar o tratamento contábil dos estoques, a determinação do custo e, conseqüentemente, o reconhecimento como um gasto, incluindo a depreciação, e estabelece, também, orientação nas fórmulas de custeio que são utilizadas para atribuir custos aos estoques (IPSASB, 2006g).

Uma entidade que prepara e apresenta as demonstrações financeiras no âmbito do regime de competência deve aplicar esta norma na contabilização de todos os estoques, exceto nos casos de (IPSASB, 2006g):

- a) trabalho em curso proveniente de contratos de construção, incluindo contratos de serviços diretamente relacionados, conforme IPSAS 11;
- b) instrumentos financeiros, conforme IPSAS 28 e 29;
- c) ativos biológicos relacionados à atividade agrícola e à agricultura, conforme IPSAS 27; e,
- d) trabalhos em andamento dos serviços a serem prestados como retorno dos

destinatários.

De acordo como a IPSAS 12, os estoques devem ser mensurados pelo menor valor entre o valor de custo e o valor realizável líquido. O custo dos estoques deve incluir todos os custos de compra, os custos de conversão e outros custos incorridos para colocar os estoques no local e em condições de uso (IPSASB, 2006g).

Uma entidade deve usar o mesmo método de custeio para todos os estoques que tenham natureza e uso semelhantes para a entidade. A diferença em termos geográficos da localização dos estoques (e nas respectivas normas fiscais), por si só, não é suficiente para justificar o uso de diferentes métodos de custeio. O custo dos estoques deve ser atribuído pelo uso do método do primeiro a entrar é o primeiro a sair (*first-in first-out* -FIFO) ou custo médio ponderado (IPSASB, 2006g).

Quando os estoques são vendidos, trocados ou distribuídos, o montante desses estoques deve ser reconhecido como um gasto no período em que a respectiva receita seja reconhecida. Se não houver receita relacionada, a despesa é incorrida quando os bens são distribuídos ou o respectivo serviço é prestado. O montante de qualquer depreciação dos estoques e todas as perdas devem ser reconhecidas como um gasto no período que a depreciação ou a perda ocorra. O montante de qualquer reversão de depreciação dos estoques deve ser reconhecido como uma redução na quantidade de estoques reconhecida como um gasto no período em que a reversão ocorra (IPSASB, 2006g).

As demonstrações financeiras devem divulgar (IPSASB, 2006g):

- a) as políticas contábeis adotadas na mensuração de estoques, incluindo o método de custeio usado;
- b) o montante total escriturado de estoques nas classificações apropriadas para a entidade;
- c) a quantia de estoques escriturada pelo valor justo menos os custos para vender;
- d) a quantia de estoques reconhecida como um gasto durante o período;
- e) o montante de qualquer depreciação de estoques reconhecido como um gasto no período;
- f) a quantia de qualquer reversão de depreciação que é reconhecida na demonstração dos resultados financeiros do período

- g) as circunstâncias ou acontecimentos que conduziram à reversão de uma depreciação de estoques; e,
- h) a quantia escriturada de estoques dados como garantia de passivos.

### 3.1.13 IPSAS 13 – *Leases*

A IPSAS 13 estabelece as práticas contábeis e a forma de divulgação das operações de arrendamento mercantil financeiro e operacional e orienta que a entidade pública deve utilizar, para locatários e locadores, as políticas contábeis e divulgações apropriadas em relação ao arrendamento financeiro e operacional, na preparação e apresentação das demonstrações financeiras, que não sejam locações para explorar ou usar minérios, petróleo, gás natural e recursos similares não regenerativos e acordos de licenciamentos para filmes, vídeo, gravações, peças de teatro, manuscritos, patentes e direitos autorais (IPSASB, 2006h).

A IPSAS 13 define como o início do prazo da locação a data em que o locatário passa a ter o direito de usar o ativo arrendado, sendo esta a data de reconhecimento do contrato de locação, com o respectivo reconhecimento dos ativos, passivos, receitas ou despesas resultantes da locação, conforme o caso (IPSASB, 2006h).

A vida econômica é o período durante o qual se espera que um ativo renda os benefícios econômicos ou os serviços potenciais para um ou mais usuários, ou o número de unidades de produção ou similares que se espera que seja obtido a partir do ativo, por um ou mais usuários. Os custos diretos iniciais são os custos incrementais diretamente atribuíveis à negociação e à aceitação de um contrato de arrendamento, com exceção dos custos incorridos pelo locadores fabricantes ou comerciantes (IPSASB, 2006h).

De acordo com a IPSAS 13, uma locação é um acordo pelo qual o locador transmite ao locatário, em troca de um pagamento ou série de pagamentos, o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado. O prazo da locação é o período não cancelável pelo qual o locatário contratou locar o ativo, juntamente com quaisquer condições adicionais pelas quais o locatário tem a opção de continuar a locar o ativo, com ou sem pagamento adicional, quando no início da locação for razoavelmente certo que o locatário irá exercer a

opção (IPSASB, 2006h).

Uma locação não cancelável é uma locação que é cancelável apenas no caso de ocorrência de alguma contingência remota; ou cancelável com o consentimento do locador; ou o locatário celebrar uma nova locação para o mesmo ou um ativo equivalente com o mesmo locador; ou após o pagamento pelo locatário de uma quantia adicional tal que, em início da locação, a continuação da locação seja razoavelmente determinado (IPSASB, 2006h).

Valor residual é a parcela do valor residual do ativo locado, cuja realização pelo locador não esteja assegurada ou esteja unicamente garantida por uma parte relacionada com o locador (IPSASB, 2006h).

Vida útil é o período remanescente estimado, a partir do início do prazo da locação, sem limitação pelo prazo da locação, durante o qual os benefícios econômicos ou potencial de serviços incorporados ao ativo sejam consumidos pela entidade (IPSASB, 2006h).

Uma locação é classificada como uma locação financeira se transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade. Uma locação é classificada como uma locação operacional se não transferir substancialmente todos os riscos e vantagens inerentes à propriedade (IPSASB, 2006h).

No começo do prazo da locação, os locatários devem reconhecer os ativos adquiridos ao abrigo de locações financeiras como ativos e obrigações associadas como passivos em suas demonstrações da posição financeira. Ativos e passivos devem ser reconhecidos por quantias iguais ao justo valor da propriedade locada ou, se for inferior, o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, determinado no início da locação (IPSASB, 2006h).

Uma locação financeira dá origem a uma despesa de depreciação para os ativos, bem como um gasto financeiro em cada período contábil. A política de depreciação para os ativos locados depreciáveis deve ser consistente com a dos ativos depreciáveis que a entidade possua e a depreciação deve ser calculada de acordo com a IPSAS 17, no caso de propriedade, instalações e equipamentos, ou de acordo com a IPSAS 31, no caso de ativos intangíveis. Se não houver certeza razoável de que o locatário irá obter a propriedade no fim do prazo da

locação, o ativo deve ser totalmente depreciado utilizando-se o prazo mais curto entre o prazo da locação ou o prazo da vida útil (IPSASB, 2006h).

Os locatários devem divulgar, nas locações financeiras, para cada classe de ativo (IPSASB, 2006h):

- a) a quantia escriturada líquida na data de divulgação;
- b) uma reconciliação entre o total dos pagamentos futuros mínimos da locação, na data do balanço, e o seu valor presente;
- c) além disso, a entidade deve divulgar o total dos pagamentos futuros mínimos da locação, na data do balanço, e o seu valor presente, para cada um dos seguintes períodos: até um ano, mais de um ano e menos de cinco anos e mais de cinco anos;
- d) os valores reconhecidos como gastos no período;
- e) o total dos pagamentos futuros mínimos de sublocações não canceláveis, na data do balanço; e,
- f) uma descrição geral dos acordos de locação, incluindo pelo menos, a base sobre a qual a renda contingente a pagar é determinada; a existência e termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento; e, as restrições impostas por acordos de locação, tais como, retorno do capital, contribuições, dividendos, dentre outros.

Os locatários devem divulgar, nas locações operacionais (IPSASB, 2006h):

- a) o total dos pagamentos futuros mínimos da locação para cada um dos seguintes períodos: até um ano, mais de um ano e menos de cinco anos e mais de cinco anos;
- b) o total dos pagamentos futuros mínimos de sublocação, na data do balanço;
- c) os pagamentos de locação e de sublocação reconhecidos como gastos do período; e,
- d) uma descrição geral da locação, incluindo a base pela qual os pagamentos são determinados, a existência de termos de renovação ou de opções de compra e cláusulas de escalonamento e as restrições impostas por acordos de locação, tais como as contribuições, os dividendos, dentre outros.



Os locadores devem divulgar, nas locações financeiras, uma reconciliação entre o investimento total bruto na locação e o valor presente dos pagamentos mínimos da locação, a receber na data do balanço (IPSASB, 2006h).

Além disso, a entidade deve divulgar o investimento bruto e o valor presente mínimo dos pagamentos a receber da locação, para cada um dos seguintes períodos: até um ano, mais de um ano e menos de cinco anos e mais de cinco anos; as receitas a apropriar das finanças; os valores residuais não garantidos que acresçam ao benefício do locador; a dedução acumulada para créditos incobráveis mínimos da locação receber pagamentos; as rendas reconhecidas na demonstração da desempenho; uma descrição geral dos acordos de locação do locador material.

Os locadores devem apresentar os ativos sujeitos a locações operacionais na sua demonstração da posição financeira de acordo com a natureza do ativo e devem divulgar: os pagamentos mínimos futuros da locação até um ano, mais de um ano e menos de cinco anos e menos de cinco anos; o total das rendas contingentes reconhecidas na demonstração da desempenho do período, e uma descrição geral dos acordos de locação do locador (IPSASB, 2006h).

Para as locações operacionais, se o justo valor no momento da venda e relocação é menor do que o valor contábil do ativo, uma perda igual ao montante da diferença entre a quantia escriturada e o justo valor deve ser reconhecida imediatamente (IPSASB, 2006h).

#### 3.1.14 IPSAS 14 – *Events After the Reporting Date*

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, 2006i).

A IPSAS 14 orienta que uma entidade não deve preparar as demonstrações financeiras baseadas na continuidade das operações, se os acontecimentos após a data de divulgação indicar que o pressuposto da continuidade não é apropriado.

Para a norma internacional, os eventos subsequentes, após o fechamento do balanço, são os acontecimentos, favoráveis ou desfavoráveis, que ocorrem entre a data de encerramento do balanço e a data em que as demonstrações financeiras são divulgadas. Nesse período, dois tipos de eventos podem ser identificados: aqueles que proporcionam condições que existiam na data do balanço e aqueles que sejam indicativos de condições após a data de divulgação (IPSASB, 2006i).

Uma entidade deve ajustar as quantias reconhecidas nas suas demonstrações financeiras para refletir os acontecimentos após a data da divulgação. Se uma entidade declara dividendos ou distribuições similares, após a data da divulgação, a entidade não deve reconhecer essas distribuições, como um passivo na data da divulgação (IPSASB, 2006i).

De acordo com a IPSAS 14, a entidade não deve preparar suas demonstrações financeiras, normalmente, se os responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras ou o órgão de gestão determinar que, após a data da divulgação, há uma intenção de liquidar a entidade ou cessar as suas atividades, ou não há nenhuma alternativa realista senão fazer isso (IPSASB, 2006i).

A entidade deve divulgar a data em que as demonstrações financeiras foram autorizadas para emissão e quem deu essa autorização. Se for possível alterar as demonstrações financeiras após a emissão, a entidade deve divulgar esse fato (IPSASB, 2006i).

### 3.1.15 IPSAS 15, 28, 29 e 30 – *Financial Instruments*

A natureza dinâmica dos mercados financeiros internacionais resultou no amplo uso de uma variedade de instrumentos financeiros que vão desde os tradicionais instrumentos, como os títulos, aos instrumentos derivativos, tais como o *swaps* de taxa de juros.

As entidades do setor público podem utilizar uma vasta gama de instrumentos financeiros a partir de instrumentos simples, como as contas a pagar e as contas a receber, até os mais complexos instrumentos, como o *cross-currency swaps* para cobrir compromissos em moedas estrangeiras.

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.

O objetivo da IPSAS 15 é melhorar a compreensão dos usuários das demonstrações financeiras da importância dos instrumentos financeiros na posição financeira, desempenho e fluxos de caixa de um governo ou outra entidade do setor público (IPSASB, 2001).

A IPSAS 15 deve ser aplicada na apresentação e divulgação de informações sobre todos os tipos de instrumentos financeiros, reconhecidos e não reconhecidos, com exceção dos (as) (IPSASB, 2001d):

- a) ganhos em entidades controladas, conforme definidos na IPSAS 6;
- b) ganhos em coligadas, conforme definido na IPSAS 7;
- c) ganhos em empreendimentos conjuntos, como definido na IPSAS 8;
- d) obrigações decorrentes dos contratos de seguros;
- e) empregadores e de planos dos benefícios dos empregados; e,
- f) obrigações de pagamentos decorrentes de benefícios sociais prestados por uma entidade para a qual não recebe remuneração, ou que não é aproximadamente igual ao valor justo dos benefícios, diretamente no retorno dos destinatários desses benefícios.

No entanto, 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 15 define um instrumento de capital próprio como qualquer contrato que evidencie um interesse residual nos ativos de uma entidade, após dedução de todos os seus passivos. Ativo financeiro é qualquer ativo que seja (IPSASB, 2001d):

- a) de caixa;

- b) um direito contratual de receber dinheiro ou outro ativo financeiro de outra entidade;
- c) um direito contratual de trocar instrumentos financeiros com outra entidade em condições que sejam potencialmente favoráveis; ou,
- d) um instrumento de capital de outra entidade.

Um instrumento financeiro é qualquer contrato que dá origem a um ativo financeiro de uma entidade e a um passivo financeiro ou instrumento de capital próprio de outra entidade (IPSASB, 2001d).

Os contratos de *commodities* que dão, a qualquer das partes, o direito de estabelecer em dinheiro ou em algum outro instrumento financeiro, devem ser contabilizados como se fossem instrumentos financeiros, com exceção dos contratos de *commodities* que: foram celebrados para cumprir compra, venda, ou exigências de uso, pela entidade; foram designados para a finalidade de sua criação; e devem ser liquidados pela entrega (IPSASB, 2001d).

Para a IPSAS 15, passivo financeiro é qualquer passivo que represente uma obrigação contratual de entregar dinheiro ou outro ativo financeiro para outra entidade, ou para trocar instrumentos financeiros com outra entidade, em condições que sejam potencialmente desfavoráveis.

Um contrato de seguro é um contrato que expõe a seguradora a riscos de perda em razão de acontecimentos ou circunstâncias que ocorram, ou descobertos dentro de um período determinado, incluindo morte, doença, invalidez, danos à propriedade, ferimentos a outras pessoas e interrupção das operações (IPSASB, 2001d).

O valor de mercado é a quantia a obter da venda, ou a pagar, na aquisição de um instrumento financeiro em um mercado ativo. Ativos financeiros monetários e passivos financeiros monetários são ativos e passivos financeiros a serem recebidos ou pagos em quantias fixadas em dinheiro (IPSASB, 2001d).

Os juros, dividendos, perdas e ganhos relacionados com um instrumento financeiro, ou um componente, classificado como um passivo financeiro, devem ser incluídos na declaração de desempenho financeiro como despesa ou receita (IPSASB, 2001d).

Um ativo financeiro e um passivo financeiro devem ser compensados e o valor registrado na demonstração da posição financeira quando uma entidade tiver um direito legalmente executável para compensar as quantias reconhecidas e pretenda liquidar numa base líquida, ou realizar o ativo e liquidar o passivo simultaneamente (IPSASB, 2001d).

Para cada classe de ativo financeiro, passivo financeiro e instrumento de capital próprio, reconhecidos e não reconhecidos, a entidade deve divulgar as informações sobre a extensão e a natureza dos instrumentos financeiros, incluindo os termos e condições significativas que possam afetar a quantia, a tempestividade e a certeza de fluxos de caixa futuros, as políticas contábeis e os métodos adotados, incluindo os critérios para o reconhecimento e a base de mensuração aplicada (IPSASB, 2001d).

A IPSAS 28 estabelece como deve ser realizada a apresentação de todos os tipos de instrumentos financeiros a partir de 2013, exceto aqueles já excetuados pela IPSAS 15. Contudo, esta norma aplica-se ainda a derivados que estejam embutidos nos contratos de seguro, se a IPSAS 29 exigir que a entidade os contabilize separadamente; e contratos de garantia financeira, caso o emitente aplique a IPSAS 29 no reconhecimento e na mensuração dos contratos. Além desses instrumentos financeiros, a entidade pode aplicar esta norma para os contratos de seguros que envolvem a transferência de risco financeiro.

O emitente de um instrumento financeiro deve classificar o instrumento, ou os seus componentes, no reconhecimento inicial como um passivo financeiro, ativo financeiro ou um instrumento de capital próprio de acordo com a substância do acordo contratual e as definições de passivo financeiro, ativo financeiro e instrumento de capital próprio estabelecidas nesta IPSAS (IPSASB, 2010a).

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.

A IPSAS 29 define derivativo como um instrumento financeiro ou outro contrato que possua as seguintes características (IPSASB, 2010b):

- a) seu valor muda em resposta à alteração numa taxa de juro especificada, preço de instrumento financeiro, preço de mercadoria, taxa de câmbio, índice de preços ou taxas, notação de crédito ou índice de crédito, ou outra variável,

fornecida no caso de uma variável não financeira, a variável não é específica de uma parte do contrato;

- b) não requer investimento líquido inicial ou o investimento líquido inicial é menor do que seria exigido para outros tipos de contratos semelhantes às alterações nos fatores de mercado; e,
- c) é liquidado numa data futura.

Uma entidade deve reconhecer um ativo financeiro ou um passivo financeiro em sua demonstração da posição financeira quando, e somente quando, a entidade torna-se uma parte das disposições contratuais do instrumento. A parte compreende apenas uma parte totalmente proporcional (pró-rata) dos fluxos de caixa especificamente identificados resultantes de um ativo financeiro (ou um grupo de ativos financeiros semelhantes) (IPSASB, 2010b).

Uma entidade deve deixar de reconhecer um ativo financeiro quando, e somente quando, os direitos contratuais aos fluxos de caixa do ativo financeiro expiram ou não são cobrados, ou transfere o ativo financeiro e a transferência se qualifica como desconhecimento (IPSASB, 2010b).

Uma entidade transfere um ativo financeiro se, e somente se, ou transferir os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do ativo financeiro, ou reter os direitos contratuais de receber os fluxos de caixa do ativo financeiro, mas assume uma obrigação contratual de pagar os fluxos de caixa a uma ou mais destinatários (IPSASB, 2010b).

Quando um ativo financeiro ou passivo financeiro é inicialmente reconhecido, a entidade deve mensurá-lo pelo seu valor justo mais os custos de transação que sejam diretamente atribuíveis à aquisição ou à emissão do ativo ou passivo junto ao sistema financeiro (IPSASB, 2010b).

Uma entidade deve avaliar, no final de cada período, se há qualquer evidência objetiva que um ativo financeiro ou grupo de ativos financeiros está prejudicado. Se tal prova existir, a entidade deve aplicar o teste de *impairment* para cada grupo de ativos – ativos financeiros escriturados pelo custo amortizado, ativos financeiros escriturados pelo custo, ou ativos financeiros disponíveis para venda – e determinar a quantia de qualquer perda (IPSASB, 2010b).

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 30, a entidade deve divulgar informações que permitam aos usuários das demonstrações financeiras avaliar a significância dos instrumentos financeiros para a posição financeira e desempenho da mesma, a natureza e a extensão dos riscos resultantes de instrumentos financeiros que a entidade está exposta ao final do período (IPSASB, 2010c).

### 3.1.16 IPSAS 16 – *Investment Property*

De acordo com a IPSAS 16, a propriedade de investimento é a propriedade (terreno, ou um 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, 2006j).

A propriedade ocupada pelo dono é a propriedade detida (pelo dono ou pelo locatário sob uma locação financeira) para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, ou para fins administrativos (IPSASB, 2006j).

Um interesse de propriedade que seja detido por um locatário, segundo uma locação operacional, pode ser classificado e contabilizado como propriedade de investimento se, e somente se, a propriedade satisfizer a definição de uma propriedade de investimento, e o locatário utilizar o modelo do valor justo para reconhecer o ativo (IPSASB, 2006j).

Uma propriedade de investimento deve ser reconhecida como um ativo quando, e somente quando, for provável que os benefícios econômicos futuros, ou serviços potenciais que estão associados com a propriedade de investimento, fluirão para a entidade; e o custo ou o valor justo da propriedade de investimento possa ser mensurado de forma confiável (IPSASB, 2006j).

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do valor justo

deve mensurar todas as suas propriedades de investimento pelo valor justo. Um ganho ou uma perda decorrente de uma alteração no valor justo da propriedade de investimento devem ser reconhecidos no superávit ou déficit do período. O valor residual da propriedade de investimento deve ser assumido como sendo zero. A entidade deve aplicar IPSAS 17 até a alienação do investimento (IPSASB, 2006j).

Se uma entidade tiver previamente mensurado uma propriedade de investimento pelo justo valor, ele deve continuar a mensurar a propriedade pelo justo valor até eliminação, ou até que a propriedade se torne ocupada pelo dono, ou a entidade comece a desenvolver a propriedade para subsequente venda no curso normal das operações (IPSASB, 2006j).

Após o reconhecimento inicial, uma entidade que escolha o modelo do custo deve mensurar todas as suas propriedades de investimento, em conformidade com os requisitos da IPSAS 17 para esse modelo, ou seja, a um custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por *impairment* (IPSASB, 2006j).

As transferências para propriedade de investimento ou de uma propriedade devem ser feitas quando, e somente quando, houver uma alteração no uso, evidenciada pelo seguinte (IPSASB, 2006j):

- a) o início da ocupação pelo dono, para uma transferência de propriedade de investimento para propriedade ocupada pelo dono;
- b) o começo de desenvolvimento com vista à venda, para uma transferência de propriedade de investimento para inventários;
- c) o fim de ocupação pelo dono, para uma transferência para propriedade de investimento; ou,
- d) o começo de uma locação operacional para outra parte, uma transferência de inventários para propriedade de investimento.

Uma propriedade de investimento deve ser baixada (eliminada da demonstração da posição financeira) na alienação ou quando o investimento for permanentemente retirado de uso e não se espera mais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais da sua alienação (IPSASB, 2006j).

Os ganhos ou perdas provenientes da retirada ou alienação de propriedade de investimento devem ser determinados como a diferença entre a alienação dos rendimentos



líquidos e o valor contábil do ativo, e devem ser reconhecidos no superávit ou déficit, conforme a IPSAS 13, no período da retirada ou alienação (IPSASB, 2006j).

De acordo com a IPSAS 16, uma entidade deve divulgar (IPSASB, 2006j):

- a) se aplica o valor justo ou o modelo de custos;
- b) se aplicar o valor justo, as circunstâncias em que os ganhos de propriedade detidos, segundo locações operacionais, são classificados e contabilizados como propriedade de investimento;
- c) quando a classificação for difícil, os critérios que usa para distinguir propriedades de investimento de propriedades ocupadas pelo proprietário e de propriedades detidas para venda no curso normal das operações;
- d) os métodos e pressupostos significativos aplicados na determinação do valor justo da propriedade de investimento, incluindo uma declaração se a determinação do valor justo foi suportada por provas de mercado, ou foi mais fortemente baseada em outros fatores por causa da natureza da propriedade e da falta dos dados de mercado comparáveis;
- e) a medida em que o valor justo da propriedade de investimento (como mensurado ou divulgado nas demonstrações financeiras) é baseado em uma valorização de um avaliador independente que possua uma reconhecida e relevante qualificação profissional e que tenha experiência recente na localização e na categoria da propriedade de investimento a ser valorizada. Se não tem havido tal valorização, esse fato deve ser divulgado;
- f) os montantes reconhecidos no superávit ou déficit para as receitas de arrendamento de propriedades de investimento; os gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que geraram rendimentos durante o período, e os gastos operacionais diretos (incluindo reparações e manutenção) provenientes de propriedades de investimento que não geraram receitas durante o período.
- g) a existência de restrições sobre a propriedade de investimento ou a remessa de receitas e os produtos de eliminação; e,
- h) as obrigações contratuais para comprar, construir ou desenvolver o investimento de propriedade ou de reparos, manutenção ou aumentos.

Quando uma entidade mensurar a propriedade de investimento usando o modelo

de custo, deve divulgar as quantias relacionadas a essa propriedade de investimento separadamente das quantias relacionadas com outros investimentos imobiliários.

A entidade que aplica o modelo de custo deve divulgar também (IPSASB, 2006j):

- a) os métodos de depreciação usados;
- b) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- c) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por *impairment* acumuladas) no início e no final do período;
- d) a reconciliação da quantia escriturada da propriedade de investimento no início e final do período, mostrando as adições, divulgando separadamente as adições que resultem de aquisições e as resultantes das subseqüentes despesas reconhecidas como um ativo; as adições que resultem de aquisições por intermédio de combinações de entidades; a alienação; a depreciação; o montante das perdas por *impairment* reconhecidas, e os montante das perdas revertidas durante o período; as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras em uma moeda de apresentação diferente e da transposição de uma operação estrangeira para a moeda de apresentação da entidade que relata; as transferências de inventários e as propriedades ocupadas pelo proprietário e as outras alterações; e,
- e) o valor justo da propriedade de investimento.

Quando uma entidade não puder determinar o valor justo da propriedade de investimento com confiabilidade, a entidade deve divulgar uma descrição da propriedade de investimento; uma explicação do porquê do valor justo não poder ser determinado de forma confiável, e, se possível, o intervalo de estimativas dentro do qual o valor justo é altamente provável (IPSASB, 2006j).

### 3.1.17 IPSAS 17 – *Property, Plant, and Equipment*

A propriedade, instalações e equipamentos são itens tangíveis utilizados para uso na produção ou fornecimento de bens ou serviços, para arrendamento, ou para fins administrativos, em que se espera que sejam usados durante mais de um período de referência

(IPSASB, 2006 I).

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, 2006 I).

A IPSAS 17 não exige que a entidade reconheça os bens do patrimônio que satisfaçam a definição e os critérios de reconhecimento para propriedade, instalações e equipamentos. Se uma entidade não reconhece os bens do patrimônio, deve aplicar os requisitos de divulgação desta norma e que podem, mas não é obrigatório, aplicar os requisitos de mensuração desta norma (IPSASB, 2006 I).

Para a IPSAS 17, a classe de imóveis, instalações e equipamentos constitui-se um agrupamento de ativos de natureza semelhante ou função nas operações de uma entidade é apresentado como um único item com o propósito de divulgação nas demonstrações financeiras.

O custo do ativo imobilizado e dos equipamentos devem ser reconhecidos como ativo se, e somente se, for provável que benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais fluirão para a entidade e o custo ou o valor justo puder ser mensurado com confiabilidade (IPSASB, 2006 I).

A entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo de reavaliação previsto na IPSAS 17 como política contábil e deve aplicar essa política a uma classe inteira de bens, instalações e equipamentos.

A IPSAS 17 orienta que o método de depreciação deve refletir os benefícios econômicos futuros ou os serviços potenciais a ser consumidos pela entidade. O método de depreciação aplicado a um ativo deve ser revisto pelo menos ao final do período e, se tiver havido uma mudança significativa no padrão esperado de consumo dos benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais incorporados ao ativo, o método deve ser alterado para refletir o modelo alterado (IPSASB, 2006 I).

A quantia escriturada de um item do ativo imobilizado e os equipamentos devem

ser baixados quando houver alienação, ou quando não houver mais benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais previstos da sua utilização ou eliminação (IPSASB, 2006 I).

As demonstrações financeiras devem divulgar, para cada classe de ativo imobilizado e equipamentos reconhecidos nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2006 I):

- a) as bases de mensuração usadas para determinar o montante dos ativos;
- b) os métodos de depreciação usados;
- c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação usadas;
- d) a quantia escriturada bruta e a depreciação acumulada (agregada com perdas por desvalorizações acumuladas) no início e no final do período; e,
- e) uma reconciliação da quantia escriturada no início e no final do período mostrando: adições, alienação, aquisições por intermédio de combinações de entidade, aumentos ou reduções resultantes de revalorizações e de perdas por desvalorizações, se houver, reconhecidas ou revertidas diretamente no patrimônio líquido; perdas por desvalorizações reconhecidas em superávit ou déficit; perdas por desvalorizações revertidas em superávit ou déficit; depreciação; as diferenças cambiais líquidas resultantes da transposição das demonstrações financeiras da moeda corrente para uma moeda estrangeira; outras alterações.

### 3.1.18 IPSAS 18 – *Segment Reporting*

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, 2002b).

A divulgação destas informações tem por objetivo ajudar os usuários das demonstrações financeiras a compreender melhor o desempenho passado da entidade e identificar os recursos alocados para apoiar as principais atividades da entidade, bem como, aumentar a transparência da informação financeira e permitir que a entidade cumpra melhor as obrigações de sua responsabilidade (IPSASB, 2002b).

A informação por segmentos deve ser preparada em conformidade com as práticas contábeis adotadas para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas do grupo ou da entidade. Os ativos que sejam conjuntamente usados por dois ou mais segmentos devem ser imputados a segmentos se, e somente se, as suas receitas e despesas são também imputadas a esses segmentos (IPSASB, 2002b).

A entidade deve divulgar a quantia total de ativos e passivos, para cada segmento, o custo total incorrido durante o período para adquirir ativos para o segmento que se espera que sejam usados durante mais de um período, os gastos com coligadas, *joint ventures*, ou outros investimentos contabilizados pelo método da equivalência patrimonial, se substancialmente todas as operações dessas associadas estão dentro desse único segmento (IPSASB, 2002b).

A entidade deve apresentar uma reconciliação entre a informação divulgada por segmentos e a informação agregada nas demonstrações financeiras consolidadas. Caso não tenha sido divulgado nas demonstrações financeiras ou em outro local do relatório anual, a entidade deve indicar: os tipos de bens e serviços incluídos em cada serviço, por segmento; a composição de cada segmento geográfico relatado, e, se nem uma base de serviços ou de segmentação geográfica é adotada, a natureza do segmento e as atividades por ele abrangidos (IPSASB, 2002b).

### 3.1.19 IPSAS 19 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets*

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, a fim de permitir aos usuários das demonstrações financeiras, a compreensão da natureza, a tempestividade e a quantia de cada um (IPSASB, 2002c).

Para a IPSAS 19, um ativo contingente é considerado como um possível ativo que surja de acontecimentos passados, e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente sob o controle da entidade (IPSASB, 2002c).

Enquanto o passivo contingente é uma obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos, não totalmente dentro do controle da entidade, ou uma obrigação presente que surja de acontecimentos passados, mas não reconhecida porque não é provável que existam benefícios econômicos ou serviços potenciais a liquidar a obrigação, ou o montante da obrigação não pode ser medido com confiabilidade suficiente (IPSASB, 2002c).

A entidade que prepara e apresenta demonstrações financeiras no âmbito do regime de competência deve aplicar a IPSAS 19 na contabilização de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, com exceção de alguns casos previstos na norma, tais como, no caso de ativo ou passivo contingente resultante de instrumentos financeiros que sejam escriturados pelo valor justo, ou os cobertos por outra IPSAS (IPSASB, 2002c).

Para a IPSAS 19, uma provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta que deve ser reconhecido quando a entidade tem uma obrigação presente como um resultado de um evento passado; for provável a incorporação de benefícios ou serviços potenciais para liquidar a obrigação; e possa estimar de forma confiável o valor da obrigação. Se essas condições não forem satisfeitas, nenhuma provisão deve ser reconhecida (IPSASB, 2002c).

Para cada classe de provisão, a IPSAS 19 estabelece que a entidade deve divulgar: a quantia escriturada no início e final do período; as provisões adicionais feitas no período, incluindo os aumentos nas já existentes; as quantias incorridas e debitadas à provisão, durante o período; as quantias não usadas e revertidas durante o período; o aumento durante o período na quantia descontada proveniente da passagem do tempo e o efeito de qualquer mudança na taxa de desconto (IPSASB, 2002c).

Para cada classe de passivo contingente, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza do passivo contingente e, quando possível, uma estimativa do seu efeito financeiro, uma indicação das incertezas relacionadas ao montante de qualquer saída, e a possibilidade de qualquer reembolso (IPSASB, 2002c).

Quando a falta de benefícios econômicos ou serviços potenciais for provável, a entidade deve divulgar uma breve descrição da natureza dos ativos contingentes e, quando praticável, uma estimativa do seu efeito financeiro, mensurada usando os princípios

estabelecidos para as provisões (IPSASB, 2002c).

### 3.1.20 IPSAS 20 – *Related Party Disclosures*

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. Esta informação é necessária para efeitos de responsabilização e para facilitar uma melhor compreensão da posição financeira e do desempenho da entidade (IPSASB, 2002d).

A IPSAS 20 define partes relacionadas como a parte que tem a capacidade de controlar a outra parte, ou exerce uma influência significativa sobre a outra parte na tomada de decisões financeiras e operacionais, ou há uma entidade com partes relacionadas e outra entidade sujeita a controle comum (IPSASB, 2002d).

Para a IPSAS 20, os principais aspectos da divulgação de informações sobre partes relacionadas são identificar quais controles influenciam significativamente a entidade e determinar que informações devem ser divulgadas sobre as transações com essas partes. Os relacionamentos com partes relacionadas onde exista controle devem ser divulgados, independentemente de ter havido ou não transações entre as partes relacionadas (IPSASB, 2002d).

Em relação às operações entre partes relacionadas, a entidade deve divulgar a natureza dos relacionamentos com partes relacionadas, os tipos de transações que ocorreram e os elementos das operações necessárias para esclarecer o significado dessas transações nas demonstrações financeiras (IPSASB, 2002d).

### 3.1.21 IPSAS 21 – *Impairment of Non-Cash-Generating Assets*

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.

Ao avaliar se existe qualquer indicação que um ativo possa sofrer deterioração, a entidade deve considerar, no mínimo, as seguintes situações (IPSASB, 2004b):

- a) término da demanda ou necessidade de serviços fornecidas pelo ativo;
- b) mudanças significativas a longo prazo com um efeito adverso sobre a entidade ocorrem durante o período, ou irão acontecer no futuro próximo, na política tecnológica, jurídica ou ambiental no qual a entidade opera;
- c) evidência de dano físico de um ativo;
- d) alterações significativas de longo prazo com um efeito adverso sobre a entidade tenham ocorrido durante o período, ou espera-se que terá lugar em futuro próximo, na medida em que, ou na forma em que, um ativo é usado ou se espera que seja usado. Estas alterações incluem um ativo que se tornou ocioso, planos para descontinuar ou reestruturar a operação a qual um ativo pertence, ou planos para alienar um ativo antes da data prevista;
- e) decisão de suspender a construção do ativo antes de ser concluída ou em bom estado de funcionamento; e,
- f) evidência proveniente de relatórios internos que indica que o desempenho dos serviços de um ativo é, ou será significativamente pior do que o esperado.

Se, e somente se, o valor recuperável de um ativo for inferior à sua quantia escriturada, a quantia escriturada do ativo deve ser reduzida para a sua quantia recuperável. Esta redução é uma perda por deterioração (*impairment*) e deve ser reconhecida imediatamente no superávit ou déficit do exercício (IPSASB, 2004b).

Quando a quantia estimada de uma perda por *impairment* for maior do que o valor contábil do ativo a que se refere, a entidade deve reconhecer um passivo se, e somente se, isso for exigido por outra IPSAS (IPSASB, 2004b).

Após o reconhecimento de uma perda por *impairment*, a depreciação (ou amortização) para o ativo deve ser ajustada, em períodos futuros, para a quantia revista do ativo, menos o seu valor residual (se houver), numa base sistemática durante a vida útil remanescente do ativo (IPSASB, 2004b).

A perda por *impairment* reconhecida em períodos anteriores para um ativo deve



ser revertida se, e somente se, ocorrer uma mudança nas estimativas usadas para determinar a quantia recuperável do ativo. Se este for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado até a sua valorização de valor. Este aumento caracteriza a reversão de perda por *impairment* (IPSASB, 2004b).

Uma entidade deve divulgar, para cada classe de ativos, as seguintes informações (IPSASB, 2004b):

- a) o montante das perdas por *impairment* reconhecidas no superávit ou déficit durante o período, a linha da demonstração de desempenho em que essas perdas foram incluídas; e,
- b) a quantia de reversões de perdas reconhecida nos resultados ou déficit no período e a linha da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas foram revertidas.
- c) os eventos e circunstâncias que levaram ao reconhecimento ou à reversão da perda;
- d) o valor da perda por imparidade reconhecida ou revertida;
- e) a natureza do bem;
- f) o segmento ao qual o ativo pertence, se houver relatórios de informações por segmento de acordo com a IPSAS 18;
- g) se o valor recuperável do ativo é o valor justo, o custo menos o valor de venda ou o valor de uso;
- h) se o valor recuperável do ativo é o valor justo menos custos para vender, a base usada para determinar o valor justo menos custos de vender; e,
- i) se o valor recuperável é o valor de uso, a abordagem usada para determinar o valor de uso.

### 3.1.22 IPSAS 22 – *Disclosure of Financial Information About the General Government Sector*

A IPSAS 22 estabelece a forma de divulgação a ser utilizada pelos governos que apresentam informações sobre o Setor Governo Geral (*General Government Sector – GGS*) nas demonstrações financeiras. O GGS compreende todas as entidades organizacionais do

governo central, estadual e municipal, fundos de seguridade social em cada nível governamental e as instituições sem fins lucrativos controladas pelo governo. Não inclui as corporações públicas financeiras (*Public Finance Corporations* – PFC) e as não financeiras (*Public Non-finance Corporations* – PNFC) (IPSASB, 2006m).

A IPSAS 22 trata dessa forma de consolidação das informações financeiras em razão das disposições exigidas pelos sistemas de estatísticas de finanças públicas, notadamente o Fundo Monetário Internacional, por meio do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas e do Sistema de Contas Nacionais, e do Sistema de Contas Europeu

De acordo com a IPSAS 22, a divulgação de informações adequadas sobre o GGS pode melhorar a transparência dos relatórios financeiros e fornecer uma melhor compreensão da relação entre o mercado e as atividades financeiras do governo, e entre as demonstrações financeiras e os relatórios financeiros.

As informações financeiras sobre o GGS devem ser divulgadas em conformidade com as políticas contábeis adotadas para elaboração e apresentação das demonstrações financeiras consolidadas do governo (IPSASB, 2006m).

Na apresentação das informações financeiras sobre o GGS, as entidades devem incluir, pelo menos, o seguinte (IPSASB, 2006m):

- a) as classe de ativos importantes, mostrando separadamente o investimento em outros setores;
- b) as responsabilidades por classe principal;
- c) o patrimônio líquido/capital próprio;
- d) o total de reservas de reavaliação e os outros itens de receitas e despesas reconhecidas diretamente no patrimônio líquido;
- e) a receita e as despesas, por classe principal;
- f) o superávit ou déficit; e,
- g) os fluxos de caixa das atividades operacionais, de investimento e de financiamento, por classe principal.

As entidades que preparam as divulgações do GGS devem divulgar as entidades controladas significativas que estejam incluídas no GGS, e eventuais alterações dessas entidades com relação ao período anterior, juntamente com uma explicação das razões pelas

quais uma entidade desse tipo que foi previamente incluída no GGS ou não está incluída (IPSASB, 2006m).

As divulgações do GGS devem ser reconciliadas com as demonstrações financeiras consolidadas apresentadas pelo governo, mostrando separadamente o montante dos ajustes para cada item equivalente das demonstrações financeiras. O Quadro 8 apresenta a estrutura da Demonstração da Posição Financeira para o GGS, conforme estabelecida na IPSAS 22.

<b>DEMONSTRAÇÃO DA POSIÇÃO FINANCEIRA PARA O GGS</b>								
<b>Em 31 de dezembro de 20X2 (Em milhares de unidades monetárias)</b>								
	GGS		PFC e PNFC		Eliminações		Totalidade das Contas	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>ATIVOS</b>								
<b>Ativo Circulante</b>								
Caixa e Equivalentes								
Contas a Receber								
Estoques								
Pagamentos Antecipados								
Investimentos								
Outros Ativos Circulantes								
<b>Ativo Não Circulante</b>								
Contas a Receber								
Investimentos								
Investimentos em Outros Setores								
Outros Ativos Financeiros								
Infraestrutura, Aparelhagem e Equipamentos								
Terrenos e Edifícios								
Ativos Intangíveis								
Outros Ativos Não Financeiros								
<b>Total de Ativos</b>								
<b>PASSIVOS</b>								
<b>Passivo Circulante</b>								
Contas a Pagar								
Empréstimos de Curto Prazo								
Parte a Curto Prazo de Empréstimos de Longo Prazo								
Provisões de Curto Prazo								
Encargos Sociais								
Benefícios de Aposentadorias								
<b>Total de Passivos</b>								
Ativos Líquidos								
<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>								
Capital Integralizado por Outras Entidades Governamentais								
Reservas								
Superávits/Déficits Acumulados								
Participações Minoritárias								
<b>Total do Patrimônio líquido</b>								

Quadro 8 – Estrutura da Demonstração da Posição Financeira para o GGS

Fonte: Elaborado com base na IPSAS 6 (2011).

Como pode-se perceber do Quadro 8, a Demonstração da Posição Financeira para o GGS apresenta a mesma estrutura básica definida pela IPSAS 1, assim como as demais demonstrações financeiras também seguem a estrutura definida pela IPSAS 1. A diferença é que ao invés de apresentar duas colunas, uma do ano corrente e outra do ano anterior, são apresentadas 8 (oito) colunas que apresentam os dados do GGS do ano corrente e ano anterior, o PFC e do PNFC do ano corrente e do anterior, as eliminações e o total das contas do ano corrente e do ano anterior.

### 3.1.23 IPSAS 23 – *Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)*

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. O fato gerador dessas receitas é o evento em que o legislador tenha determinado que estará sujeito à tributação. As transferências são fluxos de benefícios econômicos futuros ou serviços potenciais de operações, com exceção dos impostos (IPSASB, 2006n).

Uma entidade pública deve reconhecer um ativo em matéria de impostos, quando o sujeito passivo incorrer no evento e os critérios de reconhecimento de ativos forem cumpridos. A receita fiscal deve ser considerada pelo valor bruto e não deve ser reduzida das despesas pagas por meio do sistema fiscal (IPSASB, 2006n). De acordo com a IPSAS 23, a entidade deve divulgar nas demonstrações financeiras ou em notas (IPSASB, 2006n):

- a) o montante das receitas reconhecidas durante o período mostrando, separadamente, os impostos, indicando separadamente as principais classes de impostos, e as transferências, mostrando, separadamente, as classes principais de transferências;
- b) o montante do passivo reconhecido em matéria de ativos transferidos;
- c) o montante das dívidas reconhecidas em matéria de concessão de empréstimos que estão sujeitas a condições sobre os ativos transferidos;
- d) o valor dos bens reconhecidos que estão sujeitos a restrições e a natureza dessas restrições;

- e) a existência e as quantias de qualquer recebimento antecipado em relação às receitas; e,
- f) a quantia de qualquer passivo perdoado.

### 3.1.24 IPSAS 24 – *Presentation of Budget Information in Financial Statements*

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, em que a entidade torna público o seu orçamento aprovado e a realização, com a respectiva divulgação das razões para as diferenças materiais existentes entre o orçamento e os valores reais (IPSASB, 2006o). A estrutura desse demonstrativo está demonstrada no Quadro 9.

<b>DEMONSTRAÇÃO DA COMPARAÇÃO DO ORÇAMENTO COM A EXECUÇÃO ORÇAMENTÁRIA</b>				
<b>Ano de 20X2</b>				
<b>Orçamento em Regime de Caixa</b>				
<b>Classificação dos Pagamentos por Função</b>				
<b>(em milhares de unidades monetárias)</b>				
Nota: no modelo, o regime contábil do orçamento e da execução orçamentária são diferentes. A demonstração foi preparada sob o regime contábil do orçamento (de caixa).				
	Orçamento		Montante Executado	Diferença entre o Orçamento Final e a Execução Orçamentária
	Projeto	Aprovado (Final)		
<b>RECEBIMENTOS</b>				
Tributação				
Contratos de Assistência				
Agências Internacionais				
Outras Doações e Assistências				
Proventos de Empréstimos				
Proventos de Disponibilização de Instalações e Equipamentos				
Atividades de Comercialização				
Outros Recebimentos				
<b>Total de Recebimentos</b>				
<b>PAGAMENTOS</b>				
Saúde				
Educação				
Ordem Pública e Segurança				
Assistência Social				
Defesa				
Bem-Estar Social				
Lazer, Cultura e Religião				
Relações Econômicas				
Outros Pagamentos				
<b>Total de Pagamentos</b>				
<b>RECEBIMENTOS LÍQUIDOS</b>				

Quadro 9 – Estrutura da Demonstração da comparação do orçamento com a execução orçamentária

Fonte: Elaborado com base na IPSAS 24 (2011).

De acordo com a IPSAS 24, o orçamento aprovado para um ano não incluem as estimativas publicadas para períodos posteriores ao período do orçamento e a entidade deve apresentar uma comparação dos valores do orçamento e os valores reais nas demonstrações financeiras, ou como uma declaração separada adicional, ou como coluna adicional sobre o orçamento nas demonstrações financeiras.

De acordo com o Quadro 9, pode-se perceber que os valores reais, apresentados em uma base comparável ao orçamento, devem ser reconciliados com os seguintes valores reais apresentados nas demonstrações financeiras, identificando, separadamente (IPSASB, 2006o):

- a) se o regime de competência é adotado para o orçamento, as receitas totais, os gastos e os fluxos de caixa líquido das atividades operacionais, de investimento e de financiamento; ou,
- b) se uma outra base diferente do regime de competência é adotada para o orçamento, os fluxos de caixa líquido das atividades operacionais, de investimento e de financiamento.

A comparação do orçamento com os montantes reais deve apresentar, separadamente, para cada nível de governo, os valores do orçamento inicial e final, os montantes reais em uma base comparável, e, por meio da divulgação de nota, uma explicação das diferenças materiais entre o orçamento e os valores reais, exceto se essa explicação estiver incluída em outros documentos públicos emitidos, em conjunto com as demonstrações financeiras, porém uma referência cruzada a esses documentos deve ser feita nas notas (IPSASB, 2006o).

A IPSAS 24 estabelece ainda que, além da demonstração adicional, a entidade pode apresentar essas informações em uma coluna, para comparar os montantes consignados no orçamento aprovado e os reais montantes executados; bem como devem ser divulgadas notas explicativas a respeito das práticas contábeis e outras notas que forem necessárias (IPSASB, 2006o).

### 3.1.25 IPSAS 25 – *Employee Benefits*

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, 2008b).

De acordo com a IPSAS 25, os benefícios a empregados são todas as formas de remuneração mediante troca do serviço prestado pelos empregados. Esta norma deve ser aplicada por um empregador na contabilização de todos os benefícios dos empregados, exceto os decorrentes de operações com base em ações, sempre que existir uma obrigação presente e a entidade não tem realidade alternativa senão a de fazer os pagamentos (IPSASB, 2008b).

A IPSAS 25 define sobre o que se trata cada um dos tipos de benefícios a empregados de curto e longo prazo e estabelece o momento e a forma de contabilização para cada caso específico. Quando o empregado prestar serviços a uma entidade durante um período, a entidade deve reconhecer a contribuição a pagar para um plano de contribuição definido, em troca desse serviço (IPSASB, 2008b):

- a) como um passivo (gasto), após dedução de qualquer contribuição já paga. Se a contribuição já paga exceder a contribuição devida para o serviço antes da data de divulgação, a entidade deve reconhecer esse excesso como um ativo (gasto pré-pago) na medida em que o pagamento adiantado conduzirá, por exemplo, uma redução em futuros pagamentos ou uma restituição de caixa;
- b) como um gasto, salvo se outra norma exigir ou permitir a inclusão da contribuição no custo de um ativo.

A entidade deve contabilizar não somente a sua obrigação legal quanto ao plano de benefício definido, mas também qualquer obrigação que surgir a partir das práticas informais da entidade. As práticas informais dão origem a uma obrigação quando a entidade não tem alternativa senão a de pagar os benefícios a empregados (IPSASB, 2008b).

### 3.1.26 IPSAS 26 – *Impairment of Cash-Generating Assets*

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, 2008c).

A IPSAS 26 conceitua uma unidade geradora de caixa como o menor grupo identificável de ativos detidos com o objetivo principal de gerar um retorno comercial de entradas de caixa provenientes do uso continuado e que sejam independentes das entradas de caixa de outros ativos ou grupos de ativos (IPSASB, 2008c).

De acordo com a IPSAS 26, a entidade deve avaliar em cada período se há qualquer indicação de que um ativo possa estar deteriorado. Se existir essa indicação, a entidade deve estimar o valor recuperável do ativo. Se, e somente se, a quantia recuperável de um ativo for inferior à sua execução, o valor contábil do ativo deve ser reduzido à sua quantia recuperável. Esta redução caracteriza-se como a perda por *impairment* e deve ser reconhecida imediatamente no superávit ou déficit. Após o reconhecimento de uma perda por *impairment*, a depreciação (ou amortização) do ativo deve ser ajustada para o valor recuperável do ativo, menos o valor residual, se houver, em uma base sistemática durante a vida útil remanescente (IPSASB, 2008c).

Uma perda por *impairment* para um ativo, reconhecida em períodos anteriores, deve ser revertida se, e somente se, houver mudança nas estimativas usadas para determinar o valor recuperável de ativos. Se for o caso, o valor contábil do ativo deve ser aumentado pela quantia recuperável. Este aumento é uma reversão de uma perda por *impairment*. Uma reversão de uma perda por *impairment* de um ativo deve ser reconhecida imediatamente no superávit ou déficit (IPSASB, 2008c).

De acordo com a IPSAS 26, a entidade deve divulgar os critérios utilizados pela entidade para distinguir ativos de geradores de caixa de ativos não-geradores de caixa, assim como as seguintes informações (IPSASB, 2008c):

- a) o montante das perdas por *impairment* reconhecidas no superávit ou déficit durante o período, e a linha do item da demonstração de desempenho



- financeiro em que essas perdas foram incluídas;
- b) a quantia de reversões de perdas por *impairment* reconhecida nos resultados ou déficit do período, e a linha do item da demonstração de desempenho financeiro em que essas perdas foram revertidas.

### 3.1.27 IPSAS 27 – *Agriculture*

A IPSAS 27 estabelece o tratamento contábil e as divulgações a serem feitas relacionadas à atividade agrícola, a saber, no caso de ativos biológicos, produtos agrícolas e produtos que são o resultado de processamento após a colheita.

De acordo com a IPSAS 27, atividade agrícola é a gestão por uma entidade da transformação e da colheita de ativos biológicos (plantas ou animais) para venda, distribuição, ou conversão em produtos agrícolas ou em outros bens biológicos para venda ou para distribuição (IPSASB, 2009).

A transformação biológica compreende os processos de crescimento, degeneração, produção e procriação que causem alterações qualitativas ou quantitativas em um ativo biológico. A colheita é a separação da produção de um ativo biológico ou a cessação dos processos da vida de um ativo biológico (IPSASB, 2009).

Uma entidade deve reconhecer um ativo biológico ou um produto agrícola quando, e somente quando (IPSASB, 2009):

- a) a entidade controlar o ativo como consequência de acontecimentos passados;
- b) for provável que os benefícios econômicos futuros ou potencial de serviço associado ao ativo irão para a entidade; e,
- c) o valor justo ou custo do ativo possa ser mensurado, de forma confiável.

Para a IPSAS 27, um ativo biológico deve ser mensurado no reconhecimento inicial e a cada data de divulgação pelo valor justo menos os custos para vender. O produto agrícola colhido dos ativos biológicos de uma entidade deve ser mensurado, no momento da colheita, pelo valor justo menos os custos para vender (IPSASB, 2009).

A entidade deve divulgar (IPSASB, 2009):

- a) a existência e as quantias escrituradas de ativos biológicos cuja posse é restrita, e as quantias escrituradas de ativos biológicos penhorados como garantia de passivos;
- b) a natureza e a extensão das restrições à utilização da entidade ou da capacidade de vender os ativos biológicos;
- c) a quantidade de compromissos para o desenvolvimento ou aquisição de ativos biológicos; e,
- d) as estratégias de gestão dos riscos financeiros relacionados à atividade agrícola.

### 3.1.28 IPSAS 31 – *Intangible Assets*

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, 2010d).

Um ativo intangível deve ser reconhecido se, e somente se, for provável que os benefícios econômicos futuros esperados ou serviços potenciais, atribuíveis ao ativo, fluam para a entidade; e o custo ou o valor justo do ativo puder ser mensurado de forma confiável (IPSASB, 2010d).

A IPSAS 31 orienta que uma entidade reconheça um ativo intangível se, e somente se, os critérios especificados na norma forem satisfeitos, especifica como mensurar o desempenho da quantidade de ativos intangíveis e as divulgações necessárias sobre os ativos intangíveis (IPSASB, 2010d).

Um ativo intangível deve ser mensurado inicialmente pelo seu custo. A entidade deve escolher o modelo do custo ou o modelo de revalorização, estabelecidos na IPSAS,

como política contábil. Se um ativo intangível for contabilizado usando o modelo de revalorização, todos os outros ativos da sua classe devem também ser contabilizados usando o mesmo modelo, a menos que não existe um mercado ativo para esses ativos (IPSASB, 2010d).

Após o reconhecimento inicial, um ativo intangível deve ser escriturado pelo custo menos qualquer amortização acumulada e quaisquer perdas por *impairment* acumuladas.

A entidade deve avaliar se a vida útil do ativo intangível é finita ou indefinida e, se for finita, a duração dessa vida útil. Um ativo intangível deve ser visto pela entidade como tendo uma vida útil indefinida quando, com base em uma análise de todos os fatores relevantes, não há limite temporal para o período durante o qual o ativo deverá gerar fluxos de caixa líquido ou prestar serviço potencial para a entidade. Um ativo intangível com vida útil indefinida não deve ser amortizado (IPSASB, 2010d).

A entidade deve divulgar, para cada classe de ativos intangíveis, distinguindo entre ativos intangíveis gerados internamente e outros ativos intangíveis (IPSASB, 2010d):

- a) se as vidas úteis são indefinidas ou finitas e, se for finitas, as vidas úteis ou as taxas de amortização usadas;
- b) os métodos de amortização usados para ativos intangíveis com vida útil finita;
- c) a quantia bruta escriturada e qualquer amortização acumulada (agregada com perdas por *impairment* acumuladas) no início e no final do período;
- d) o item de linha da demonstração de desempenho financeiro em que qualquer amortização de ativos intangíveis for incluída; e,
- e) a reconciliação da quantia escriturada no início e no final de cada período mostrando as adições, indicando separadamente as fontes internas de desenvolvimento e aqueles adquiridos separadamente; os ativos classificados como detidos para venda; os aumentos ou as diminuições durante o período, resultantes de revalorizações; as perdas de *impairment* reconhecidas em superávit ou déficit durante o período; as perdas por *impairment* revertidas em superávit ou déficit durante o período; qualquer amortização reconhecida durante o período; e outras alterações na quantia escriturada durante o período.

A próxima seção da pesquisa aborda a análise das normas brasileiras de

contabilidade aplicada ao setor público.

### **3.2 Normas Brasileiras de Contabilidade do Setor Público**

Como exposto na segunda seção, o Grupo Assessor do CFC teve como produto do seu trabalho a elaboração das normas brasileiras de contabilidade do setor público, as NBC T SP 16.1 a 16.10, após vários anos sem pronunciamento específico sobre o setor público, considerando a internacionalização das normas contábeis que vem promovendo o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade do setor público.

Esses aspectos perpassam assuntos relativos à conceituação, ao objeto e ao campo de aplicação da contabilidade aplicada ao setor público; ao patrimônio e os sistemas contábeis; ao planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil; às transações no setor público; ao registro contábil; às demonstrações contábeis; à consolidação das demonstrações contábeis; ao controle interno; à depreciação, à amortização e à exaustão; e à avaliação e à mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público.

Cada uma das 10 NBC T SP estão apresentadas nos tópicos a seguir.

#### **3.2.1 NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação**

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.

A NBC T SP 16.1 estabelece nas definições o conceito de campo de aplicação da contabilidade para o setor público como “o espaço de atuação do Profissional de Contabilidade que demanda estudo, interpretação, identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação de fenômenos contábeis” (CFC, 2008b, p. 2). Os fenômenos contábeis devem demonstrar a variação no patrimônio das entidades do setor público, ou das entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos na

execução de suas atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas.

Para efeito da NBC T SP 16.1, caracteriza-se como entidade do setor público os órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, utilizem recursos públicos na execução das suas atividades, bem como pessoas físicas, para efeito contábil, beneficiadas de alguma forma por entidade pública (CFC, 2008b).

Ao tratar sobre a contabilidade aplicada ao setor público, define esta como o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios Fundamentais de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público (CFC, 2008b). Dessa forma, a norma enfatiza que a essência da ciência contábil, ou seja, a aplicação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, deve prevalecer em detrimento dos aspectos legais.

Portanto, tem por objetivo o fornecimento de informações sobre os resultados da entidade, notadamente com relação aos aspectos orçamentários, financeiros, econômicos e físicos do patrimônio público – definido como objeto da contabilidade aplicada ao setor público – para ajudar na tomada de decisões, prestação de contas e controle social.

Quando esta norma enfatiza que o objeto da contabilidade aplicado ao setor público é o patrimônio público, e não o orçamento público como se verifica até então, propicia uma mudança de paradigma, uma vez que, muda a visão tradicional focada na execução do orçamento e seus aspectos legais, e passa a ter uma visão mais científica e de cumprimento à função social da contabilidade.

O campo de atuação da contabilidade aplicada ao setor público, conforme a NBC T SP 16.1, abrange todas as entidades do setor público, da seguinte forma: integralmente, para as entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais; ou, parcialmente, para as demais entidades do setor público, para garantir procedimentos suficientes de prestação de contas e instrumentalização do controle social (CFC, 2008b).

Por fim, a NBC T SP 16.1 evidencia que novas unidades contábeis podem surgir em decorrência da “soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público” (CFC, 2008b, p. 5) e classifica a unidade contábil em 4 (quatro) classes: originária, descentralizada, unificada e consolidada, a saber:

- a) originária: representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas;
- b) descentralizada: representa parcela do patrimônio de uma unidade contábil originária;
- c) unificada: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis descentralizadas;
- d) consolidada: representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais unidades contábeis originárias.

### 3.2.2 NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis

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.

A NBC T SP 16.2, ao tratar das definições pertinentes à norma, define, inicialmente, os conceitos de circulante, conversibilidade, exigibilidade, não circulante e, novamente, unidade contábil. Dessa forma, compõe o circulante da entidade do setor público “o conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte” (CFC, 2008c, p. 2), enquanto o não circulante é “após o término do exercício seguinte” (CFC, 2008c, p. 2).

A conversibilidade e a exigibilidade são definidas pela NBC T SP 16.2, respectivamente, como a característica de transformação de bens e direitos em moeda e a característica inerente às obrigações pelo prazo de vencimento.

O objeto da contabilidade, o patrimônio público, é definido como (CFC, 2008c, p. 3):

o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações.

Dessa conceituação do patrimônio público, pode-se afirmar que todos os bens e

direitos ligados de alguma forma a uma determinada entidade, seja pela propriedade, posse ou usufruto de benefícios presentes ou futuros, podem se enquadrar no conceito de bem patrimonial.

Ao tratar da classificação dos elementos patrimoniais, a NBC T SP 16.3 estabelece a estrutura do patrimônio público em 3 (três) grupos – Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido – segregados em circulante e não circulante, baseados nos critérios definidos de conversibilidade e exigibilidade.

O sistema contábil corresponde à estrutura de informações sobre os atos e os fatos que ocorrem no âmbito do setor público e tem por objetivo apoiar a tomada de decisões, a prestação de contas e o controle social. Este sistema é estruturado em 4 (quatro) subsistemas de informação, conforme a NBC T SP 16.2, com alteração ocorrida no ano de 2009, em função de cada especificidade (CFC, 2008c):

- a) orçamentário: registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária;
- b) patrimonial: registra, processa e evidencia os fatos não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público;
- c) custos: registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; e,
- d) 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.

O subsistema financeiro, inicialmente previsto pela NBC T SP 16.2, foi excluído pela Resolução CFC nº. 1.268/09, de 10 de dezembro de 2009, para destacar a mudança de foco das normas, saindo do foco financeiro e partindo para o foco patrimonial. O subsistema de custos veio, também, para reforçar o que determina a Lei de Responsabilidade Fiscal e a Lei nº. 4.320/64, tendo por objetivo medir corretamente e tempestivamente os custos da gestão de políticas públicas e os impactos destes fenômenos contábeis no patrimônio público.

A NBC T SP 16.2 destaca, por fim, a necessidade de integração entre os subsistemas definidos, bem como com outros que tenham por objetivo subsidiar a administração pública no que diz respeito ao desempenho da unidade contábil; à avaliação de

resultados com relação à economicidade, efetividade, eficácia e eficiência; à avaliação das metas planejadas e à avaliação dos riscos e das contingências.

### 3.2.3 NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil

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. Os planos ou orçamentos hierarquicamente interligados são objeto de registros contábeis em contas de controle do plano de contas, que devem favorecer a evidenciação das políticas públicas, para contribuir com a tomada de decisão e facilitar a instrumentalização do controle social (CFC, 2008d).

A norma define, além dos conceitos já acima abordados de planejamento e plano hierarquicamente interligado, o conceito de avaliação de desempenho como uma ferramenta de gestão utilizada para aferir a economicidade, eficiência, eficácia e efetividade de programas e ações executadas pela entidade pública (CFC, 2008d).

Conforme a NBC T SP 16.3, a contabilidade deve permitir o controle dos fenômenos patrimoniais, desde o planejamento até a sua execução, de forma a evidenciar o grau de cumprimento das ações planejadas. O planejamento e suas informações devem ser detalhados para cada ano, bem como as ações, os valores, as metas e as restrições ocorridas além do respectivo impacto.

Quanto ao escopo de evidenciação, a NBC T SP 16.3 prevê que deve haver uma comparação entre as metas previstas e as efetivamente executadas a ser apresentada em notas explicativas no que diz respeito à ocorrência de diferenças relevantes e à análise de aderência e coerência da execução ao plano.

### 3.2.4 NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público

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 como os atos e os fatos que promovem alterações patrimoniais nas entidades do setor público, seja alterações qualitativas, quantitativas, efetivas ou potenciais, e que merecem registro contábil em cumprimento aos Princípios Fundamentais de Contabilidade (CFC, 2008e).

A dinâmica das transações no âmbito do setor público e seu reflexo no patrimônio demandam o aprimoramento dos conceitos que propiciem maior transparência dos atos e fatos relativos à gestão da coisa pública. A NBC T SP 16.4 trouxe o conceito de natureza das transações: econômico-financeira e administrativa, bem como o conceito de variações patrimoniais e as suas características (qualitativas e quantitativas).

A norma também trata das transações que envolvem valores de terceiros, caracterizadas como sendo aquelas em que a entidade do setor público responde como fiel depositária e que não afetam o seu patrimônio líquido, devendo ser demonstradas de forma segregada, tais como a contribuição previdenciária do servidor, retida pela entidade e posteriormente repassada ao ente previdenciário.

### 3.2.5 NBC T SP 16.5 – Registro Contábil

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. Os critérios atualmente utilizados para o registro das transações da Administração pública têm deixado a contabilidade restrita ao processo de prestação de contas. Assim, a norma passou a considerar o registro como ponto de partida para a inserção da contabilidade na área gerencial do setor público, com a utilização de sistemas de custos, indicadores de acompanhamento, análise e avaliação patrimonial.

A NBC T SP 16.5 traz a definição de documento de suporte como qualquer documento hábil, físico ou eletrônico que comprove a transação ocorrida no âmbito da entidade do setor público e dê suporte ao registro contábil (CFC, 2008f).

A norma estabelece como formalidades inerentes ao registro contábil a uniformização dos registros, a obediência à ordem cronológica e as seguintes características: comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidedignidade, imparcialidade,

integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, unidade, verificabilidade e validade, definindo-as cada uma.

A NBC T SP 16.5 enfatiza que o sistema de informação contábil deve ser baseado em um plano de contas que contemple a terminologia das contas e sua codificação, a função e o funcionamento das contas, a utilização dos métodos das partidas dobradas, as contas específicas para apuração de custos e tabelas de codificação de registros (CFC, 2008f).

De acordo com a NBC T 16.5, outras formalidades devem ser obedecidas para realização do registro contábil, a saber:

- a) utilização de idiomas e moedas correntes nacionais, em livros ou meios eletrônicos que permitam a identificação e o arquivamento de forma segura;
- b) quando ocorrer transação em moeda estrangeira, além do registro na moeda de origem, deve-se fazer a conversão para a moeda nacional, aplicando a taxa de câmbio oficial e vigente na data da transação;
- c) utilização do Livro Diário e do Livro Razão como fontes de informações contábeis permanentes e que estejam dispostos aos usuários e aos órgãos de controle, na unidade contábil, pelo prazo estabelecido em legislação;
- d) utilização dos registros contábeis de forma analítica e validados por contabilista, com base em documentação hábil e em conformidade com as normas e técnicas contábeis; e,
- e) contemplar os elementos essenciais do registro: data da ocorrência da transação, conta debitada, conta creditada, histórico da transação de forma descritiva ou por meio do uso de código histórico padronizado, o valor da transação e o número de controle para identificar os registros eletrônicos que integram um mesmo lançamento contábil.

A norma determina também que as entidades do setor público devem desenvolver procedimentos que garantam a segurança, a preservação e a disponibilidade dos documentos e registros contábeis mantidos em meios eletrônicos. Os documentos em papel podem ser digitalizados e devem obedecer às normas contábeis que tratam da escrituração em forma eletrônica (CFC, 2008f).

A NBC T SP 16.5 trouxe a necessidade de reconhecimento e base de mensuração

ou avaliação do patrimônio, orçamento e atos administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio, devendo ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade. As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem obedecendo ao princípio da oportunidade, e os registros da entidade, desde que estimáveis tecnicamente, devem ser efetuados, mesmo na hipótese de existir razoável certeza de sua ocorrência.

Quanto ao reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis aos registros contábeis, a norma destaca que devem ser mensurados monetariamente e registrados integralmente pela contabilidade, no momento que ocorrem, qualquer transação no setor público que afetem, ou possam afetar no futuro, economicamente ou financeiramente, o patrimônio da entidade pública, tenham afetado, afetem ou possam afetar no futuro efeitos econômicos (CFC, 2008f).

Por fim, a NBC T 16.5 orienta que na ausência de norma contábil aplicada ao setor público, o profissional da contabilidade deve utilizar, subsidiariamente, e, nesta ordem, as normas brasileiras e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos em notas explicativas.

### 3.2.6 NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis

A NBC T SP 16.6 estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público e define alguns conceitos antes de abordar sobre as demonstrações contábeis, a saber:

- a) conceito de circulante e não circulante, conforme conceituação já definida na NBC T SP 16.2;
- b) conceito de exigibilidade e conversibilidade, conforme conceituação já definida na NBC T SP 16.2;
- c) conceito de demonstração contábil, como a técnica contábil por meio do qual evidencia-se, em um determinado período de tempo, as informações referentes aos resultados alcançados e as mutações de natureza patrimonial, orçamentária, física e financeira da entidade;

- d) conceito de designações genéricas, como as expressões que não identificam de forma clara os componentes patrimoniais;
- e) conceito de método direto, como técnica contábil utilizada para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, a partir das classes de recebimentos e pagamentos brutos;
- f) conceito de método indireto, como técnica contábil utilizada para elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, a partir do resultado patrimonial;
- g) conceito de versões simplificadas, como os modelos de demonstrações contábeis elaborados em formato reduzido com a finalidade de complementar a informação contábil.

As demonstrações contábeis devem ser fonte confiável de informação, de modo a contribuir efetivamente com o processo decisório, com a compreensão da administração pública em seu conjunto e com o controle social.

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, 2008g).

Com relação à divulgação das demonstrações contábeis, a norma estabelece que as demonstrações contábeis e suas versões simplificadas devem ser disponibilizadas à sociedade da seguinte forma: publicação na imprensa oficial em qualquer das suas modalidades, remessa aos órgãos de controle interno e externo, a associações e a conselhos representativos, disponibilização das Demonstrações Contábeis para acesso da sociedade em local e prazos indicados, disponibilização em meios de comunicação eletrônicos de acesso público.

Pela norma, confere-se enfoque patrimonial ao Balanço Patrimonial e promove-se a convergência às normas internacionais e brasileiras, inclusive à semelhança da legislação societária (Lei nº. 6.404/76), dividindo-o na nova estrutura de Circulante e Não Circulante, a saber:

- a) ativo circulante – bens e direitos de realização imediata;
- b) ativo não circulante – bens e direitos que tem a realização até o término do exercício seguinte;
- c) passivo circulante – correspondem a valores exigíveis até o final do exercício seguinte e valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidades;
- d) passivo não circulante – demais passivos.

Quanto ao conjunto de demonstrativos contábeis, ampliou o rol mínimo exigido pela legislação vigente, acrescentando a Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico.

A norma apresenta recomendações referentes aos aspectos gerais das demonstrações contábeis, dentre as quais destacam-se: de que os demonstrativos devem ser acompanhadas por anexos e notas explicativas; apurados a partir dos livros, registros e documentos contábeis; devem identificar e serem ratificadas pela autoridade maior da entidade pública e por contabilista responsável pela sua elaboração; devem evidenciar os valores correspondentes do exercício anterior, para fins de comparação; e as formas de divulgação das demonstrações para a sociedade, que devem abranger o maior número possível de canais de comunicação (CFC, 2008g).

Em relação ao Balanço Patrimonial, a NBC T SP 16.6 define que deve ser estruturado em contas classificadas em Ativo, Passivo e Patrimônio Líquido, com o objetivo de evidenciar os aspectos qualitativos e quantitativos da situação patrimonial.

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.

O Balanço Financeiro, conforme a NBC T SP 16.6, com nova redação dada pela Resolução nº. 1.268/09, evidencia as receitas e despesas orçamentárias, bem como os ingressos e dispêndios extra-orçamentários, conjugados com os saldos de caixa do exercício anterior e os que se transferem para o início do exercício seguinte.

Quanto à Demonstração das Variações Patrimoniais, a norma informa que este demonstrativo tem por finalidade evidenciar as variações quantitativas, decorrentes de transações que afetam o patrimônio líquido, e as qualitativas, que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido, e o resultado patrimonial do período.

A Demonstração dos Fluxos de Caixa, uma 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 pode ser elaborado segundo o método direto ou método indireto e deve evidenciar os fluxos de caixa das operações, dos investimentos e dos financiamentos.

O Demonstrativo do Resultado Econômico, último demonstrativo definido pela norma, pretende evidenciar o resultado econômico de ações do setor público promovendo a interligação do subsistema de custos com os demais subsistemas de informações contábeis. A sua estrutura mínima contempla a receita econômica dos serviços prestados e dos bens ou produtos fornecidos, os custos e despesas resultantes da execução da ação pública e o resultado econômico apurado.

De acordo com a NBC T SP 16.6, a receita econômica é calculada com base na multiplicação da quantidade de serviços, bens ou produtos empregados nas ações públicas, pelo seu custo de oportunidade, que se traduz no valor que seria desembolsado na alternativa possível de menor valor, que poderia ter sido adotada para a realização da mesma ação.

### 3.2.7 NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis

A NBC T SP 16.7 estabelece os conceitos, a abrangência e os procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. Nas disposições gerais, a NBC T SP 16.7 enfatiza que a consolidação das demonstrações contábeis tem por objetivo “o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social” (CFC, 2008h).

A NBC T SP 16.7 define os conceitos de consolidação das demonstrações contábeis, dependência orçamentária, dependência regimental, relação de dependência e unidade contábil consolidada. No processo de consolidação das demonstrações contábeis

devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público, seja de natureza orçamentária e/ou regimental.

Ao tratar os procedimentos para consolidação, a NBC T SP 16.7 recomenda que devem ser consideradas as relações de dependência entre as entidades do setor público; todas as transações relacionadas com as entidades envolvidas; os ajustes e as eliminações não devem originar lançamentos na escrituração contábil das entidades; as demonstrações contábeis a consolidar tenham sido levantadas na mesma data ou com defasagem máxima de três meses, desde que os eventos relevantes sejam esclarecidos em notas explicativas.

As demonstrações consolidadas devem estar acompanhadas de notas explicativas que contenham informações sobre a identificação e as características das entidades consolidadas; os procedimentos adotados; os esclarecimentos quando componentes patrimoniais das entidades não foram avaliados pelos mesmos critérios; a natureza e o montante dos ajustes efetuados; e o registro dos efeitos de eventos subsequentes relevantes sobre as demonstrações contábeis consolidadas.

### 3.2.8 NBC T SP 16.8 – Controle Interno

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, 2008i).

Com relação à abrangência, a NBC T SP 16.8 caracteriza o controle interno sob o enfoque contábil como um conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público que tem por finalidade (CFC, 2008i):

- a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; e,
- f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes,

malversação, abusos, desvios e outras inadequações.

De acordo com a NBC T SP 16.8, o controle interno pode se classificar em: operacional, relacionado às ações que propiciem o alcance dos objetivos da entidade; contábil, relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis; e normativo, pautado no cumprimento das normas vigentes.

A estrutura de controle interno contempla a definição do grau de comprometimento de todos os níveis da organização com a qualidade do controle interno, o mapeamento e avaliação de riscos que possam afetar as informações contábeis, os procedimentos de controle recomendados para prevenir ou detectar os riscos; e as boas práticas de registro e comunicação da informação contábil.

Sob esse aspecto, a NBC T SP 16.8 reforça o disposto no artigo 59 da LRF, onde determina que o controle interno deve fiscalizar o cumprimento das metas previstas na LDO e os limites das dívidas consolidada e mobiliária; das despesas com pessoal; para a contratação de operações de crédito; para a concessão de garantias e para a inscrição em restos a pagar.

### 3.2.9 NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão

A NBC T SP 16.9 conceitua depreciação, amortização, exaustão, valor bruto contábil, valor depreciável, amortizável e exaurível, valor líquido contábil, valor residual e vida útil econômica.

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. Determina, ainda, que o valor residual e vida útil dos ativos devem ser revisados e seus valores ajustados anualmente, até que o valor contábil líquido seja igual ao valor residual (CFC, 2008j).

Os pontos em destaque na NBC T SP 16.9 são: a obrigatoriedade do reconhecimento, a aplicação do teste de *impairment*, a revisão do valor residual e da vida útil econômica de um ativo, pelo menos, no final de cada exercício, adoção dos métodos das cotas constantes, ou do método das somas dos dígitos, ou do método das unidades produzidas, ou



outro método compatível com a vida útil econômica do ativo, de forma uniforme.

Quanto aos ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação, a NBC T SP 16.9 relaciona: os bens móveis de natureza cultural, tais como obras de artes, antiguidades, documentos, bens com interesse histórico, bens integrados em coleções, entre outros; os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, considerados tecnicamente, de vida útil indeterminada; os animais que se destinam à exposição e à preservação; e os terrenos rurais e urbanos (CFC, 2008j).

Quanto à divulgação, a NBC T SP 16.9 orienta que as demonstrações contábeis devem divulgar, para cada classe de imobilizado, em nota explicativa, o método utilizado, a vida útil econômica, a taxa de depreciação utilizada, o valor contábil bruto, a depreciação, a amortização e a exaustão acumuladas, no início e no final do período; e, as mudanças nas estimativas em relação a valores residuais, vida útil econômica, métodos e taxas utilizadas.

### 3.2.10 NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

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. Inicialmente, a NBC T SP 16.10 define, para efeitos desta norma, os conceitos de avaliação patrimonial, influência significativa, mensuração, reavaliação, redução ao valor recuperável (*impairment*), valor da reavaliação ou valor da redução do ativo a valor recuperável, valor de aquisição, valor de mercado ou valor justo (*fair value*), valor bruto contábil, valor líquido contábil, valor realizável líquido e valor recuperável.

Pode-se afirmar que a NBC T SP 16.10 vai estabelecer os critérios para avaliação e mensuração de cada um dos elementos patrimoniais das entidades do setor público, a saber, disponibilidades, créditos e dívidas, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, intangível e diferido.

Vale ressaltar que a NBC T SP 16.10 distingue os conceitos de avaliação e mensuração, sendo a avaliação uma atribuição de valor baseada no julgamento fundamentado em consenso entre as partes para a evidenciação, de forma razoável, dos atos e dos fatos

administrativos; enquanto a mensuração constata o valor por meio da aplicação de procedimentos técnicos suportados em análises qualitativas e quantitativas (CFC, 2008 I).

Ao abordar as reavaliações e as reduções ao valor recuperável, a NBC T SP 16.10 estabelece que (CFC, 2008 I):

- a) as reavaliações devem ser realizadas utilizando-se o valor justo ou o valor de mercado, na data de encerramento do Balanço Patrimonial;
- b) na impossibilidade de se estabelecer o valor de mercado, o valor do ativo pode ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações assemelhadas;
- c) em caso de bens imóveis específicos, o valor justo pode ser estimado utilizando-se o valor de reposição do ativo devidamente depreciado;
- d) o valor de reposição de um ativo depreciado pode ser estabelecido por referência ao preço de compra ou construção de um ativo semelhante com similar potencial de serviço; e,
- e) as variações positivas ou negativas devem ser registradas em contas de resultado.

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.

A próxima seção aborda a metodologia escolhida para a realização da pesquisa.

## **4 METODOLOGIA DA PESQUISA**

Segundo Martins e Theóphilo (2007, p. 39), “as metodologias ou abordagens metodológicas identificam os diversos modos de abordar ou tratar a realidade, relacionados com diferentes concepções que se tem dessa realidade”. Os autores consideram que o objetivo da metodologia pode ser visto como o estudo do aperfeiçoamento dos procedimentos e das técnicas utilizadas para captar a realidade abordada na pesquisa.

Nessa seção, apresenta-se a metodologia utilizada no desenvolvimento da pesquisa. A palavra metodologia pode ser entendida sob o aspecto de uma disciplina e seu objeto de estudo, ou sob a ótica do estudo dos métodos abordados por uma determinada ciência.

### **4.1 Tipologia da Pesquisa**

Para Roesch (2006), existem duas tradições em ciência, o paradigma positivista ou método quantitativo, e o paradigma fenomenológico ou método qualitativo, escolhidas pelo pesquisador dependendo da postura filosófica e da possibilidade de investigação da realidade.

A fenomenologia, ou método qualitativo, considera o mundo e a realidade fenômenos socialmente construídos, com significados, e deve-se tentar entender e explicar as diferentes experiências (ROESCH, 2006).

Para Martins e Theóphilo (2007, p. 38), “não existem receitas para investigar. O que se tem são estratégias de investigação”. Martins e Theóphilo (2007) afirmam que existem diferentes modos de conceber a realidade, o que originam diferentes formas de abordagens: empírico-positivistas, fenomenológicas e crítico-dialéticas, referidas sob diferentes designações.

Richardson (2008) considera que método em pesquisa significa a escolha de procedimentos sistemáticos para a descrição e explicação de fenômenos que permearão a

sistemática de planejamento e execução da pesquisa. Para Richardson (2008), há dois grandes métodos de investigação, o quantitativo e o qualitativo, que se diferenciam especialmente na forma de abordagem do problema; e sua escolha é determinada em conformidade com a natureza do problema ou pelo nível de aprofundamento.

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.

Richardson (2008) considera que os estudos ao empregarem uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar o entendimento das particularidades dos indivíduos.

Então, independente da nomenclatura utilizada pelos diversos autores, se paradigmas, abordagens, ou métodos de investigação, a estes estão associadas certas suposições e implicações metodológicas escolhidas pelo pesquisador para o delineamento da pesquisa. Para essa pesquisa o método escolhido foi o qualitativo, pois, de acordo com Vieira (2004, p. 18):

geralmente oferece descrições ricas e bem fundamentadas, além de explicações sobre processos em contextos locais identificáveis. [...] ajuda o pesquisador a avançar em relação às concepções iniciais ou a revisar sua estrutura teórica [...] oferece um maior grau de flexibilidade ao pesquisador para a adequação da estrutura teórica ao estudo do fenômeno administrativo e organizacional que deseja.

Dessa forma, o método qualitativo dará condições para que a pesquisa possa explicar os fenômenos que ocorreram e estão ocorrendo no processo de convergência da Contabilidade aplicada ao setor público.

Ao definir o plano de investigação, o pesquisador pode escolher três tipos de estudos que permitam a coleta dos dados e análise das informações, a saber, os exploratórios, os descritivos e os experimentais (TRIVIÑOS, 1987).

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).

Segundo Collis e Hussey (2005), os estudos exploratórios têm como foco obter *insights* e familiaridade com a área do assunto para análise em estágio posterior. Para Sampieri, Collado e Lúcio (2006), a pesquisa exploratória procura discutir e avançar no conhecimento sobre temas pouco investigados e/ou ampliar estudos já existentes a partir de novas perspectivas.

Como a presente pesquisa tem por objetivo analisar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, ao comparar as mesmas, optou-se por realizar um estudo do tipo exploratório, utilizando o método comparativo na análise das normas.

O método comparativo, segundo Gil (1999), propicia a investigação de classes, fenômenos e fatos com vistas a ressaltar as diferenças e similaridades entre eles. Além disso, a comparação pode ser considerada intrínseca ao processo de construção do conhecimento.

Através do método comparativo é possível descobrir regularidades, perceber deslocamentos e transformações, construir modelos, identificar semelhanças e diferenças, e explicitar as determinações gerais que regem os fenômenos (SCHEIDER; SCHIMITT, 1998).

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.

Portanto, para a consecução do objetivo da pesquisa, o estudo exploratório e o método comparativo permitem ao pesquisador o aprofundamento da realidade estudada ao fazer uso da revisão de literatura, dentre outras técnicas que possam caracterizar um trabalho científico.

Quanto aos procedimentos, optou-se por utilizar as pesquisas bibliográfica e documental. Caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, pois, segundo Martins e Theóphilo

(2007, p. 15):

A pesquisa bibliográfica procura explicar e discutir um tema ou um problema com base em referências teóricas publicadas em livros, revistas, periódicos, etc. Busca conhecer e analisar contribuições científicas sobre determinado tema.

Para a elaboração do referencial teórico do tema utilizou-se predominantemente a pesquisa bibliográfica que, na visão de Beuren (2003, p. 89), “utiliza-se principalmente da contribuição de vários autores sobre determinada temática de estudo.”

Segundo Godoy (1995), o estudo qualitativo pode ser conduzido por meio de diferentes caminhos ou possibilidades, dentre estes pode-se citar a pesquisa documental. Nesse estudo, utiliza-se a pesquisa documental, pois de acordo com Godoy (1995), representa uma forma que pode se revestir de um caráter inovador, pois os documentos constituem uma rica fonte de dados que podem ser examinados de diversas formas e reexaminados em busca de novas interpretações complementares.

Godoy (1995) também enfatiza três aspectos que merecem atenção especial por parte do investigador ao desenvolver uma pesquisa documental, a saber, a escolha dos documentos, o acesso a eles e a sua análise. A escolha dos documentos se dá em função dos propósitos da pesquisa, a possibilidade de acesso aos mesmos deve ser avaliada e, por fim, a codificação e análise de dados (GODOY, 1995).

Ao discutir o tema da convergência da Contabilidade Pública foi necessário realizar a pesquisa documental em que cada norma brasileira emitida pelo CFC, foi comparada com a norma internacional correspondente, emitida pelo IPSASB. Apontadas as divergências, quando existentes, realizou-se a análise para responder a pergunta objeto desse estudo, ou seja, qual o nível de convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público?

#### **4.2 Técnicas de Análise dos Dados**

Como técnica de análise de dados, far-se-á 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.

Para Bardin (1977, p. 42), a análise de conteúdo designa:

Um conjunto de técnicas de análise das comunicações visando a obter, por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens, indicadores (quantitativos ou não) que permitam a inferência de conhecimentos relativos às condições de produção/recepção (variáveis inferidas) destas mensagens.

Segundo Godoy (1995), a análise de conteúdo sofreu influências pela busca da cientificidade e da objetividade, mas a necessidade da interpretação dos dados fez com que a análise qualitativa também tivesse lugar na técnica.

Segundo Chizzotti (2006), caracteriza-se como uma das diferentes formas de interpretação do conteúdo de um documento, por meio dos elementos mais simples de um texto, relacionando a frequência da citação de alguns temas, palavras ou ideias para medir o peso relativo atribuído a um determinado assunto pelo autor.

A análise de conteúdo tem sido mais intensamente utilizada na pesquisa em administração devido à necessidade dos pesquisadores em se apoiarem em uma técnica de análise de dados em pesquisa qualitativa que alcance alguma credibilidade acadêmica entre seus pares, permitindo a utilização de diferentes técnicas para tratamento do material coletado (DELLAGNELO; SILVA, 2007).

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.

Na realização da pesquisa, inicialmente, fez-se uma pré-análise das normas que, conforme Triviños (1987), é quando se procede à leitura flutuante, a formulação dos objetivos e a preparação do material. Em um segundo momento, realizou-se a exploração e análise das normas, o que foi essencial para a escolha do tema como unidade de significação do presente estudo, que, conforme Bardin (1977), é um momento de codificação, abrangendo o recorte ou escolha das unidades, a classificação e agregação.

Segundo Chizzotti (2006, p. 117) trata-se “de um conceito ou atributo, com um grau de generalidade, que confere unidade a um grupamento de palavras ou a um campo do conhecimento, em função da qual o conteúdo é classificado, quantificado, ordenado ou qualificado”.

Segundo Richardson (2008), a análise por categoria é uma das técnicas de análise de conteúdo mais conhecida, baseada na decodificação de um texto em diversos elementos e,

em seguida, deverá classificá-los e agrupá-los para procedimentos de análise. A forma de categorização mais utilizada é a análise temática, a qual consiste em isolar temas de um texto e extrair as partes que atendam aos objetivos da pesquisa.

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, a saber:

- 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.

Na próxima seção é realizada a última etapa, a análise de conteúdo, que é a interpretação, no sentido de se refletir com base nas categorias de análise, o que se propôs como objetivo geral da pesquisa.



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

Nessa seção, apresenta-se uma análise comparativa entre as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público e as normas brasileiras, partindo da análise das categorias definidas na metodologia, com o intuito de analisar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

### 5.1 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.

IPSAS	Temas
IPSAS 4 – <i>The effects of changes in foreign exchange rates</i>	Os efeitos das variações das taxas de câmbio.
IPSAS 5 – <i>Borrowing costs</i>	Os custos de empréstimos.
IPSAS 11 – <i>Construction contracts</i>	Os contratos de construções.
IPSAS 13 – <i>Leases</i>	Os arrendamentos mercantis.
IPSAS 14 – <i>Events after the reporting date</i>	Os eventos subsequentes.
IPSAS 15 – <i>Financial instruments: disclosure and presentation</i>	A divulgação e apresentação de instrumentos financeiros.
IPSAS 16 – <i>Investment property</i>	As propriedades de investimentos.
IPSAS 20 – <i>Related party disclosures</i>	A evidenciação de partes relacionadas.
IPSAS 22 – <i>Disclosure of Financial Information About the General Government Sector</i>	A divulgação de informações sobre o Setor Governo Geral.
IPSAS 25 – <i>Employee benefits</i>	Os benefícios a empregados.
IPSAS 27 – <i>Agriculture</i>	Os aspectos relativos à agricultura.
IPSAS 28 – <i>Financial instruments: presentation</i>	A apresentação de instrumentos financeiros.
IPSAS 29 – <i>Financial instruments: recognition and measurement</i>	O reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros.
IPSAS 30 – <i>Financial instruments: disclosures</i>	A evidenciação dos instrumentos financeiros.

Quadro 10 – IPSAS e os assuntos não abordados pelas NBC T SP

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

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.

## **5.2 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, ao tratar dos conceitos de patrimônio público, setor público, Contabilidade Pública, recurso público e de ações de promoção social, 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 conceitos ou situações pertinentes ao patrimônio público, notadamente 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, como previsto entre os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e de compensação, definidos 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.

A 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. O conceito de variações patrimoniais e transações que envolvem valores de terceiros também não são contemplados da maneira sistemática que a norma brasileira apresenta.

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) 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;
- b) o conceito de receita, de despesa e da classificação das mesmas em relação à natureza, à função, à estimativa e à realização;
- c) não há referência às variações quantitativas e qualitativas, bem como aos conceitos de receita econômica e de custo de oportunidade; e,
- d) não foram encontradas indicações sobre local de publicação ou divulgação das demonstrações contábeis, pois a norma nacional indica a imprensa oficial, os meios eletrônicos, os meios de acesso e a comunicação das datas de disponibilização dessas informações ao público e à sociedade em geral, bem como o prazo de remessa aos órgãos de controle interno e externo. Embora a ênfase seja na divulgação das informações e na transparência, não há

indicação direta de qual meio deve ser utilizado para essa divulgação.

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:

- a) o conceito de exaustão, do valor contábil bruto e do valor contábil líquido;
- b) os aspectos associados ao registro da depreciação, amortização e exaustão, e a indicação do reconhecimento desses registros em contas de resultado;
- c) o fato de que ativos que se tornam obsoletos ou temporariamente inativos continuam sendo depreciados ou amortizados, conforme o caso;
- d) a definição da vida útil por meio de laudo técnico;
- e) o esclarecimento de que em caso de bens reavaliados, o cálculo da depreciação, da amortização ou da exaustão deverá ter como base o novo valor;
- f) a indicação de ativos específicos, que não estão sujeitos a depreciação, tais como animais destinados à exposição e à preservação; e,
- g) 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:

- a) os conceitos de avaliação patrimonial, mensuração, valor de reavaliação, valor de aquisição, valor contábil bruto e valor líquido contábil;
- b) 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;
- c) 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;

- d) a avaliação dos direitos e obrigações pelo valor original e, quando avaliados em moeda estrangeira, devem ser convertidos à taxa de câmbio vigente na data do balanço, e, quando pós fixados, devem ser ajustados com os encargos devidos até a data do balanço, com os reflexos contabilizados no resultado;
- e) 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,
- f) 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:

- a) 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);
- b) 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;
- c) 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;
- d) 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,
- e) a avaliação dos ativos intangíveis pelo valor de aquisição ou de produção, enquanto a IPSAS 26 faz referência à avaliação pelo valor justo.

### **5.3 Categoria 3 – Pontos de convergência de caráter geral entre as NBC T SP e as IPSAS**

Os pontos de convergências de caráter geral podem ser encontrados ao associar o tema abordado nas 16 IPSAS com o tema abordado nas 10 NBC T SP, conforme evidenciado

no Quadro 11.

<b>IPSAS</b>	<b>NBC T SP</b>
IPSAS 1 – <i>Presentation of Financial Statements</i>	NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis
IPSAS 2 – <i>Cash Flow Statements</i>	NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis
IPSAS 3 – <i>Net Surplus or Deficit for the Period – Fundamental Errors and Changing in Accounting Policies</i>	NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público (PFCs – <i>Accrual Basis</i> )
IPSAS 6 – <i>Consolidated and separate financial statements</i>	NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 7 – <i>Investments in associates</i>	NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 8 – <i>Interests in joint ventures</i>	NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (Investimentos Permanentes – participações em empresas e em consórcios públicos ou públicos-privados)
IPSAS 9 – <i>Revenue from exchange transactions</i>	Resolução CFC nº. 1.111/07 NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis – Demonstração do Resultado Econômico (Custo de oportunidade)
IPSAS 10 – <i>Financial reporting in hyperinflationary economies</i>	Resolução CFC nº. 1.111/07 – PFCs – Atualização Monetária
IPSAS 12 – <i>Inventories</i>	NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 17 – <i>Property, plant, and equipment</i>	NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis NBC T SP 16.5 – Registro Contábil 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
IPSAS 18 – <i>Segment reporting</i>	NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação (unidade contábil)
IPSAS 19 – <i>Provisions, contingent liabilities and contingent assets</i>	NBC T SP – 16.8 – Controle Interno NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 21 – <i>Impairment of non-cash generating assets</i>	NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público
IPSAS 23 – <i>Revenue from non-exchange transactions (taxes and transfers)</i>	Resolução CFC nº. 1.111/07 – Princípio da Competência NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis – Demonstração do Resultado Econômico (Custo de oportunidade)
IPSAS 24 – <i>Presentation of budget information in financial statements</i>	NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus instrumentos sob o enfoque contábil
IPSAS 26 – <i>Impairment of cash-generating assets</i>	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
IPSAS 31 – <i>Intangible assets</i>	NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

Quadro 11 – Associação entre o tema das 16 IPSAS e as 10 NBC T SP

Fonte: Elaborado pela autora (2011).

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 nos seguintes aspectos:

- a) nas características das informações, especialmente em relação à compreensibilidade, utilidade, bem como no conceito de controle de recursos vinculados ao controle social;
- b) no conceito das normas e técnicas aplicadas ao segmento;
- c) na definição do campo de aplicação, das entidades abrangidas e do nível de aplicação das normas, de forma integral ou parcial;
- d) 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 nos seguintes aspectos:

- a) na definição do conceito de circulante, não circulante, conversibilidade, exigibilidade e unidade contábil;
- b) na classificação e conceituação dos elementos patrimoniais dos grupos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido;
- c) 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,
- d) 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 nos seguintes aspectos sobre:

- a) a avaliação de desempenho e o planejamento das entidades do setor público;
- b) a avaliação do comparativo de metas programadas e metas realizadas, com as diferenças divulgadas em notas explicativas ou em outros demonstrativos complementares;
- c) 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,
- d) 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 Fluxos 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 abordar os seguintes aspectos:

- a) ao tratar dos conceitos de circulante e não circulante;
- b) ao considerar a elaboração das demonstrações contábeis como uma técnica contábil;
- c) ao recomendar a utilização de designações genéricas para o agrupamento de contas semelhantes;
- d) ao propor versões simplificadas dos demonstrativos;
- e) ao considerar a característica da conversibilidade na classificação dos ativos da entidade;
- f) ao considerar a característica da exigibilidade na classificação das obrigações da entidade;
- g) ao esclarecer as características que diferenciam a utilização do método direto e do método indireto na apresentação da Demonstração dos Fluxos de Caixa;



- h) ao definir as demonstrações contábeis do Balanço Patrimonial e da Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- i) ao estabelecer a evidenciação também por meio de demonstrativos anexos e de notas explicativas;
- j) ao considerar que as informações que subsidiarão o registro contábil devem ser extraídas de documentos comprobatórios;
- k) ao exigir a identificação da entidade, da autoridade responsável e do contabilista que elaborou e emitiu as demonstrações contábeis;
- l) ao exigir a apresentação dos valores do período anterior, para efeitos de comparabilidade das informações nas demonstrações contábeis;
- m) ao prever o agrupamento de algumas informações, que contém saldo pequeno, porém semelhantes, em contas de designação genérica, em atendimento ao princípio da materialidade;
- n) ao estabelecer a apresentação dos saldos em unidades de milhar ou milhão nas demonstrações financeiras; e,
- o) 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:

- a) ao conceito de ativo, passivo, patrimônio líquido e contas de compensação;
- b) ao patrimônio líquido ter o resultado do período segregado dos resultados acumulados de períodos anteriores;
- c) à apresentação da classificação do ativo e do passivo em circulante e não circulante;
- d) ao conceito de circulante e não circulante; e,
- 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 sobre 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:

- a) o conceito de consolidação das demonstrações contábeis e a relação de dependência entre as entidades do setor público, dependência orçamentária e regimental;
- b) o conceito de unidade contábil consolidada;
- c) 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;
- d) a elaboração das demonstrações contábeis na mesma data, com defasagem aceitável de até 3 meses, cujos efeitos deverão ser divulgados em notas explicativas; e,
- 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 nos seguintes aspectos:

- a) ao conceituar depreciação e amortização;
- b) ao definir o que é valor depreciável, valor residual e vida útil econômica;
- c) ao orientar a revisão do valor residual e da vida útil econômica do ativo, periodicamente;

- d) 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;
- e) 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;
- f) ao estabelecer que os métodos de apuração devem ser compatíveis com a vida útil e aplicados uniformemente;
- g) ao orientar que o cálculo da depreciação para bens imóveis deve tomar por base o custo de construção, deduzido o valor dos terrenos; e,
- h) 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 sobre 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:

- a) na definição de influencia significativa;
- b) no conceito de reavaliação, de redução ao valor recuperável, de valor de mercado (*fair value*), de valor realizável líquido e de valor recuperável;
- c) nas orientações sobre o reconhecimento dos riscos associados ao não ao recebimento de dívidas;
- d) nas orientações sobre avaliação dos direitos e das obrigações, ambos pré-fixados, ajustados a valor presente;
- e) nas provisões que deverão ser estimadas com base nos valores prováveis de realização para ativos e de reconhecimento para passivos;
- f) na avaliação de estoques registrados pelo valor de aquisição, produção ou de construção;
- g) na classificação dos gastos de distribuição, administração e financeiros, considerados como despesas do período em que ocorrem;
- h) nas orientações da adoção do valor de mercado, quando o valor de aquisição,

- de produção ou de construção for inferior a este;
- i) na orientação de que as diferenças observadas no estoque (ajustes de avaliação) devem refletir em contas de resultado;
  - j) 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;
  - k) na orientação de que o ativo imobilizado deve ser avaliado pelo valor de aquisição, de produção ou de construção, incluindo os gastos adicionais;
  - l) 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;
  - m) 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,
  - n) 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.

Na última seção, são levantadas as principais conclusões da pesquisa, bem como as sugestões para futuros estudos sobre a contabilidade aplicada ao setor público.

## 7 CONCLUSÕES

Com vistas a atender a demanda da sociedade por informações e o equilíbrio de interesses, para que a contabilidade nacional possa tornar-se referência contábil para a comunidade internacional, tem-se vivido um momento de mudança, destacando-se nesta pesquisa o setor público, para que todos os ativos e os passivos sejam registrados de modo a permitir a efetiva consolidação das contas públicas, em obediência aos Princípios Fundamentais de Contabilidade e aos requisitos legais.

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.

Dessa forma, pode-se afirmar que os esforços para adotar, na contabilidade do setor público, um padrão inequívoco, de forma que o sistema de mensuração dos fenômenos contábeis possa ser prontamente compreensível, em qualquer contexto, são antigos e continuam sendo atuais e necessários.

O desenvolvimento de uma linguagem única e comum a ser utilizada como uma estrutura contábil universal aponta para a definição de uma taxonomia, estruturada em um sistema hierárquico de termos, que pode ser ao mesmo tempo simples de ser percebida e desejada, na perspectiva de um avanço da contabilidade para o fortalecimento da comunicação com os usuários das informações, e essencialmente complexa, multifacetada e polissêmica.

Diante desse cenário de convergência das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade, esta pesquisa teve por objetivo geral analisar a convergência existente entre as normas brasileiras e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Após a análise comparativa, pode-se concluir 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.

Pode-se concluir que 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 se 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.

Para analisar a convergência existente entre as normas, as diferenças foram reunidas em torno de categorias e analisadas individualmente e estão apresentadas resumidamente a seguir.

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.

Pode-se verificar que as IPSAS não abordam sobre a definição conceitual de sistema contábil e de integração de subsistemas, como previsto entre os sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial, de custos e de compensação, definidos pela NBC T SP 16.2; além disso, as IPSAS não abordam 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.

As IPSAS não fazem 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 16.10 apresenta assuntos não abordados nas 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; dentre outros; e difere das normas internacionais com relação ao custo médio ponderado, na mensuração e na avaliação de saídas do estoque.

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.

As normas brasileiras são convergentes com relação ao controle interno como suporte do sistema de informação contábil, com a finalidade de minimizar riscos e dar efetividade às informações da Contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade. Assim como, a adoção do regime de competência, que propicia o registro, no presente, dos elementos que afetam o fluxo de caixa futuro, destacando-se as receitas realizadas e não recebidas, as despesas incorridas e não pagas, as provisões ou estimativas de

aumentos ou diminuições do patrimônio.

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.

O grande desafio será a transição da visão orçamentária, dos princípios de finanças públicas dos entes e poderes, para uma visão contábil ou patrimonialista, baseada nos princípios fundamentais de contabilidade. A visão patrimonialista no setor público é vital para permitir a implementação de custos para os serviços públicos, até então não efetivada, muito embora já exigida na legislação brasileira.

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 a 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/libracy/Article.tmpl?NID=11171220672200171>>. Acesso em: 20 mai. 2010.
- ANONYMOUS. Official Releases. **Journal of Accountancy**. V. 197, n. 2, p. 91-96, 2004.
- AZEVEDO, Ricardo Rocha de. **NBC T SP: porque o sistema financeiro foi excluído**. 2009. \_\_\_\_\_ . **Simpósio Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Fortaleza, 2010.
- \_\_\_\_\_. SOUZA, José Antônio de; VEIGA, Cátia Maria Fraguas (orgs.). **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: comentadas**. Blumenau: Nova Letra, 2009. 156 p.
- BACILLON, Deco; NUNES, Vicente. **País vai mapear a sua riqueza**. Disponível em: <<http://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia182/2010/01/17/economia,i=167058/PAIS+VAI+MAPEAR+A+SUA+RIQUEZA.shtml>>. Acesso em: 17 fev. 2010.
- BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.
- BEUREN, I. M. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- 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.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: 1988. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) >. Acesso em: 10 mai. 2010.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº. 101**, de 04 de maio de 2000a. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp101.htm) >. Acesso em: 10 mai. 2010.
- \_\_\_\_\_. **Lei Federal nº. 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](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.028**, de 19 de outubro de 2000b. Altera o Decreto-Lei nº. 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei nº. 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº. 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/L10028.htm>>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 10.180**, de 06 de fevereiro de 2001. Organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LEIS\\_2001/L10180.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LEIS_2001/L10180.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei nº. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº. 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei nº. 11.941**, de 27 de maio de 2009a. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição, alterando o Decreto nº. 70.235, de 6 de março de 1972, as Leis nºs. 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.213, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.469, de 10 de julho de 1997, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 10.426, de 24 de abril de 2002, 10.480, de 2 de julho de 2002, 10.522, de 19 de julho de 2002, 10.887, de 18 de junho de 2004, e 6.404, de 15 de dezembro de 1976, o Decreto-Lei nº. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e as Leis nºs. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 10.925, de 23 de julho de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 11.116, de 18 de maio de 2005, 11.732, de 30 de junho de 2008, 10.260, de 12 de julho de 2001, 9.873, de 23 de novembro de 1999, 11.171, de 2 de setembro de 2005, 11.345, de 14 de setembro de 2006; prorroga a vigência da Lei nº. 8.989, de 24 de fevereiro de 1995; revoga dispositivos das Leis nºs. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, e 8.620, de 5 de janeiro de 1993, do Decreto-Lei nº. 73, de 21 de novembro de 1966, das Leis nºs. 10.190, de 14 de fevereiro de 2001, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 6.938, de 31 de agosto de 1981, 9.964, de 10 de abril de 2000, e, a partir da instalação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, os Decretos nºs. 83.304, de 28 de março de 1979, e 89.892, de 2 de julho de 1984, e o art. 112 da Lei nº. 11.196, de 21 de novembro de 2005; e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Ato2007-2010/2009/Lei/L11941.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº. 92.452**, de 10 de março de 1986. Cria, no Ministério da Fazenda, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), extingue a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN), e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92452.htm)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Decreto nº. 6.976**, de 07 de outubro de 2009b. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6976.htm#art13)>. Acesso em: 10 mai. 2010.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Impacto das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público para os profissionais e os sistemas contábeis**: NBC T SP 16 de 01 a 10. Rio de Janeiro, ago. 2009.

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.

CHIZZOTTI, Antonio. **Pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Minuta da NBC T SP 16.11**, de 18 de outubro de 2010b. Norma de Custo. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=249&codConteudo=5039>>. Acesso em: 15 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.103**, de 28 de setembro de 2007a. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1103.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1103.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.111**, de 29 de novembro de 2007b. Aprova o Apêndice II da Resolução CFC nº. 750/93 sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1111.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1111.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.121**, de 28 de março de 2008a. Aprova a NBC T 1 – Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1121.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1121.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.128**, de 21 de novembro de 2008b. Aprova a NBC T SP 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1128.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1128.htm)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.129**, de 21 de novembro de 2008c. Aprova a NBC T SP 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1129.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1129.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.130**, de 21 de novembro de 2008d. Aprova a NBC T SP 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1130.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1130.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.131**, de 21 de novembro de 2008e. Aprova a NBC T SP 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1131.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1131.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.132**, de 21 de novembro de 2008f. Aprova a NBC T SP 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1132.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1132.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.133**, de 21 de novembro de 2008g. Aprova a NBC T SP 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1133.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1133.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.134**, de 21 de novembro de 2008h. Aprova a NBC T SP 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1134.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1134.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.135**, de 21 de novembro de 2008i. Aprova a NBC T SP 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1135.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1135.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.136**, de 21 de novembro de 2008j. Aprova a NBC T SP 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1136.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1136.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº. 1.137**, de 21 de novembro de 2008l. Aprova a NBC T SP 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <[http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao\\_contabil/resolucoes/Res1137.htm](http://www.crcsp.org.br/2010/legislacao_contabil/resolucoes/Res1137.htm)>. Acesso em: 30 out. 2009.

\_\_\_\_\_. **Solenidade de abertura do II Seminário Internacional de Contabilidade Pública**. set. 2010a. Disponível em: <<http://migre.me/3XP54>>. Acesso em: 15 out. 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-GRADUAÇÃO 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-GRADUAÇÃO 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.

DELLAGNELO, Eloise Helena Livramento; SILVA, Rosimeri Carvalho da. Análise de Conteúdo e sua aplicação em Pesquisa na Administração. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (Orgs.). **Pesquisa Qualitativa em Administração: Teoria e Prática**. Reimp. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

FEIJÓ, Paulo Henrique. **Impactos atuais e futuros das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. Palestra apresentada na Secretaria do Tesouro Nacional. 2009a.

\_\_\_\_\_. **A contabilidade aplicada ao setor público: desafios e perspectivas da convergência aos padrões internacionais**. Palestra realizada na Secretaria do Tesouro Nacional. 2009b.

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-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: < [http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/epc\\_142.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/epc_142.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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.

\_\_\_\_\_. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arilda Schmidt. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun, 1995.

HERBEST, Fabrício Gustavo. Regime de competência no setor público: a experiência de

implementação de diversos países. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: <[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_174.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_174.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IPSASB). Disponível em: <[www.ifac.org/about](http://www.ifac.org/about)>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience.** 1994. Disponível em: <<http://migre.me/3XGiZ>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 1: Presentation of Financial Statements.** 2006b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 2: Cash Flow Statements.** 2000a. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 3: Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors.** 2006c. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 4: The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.** 2008a. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 5: Borrowing Costs.** 2000b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 6: Consolidated and Separate Financial Statements.** 2006d. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 7: Investments in Associates.** 2006e. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 8: Interests in Joint Ventures.** 2006f. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 9: Revenue from Exchange Transactions.** 2001a. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 10: Financial Reporting in Hyperinflationary Economies.** 2001b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 11: Construction Contracts.** 2001c. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 12: Inventories.** 2006g. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 13:** Leases. 2006h. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 14:** Events after the Reporting Date. 2006i. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 15:** Financial Instruments - disclosure and presentation. 2001d. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 16:** Investment Property. 2006j. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 17:** Property, Plant, and Equipment. 2006 l. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 18:** Segment Reporting. 2002b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 19:** Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. 2002c. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 20:** Related Party Disclosures. 2002d. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 21:** Impairment of Non-Cash-Generating Assets. 2004b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 22:** Disclosure of Financial Information About the General Government Sector. 2006m. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 23:** Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers). 2006n. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 24:** Presentation of Budget Information in Financial Statements. 2006o. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 25:** Employee Benefits. 2008b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 26:** Impairment of Cash-Generating Assets. 2008c. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 27:** Agriculture. 2009. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 28:** Financial Instruments - presentation. 2010a. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 29:** Financial Instruments - recognition and measurement. 2010b. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 30: Financial Instruments - disclosures.** 2010c. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **IPSAS 31: Intangible Assets.** 2010d. Disponível em: <<http://migre.me/5hETC>>. Acesso em: 10 set. 2010.

\_\_\_\_\_. **Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector.** 2002a. Disponível em: <<http://migre.me/3XGiZ>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **The Modernization of Government Accounting in France: The Current Situation, The Issues, The Outlook.** 2003. Disponível em: <<http://migre.me/3XGiZ>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **The Governmental Accounting System in Argentina.** 2004a. Disponível em: <<http://migre.me/3XGiZ>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

\_\_\_\_\_. **The Road to Accrual Accounting in the United States of America.** 2006a. Disponível em: <<http://migre.me/3XGiZ>>. Acesso em: 10 fev. 2011.

LEITE, Joubert da Silva Jerônimo. Normas contábeis internacionais: uma visão para o futuro. **Cadernos da FACECA**, Campinas, v. 11, n. 1, p. 51-65, jan./jun. 2002. Disponível em: <[http://www.puc-campinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/pdf/vol11\\_n1\\_Normas\\_Contabeis.pdf](http://www.puc-campinas.edu.br/centros/cea/sites/revista/conteudo/pdf/vol11_n1_Normas_Contabeis.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 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-GRADUCAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: <[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_83.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_83.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

MACÊDO, Maurício Ferreira de. Impactos das Normas Internacionais de Contabilidade na Apresentação das Demonstrações Contábeis. **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.

MAIOR, Verônica Souto. Normas Brasileiras de Contabilidade Pública: elaboração e impacto. In: **I Seminário Internacional de Contabilidade Pública**. Brasília, nov. 2007. Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/seminario/palestras/28/painel\\_17hs/VeronicaSoutoMaior\\_Brasil.ppt](http://www.cfc.org.br/sisweb/seminario/palestras/28/painel_17hs/VeronicaSoutoMaior_Brasil.ppt)>. Acesso em: 20 mai. 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2007.



MINISTÉRIO DA FAZENDA (MF). **Portaria Ministério da Fazenda nº 184**, de 25 de agosto de 2008a. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em:

<[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF\\_184\\_2008.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortMF_184_2008.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria nº. 184**: Fazenda estabelece novo modelo de contabilidade pública. 2008b. Disponível em:

<<http://www.fazenda.gov.br/portugues/releases/2008/agosto/r260808.asp>>. Acesso em: 15 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. Disponível em: < [http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_227.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_227.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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. 1042 p.: il.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

\_\_\_\_\_; SILVA, Cesar Augusto Tibrucio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

NOBES, Christopher; PARKER, Rober. **Comparative International Accounting**. 5. ed. Prentice Hall Europe, 1998.

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, Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA MUNICIPAL. 2010. **ESAF realiza 2º seminário para debater projeto de Lei da Qualidade Fiscal**. Disponível em: <<http://migre.me/1PpYJ>>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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-GRADUAÇÃO 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.

ROESCH, Sylvia Azevedo. **Projeto de estágio e de pesquisa em administração: guia para estágios, trabalhos de conclusão, dissertações e estudo de caso**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SAMPIERI, Roberto Hernandez; COLLADO, Carlos Fernandez; LUCIO, PilarBaptista. **Metodologia da pesquisa**. 3 ed. São Paulo: Mcgraw Hill Interame, 2006.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; GOMES, José Mário Matsumura; PINHEIRO, Paulo Roberto; FERNANDES, Luciane Alves; MACHADO, Nilson Perinazzo. Ativos intangíveis: teste de impairment. In: ENCONTRO ANUAL DA ASSOCIAÇÃO DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUCAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO-ENANPAD-ENANPAD, 27, 2003, Atibaia-RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2003, 1 CD ROM.

SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. 1. ed. reimpr. São Paulo: Bookman, 2002.

SCHNEIDER, S., SCHIMITT, C.J. **O uso do método comparativo nas ciências sociais**. Cadernos de Sociologia. v. 9, p. 49-87, UFRGS, Porto Alegre, 1998.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (STN). Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/>>. Acesso em: 15 out. 2010.

\_\_\_\_\_. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público – NICSP e o Modelo Contábil adotado no Brasil**. 2007a.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº. 136**, de 06 de março de 2007b. Cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, dispondo sobre sua composição e funcionamento. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria136.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria Conjunta STN/SOF nº. 3**, de 14 de outubro de 2008. Aprova os Manuais de Receita Nacional e de Despesa Nacional e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº. 462**, de 05 de agosto de 2009. Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_462.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_462.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº. 467**, de 06 de agosto de 2009. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_467\\_2009\\_PCP\\_PCE\\_PCASP.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_467_2009_PCP_PCE_PCASP.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria Conjunta STN/SOF nº. 2**, de 06 de agosto de 2009. Aprova o Volume I - Procedimentos Contábeis Orçamentários da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - MCASP, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_Conjunta\\_2\\_2009\\_Volume\\_I\\_PCO.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_Conjunta_2_2009_Volume_I_PCO.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº. 749**, de 15 de dezembro de 2009. Aprova a alteração dos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), inclui os anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_749\\_A\\_tualizacao\\_Anexos\\_Lei\\_4320.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_749_A_tualizacao_Anexos_Lei_4320.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

\_\_\_\_\_. **Portaria STN nº. 751**, de 16 de dezembro de 2009. Aprova o volume V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria\\_STN\\_DCAS\\_P\\_port751.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/Portaria_STN_DCAS_P_port751.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE CONTABILIDADE PÚBLICA (SICP), 2; FÓRUM NACIONAL DE GESTÃO E CONTABILIDADE PÚBLICAS (FNGCP), 3, 2010, Belo Horizonte. Palestra “A experiência internacional na adoção de Normas Internacionais de Contabilidade no Setor Público”. **Proceedings...** Belo Horizonte: Palácio das Artes, 2010.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade Governamental**: um novo enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009a.

\_\_\_\_\_. **A nova contabilidade pública – a contabilidade na estrutura fazendária e financeira**. 2009b. Disponível em: <<http://linomartins.wordpress.com/page/3/>>. Acesso em: 13 mai. 2010.

SILVA, Paula Danielly Almeida da; CARVALHO, Fernanda de Medeiros; DIAS, Lidiane Nazaré da Silva; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa. **Impairment de Ativos de Longa Duração**: Comparação entre SFAS 144 e o IAS 36. In: CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6, 2006, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos62006/594.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2010.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 1. ed. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2009.

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-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS-ANPCONT, 4, 2010, Natal-RN. **Anais...** Natal: ANPCONT, 2010. Disponível em: <[http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_74.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_74.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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.

VIEIRA, Marcelo Milano Falcão. Por uma boa pesquisa (qualitativa) em administração. In: VIEIRA, Marcelo Milano Falcão; ZOUAIN, Deborah Moraes (orgs). **Pesquisa qualitativa em administração**. Rio de Janeiro: FGV, 2004.

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. Disponível em: < [http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue\\_185.pdf](http://www.furb.br/congressocont/2010/trabalhos/cue_185.pdf)>. Acesso em: 30 mai. 2010.

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.