

CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: INSTITUCIONALIZAÇÃO, AVANÇOS E PERSPECTIVAS DA CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DA IFAC

Luciane Maria Gonçalves Franco¹

Doutorado em Gestão urbana – PUCPR

Analista de Controle – TCE-PR

Diretora-Geral – TCE-PR

RESUMO

Esse cenário exige a modernização da legislação e das normativas secundárias sobre orçamento, finanças, contabilidade pública e controle interno. As normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público são elaboradas pela International Federation of Accountants (IFAC) e adotadas em mais de 130 países e jurisdições, nos diversos continentes. No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional e outros órgãos, absorveram essa prerrogativa, criando um grupo de trabalho, que se ocupou em formular as Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) a partir das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), adequando-as aos princípios, conceitos e padrões brasileiros, para publicação e vigência. Nesse artigo, por meio de estudo qualitativo descritivo, apresenta-se breve histórico acerca das IPSAS e das NBCASP, as diferenças gerais e de exigibilidade contempladas no novo cenário, de modo que se possa perceber o nível de institucionalização, os avanços e as perspectivas que a convergência aos padrões internacionais provocou na ciência contábil pública.

PALAVRAS-CHAVE

IPSAS. NBCASP. Normas de contabilidade. Setor público.

1 INTRODUÇÃO

Os princípios e normas que norteiam a contabilidade internacional são definidos por organismos reconhecidos mundialmente, tais como, o Financial Accounting Standards Board (FASB) que nos Estados Unidos regulamenta a contabilidade societária, o International Accounting Standards Board (IASB), que no Reino Unido ocupa-se em publicar normas para os setores público e privado, além da International Federation of Accountants (IFAC), que regula a profissão e a atuação contábil nos Estados Unidos, tendo também sua autoridade sedimentada em países da Europa, emitindo, mediante processo legal, as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS).

As IPSAS, ou seja, as normas de contabilidade aplicadas ao setor público aceitas pela maioria das economias emergentes, foram incorporadas ao processo de convergência da contabilidade pública brasileira, por estarem inseridas no International Financial Reporting Standards (IFRS), sob a égide da IFAC, formando um conjunto de regramentos revisados pelo IASB, para a padronização das demonstrações ou relatórios financeiros públicos, em toda a Europa e Estados Unidos. Tais normas, por suas peculiaridades, resultaram em um complexo dinâmico, monitorado por Comitê que estuda, analisa e uniformiza técnicas e procedimentos no intuito de resguardar a qualidade da informação contábil, permitindo a sua comparabilidade e consistência, de modo a subsidiar o processo de tomada de decisão.

Assim, a IFAC por meio do Comitê de Estudos sobre as IPSAS visa a cumprir sua missão de “servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil e contribuir para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, estabelecendo e incentivando a adesão aos padrões de alta qualidade profissional”, promovendo a convergência internacional das normas e versando sobre questões de interesse público, em que a expertise da profissão possa tornar-se relevante (IFAC, 2019).

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais teve início a partir da sanção das Leis 11.638/07 e 11.941/09, que passaram a exigir das empresas brasileiras a utilização de procedimentos e técnicas contábeis baseados nas normas internacionais do IASB. Antes da convergência, a contabilidade pública brasileira baseava-se fundamentalmente na antiga Lei Federal 4.320/1964, que sofreu afetação considerável com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei Complementar Federal 101/2000, a qual prescreveu novos demonstrativos e regras à ciência. Ambas as leis, formam os principais marcos da contabilidade pública, consubstanciando-se também no que se define por Direito Financeiro, na seara pública.

Assim, para deflagrar o alinhamento aos padrões internacionais, foi editada a Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispôs sobre as diretrizes a serem observadas no processo que se iniciava, promovendo uma verdadeira revolução na ciência contábil e definindo novas normas, terminologias,

manuais e plano de contas para a aplicação obrigatória em todas as esferas do poder público. Em lugar de contabilidade pública, passou-se a adotar o termo Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), as quais deveriam ser convergidas e aplicadas até o ano de 2012, agenda essa que foi prorrogada, por parte do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), até o ano de 2021.

As principais alterações tangenciaram o enfoque contábil, que deixou de ser puramente orçamentário e passou a ser patrimonial, e os registros efetuados por meio de regime de competência, tanto para receitas como para despesas, não mais tomando-se o regime de caixa para as receitas.

Como iniciativa da convergência, foram publicadas, em 2008, as dez primeiras NBCASP, alinhadas às normas internacionais vigentes em mais de 130 países, as IPSAS, composição constituída por 40 normas específicas que se referem à compreensão, confecção e apresentação das demonstrações financeiras e informações contábeis. Tal alinhamento objetivou o reconhecimento, a evidenciação e a mensuração de atos e fatos contábeis. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019).

Assim, desde 2007, o processo de convergência das normas do setor público vem sendo realizado pelo Grupo Assessor (GA) que congrega representantes das três esferas de governo federal, estadual e municipal e da academia. Em 2008, o CFC editou o documento “Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil”, o qual estabeleceu diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da ciência. Outro importante édito, lançado em 2010, pelo CFC em conjunto com a IFAC, foi a tradução completa das normas internacionais, devidamente adequadas ao cenário brasileiro, manual este contendo 1.420 páginas e intitulado de “Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público”.

No final de 2014, a IFAC, por sua missão, enviou carta de recomendações ao Grupo dos 20 (G20), composto pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo e da União Europeia, recomendando que os entes públicos adotassem regras uniformes e universais de contabilidade, tratando não somente do aspecto ético da profissão, mas também recomendou a adoção de regras técnicas, como as IPSAS, para adoção geral (SERRUYA, 2015).

Atualmente, são 40 normas internacionais – as IPSAS – voltadas para o setor público editadas pela IFAC, das quais 34 estão vigentes. De acordo com o cronograma elaborado pelo Grupo Assessor da Área Pública do CFC, foi publicada no final de 2016, a Estrutura Conceitual, a versar sobre os princípios que devem reger todas as ações do setor.

É importante destacar que o processo de convergência no Brasil foi instaurado sob caráter democrático e ampla mobilização de diversos órgãos de governo como o Conselho Federal de Contabilidade, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), os

Tribunais de Contas, as Instituições de Educação Superior (IESs), entre outros. Estes órgãos, além de engajar-se, estudar, traduzir, facilitar o conhecimento, reescrever, defender e proporcionar a melhoria na qualidade das demonstrações contábeis, vêm propondo a necessidade de divulgação das normas e capacitação profissional.

É evidente, portanto, que o momento abre oportunidade para, num contexto de divulgação das normas, ilustrar-se a convergência e a utilidade dos padrões internacionais da IFAC, e a qualidade da informação contábil, em termos de relevância, compreensibilidade, oportunidade, tempestividade e confiabilidade, além da garantia de consistência, veracidade e credibilidade aos interessados (IASB, 2010), ao se buscar a transparência e o combate à corrupção. Ou seja, além de se adotar um padrão internacional, tem-se um conteúdo de informações de alta qualidade e relevância para a satisfação do interesse público para qualquer cidadão no Brasil e no mundo.

Não é demais asseverar a necessidade de difusão do conhecimento acerca das NBCASP não somente nas esferas do poder público, mas também ante a sociedade. Essa medida pode-se consolidar por meio de processo de capacitação dos profissionais envolvidos, estimulação à aplicação das normas e, através destes, a multiplicação do conhecimento. Faz-se imperioso também o engajamento de Faculdades e Escolas de Contas para a formação de novos profissionais a atuarem no setor contábil público. O momento é igualmente oportuno à formulação de oficinas e treinamentos em linguagem acessível, em que se dê relevância à importância, à transparência e à interpretação correta das demonstrações contábeis, a fim de que, de uma forma eficaz, possa-se alcançar o entendimento do cidadão.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nessa revisão, serão apresentadas considerações sobre a edição das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), o histórico da convergência e edição das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) com a finalidade de introduzir contextualização e conceitos para a melhor compreensão do processo.

2.1 AS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (IPSAS)

Em virtude da crise de confiança que o mundo enfrenta em relação à confiabilidade das demonstrações financeiras, tanto no setor público como no privado, as entidades de regulação e emissão de normas passaram a desempenhar papel preponderante no exercício do controle. O Financial Accounting Standards Board (FASB) é uma organização estadunidense independente criada em 1973, que estabelece padrões e relatórios de contabilidade para o setor privado e empresas públicas e segue princípios geralmente aceitos no mundo contábil, os GAAPs. Os padrões

do FASB passaram a ser reconhecidos na área pública, por se tratar da emissão de normas para a contabilidade financeira, por meio de um processo transparente e inclusivo, destinado a emitir relatórios que forneçam informações permanentemente úteis e confiáveis (FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, 2019).

Na seara pública, no mesmo ano de 1973, surgiu o International Accounting Standards Committee (IASC), que reuniu organismos profissionais da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Reino Unido, Irlanda e Estados Unidos, com a pretensão de definir normas contábeis para alcance mundial, para a área pública. No entanto, somente em 1989 é que surgiu o primeiro “conceptual framework” para disciplinar a contabilidade financeira e consolidar hegemonia na Europa, tornando-se padrão para grande parte dos países do mundo. Como sucessor do IASC, o International Accounting Standards Board (IASB), com sede no Reino Unido, absorveu a missão do IASC, e, nos anos de 2001 a 2005, firmou e aperfeiçoou o “Acordo Norwalk” para que a Europa e Estados Unidos adotassem uniformidade e convergência de princípios e normas para as demonstrações financeiras societárias e também públicas (International Financial Reporting Standards, 2019).

Nesse cenário, alinhada aos preceitos do FASB e do IASC, foi criada, no ano de 1977, a International Federation of Accountants (IFAC), que passou a congrega mais de 130 países e jurisdições, representando quase 3 milhões de contadores com exercício profissional e práticas públicas, indústria e comércio, governo e academia. A IFAC passou a apoiar o desenvolvimento, a adoção e a implementação de padrões internacionais para educação contábil, ética e setor público, bem como auditoria e garantia. Atua na definição de normas, que estabelecem padrões internacionais de ética, auditoria e garantia, educação contábil e contabilidade do setor público.

Por sua missão, a IFAC criou um Comitê para estudo e elaboração das IPSAS, com o intuito de promover a convergência internacional das normas, versando sobre questões de interesse público e aprimorando a expertise da profissão (IFAC, 2019). No desenvolvimento das normas, a IFAC faz uso de pronunciamentos emitidos pelo IASB, por órgãos normatizadores das nações, por autoridades reguladoras, órgãos profissionais contábeis e outras entidades interessadas na elaboração de demonstrações contábeis para o setor público.

A missão da IFAC é assim exposta em seu ato constitutivo:

servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir ao desenvolvimento de economias internacionais fortes pelo estabelecimento e pela promoção da adesão a normas profissionais de alta qualidade, estimulando a convergência internacional a essas normas, e pronunciando-se sobre temas de interesse público onde o conhecimento especializado da profissão tem o mais alto grau de relevância.

Na conjugação de esforços, a IFAC criou as IPSAS para constituírem-se em normas contábeis de alta qualidade para uso na preparação de demonstrações

contábeis para fins gerais por entidades do setor público no mundo (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2017). Tais normas, já foram conhecidas como International Accounting Standards (IAS), estas mesmas que hoje são compreendidas como IPSAS editadas e inseridas no International Financial Reporting Standards (IFRS), além de serem revisadas pelo International Accounting Standards Board (IASB) para a padronização dos relatórios financeiros públicos, em toda a Europa. As IPSAS, assim, são as normas de contabilidade dirigidas ao setor público, em função de suas peculiaridades, para evitar a necessidade de novos conceitos contábeis ao setor (CALIXTO, 2010).

A emissão das IPSAS tem por objetivo a busca por melhoria qualitativa e quantitativa da informação contábil, aplicadas ao setor público, permitindo a comparabilidade da informação divulgada por entidades governamentais e, assim, buscando-se trazer estabilidade e transparência ao sistema econômico, proporcionando melhores informações sobre a gestão pública. As IPSAS estabelecem critérios de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação dos requisitos em matéria de transações e eventos nas demonstrações financeiras de finalidades gerais. Estas normas foram confeccionadas para um padrão mundial, e cada unidade de autoridade máxima tem por obrigação, uma vez que seguir as definições do IFAC, de estabelecer normas a nível nacional objetivando a convergência, porém observando suas delimitações locais (IFAC, 2019).

As Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público, editadas pela IFAC, são enumeradas em 40 normas já publicadas, são apresentadas no Quadro 1, que segue.

**Quadro 1 – Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público
International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)**

Norma	Ementa da norma	Origem
IPSAS 1	Apresentação das demonstrações financeiras.	IAS 1
IPSAS 2	Demonstrações de fluxo de caixa.	IAS 7
IPSAS 3	Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros.	IAS 8
IPSAS 4	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.	IAS 21
IPSAS 5	Custos de empréstimos.	IAS 23
IPSAS 6	Demonstrações Consolidadas e Separadas.	IAS 27
IPSAS 7	Investimentos em Coligadas.	IAS 28
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto.	IAS 31
IPSAS 9	Receitas de transações com Contraprestação.	IAS 18
IPSAS 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias.	IAS 29
IPSAS 11	Contratos de Construção.	IAS 11
IPSAS 12	Estoques.	IAS 2
IPSAS 13	Opções de Arrendamento Mercantil.	IAS 17
IPSAS 14	Eventos Subsequentes.	IAS 10
IPSAS 15	Instrumentos financeiros: Divulgação e apresentação (substituída pelas IPSAS 28 e 30)	
IPSAS 16	Propriedade para Investimento.	IAS 40

Norma	Ementa da norma	Origem
IPSAS 17	Ativo Imobilizado.	IAS 16
IPSAS 18	Relato de segmentos.	IAS 14
IPSAS 19	Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes.	IAS 37
IPSAS 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas.	IAS 24
IPSAS 21	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa.	IAS 36
IPSAS 22	Divulgação de informações financeiras sobre o setor do governo geral.	N/A
IPSAS 23	Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências).	N/A
IPSAS 24	Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis.	N/A
IPSAS 25	Benefícios a Empregados.	IAS 19
IPSAS 26	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa.	IAS 36
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola.	IAS 41
IPSAS 28	Instrumentos Financeiros: Apresentação.	IAS 32
IPSAS 29	Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração.	IAS 39
IPSAS 30	Instrumentos financeiros: divulgações.	IFRS 7
IPSAS 31	Ativo Intangível.	IAS 38
IPSAS 32	Acordos de concessão de serviço: outorgante.	IFRIC 12
IPSAS 33	Adoção pela primeira vez de competência base das IPSAS.	(IFRS 1)
IPSAS 34	Separar as demonstrações financeiras.	IAS 27
IPSAS 35	Demonstrações financeiras consolidadas.	IFRS 10
IPSAS 36	Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos.	IAS 28
IPSAS 37	Disposições comuns.	IFRS 11
IPSAS 38	Divulgação de interesses em outras entidades.	IFRS 12
IPSAS 39	Benefícios dos empregados.	IAS 19
IPSAS 40	Combinações de Setor Público.	IFRS 3 (parcialmente)

Fonte: CFC, 2019, adaptado pela autora

Estas normas consistem em arcabouço para o direcionamento às diversas condutas adotadas pela contabilidade, representando base e apoio para todos os procedimentos, dirigidas aos países que desejam se adequar aos padrões internacionalmente aceitos da IFAC, e contribuem para uniformização de técnicas e práticas contábeis, em busca da utilidade e da qualidade da informação contábil (FRANCO, 2015). Destaca-se que as características úteis e qualitativas da informação contábil são compreendidas como: a relevância, a compreensibilidade, a oportunidade, a tempestividade e a confiabilidade, além da garantia de transparência, consistência, veracidade e credibilidade aos interessados (IASB, 2010).

2.2 AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO (NBCASP)

Criado em 07 de outubro de 2005, pela Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis iniciou seu trabalho como

um grupo de estudos, debruçando-se sobre o processo de convergência e harmonização contábil, para a contabilidade societária, com reflexos na seara pública, partindo da união dos esforços e objetivos de diversas entidades envolvidas com estudos contábeis, tais como, a Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), a Associação dos Analistas e Profissionais do Mercado Financeiro de Capitais (APIMEC), a Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI) e Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

O CPC tem como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2005). Porém, apesar de ser composto por representantes de diversas instituições, suas primeiras normas começaram a surgir em 2007, inicialmente para as entidades privadas e em 2008, paralelamente, para o setor público.

Para o setor público, a convergência aos padrões internacionais iniciou-se a partir de iniciativas de entidades, lideradas pelo Ministério da Fazenda, que publicou em 2008, a primeira legislação traçando diretrizes para aplicação das normas de contabilidade para o setor público. A Portaria MF nº 184 dispôs 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.

Com o intuito de promover a reforma da aplicabilidade das normas de contabilidade pública no Brasil, na mesma época, o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que tem por objetivo (CFC, 2007):

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.

Assim, as iniciativas preliminares para a convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais da IFAC, buscaram melhorar a qualificação dos servidores envolvidos, contribuindo para o cumprimento do princípio da eficiência na gestão do patrimônio público, e teve diversas ações, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente. Os passos foram firmados de maneira

gradativa, para o aperfeiçoamento dos sistemas. Em 2008, foram publicadas as primeiras normas, agrupadas na NBC-T-16, que implicaram em significativas alterações de procedimentos e importantes interações e impactos sobre as normas antigas.

Atualmente, são 40 normas internacionais – as IPSAS – voltadas para o setor público editadas pela IFAC, das quais 34 estão vigentes. De acordo com o cronograma elaborado pelo Grupo Assessor do CFC, foi publicada no final de 2016, a Estrutura Conceitual, que versa sobre os princípios que devem reger todas as ações do setor. Há normas cuja aplicação está reservada até o ano de 2021 (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2019).

Em virtude das ações implementadas, as dificuldades e barreiras para convergência no setor público estão sendo dirimidas. Porém, apesar dos esforços implementados, as normatizações e alterações previstas devem ser bem difundidas e explicadas aos gestores, auditores e contadores públicos para a correta interpretação e aplicabilidade. (DARÓS; PEREIRA, 2009; LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009).

O quadro 2, que segue, evidencia a ementa de cada norma técnica contábil para o setor público, de acordo com a IPSAS correspondente, que não segue necessariamente a mesma ordem cronológica de emissão e aplicabilidade, dadas as peculiaridades do sistema contábil de cada país.

Quadro 2 – Adequação e emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnica – Setor Público – NBC-T-SP, de acordo com a normativa internacional – IPSAS correspondente

NBC- T - SP	Data de emissão	Ementa da Norma	IPSAS
NBC TSP Estrutura Conceitual	04/10/16	Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público	Conceptual Framework
NBC TSP 01	28/10/16	Receita de Transação sem Contraprestação	IPSAS 23 - Revenue from Non-Exchange Transactions (taxes and Transfers)
NBC TSP 02	28/10/16	Receita de Transação com Contraprestação	IPSAS 9 - Revenue from Exchange Transactions
NBC TSP 03	28/10/16	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	IPSAS 19 - Provisions, Contingent, Liabilities and Contingent Assets
NBC TSP 04	06/12/16	Estoques	IPSAS 12 - Inventories
NBC TSP 05	06/12/16	Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	IPSAS 32 - Service Concession Arrangements
NBC TSP 06	28/9/17	Propriedade para Investimento	IPSAS 16 – Investment Property
NBC TSP 07	28/9/17	Ativo Imobilizado	IPSAS 17 - Property, Plant and Equipment
NBC TSP 08	28/9/17	Ativo Intangível	IPSAS 31 - Intangible Assets
NBC TSP 09	28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	IPSAS 21 - Impairment of non-cash-generating assets

NBC- T - SP	Data de emissão	Ementa da Norma	IPSAS
NBC TSP 10	28/9/17	Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	IPSAS 26 - Impairment of Cash-Generating Assets
NBC TSP 11	31/10/18	Apresentação das Demonstrações Contábeis	IPSAS 1 – Presentation of Financial Statements
NBC TSP 12	31/10/18	Demonstração dos Fluxos de Caixa	IPSAS 2 – Cash Flow Statements
NBC TSP 13	31/10/18	Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	IPSAS 24 – Presentation of Budget Information in Financial Statements;
NBC TSP 14	31/10/18	Custos de Empréstimos	IPSAS 5 – Borrowing Costs;
NBC TSP 15	31/10/18	Benefícios a Empregados	IPSAS 39 – Employee Benefits
NBC TSP 16	31/10/18	Demonstrações Contábeis Separadas	IPSAS 34 – Separate Financial Statements
NBC TSP 17	31/10/18	Demonstrações Contábeis Consolidadas	IPSAS 35 – Consolidated Financial Statement
NBC TSP 18	31/10/18	Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	IPSAS 36 – Investments in Associates and Joint Ventures
NBC TSP 19	31/10/18	Acordos em Conjunto	IPSAS 37 – Joint Arrangements
NBC TSP 20	31/10/18	Divulgação de Participações em Outras Entidades	IPSAS 38 – Disclosure of Interests in Other Entities
NBC TSP 21	31/10/18	Combinações No Setor Público	IPSAS40–Public Sector Combinations
NBC T 16.7	1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis (revogada a partir de 1º/1/21)	não há
NBC T 16.11	1.366/11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público	não há

Fonte: elaborada pela autora em observância a publicações do CFC

As normas NBC TSP 11; NBC TSP 12; NBC TSP 13; NBC TSP 14; e NBC TSP 15 possuem vigência para 2019. Já as normas NBC TSP 16; NBC TSP 17; NBC TSP 18; NBC TSP 19; NBC TSP 20; e NBC TSP 21 terão início em 2021. Os normativos serão levados ao Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e ao Plano de Contas (PCASP).

Mais recentemente, a Secretaria do Tesouro Nacional publicou a Portaria 548, em 29 de setembro de 2015, e tratou da aprovação do Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Definido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), em conjunto com os entes da Federação, é aplicável a obrigatoriedade de adoção das normas é atribuída à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios. O Plano dispõe sobre os prazos limites de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes federados. O CFC definiu calendário da convergência contábil aos padrões internacionais, conforme se elucida no Quadro 3, a seguir.

Quadro 3 - Calendário da convergência das NBCASP no país

Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica - Setor Público – NBC-TSP	Mês de obrigatoriedade
NBC TSP - Estrutura Conceitual	set/2016
NBC TSP 1 – Receita de Transações sem Contraprestação	out/2016
NBC TSP 2 – Receita de Transações com Contraprestação	out/2016
NBC TSP 3 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	out/2016
NBC TSP 4 – Estoques	dez/2016
NBC TSP 5 - Concessões de Serviços Públicos	dez/2016
NBC TSP 6 – Propriedades para Investimento	ago/2017
NBC TSP 7 – Ativo Imobilizado	ago/2017
NBC TSP 8 – Ativo Intangível	ago/2017
NBC TSP 9 – Ajuste ao Valor Recuperável de Ativos não Geradores de Caixa	ago/2017
NBC TSP 10 – Ajuste ao Valor Recuperável de Ativos Geradores de Caixa	ago/2017
NBC TSP 11 – Apresentação das Demonstrações Contábeis	mar/2018
NBC TSP 12 – Demonstração dos Fluxos de Caixa	mar/2018
NBC TSP 13 – Balanço Orçamentário	mar/2018
NBC TSP 14 – Encargos de Empréstimos e Financiamentos	mar/2018
NBC TSP 15 – Benefícios a Empregados	mar/2018
NBC TSP 16 – Demonstrações Contábeis em Separado	set/2018
NBC TSP 17 – Demonstrações Contábeis Consolidadas	out/2018
NBC TSP 18 – Investimento em Coligadas e Negócios Conjuntos	out/2018
NBC TSP 19 – Contratos Conjuntos	out/2018
NBC TSP 20 – Evidenciação de Participações em Outras Entidades	out/2018
NBC TSP 21 – Combinações de Atividades e Entidades no Setor Público	out/2018
1ª Revisão das normas vigentes	out/2018
NBC TSP 21 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Erros	ago/2019
NBC TSP 22 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio	ago/2019
NBC TSP 23 – Eventos Subsequentes	ago/2019
NBC TSP 24 – Contratos de Construção	ago/2019
NBC TSP 25 – Operações de Arrendamento Mercantil	abr/2020
NBC TSP 26 – Agricultura	abr/2020
NBC TSP 27 – Instrumentos Financeiros: Apresentação	abr/2020
NBC TSP 28 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	abr/2020
NBC TSP 29 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação	abr/2020
NBC TSP 30 – Divulgação de Informação Contábil sobre o Setor Governo Geral	fev/2021
NBC TSP 31 – Informação por Segmento	fev/2021
NBC TSP 32 – Evidenciação de Partes Relacionadas	fev/2021
NBC TSP 33 – Adoção Inicial	fev/2021
Novas normas (publicadas pelo IPSASB/IFAC a partir de 01/2017)	set/2021
2ª Revisão das normas vigentes	set/2021

Fonte: CFC, 2017

Em sentido amplo, tais normas consistem ainda num instrumento a estimular a eficácia e a efetividade das leis orçamentárias, no sentido de promover o planejamento, a transparência e a responsabilidade da gestão fiscal. Especificamente, “há inovações

no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime de competência”, a “a instrumentos de transparência e de registro de operações” em similitude à contabilidade societária, e a instauração de relatório de fluxo de caixa, previsão de depreciação, e da contabilização de bens de uso comum (DARÓS E PEREIRA, 2009).

3 METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como pesquisa bibliográfica transversal, considerando a dimensão teórica em determinado tempo, já que para Cooper e Schindler (2003) o objeto deste estudo é analisado em um único instante de tempo, tecendo-se considerações sobre o aspecto histórico de normas. Caracteriza-se também como pesquisa descritiva que, de acordo com Sampieri, Collado e Lucio (2006) medem, avaliam e coletam dados sobre vários aspectos do estudo, quais sejam, o levantamento das IPSAS em correspondência com as NBCASP.

É considerada também uma pesquisa qualitativa, pois procura descrever a complexidade de determinado aspecto teórico. Os estudos foram desenvolvidos por meio de pesquisa documental em que todas as NBCASP e as IPSAS, com vistas a identificar a efetiva aderência das referidas normas ao contexto da regulamentação internacional e as informações que podem ser retidas implicitamente.

Em um primeiro momento define-se o universo de análise por todas as NBCASP e IPSAS publicadas até 2018. A técnica de análise utilizada é a categorial, onde o texto é dividido em unidades ou categorias, tais unidades podem ser condensadas em três grupos, quais sejam:

- Categoria 1: Diferenças em função da publicação brasileira: apresentam-se as possíveis diferenças nas ementas entre as normas internacionais emitidas pelo IFAC e as orientações contábeis brasileiras.
- Categoria 2: Diferenças de caráter geral entre as IPSAS e as NBCASP.
- Categoria 3: Normas do IFAC não emitidas nas NBCASP.

A pesquisa limitou-se a análise das normas mencionadas no referencial teórico, não incluindo documentos que não fazem parte das normas emitidas, bem como os aspectos tributários não foram abordados.

As perspectivas do estudo também devem evidenciar o nível de institucionalização das normas por parte dos profissionais de contabilidade. Tolbert e Zucker (1996) comentam que o processo de institucionalização de determinada prática, por exemplo, a utilização continuada de determinado método contábil, é constituída de três etapas sequenciais, a saber: habitualização, objetificação e sedimentação. A etapa inicial, habitualização, consiste no desenvolvimento de padrões de comportamento para solução de problemas e a associação destes a estímulos particulares. Na fase de objetificação, os arranjos, modelos e procedimentos já se encontram disseminados dentro do campo organizacional, e há um consenso por parte dos tomadores

de decisões, no que concerne à sua validade. A sedimentação realiza-se quando há uma completa propagação das estruturas pelos atores identificados como adotantes significativos e por sua perpetuação durante um período consideravelmente longo (TOLBERT, ZUCKER, 1996).

4 ANÁLISE DAS DIFERENÇAS ENTRE AS IPSAS E AS NBCASP

A análise consiste na leitura do conteúdo em análise, em um segundo momento ocorreu a exploração com objetivo de comparação e posteriormente a análise confirmatória da comparação efetuada.

4.1 CATEGORIA 1: DIFERENÇAS ORIGINÁRIAS DA EXIGIBILIDADE DE APRESENTAÇÃO

As NBCASP abrangem tão somente as normas internacionais aplicáveis à contabilidade pública brasileira, não incluindo determinações que não seriam de possível aplicação ao país. É importante ressaltar que as NBCASP são diretrizes a serem seguidas, porém não são detalhadas e pormenorizadas como as IPSAS, que contém detalhadamente o procedimento a ser utilizado em cada assunto mencionado.

a) Demonstrações Contábeis

As NBCASP definem como demonstrações contábeis exigidas para o setor público o Balanço Patrimonial, o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro, a Demonstração das Variações Patrimoniais, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e a Demonstração do Resultado Econômico e as Notas Explicativas, e apenas cita diretrizes com relação à sua estruturação. As IPSAS detalham com precisão a confecção, abrangência e citam situações específicas com relação às demonstrações a serem publicadas, que são a Demonstração da Posição Financeira, o Desempenho Financeiro, a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido, a Declaração de Fluxo de Caixa e as Notas Explicativas.

As Demonstrações abrangidas pelas IPSAS têm correspondência no Brasil, sendo que a Demonstração da Posição Financeira corresponde ao Balanço Patrimonial, e a Demonstração do Desempenho Financeiro refere-se a Demonstração do Resultado do Exercício.

Porém, o Balanço Orçamentário exigido no Brasil não é exigido pela IPSAS onde há somente a exigência de controle do orçamento mas cita em sua IPSAS 24 a indicação de uma demonstração complementar comparativa do orçamento, ou que uma explicitação em notas seria suficiente sobre o assunto.

As IPSAS não contemplam a Demonstração do Resultado Econômico, uma demonstração que evidencia o resultado econômico das ações no setor público. Tal artefato torna-se relevante à medida que cria a interligação entre a contabilidade e o sistema de custos.

b) Sistemas Contábeis

A NBC T 16.2 define que o sistema contábil representa a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, avaliação, registro, controle e evidenciação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público, com o objetivo de orientar e suprir o processo de decisão, a prestação de contas e a instrumentalização do controle social. (BRASIL, 2008)

As NCASP incluem em suas definições a estrutura do sistema contábil e seus subsistemas de informação, o orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação. As IPSAS não contemplam explicitamente o assunto.

c) Registro Contábil

O CPC ao criar as NCASP dispôs o Registro Contábil como peça fundamental para contabilidade pública do país, e para tanto abordou o tema em uma norma exclusiva, citando sua finalidade, aplicação e responsabilidade. As IPSAS tratam do registro quando esclarecem cada item que é passível de registro, por exemplo, quando trata de estoques, bens de investimento, imobilizado entre outros.

Ou seja, na IPSAS 12 – Estoques, IPSAS 16 – Bens de Investimento, IPSAS 17 – Imobilizado e Equipamentos, o tema de registro contábil é abordado e explicado de forma detalhada. Já nas NBCASP foi criada a NBC T 16.5 – Registro Contábil onde é explicada toda a formalidade, a necessidade de segurança da documentação contábil e o reconhecimento e bases de mensuração.

Como ressaltado anteriormente, todos os itens mencionados nas IPSAS são detalhados e explicados com profundidade e, no entanto as NBCASP apenas ressaltam a importância de assuntos que são relevantes para o país, não se atendo em explicações de forma. Centram-se na normatização dos procedimentos e não na utilização prática.

d) Depreciação, Amortização e Exaustão

É importante ressaltar que antes da publicação das IPSAS e da exigência de padronização aos parâmetros internacionais, não havia na contabilidade pública brasileira a exigência de depreciação, amortização e exaustão dos bens públicos. Utilizava-se, basicamente, da reavaliação. A partir de tal alteração, todo o sistema de registro contábil sofreu grande transformação.

A depreciação, a amortização e a exaustão, temas que antes não abrangidos pela contabilidade pública brasileira, receberam papel de destaque na publicação das NBCASP. Este tema é mencionado nas IPSAS, porém do mesmo modo que o item anterior, mencionando quando da explicação de forma e conteúdo dos itens que sofrem depreciação, amortização e exaustão. Fixa em estabelecer os critérios de mensuração e reconhecimento, os métodos utilizados e a publicação de tais itens.

4.2 CATEGORIA 2: DIFERENÇAS DE CARÁTER GERAL ENTRE IPSAS E NBCASP

Nesta categoria são incluídas diferenças de caráter geral, onde são mencionadas alterações nas IPSAS ou mesmo complementações. Esta categoria fica defasada em virtude da não contemplação minuciosa de cada tema abrangido pelas NBCASP. Estas normas se detiveram bastante a definições sobre conceitos alterados após a convergência.

a) Saldos nas contas publicadas em demonstrações financeiras

As NBCASP estipulam um valor de 10% (dez por cento) por grupo de contas para que os pequenos saldos sejam agregados a estes, indicada sua natureza. Já nas IPSAS este procedimento é indicado, porém sem delimitação de valores.

b) Campo de aplicação

As IPSAS são aplicadas a todas as entidades que compõem o setor público porém não abrangem empresas do governo. O que não ocorre com as NBCASP, que cita sua abrangência integralmente para entidades governamentais, os serviços sociais e os conselhos profissionais e, parcialmente para as demais entidades do setor público.

c) Intangíveis

É importante salientar que este assunto é abordado em ambas as normas, internacionais e brasileiras. Porém, mesmo que sucintamente, este tema foi abordado primeiramente pela NBCASP, em novembro de 2008, quando se refere a avaliação e mensuração de Ativos. A IPSAS 31 foi criada em janeiro de 2010 e se aprofunda no tema de intangíveis, definindo seu conceito, sua mensuração e reconhecimento.

4.3 CATEGORIA 3: NORMAS DO IFAC NÃO EMITIDAS NAS NBCASP

É possível, após a leitura dos documentos normativos, concluir que todos os assuntos abordados pela IFAC com relação aos conteúdos, não foram integralmente abrangidos nas NBCASP. O IFAC publicou 40 normas enquanto que o CFC delimitou seu espectro à margem de determinadas normas, sendo estas normalmente conceituais e voltadas a estabelecer definições em minúcias.

No Quadro 4 constam as normas emitidas pelo IFAC que, até o momento, não foram definidas no Brasil, por meio de normas.

Quadro 4 – IPSAS não contempladas no processo de edição das NBCASP

Norma	Abordagem
IPSAS 4	Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis.
IPSAS 7	Investimentos em Coligadas.
IPSAS 8	Empreendimento Controlado em Conjunto.
IPSAS 10	Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperflacionárias.

Norma	Abordagem
IPSAS 13	Opções de Arrendamento Mercantil.
IPSAS 18	Relato de segmentos.
IPSAS 20	Evidenciação Sobre Partes Relacionadas.
IPSAS 27	Ativo Biológico e Produto Agrícola.
IPSAS 33	Adoção pela primeira vez de competência base IPSAS

Fonte: elaborada pelos autores em observância a publicações do CFC e IFAC

Da análise do Quadro 4, percebe-se que são 9 (nove) as normas que ainda carecem de adequação contábil aos padrões brasileiros. A uma porque algumas são inaplicáveis, a exemplo da IPSAS 10 dedicada a economias hiperinflacionárias. A duas porque algumas foram absorvidas conceitualmente por outras normas.

As normas publicadas no Brasil até o momento guardam diferenças de aspecto conceitual em termos complexidade de explicação. Porém, já servem de suporte para a contabilidade pública brasileira com relação aos padrões da convergência e adequação à realidade fática do país. O conteúdo publicado pelas NBCASP, em essência, não são diferentes dos padrões internacionais, no entanto não detalham cada tema em termos conceituais e, delimitam, em parte, a complexidade terminológica e a obrigatoriedade de seu uso.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos principais benefícios da convergência aos padrões internacionais de contabilidade é o aprimoramento da qualidade dos relatórios financeiros, promovendo maior solidez à contabilidade pública e conferindo mais transparência ao patrimônio público, possibilitando leitura e interpretação em nível internacional. Também os mecanismos adotados permitiram maior aprimoramento profissional de todos aqueles que atuam na ciência contábil.

Porém, esse é um processo que demanda muitos recursos e, como qualquer mudança contábil, sendo necessário tempo de adaptação para que as NBCASP aplicadas e vistas como legítimas pelos indivíduos afetados e instituições (RIBEIRO, COSTA E CALDAS, 2018)

As NBCASP estão em processo de habitualização no país desde o ano de 2008 e esperava-se que o processo de convergência fosse concluído em 2012. Porém o processo precisou ser prorrogado, sendo que nova data foi definida conforme cronograma, até o ano de 2021.

O momento ainda é de difusão do conhecimento, estudos e aprendizado sobre os manuais e o plano de contas. O estudo dos manuais é fundamental para o desenvolvimento e aplicação destas normas no país, que mediante o conhecimento aprofundado das limitações e dificuldades encontradas pode gerar artifícios para facilitar o processo e alcançar os objetivos propostos.

O processo de habitualização que se encontra refere etapa inicial e consiste no desenvolvimento de padrões de comportamento para solução de problemas e a associação destes a estímulos particulares. Espera-se que num tempo breve possa-se alcançar também a objetificação, com os arranjos, modelos e procedimentos já se encontram disseminados, para que haja assimilação por parte dos gestores encarregados das tomadas de decisões. Num tempo futuro, também a sedimentação do conhecimento e aplicação das NBCASP deverá ser observada nesse processo, com a completa propagação das estruturas pelos atores identificados como adotantes significativos e por sua perpetuação em longo prazo (TOLBERT, ZUCKER, 1996)

Os avanços já podem ser percebidos como a internacionalização da ciência contábil brasileira, a melhoria da transparência dos demonstrativos, a adoção de novas técnicas e práticas contábeis, a adoção de novas tecnologias para os setores contábeis e financeiros, melhoria na integração dos departamentos envolvidos com a contabilidade, melhoria na segregação de funções, aprimoramento profissional de contadores e equipes afins, melhoria na qualidade de relatórios financeiros e nos subsídios para tomada de decisão.

De outra parte, novas perspectivas já são vislumbradas como a necessidade de aprimoramento ainda maior de conceitos e regras, para adequação plena ao contexto internacional, maior aprimoramento de relatórios de controles, maior qualificação profissional de todos os envolvidos, alcance da transparência, com a difusão das informações contábeis a toda a sociedade, para entendimento por parte do cidadão.

As categorias de análise apresentadas na metodologia fornecem uma visão mais abrangente de quais assuntos foram considerados mais importantes para o CFC, após analisadas as IPSAS e as necessidades brasileiras, quais se diferenciam com relação à aplicação, considerando-se as normas internacionais e as dificuldades de adaptação das mesmas e, quais destes assuntos ainda não foram efetivamente divulgados no país.

Considerando que os temas de sistemas contábeis, registro e depreciação, amortização e exaustão sofrem grandes alterações no país, estes obtiveram destaque pelo CPC que diferentemente do IFAC publicou uma norma específica para cada um destes temas, sendo estas a NBC T 16.2, a NBC T 16.5 e a NBC T 16.9, respectivamente.

As demonstrações financeiras também apresentam diferenças consideráveis. O motivo da diferença seria o padrão utilizado pelo país, que não desrespeita as normas internacionais porém matem sua forma, considerando a publicação do Balanço Orçamentário e da Demonstração do Resultado Econômico, que não são exigidas pelo IFAC.

Observa-se que, com relação a fatores aperfeiçoados para utilização no país, os saldos agregados aos grupos de conta por natureza foram delimitados e o campo de aplicação também, sendo que este último abrange todas as entidades que compõem o setor público no Brasil. Os intangíveis somente mereceram destaque porque foram primeiramente mencionados nas NBCASP, em 2008, sendo que somente em 2010 obtiveram detalhamento pelo IFAC.

São nove os assuntos ainda não abordados pelas NBCASP, que caso mantenha seu padrão de publicação, apresentará as normas conceituais e resumidamente. Após esta análise de conteúdo e observados os resultados obtidos, conclui-se que existem diferenças entre as IPSAS e as NBCASP. Porém, isto não significa que a convergência não está ocorrendo.

Assim, o estudo revela que os padrões internacionais estão começando, gradativamente, a ser utilizados no país, o que deve completar um ciclo de institucionalização inicial no final do ano de 2021.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 1977.

BRASIL. Estatui normas gerais do direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Lei 4.320, de 17 de março de 1964**.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**.

_____. Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Plano de Convergência na Contabilidade Pública prevê implantação de procedimentos até 2021. Brasília: Conselho Federal de Contabilidade, 2017. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/plano-de-convergencia-na-contabilidade-publica-preve-implantacao-de-procedimentos-ate-2021>.

_____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Regimento Interno. Brasília: CPC, 2005. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/CPC/Regimento-Interno>.

_____. Portaria Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração 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.pge.sc.gov.br>>. Acesso em 30/01/09.

_____. CFC. Normas Brasileiras de Contabilidade. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. NBCs-T 16.1 a 16.11. Brasília: CFC, 2012. Publicação eletrônica. 56 p. Disponível em: https://cfc.org.br/wp-content/uploads/2018/04/Publicacao_Setor_Publico.pdf

_____. Resolução CFC 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>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.129, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.2 – Patrimônio e Sistemas Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.130, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.3 – Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.131, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.4 – Transações no Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.132, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.5 – Registro Contábil. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.133, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.6 – Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.134, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.7 – Consolidação das Demonstrações Contábeis. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.135, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.8 – Controle Interno. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.9 – Depreciação, Amortização e Exaustão. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

_____. Resolução CFC nº 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 03/09/2011.

CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. *Contabilidade Vista & Revista*, v. 21, n. 1, p. 157-187, 2010.

COOPER, Donald R.; SCHINDLER, Pamela S. *Métodos de pesquisa em administração*. 7. ed. Porto Alegre: Bookman, 2003.

COSTA, J. A.; YAMAMOTO, M. M.; THEÓPHILO, C. R.. A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade. 11º Congresso USP de Controladoria e Contabilidade. Jul. 2011.

DARÓS, L. L.; PEREIRA, A. S.. Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. Anais... São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 02.set.2011.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB). Connecticut: Fasb, 2019. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>

FRANCO, L.M.G. Modelo de Contas Públicas no Contexto da Cidade Digital Estratégica. Tese (doutorado). Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2015; orientador: Denis Alcides Rezende. 221 f.

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

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). The Conceptual Framework for Financial Reporting. London: IFRS – Foundation Publications Department, 2010. Disponível em: <<http://www.ifrs.org>>. Acesso em: 11 ago. 2019.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SAMPIERI, Roberto Hernández; COLLADO, Carlos Fernández; LUCIO, Pilar Baptista. Metodologia de pesquisa. 3. ed. São Paulo: McGraw-Hill, 2006.

SERRUYA, H. Conheça o IPSAS, o novo padrão contábil a serviço da transparência. Brasília: Jornal Contábil, 2015. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/conheca-o-ipsas-o-novo-padrao-contabil-servico-da-transparencia/#.XWLIq0IYY2w>

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The institutionalization of institutional theory. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). Handbook of organization studies. London: SAGE, 1996. p. 175-190.

USA. International Financial Reporting Standards (IFRS). Delaware: Who we are. History, 2019. Disponível em: <https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/#history>

RIBEIRO, J.P.M.; COSTA JR., I.; CALDAS, A.J.R. Processo de Institucionalização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma comparação dos Estudos Brasileiros e de Países Membros da OECD. Fortaleza: Revista Semana Acadêmica, Publicado em: 20/11/2018. Disponível: www.semanaacademica.org.br