

---

## Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público<sup>1</sup>

---

*Clydemberg Barbosa Santos<sup>2</sup>*  
*Karla Kátiuscia Nóbrega Almeida<sup>3</sup>*

### RESUMO

A Contabilidade, como ciência social aplicada, está em constante transformação, sendo notadamente influenciada pelo ambiente em que atua. Nestes últimos anos, como forma de aperfeiçoar a informação gerada para melhor tomada de decisões dos usuários, a Contabilidade Pública vem passando por mudanças decorrentes do processo de convergência dos padrões nacionais aos internacionais. Dessa forma, o objetivo desta pesquisa foi relatar e analisar, de forma introdutória, algumas mudanças provocadas na Contabilidade Pública nacional pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCs TSP) aprovadas por resolução do CFC. A partir disso, realizou-se uma pesquisa exploratória, documental e bibliográfica e de cunho qualitativo. Dentre as mudanças verificadas, destacam-se os procedimentos de avaliação e mensuração de componentes patrimoniais que deverão ser utilizados pela Contabilidade Pública, como o valor justo, o valor recuperável e o método da equivalência patrimonial, e o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma. Ressalta-se que, além de mudanças na técnica contábil, a Contabilidade Pública ganhou novos enfoques voltados ao planejamento e à transparência na alocação e aplicação de recursos públicos.

Palavras-chave: Convergência. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Mudanças.

### ABSTRACT

*Accounting as applied social science, is constantly changing, being especially influenced by the environment in which it operates. In recent years, as a way to improve the information generated for better decision making of users, the Public Accounts is undergoing changes resulting from the convergence of national standards and international. The purpose of this study was to describe and analyze, in an introductory way, some changes brought on Brazilian Public Accounting by the Brazilian Public Sector Accounting Standards (NBC TSP) adopted by resolution of the CFC. From this, was made an exploratory research, documentary and bibliographic and qualitative character. Among the changes are the evaluation and measurement of asset components to be used by the Public Accounting as fair value, impairment and the equity method, and the accounting of facts based on substance over form. As well as changes in technical accounting, the Public Accounting incorporated new approaches related to planning and transparency in the allocation and use of public resources.*

*Key-words: Convergence. Brazilian Public Sector Accounting Standards. Changes.*

## 1 INTRODUÇÃO

Neste século XXI, discutiu-se muito sobre a Contabilidade na constante busca de soluções satisfatórias para as necessidades de seus diversos usuários (gestores, governo, investidores etc.), principalmente soluções para aqueles que possuíam investimentos no exterior e precisavam se adaptar aos padrões contábeis de cada país para o registro, a mensuração e a evidenciação contábil.

---

<sup>1</sup> Artigo recebido em 16.10.2011. Revisado por pares em 22.11.2011 (*blind review*). Reformulado em 13.12.2011. Recomendado para publicação em 14.01.2012 por José Ribamar Marques de Carvalho (Editor). Publicado em 24.03.2012. Organização responsável pelo periódico: UACC/UFMG.

<sup>2</sup> Graduado em Ciências Contábeis – UFPB, e-mail: [clydemberg@hotmail.com](mailto:clydemberg@hotmail.com)

<sup>3</sup> Mestre em Ciências Contábeis. Professora da UFPB – CCSA, e-mail: [kknalmeida@gmail.com](mailto:kknalmeida@gmail.com)

Os Pronunciamentos do *International Accounting Standards Board* (IASB) ou Conselho Internacional de Normas Contábeis tiveram uma grande repercussão em todo o mundo e iniciou-se, a partir disso, uma discussão mais profunda sobre o processo de convergência das Normas Nacionais às Internacionais.

Sabe-se que alguns fatores foram determinantes para isso, como, por exemplo, o atual estágio da globalização e o desenvolvimento da tecnologia e do mercado de capitais (com o aumento da quantidade de investimentos externos). Dessa forma, a utilização de procedimentos convergentes faz com que haja uma redução de custos, já que agora uma entidade (caso tenha subsidiárias, filiais) não precisará apresentar demonstrativos adequados às normas de cada país-sede. Não quer dizer que a ideia de convergência veio necessariamente a se caracterizar neste século XXI, apenas houve uma maior constatação de que a aproximação das práticas contábeis no mundo, nestes últimos anos, concretiza-se como uma contribuição ao desenvolvimento para a Ciência Contábil.

Diante da realidade brasileira, cabe destacar o papel transformador da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e alterações posteriores. Entre outros dispositivos, foram estabelecidas a modificação no elenco de demonstrações a serem apresentadas pela Contabilidade Societária (incluindo a Demonstração de Fluxos de Caixa e a Demonstração do Valor Adicionado, esta última apenas para companhias abertas), bem como a alteração na estrutura do Balanço Patrimonial e a abertura para que organismos reguladores (como a Comissão de Valores Mobiliários – CVM – e o Banco Central – BACEN) pudessem fixar convênios com outras instituições objetivando o desenvolvimento e a convergência dos padrões brasileiros aos internacionais.

No âmbito da Contabilidade Pública não foi diferente. As resoluções do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que aprovaram as Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, identificadas pela sigla NBC TSP, graças a Resolução CFC n.º 1.328/11, tiveram como base as especificações das Normas editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ou Conselho Internacional de Normas Contábeis para o Setor Público, as quais, por sua vez, e ressaltando as peculiaridades, tiveram como alicerce as Normas do IASB.

O que se pode afirmar até agora é que as Normas Brasileiras, em termos de conteúdo, tomando como foco o elenco de Normas Internacionais do Setor Público já existentes, estão em fase de implantação visando à convergência, até porque a Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008, designou à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) o papel de analisar as normas nacionais, traduzir os pronunciamentos internacionais e dar o parecer de forma a garantir a convergência entre eles.

Nesta perspectiva, a presente pesquisa objetiva relatar e analisar, de forma introdutória, algumas mudanças provocadas na Contabilidade Pública nacional pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs) aprovadas por resolução do CFC.

Ressalta-se que a relevância do tema está na inovação trazida para a Contabilidade Pública Brasileira pelas NBC TSPs, pois estas seguem as orientações expostas nas Normas Internacionais destinadas ao Setor Público. A partir desse processo de convergência entre normas internas e internacionais, nota-se o esforço de organismos contábeis para atingir o objetivo da Ciência Contábil sempre de modo satisfatório, divulgando informações úteis e confiáveis para os cidadãos.

Além disso, mais do que modificações normativas, esta convergência se mostra também como um grande desafio para o profissional que trabalha com Contabilidade Pública

e para o aperfeiçoamento dos programas acadêmicos, sendo mais um ponto notório e relevante para a pesquisa.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Nesta seção, aborda-se as causas do processo de convergência das Normas Brasileiras (NBC TSPs) com as Internacionais (NICSPs) e se discute o conceito de convergência, distinto do de padronização e podendo ser comparado ao de harmonização de normas. Em seguida, apresentam-se as NICSPs e as NBC TSPs.

### 2.1 A Contabilidade Pública e o processo de convergência

Sabe-se que a Contabilidade é uma ciência em constante transformação, pois tem o poder de adaptação ao ambiente em que atua. Por isso está enquadrada como ciência social. Esta proposição inicial pode ser assim apresentada como causa do que está contido na nossa Estrutura Conceitual Básica, editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), como segue: “Esta Estrutura Conceitual será revisada de tempos em tempos com base na experiência decorrente de sua utilização”. Esta revisão periódica é consequência direta das descobertas ou aperfeiçoamentos que possam vir a acontecer com a Ciência Contábil.

Deve-se ressaltar que essas descobertas decorrem da constante busca de suprir as necessidades dos usuários internos e externos da Contabilidade, através de informações relevantes e oportunas que possam auxiliar a tomada de decisões. A Estrutura Conceitual Brasileira – no tocante aos requisitos da informação, objeto e objetivo contábil e referindo-se também aos procedimentos a serem observados – fez uma correlação com os dispositivos expostos nas Normas Internacionais do IASB, de forma a aderir ao processo de harmonização de direito (aproximação normativa).

“O processo de globalização vem impondo demandas de informações contábeis, o que exige a criação de Sistemas de Informação que respondam, integral e tempestivamente, a quaisquer usuários internos ou externos.” (STN, Manual Técnico de Contabilidade aplicada ao Setor Público).

O Manual Técnico relata a busca pelo constante desenvolvimento da Ciência Contábil, traçando como uma das causas o atual estágio da globalização (interdependência econômica) com mercados mais competitivos, exigentes, e cada vez mais atuante em nível de comércio exterior.

A informação evidenciada pela Contabilidade, através de seus demonstrativos, faz com que seus usuários possam ter mais segurança quanto às decisões que porventura possam vir a tomar, de maneira que “as demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas.” (CPC, Estrutura Conceitual Básica).

Mais especificamente, e não poderia ser diferente, a Contabilidade Pública, que de acordo com Lima e Castro (2000, p. 16) “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar os conceitos, Princípios e Normas Contábeis na gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos Órgãos e Entidades da Administração Pública”, através das suas normas, passa durante os últimos anos por um processo de discussão e debate, que tem como cerne a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público.

O próprio termo ‘convergência’ merece uma atenção especial quanto a sua menção para diferenciar de outros temas como ‘padronização’, por exemplo, de normas contábeis. Para Choi e Meek (2005 apud CARLIN, 2008):

[...] a convergência [...] envolve uma eliminação gradual das diferenças dos padrões nacionais e internacionais de Contabilidade, por meio do esforço de organismos internacionais, nacionais emissores desses padrões e outros grupos que necessitam de melhores práticas e reporte da informação contábil.

A convergência, então, refere-se a uma aproximação de critérios, procedimentos, métodos utilizados em um país com os adotados internacionalmente, de forma flexível (pois há uma sobreposição do padrão normativo nacional ao internacional).

A palavra ‘padrão’, dentro do conceito de convergência, não se relaciona à ideia de padronização de normas, já que esta última (padronização) se refere à “imposição de um conjunto rígido e estreito de regras, sem flexibilização, aplicando o mesmo padrão contábil a diversas situações” (CHOI; MEEK 2005; NIYAMA, 2007 apud CARLIN, 2008).

Isto é, padrão nacional e internacional se referem ao conjunto de normas, regras e/ou regulamentos internos ou internacionais (elaborados pelo IASB e IFAC), respectivamente, que servem de base para o desenvolvimento da Contabilidade, vinculando-se, assim, à ideia de conjunto de práticas adotadas por um país ou práticas estabelecidas por determinados órgãos normatizadores.

Outro ponto importante é a relação existente entre ‘convergência’ e ‘harmonização’ de normas. “Harmonização é um processo que aumenta a compatibilidade das práticas contábeis, [...], nos aspectos em que essas práticas podem ser diferentes [...]” (CHOI; MEEK 2005 apud CARLIN, 2008).

Conceitualmente, ocorre uma sutil diferença entre os termos convergir e harmonizar, no tocante à eliminação gradual das diferenças e o aumento da comparabilidade das práticas, respectivamente, mas nada que possa influenciar, possivelmente, os efeitos práticos provocados pelas duas performances. Convergência de normas ou harmonização de normas, enfim, são termos perfeitamente aceitáveis.

Citando um exemplo, como forma de mostrar o processo de convergência (e não padronização) das normas públicas contábeis, tem-se o método a ser utilizado para avaliação dos estoques. A IPSAS 12 da *International Federation of Accountants* – IFAC (Federação Internacional de Contadores), correlacionada a IAS 2 do IASB, indica que poderão ser utilizados como método de avaliação dos estoques em entidades do setor público (e desde que não sejam resultantes de segregação de itens para projetos específicos, hipótese em que a identificação dos custos seria específica por item) o PEPS – primeiro-que-entra-primeiro-que-sai – ou o Custo Médio Ponderado.

Porém, o art. 106, III, da Lei 4.320, de 17 de março de 1964 (lei que regula o direito financeiro e dispõe sobre Contabilidade Pública) estabelece que a avaliação dos bens de almoxarifado será feita pelo preço médio ponderado das compras. E isso fez com que a NBC TSP 16.10 fixasse o custo médio ponderado como único método de avaliação dos estoques no Setor Público Brasileiro.

Para melhor entender este processo de convergência, necessário se faz conhecer um pouco, mesmo de forma sucinta, sobre as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), como segue.

## 2.2 Apresentação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NICSPs ou *International Public Sector Accounting Standards* – IPSAS)

Uma das premissas dos padrões internacionais é o reconhecimento dos fatos pela contabilidade em função de sua essência econômica sobre a forma jurídica, e isto na verdade remonta ao próprio conhecimento contábil. De acordo com Cavalcante (2004, f. 138):

[...] é preciso lembrar que a preocupação inicial do Conhecimento Contábil está ligada ao aspecto econômico (daí o sentido do respeito à essência econômica diante da forma jurídica). É aceitável pensar, portanto, que a regra jurídica só se faz necessária diante de conflito efetivo ou potencial de interesses. Nesses termos, do ponto de vista do Conhecimento Contábil, ela poderia ser compreendida como secundária. Não pelo fato de o aspecto jurídico apresentar uma importância inferior, mas somente para que a possibilidade de aprofundamento do Conhecimento Contábil não ficar por aquele aspecto “represada”.

A primazia da essência sobre a forma pode ser visualizada, por exemplo, no registro contábil das operações de leasing ou arrendamento mercantil (IAS 17, CPC 06 e IPSAS 13), pois o mesmo é tratado pela legislação fiscal no Brasil como aluguel. De acordo com a extensão dos riscos e benefícios inerentes à propriedade do ativo objeto do arrendamento, o leasing pode ser financeiro (quando os riscos e benefícios forem substancialmente transferidos para o arrendatário) ou operacional (quando ficarem com o arrendador). Se for financeiro, o mesmo deve ser tratado, segundo a sua essência econômica, como financiamento, enquanto permanecerá o tratamento como aluguel se for do tipo operacional.

Isso quer dizer que, ao utilizar a essência sobre a forma, o profissional de Contabilidade deverá visualizar o fato nas suas reais características, não existindo um modelo ou padrão preestabelecido ou predefinido de análise, o que sem dúvida faz com que o mesmo adote uma postura subjetiva e demonstre os critérios ou métodos adotados em nota explicativa, ao mesmo tempo em que deve agir com responsabilidade.

É como expõe Pereira (2009, p. 8): “As normas internacionais [...] privilegiam a essência sobre forma e ditam, em geral, o princípio a ser seguido, não trazendo uma formulação detalhada de como proceder em cada tipo de transação, o que implica em um maior exercício do julgamento profissional [...]” e Matavelli (2009, p. 11): “iremos assertivamente exercer uma subjetividade responsável, avaliando, julgando, fazendo juízo de valor”. Tudo isso por que, atualmente, com a convergência das Normas nacionais com as internacionais, a base da Contabilidade deixa de ser as regras e passa a ser os princípios.

As Normas Internacionais de Contabilidade direcionadas para atender as finalidades do Setor Público são editadas pelo IPSASB com base nas Normas Internacionais do IASB voltadas ao Setor Privado.

O IPSASB é um conselho dentre vários em que a IFAC se divide para atingir seus objetivos, os quais se concretizam no ato de “servir ao interesse público, por meio do desenvolvimento de padrões internacionais de Contabilidade de alta qualidade, fortalecendo a profissão contábil e contribuindo para o desenvolvimento econômico internacional” (CARLIN, 2008).

Dessa forma, o referido Conselho se reúne para discutir e aperfeiçoar a Ciência Contábil aplicada ao Setor Público e assim aproximá-la o quanto mais de seus usuários, entendidos como, principalmente, o conjunto de cidadãos de um município, estado ou nação.

De acordo com a *IPSAS Preface* (Introdução às Normas do IPSASB), o referido Conselho tem como um de seus objetivos “[...] to serve the public interest by developing high

*quality public sector financial reporting standards and by facilitating the convergence of international and nacional standards [...]*" (IFAC, 2007).

Dessa maneira, pode-se dizer que as finalidades do IPSASB refletem as do próprio IFAC, com uma razão notória no que tange ao modo de elaborar e publicar os pronunciamentos e os informativos dotados de informação de alta qualidade para o público-alvo, de maneira que estejam voltadas ao processo de convergência das normas nacionais com as internacionais.

A seguir, no quadro 1, estão elencadas as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

PRONUNCIAMENTOS	DESCRIÇÃO	CORRELAÇÃO	TRADUÇÃO
	<i>IPSAS Preface</i>		Prefácio das Normas
IPSAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i>	IAS/IFRS 1	Apresentação das Demonstrações Contábeis
IPSAS 2	<i>Cash Flow Statements</i>	IAS 7	Demonstrações dos Fluxos de Caixa
IPSAS 3	<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	IAS 8	Políticas Contábeis, Mudança na Estimativa e Retificação de Erro
IPSAS 4	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	IAS 21	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio
IPSAS 5	<i>Borrowing Costs</i>	IAS 23	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>	IAS 27	Demonstrações Consolidadas e Separadas
IPSAS 7	<i>Investments in Associates</i>	IAS 28	Investimento em Coligada e em Controlada
IPSAS 8	<i>Interests in Joint Ventures</i>	IAS 31	Empreendimento Controlado em Conjunto
IPSAS 9	<i>Revenue from Exchange Transactions</i>	IAS 18	Receita de Transações com Contraprestação
IPSAS 10	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	IAS 29	Demonstração Contábil em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	<i>Construction Contracts</i>	IAS 11	Contratos de Construção
IPSAS 12	<i>Inventories</i>	IAS 2	Estoques
IPSAS 13	<i>Leases</i>	IAS 17	Operações de Arrendamento Mercantil
IPSAS 14	<i>Events After the Reporting Date</i>	IAS 10	Evento Subsequente
IPSAS 15	<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>	IAS 32	Instrumentos Financeiros: Evidenciação e Apresentação

IPSAS 16	<i>Investment Property</i>	IAS 40	Propriedade para Investimento
IPSAS 17	<i>Property, Plant and Equipment</i>	IAS 16	Ativo Imobilizado
IPSAS 18	<i>Segment Reporting</i>	IAS 14	Informações por Segmento
IPSAS 19	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	IAS 37	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
IPSAS 20	<i>Related Party Disclosures</i>	IAS 24	Divulgação sobre Partes Relacionadas
IPSAS 21	<i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i>	IAS 36	Redução ao Valor Recuperável de Ativo não Gerador de Caixa
IPSAS 22	<i>Disclosure of Financial Information about the General Government Sector</i>		Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral
IPSAS 23	<i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>		Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências)
IPSAS 24	<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>		Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis
IPSAS 25	<i>Employee Benefits</i>	IAS 19	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	<i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>	IAS 36	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa
IPSAS 27	<i>Agriculture</i>	IAS 41	Ativo Biológico e Produto Agrícola
IPSAS 28	<i>Financial Instruments: Presentation</i>	IAS 32	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	<i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	IAS 39	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	<i>Financial Instruments: Disclosures</i>	IFRS 7	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	<i>Intangible Assets</i>	IAS 38	Ativos Intangíveis

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

Fonte: Elaboração própria, adaptada do *site* do Instituto IPSAS<sup>4</sup>, do *site* do CFC<sup>5</sup> e de SILVA; NIYAMA, 2011.

<sup>4</sup> Em: <http://www.ipsas.org>.

<sup>5</sup> Em: <http://www.cfc.org.br>.

Analisando o quadro 1, verifica-se que as Normas Internacionais voltadas para o Setor Público possuem correlação às elaboradas pelo IASC/IASB (IAS/IFRS). As únicas exceções são as IPSAS 22 a 24, pois tratam de temas específicos do Setor Público, como é o caso do tratamento das transferências e receitas de transações sem contraprestação ou receitas derivadas (tributos), conforme a IPSAS 23.

De forma contrária, é interessante notar que a IPSAS 9, que trata das receitas de transações com contraprestação ou receitas originárias (âmbito público), possui correlação à IAS 18, porque faz referência ao momento em que uma receita deverá ser reconhecida, como consequência de um sacrifício financeiro e em função de aumento na geração de benefícios econômicos futuros, sendo, portanto, tema de setor público e de setor privado.

### 2.3 Apresentação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSPs)

As Normas Brasileiras para o Setor Público apresentadas neste artigo são abordadas num conjunto de onze resoluções editadas pelo CFC, tendo em vista o processo de convergência com as Normas Internacionais.

A publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, representou um passo importante no desenvolvimento da Contabilidade Pública brasileira, de maneira a aproximá-la cada vez mais das Normas da IFAC. A ementa da Portaria sugere a sua importância neste momento de convergência, ao estabelecer:

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.

Além disso, a Portaria dirige à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a competência, como órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, “de promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela *International Federation of Accountants* – IFAC e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC”. Desta maneira, fica a cargo da STN o processo de revisão e adaptação das normas, até porque em suas resoluções o CFC já considerou, como critério de exposição das NBC TSPs, as regras contidas nas Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público (NICSPs). Lembrando que a obrigatoriedade da utilização das práticas já convergidas estará caracterizada a partir do ano de 2012 para União e Estados Federados.

Reportando-se um pouco à história, a Contabilidade Pública no Brasil teve destaque em meados da década de 60 com a edição da Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Esta lei “estatuí normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.” (BRASIL, Lei 4.320/64). Num primeiro momento, é visto o conceito de Contabilidade Pública atrelado aos fundamentos do orçamento e do patrimônio públicos.

No ano de 2000, outro marco foi colocado no desenvolvimento da Contabilidade Pública Brasileira, quando da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.

Nesta lei é estabelecido o conceito de responsabilidade na gestão fiscal e são definidas penalizações aos gestores públicos que não atenderem as determinações nela contidas, de

maneira que esteja presente “a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas” (§1º, art. 1º, LC nº 101/00).

Quando se fala em LC 101/00, necessário se faz comentar que está em tramitação no Senado Federal, dentre outros projetos relacionados ao tema, o Projeto de Lei nº 229 de 2009, o qual estabelece normas gerais sobre plano, orçamento (PPA, LDO e LOA), controle (dividido em externo e interno, exercido pelo Poder Legislativo e pelo sistema de controle interno de cada Poder, respectivamente) e contabilidade pública, todos voltados para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial.

O referido Projeto altera dispositivos da LRF a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e, mesmo direcionado a revogar a Lei 4.320/64 e demais disposições em contrário, é desenvolvido sob os fundamentos da referida Lei.

A Contabilidade, segundo o Projeto de Lei, fará o registro de todos os atos e fatos relativos à gestão orçamentário-financeira, independente de sua legalidade, cabendo ao Conselho de Gestão Fiscal (de que trata o art. 67 da LRF, mas ainda não implantado) com o apoio do órgão central de contabilidade do Poder Executivo Federal (competência dada à STN) estabelecer normas para o registro e consolidação das demonstrações, devendo buscar para isso a harmonização das normas contábeis da administração pública brasileira com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (IPSAS).

Esta é uma realidade que decorre do desenvolvimento da Contabilidade Pública nos últimos anos, no tocante aos procedimentos adotados pela mesma em convergência com as Normas Internacionais voltadas ao Setor Público.

O significado exato do que vem a ser Normas e Técnicas próprias da Contabilidade aplicada ao Setor Público está na Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Serviço Público 16.1 (NBC TSP 16.1), como sendo:

O conjunto das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, seus conceitos e procedimentos de avaliação e mensuração, registro e divulgação de demonstrações contábeis, aplicação de técnicas que decorrem da evolução científica da Contabilidade, bem como quaisquer procedimentos técnicos de controle contábil e prestação de contas previstos, que propiciem o controle social, além da observância das normas aplicáveis.

Este conceito é de alcance amplo, pois serve de estrutura para o desenvolvimento da Contabilidade Pública tanto no processo informacional e na utilização de procedimentos contábeis (aspectos de mensuração, registro e divulgação) para o conjunto de usuários quanto no ato de proporcionar o controle por estes mesmos usuários da gestão da coisa pública, através das demonstrações publicadas.

A seguir, o elenco de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, resumido no quadro 2.

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

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

nº 1366/11	NBC TSP 16.11	Norma de Custo	Conceituação, os objetivos, o objeto e as regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público
------------	---------------	----------------	---

Quadro 2 Relação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

Fonte: Elaboração própria, baseada no sítio eletrônico do CFC<sup>6</sup>.

As NBC TSPs 16.1 a 16.10 acima apresentadas foram aplicadas, de forma obrigatória, aos fatos ocorridos a partir de 1º janeiro de 2010, enquanto que a NBC TSP 16.11, que trata da implantação e características do Sistema de Informação de Custos do Setor Público, terá aplicação a partir de 2012.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, esta pesquisa pode ser classificada como exploratória, pois tem a finalidade de explicitar e descrever de uma maneira introdutória o novo cenário de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais, referenciando as mudanças normativas com o fito de familiarizar-se com o tema e aprimorar as ideias para novas pesquisas.

No desenvolvimento desta pesquisa, foi utilizado o procedimento documental (envolvendo a análise de revistas, legislação, normas, endereços eletrônicos de órgãos normatizadores e fiscalizadores) e o bibliográfico (caracterizado na análise de livros como embasamento ao estudo apresentado).

Por fim, quanto à abordagem do problema, a pesquisa foi de cunho qualitativo, porque procurou respostas para o problema formulado em uma base teórica, detalhando por vezes alguns procedimentos contábeis, mas sem necessidade de apresentação de informações estatísticas.

### 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, discutem-se algumas mudanças provocadas pelas NBC TSPs, cujos comentários abordam os seguintes aspectos concernentes à Contabilidade Pública: conceituação, objeto e campo de aplicação; vinculação à tomada de decisões; demonstrações contábeis; avaliação e mensuração de componentes patrimoniais; patrimônio e sistemas contábeis; registro contábil; a adoção da depreciação, amortização e exaustão; e o sistema de custos do setor público, resumidas no quadro 3.

ASPECTO	NORMA	IDENTIFICAÇÃO DA(S) ALTERAÇÃO (ÕES)
Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação	NBC TSP 16.1 (aprovada pela Resolução CFC nº 1128/08)	Controle patrimonial independente do aspecto orçamentário
Vinculação à tomada de decisões	NBC TSP 16.3 (aprovada pela Resolução CFC nº 1130/08)	Contabilidade Pública: elo de integração entre planos

<sup>6</sup> Em: <http://www.cfc.org.br>.

Demonstrações Contábeis	NBC TSP 16.6 (aprovada pela Resolução CFC nº 1133/08)	Demonstração de Fluxos de Caixa e Demonstração do Resultado Econômico
Avaliação e Mensuração de componentes patrimoniais	NBC TSP 16.10 (aprovada pela Resolução CFC nº 1137/08)	Reavaliação, <i>Impairment</i> , <i>Fair Value</i> , Método da Equivalência Patrimonial
Patrimônio e Sistemas Contábeis	NBC TSP 16.2 (aprovada pela Resolução CFC nº 1129/08)	Circulante e Não-Circulante. Sistemas contábeis: Orçamentário, Patrimonial, Custos e Compensação
Registro Contábil	NBC TSP 16.5 (aprovada pela Resolução CFC nº 1132/08)	Regime de competência e essência sobre a forma
Depreciação, Amortização e Exaustão	NBC TSP 16.9 (aprovada pela Resolução CFC nº 1136/08)	Incidente sobre a vida útil econômica do bem avaliado
Sistema de custos	NBC TSP 16.11 (aprovada pela Resolução CFC nº 1366/11)	Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP)

Quadro 3 Identificação das mudanças provocadas pelas NBC TSPs.

Fonte: Elaboração própria, baseada nas NBC TSPs.

Passa-se, então, à análise e discussão de cada aspecto acima apresentado.

1º aspecto: conceituação, objeto e campo de aplicação

Para conceituar Contabilidade Pública é necessário levar em consideração os Princípios Fundamentais de Contabilidade (termo ainda utilizado, diferentemente daquele da Contabilidade Societária, que atualmente os denomina de Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos) e o controle patrimonial, independente do aspecto estritamente orçamentário.

O objeto da Ciência Contábil é o patrimônio. Por razões históricas, a Contabilidade Pública esteve voltada para o controle e acompanhamento orçamentário, ou seja, voltada para os conceitos de receita e despesa públicas relacionados à sua correta evidenciação e confrontação de acordo com o que foi definido na Lei Orçamentária Anual. Independente disso, a abordagem patrimonial, levando em consideração o ambiente legalista, não é algo novo, pois a Lei 4320/64 havia disposto em seu artigo 89 quais eram os fatos que a contabilidade estava obrigada a evidenciar. E entre eles, além dos fatos orçamentários, havia os financeiros, patrimoniais e industriais, isto é, o patrimônio sempre foi um dos pontos principais de evidenciação da Contabilidade Pública.

2º aspecto: vinculação à tomada de decisões

Sabe-se que a Contabilidade Pública tem o papel de intermediar a relação entre gestor público e usuário (cidadão) de modo a auxiliar nas decisões tomadas, na prestação de contas

do gestor e no efetivo controle social. Quanto à tomada de decisões, a NBC TSP 16.3 acrescenta que deve haver controle contábil na área de planejamento, de modo a integrar os planos hierarquicamente interligados em uma organização.

Além disso, a NBC TSP 16.7 (aprovada pela Resolução CFC 1134/08), que trata da consolidação das demonstrações contábeis, utiliza o termo 'visão global do resultado' considerando a relação de dependência entre entidades do setor público e objetivando melhorar a apresentação à sociedade do resultado obtido pela entidade, acrescentando a participação da contabilidade em uma maior integração das informações de determinada organização.

### 3º aspecto: demonstrações contábeis

Além dos Balanços Orçamentário, Financeiro e Patrimonial e da Demonstração das Variações Patrimoniais, todas previstas no art. 101 da Lei 4.320/64, a NBC TSP 16.6 estabelece que as entidades do setor público devem publicar as Demonstrações dos Fluxos de Caixa (DFC) e do Resultado Econômico (DRE).

A DFC se destina a evidenciar os fluxos proporcionados pelas operações, investimentos e financiamentos, com o objetivo de fazer com que os usuários da contabilidade projetem cenários de fluxos futuros de caixa e possam analisar a capacidade de a entidade manter os serviços públicos para a sociedade.

Ressalta-se que o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP, 2011) removeu o método indireto para a elaboração da DFC por não se aplicar ao setor público, que fará uso apenas do método direto para o levantamento daquela demonstração.

A DRE apresenta como objetivo evidenciar o resultado econômico das ações do setor público, a partir da confrontação entre os custos e a receita econômica (esta última resultante da multiplicação da quantidade de serviços prestados ou bens/produtos fornecidos pelo custo de oportunidade).

Outra demonstração que também deverá ser apresentada, não por disposição da NBC TSP, mas por está descrita no MCASP (2011), é a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL), obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação das contas. Esta demonstração permite, dentre outras coisas, avaliar a evolução dos itens que compõem o patrimônio líquido da entidade pública.

Esclarece-se que empresa estatal dependente, para a LRF (art. 2º), é a empresa controlada que recebe do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio geral ou de capital, exceto, neste último, se provenientes de aumento na participação acionária.

É importante observar que também deve ser apresentada a nota explicativa como parte integrante ou complementar das demonstrações supracitadas, apresentando as informações ainda não suficientemente evidenciadas ou que ainda não constam nas referidas demonstrações.

### 4º aspecto: avaliação e mensuração de componentes patrimoniais

Neste tópico, alguns métodos de avaliação e mensuração de itens patrimoniais vistos na Contabilidade Societária serão também abordados no setor público. Dentre eles, estão a utilização da reavaliação e da redução ao valor recuperável.

A reavaliação é conceituada na NBC TSP 16.10 como a adoção do valor de mercado ou do consenso entre as partes para bens do ativo, quando este for superior ao valor líquido

contábil. De maneira oposta, quando o valor de mercado for menor do que o valor líquido registrado na contabilidade, deverá ser adotada a redução ao valor recuperável, a partir do teste de *impairment*, o qual servirá de ajuste, por exemplo, aos ativos contabilizados no diferido (despesas pré-operacionais, gastos de reestruturação administrativa, entre outros).

Além disso, deverá ser adotado o *fair value* (valor justo), caracterizado por um valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado;

Ainda está previsto na NBC TSP 16.10 o método de equivalência patrimonial (MEP), como forma de avaliar as participações em empresas e em consórcios públicos ou público-privados sobre cuja administração se tenha influência significativa.

5º aspecto: classes do ativo e do passivo e sistemas contábeis

Os ativos e passivos serão dispostos no Balanço Patrimonial em ordem decrescente do grau de conversibilidade e exigibilidade, respectivamente, e divididos em circulante (conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis até o término do exercício seguinte) e não-circulante (representado pelo conjunto de bens e direitos realizáveis e obrigações exigíveis após o término do exercício seguinte).

No Patrimônio Público também serão reconhecidos, assim como já o são no setor privado, os ativos intangíveis, conceituados na Resolução CFC 1.137/08 como os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da atividade pública ou exercidos com essa finalidade, mensurados ou avaliados com base no valor de aquisição ou de produção. Esses ativos serão reconhecidos a partir da visualização do fluxo de benefícios que poderão proporcionar.

Além disso, no passivo circulante será encontrada uma particularidade, pois serão classificados como tal os valores de terceiros ou qualquer retenção em nome deles, quando a entidade for mera depositária, independente do prazo. Tudo para garantir a segurança a terceiros, quanto ao resgate de seus recursos.

Outro ponto de destaque é a divisão do sistema de Contabilidade Pública em subsistemas que deverão atuar de forma integrada. Serão eles: o Subsistema Orçamentário (compreendendo o planejamento e a execução orçamentária), o Subsistema Patrimonial (compreendendo fatos financeiros e não-financeiros), o Subsistema de Custos de bens e serviços públicos e o Subsistema de Compensação (compreendendo fatos que possam influenciar o patrimônio público).

A palavra-chave dentro deste contexto é a integração, pois uma das características do sistema integrado é a de proporcionar informações de maneira rápida, tempestiva e oportuna, com a conseqüente redução dos custos relacionados à sua busca pelas entidades. Isso proporciona o suprimento mais rápido e preciso das necessidades dos usuários da Contabilidade, fazendo com que seus objetivos sejam alcançados mais facilmente.

6º aspecto: registro contábil

Os registros efetuados pela Contabilidade Pública, conforme a NBC TSP 16.2, devem ser realizados e ter seus efeitos evidenciados no período com o qual se relacionam, de forma independente do momento da execução orçamentária, em obediência ao princípio da competência. Além disso, prevalecendo conflitos entre relações jurídicas, econômicas e

patrimoniais, o registro será realizado com base na essência econômica e não sobre a forma jurídica (prevalência da essência sobre a forma).

Outra característica importante para o registro contábil incorporada pelas novas normas - que se configura como reflexo de um processo de convergência (e não padronização de normas) - é a de que na ausência de norma contábil aplicada ao Setor Público, o profissional deve utilizar, de maneira subsidiária, e nesta ordem, as normas nacionais e internacionais que tratem de temas similares, evidenciando o procedimento e os impactos nas notas explicativas.

7º aspecto: depreciação, amortização e exaustão

A NBC TSP 16.9 estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, amortização e exaustão, cujo reconhecimento começará quando o item estiver em condições de uso (não necessariamente deverá coincidir com o momento em que o mesmo item for usado) e existirá até quando o valor líquido do ativo for igual ao valor residual, este último entendido como o montante líquido que a entidade espera obter por um ativo no fim de sua vida útil, deduzidos os gastos esperados para sua venda.

Não há utilização de regras, como, por exemplo, percentuais predefinidos ou montantes preestabelecidos. O profissional de contabilidade fará a provisão respectiva com base em laudos técnicos e em função da vida útil econômica do bem. E caso haja reavaliação, o valor da depreciação, amortização ou exaustão será calculado sobre o novo valor do bem, considerando a nova vida útil baseada em laudo específico.

8º aspecto: sistema de custos do setor público

A NBC TSP 16.11 estabelece o conceito, o objeto (entendido como a unidade que se deseja mensurar e avaliar custos), os objetivos e as regras básicas para mensurar e evidenciar os custos do setor público.

O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. De acordo com esta norma, custos são definidos como gastos com bens ou serviços utilizados para a produção de outros bens e serviços.

A informação de custos, obrigatoriamente gerada em obediência ao regime de competência patrimonial, deve possuir determinados atributos, como a relevância (ou capacidade de influenciar decisões), a utilidade (relação custo-benefício positiva), a adaptabilidade (atendimento das unidades organizacionais e de seus usuários de forma a suprir diferentes necessidades e expectativas), a granularidade (gerar relatórios distintos pela apresentação de diferentes níveis de detalhamento das informações apresentadas), entre outros.

Por fim, é importante enfatizar que a ideia inicial para o desenvolvimento do sistema de custos é que o mesmo tenha um enfoque gerencial, ou seja, que ele auxilie o gestor público na tomada de decisões, tendo uma base de registros própria formada a partir dos registros contábeis.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo relatar e analisar algumas mudanças provocadas na Contabilidade Pública nacional pelas NBC TSPs aprovadas por resolução do CFC. Para tanto, adotou-se uma pesquisa do tipo exploratória, baseada em procedimentos documentais e bibliográficos, assumindo cunho qualitativo.

Os resultados trazem à tona mudanças em procedimentos adotados pela Contabilidade Pública, de maneira a aproximá-la de seu objeto e de seu objetivo.

Dentre as mudanças verificadas, destacam-se os procedimentos de avaliação e mensuração de componentes patrimoniais que deverão ser utilizados pela Contabilidade Pública, como o valor justo, o valor recuperável e o método da equivalência patrimonial, e o registro contábil dos fatos com base na essência sobre a forma.

Do exposto, verificou-se que as NBC TSPs provocam mudanças que são decisivas para o estabelecimento do registro contábil de atos e fatos com base na essência econômica em detrimento da forma jurídica, característica que faz com que o profissional atue com subjetivismo ao mesmo tempo em que deve agir com responsabilidade.

O que se percebe é que o cenário ainda está em constante mudança. Um exemplo é o conjunto de trinta normas para o setor público, expostas no site do CFC, que estão em fase de consulta pública ou com audiência já encerrada e que apresentam a mesma ordem de disposição de conteúdo quando comparadas à lista de NICSPs, com apenas uma ressalva: a inexistência da NBC TSP 15, fato este que talvez possa ser explicado em decorrência de a IPSAS 15, que trata de instrumentos financeiros, ter tido o seu conteúdo desmembrado e detalhado nas IPSAS 28 a 30.

Dessa forma, ainda há um campo muito vasto que demanda estudos mais abrangentes que possam traçar relações, características normativas e peculiaridades existentes, sendo uma boa fonte para futuras pesquisas.

Ressalta-se que, além de mudanças na técnica contábil, a Contabilidade Pública ganhou novos enfoques voltados ao planejamento e à transparência na alocação e aplicação de recursos públicos. Ou seja, a Contabilidade Pública deverá servir como instrumento de planejamento de modo a auxiliar na tomada de decisões por parte do gestor público, dos credores, dos cidadãos etc.; e, por meio de seus demonstrativos, atuar como instrumento de transparência, vinculada à prestação de contas e direcionada à eficácia no controle dos recursos públicos por parte da sociedade.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. *Lei Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000*. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 05 maio 2000. Seção 1, p. 82.

\_\_\_\_\_. *Lei 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 mar. 1964. Disponível em: <[http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317\\_lei\\_4320\\_atualizatu.pdf](http://www.planejamento.gov.br/secretarias/upload/Legislacao/Leis/640317_lei_4320_atualizatu.pdf)>. Acesso em: 23 jun. 2011. [Link](#)

\_\_\_\_\_. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm)>. Acesso em: 13 ago. 2011. [Link](#)

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007*. Altera e revoga dispositivos da Lei 6.404/76, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei 6.385, de 07 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 dez. 2007. Seção 1, Edição Extra, p. 2.

\_\_\_\_\_. *Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009*. 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... Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 28 maio 2009. Seção 1, p. 3.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. *Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008*. Dispõe sobre as diretrizes a serem observados 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. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 ago. 2008. Seção 1, p. 24.

\_\_\_\_\_. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional (STN). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 4ª ed. 2011. Disponível em: <[http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade\\_governamental/manuais.asp](http://www.stn.fazenda.gov.br/contabilidade_governamental/manuais.asp)>. Acesso em: 13 set. 2011. [Link](#)

CARLIN, Diego de Oliveira. *Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade Pública Brasileira*. Revista CRCRS, Rio Grande do Sul, n. 8, set. 2008. Disponível em: <[http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08\\_diego.pdf](http://www.crcrs.org.br/revistaeletronica/artigos/08_diego.pdf)>. Acesso em: 25 jul. 2009. [Link](#)

CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega. *A ciência contábil e sua base de sustentação: uma discussão em torno dos fundamentos do conhecimento*. 2004. 198 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Conceitual Básico*. Disponível em: <[http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00\\_R1.pdf](http://www.cpc.org.br/pdf/CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 30 ago. 2011. [Link](#)

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público*. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>>. Acesso em: 01 set. 2011. [Link](#)

\_\_\_\_\_. *Resolução nº 1.128, de 21 de novembro de 2008*. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em:

<[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2008/001128](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128)>. Acesso em: 30 set. 2011. [Link](#)

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *International Accounting Standards (IAS)/ Internacional Financial Reporting Standards (IFRS)*. Disponível em: <<http://www.ifrs.org/Home.htm>>. Acesso em: 13 set. 2011. [Link](#)

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*. Disponível em: <[http://www.ipsas.org/en/ipsas\\_standards.htm](http://www.ipsas.org/en/ipsas_standards.htm)>. Acesso em: 13 set. 2011. [Link](#)

\_\_\_\_\_. *Preface to International Public Sector Accounting Standards*. 2007. Disponível em: <[http://www.ipsas.org/PDF\\_ipsas\\_standards\\_ifac/Preface\\_for\\_pdf.pdf](http://www.ipsas.org/PDF_ipsas_standards_ifac/Preface_for_pdf.pdf)>. Acesso em: 15 set. 2011. [Link](#)

LIMA, Diana Vaz de. *Contabilidade Pública*. In: SILVA, C. A. T.; NIYAMA, J. K. (Org.). *Contabilidade para concursos e exame de suficiência*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011. p. 338-391.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. *Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM)*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MATAVELLI, Carlos Alberto. *Executivos atribuem atrasos à relevância do processo*. p. 11. In: GIROTTO, M. Reportagem: A migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional: especialistas analisam o processo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXVIII, nº 175, p. 7-23, jan./fev. 2009.

PEREIRA, Edison Arisa. *CPC corre para garantir a normatização da convergência*. p. 8. In: GIROTTO, M. Reportagem: A migração das normas contábeis brasileiras para o padrão internacional: especialistas analisam o processo. *Revista Brasileira de Contabilidade*, Brasília, ano XXXVIII, nº 175, p. 7-23, jan./fev. 2009.

SILVA, César Augusto Tibúrcio; NIYAMA, Jorge Katsumi (Org.). *Contabilidade para concursos e exame de suficiência*. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.