

# **Uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil**

**Selene Peres Peres Nunes**

Doutoranda do PPGCONT, Universidade de Brasília-UnB  
selenenunes@gmail.com

**Diana Vaz de Lima**

Professora Dr<sup>a</sup>. do PPGCONT, Universidade de Brasília-UnB  
diana\_lima@unb.br

**Área Temática:** I - Setor Público e Não Lucrativo

## **RESUMO**

O trabalho realiza uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil, com ênfase nos aspectos fundamentais que foram alterados, nos itens onde não houve convergência, nos pontos que permanecem pouco claros e nas questões que merecem maior reflexão teórica por parte da academia. São analisadas também as dificuldades não superadas nos oito anos do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, pontuando as características e dificuldades encontradas antes da edição da Estrutura Conceitual. Discutem-se as principais inovações da Estrutura Conceitual, em especial, as especificidades do setor público brasileiro e como afetam a aplicação da Teoria Contábil, os critérios e bases de mensuração utilizados e a adoção do regime de competência no reconhecimento das receitas e despesas, que, apesar de crucial na Estrutura Conceitual ainda não é plenamente internalizado nas práticas contábeis do setor público no Brasil.

**Palavras-chave:** estrutura conceitual, convergência às normas internacionais, contabilidade pública, regime de competência, lei de responsabilidade fiscal.

## 1. Introdução

A convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público (IPSAS) teve início no Brasil em 2008 e, em setembro de 2016, foi dado um passo importante com a edição, pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público.

A importância da Estrutura Conceitual reside no fato de trazer conceitos-base para a elaboração, com generalidade e estabilidade, das demais normas, podendo ser considerada a “norma das normas”. Não obstante o avanço alcançado, há pontos nebulosos na Estrutura Conceitual e aspectos que merecem maior reflexão por parte da academia, notadamente sobre as dificuldades não superadas nos oito anos do processo de convergência que se reproduzem na sua aplicação.

Sendo a edição da Estrutura Conceitual tão recente, os estudos na área ainda são escassos, pelo que o presente artigo pretende contribuir realizando uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil. A discussão aqui apresentada estende-se a outros países que adotaram a Estrutura Conceitual, especialmente àqueles cuja tradição jurídica é de *code law* e onde há forte tradição de contabilidade orçamentária, bem como resistência ao uso do regime de competência (*accrual accounting*).

A metodologia empregada na pesquisa, conforme Selltiz et al. (1974, p. 59), é exploratória, pois, se destina a proporcionar familiarização com o fenômeno ou a aquisição de nova compreensão deste, buscando identificar, relatar e comparar. O estudo é uma investigação de caráter teórico-opinativo, uma vez que se concentra na análise da pesquisa bibliográfica e documental, com ênfase nos aspectos fundamentais que foram alterados pela Estrutura Conceitual do Setor Público, destacando os itens onde não houve convergência, os

pontos que permanecem pouco claros e as questões que merecem maior reflexão teórica por parte da academia. São analisadas também as dificuldades não superadas nos oito anos do processo de convergência que se reproduzem na sua aplicação.

Para tanto, o estudo está dividido em cinco seções. Na seção subsequente a esta introdução, apresenta-se um breve histórico do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil, pontuando as características e dificuldades encontradas antes da edição da Estrutura Conceitual. A Estrutura Conceitual do Setor Público é objeto da terceira seção, onde são apresentadas as principais inovações dessa norma, em especial as especificidades do setor público e como afetam a aplicação da teoria contábil, bem como os critérios e bases de mensuração no setor público. A quarta seção trata do regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas, um aspecto que é crucial na Estrutura Conceitual, mas que ainda não é plenamente internalizado nas práticas contábeis do setor público no Brasil. A quinta seção apresenta as principais conclusões do trabalho, seguidas das referências utilizadas.

## **2. Um breve histórico do processo de convergência às IPSAS no Brasil**

Segundo Lima et al. (2017), do ponto de vista institucional, a primeira iniciativa do processo de convergência do setor público brasileiro aos padrões internacionais se deu no ano de 2004, com a publicação da Portaria CFC nº 37, que instituiu um grupo de estudos com a missão de elaborar as primeiras normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público, integrado por membros do CFC, da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda.

Depois de várias ações nesse sentido, em novembro de 2008, o CFC aprovou as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T 16) por meio das Resoluções CFC nº 1.128/2008 a 1.137/2008, alinhadas com as normas emitidas pelo IPSASB. Neste mesmo ano, o CFC instituiu uma parceria com a STN, que passou a atuar

como operadora do processo de convergência, apresentando a primeira edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Lima et al., 2017) e o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, estabelecendo as diretrizes a serem observadas “quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-las convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público”.

Logo no ano seguinte, a STN editou a segunda edição do MCASP, recepcionando os estudos realizados no âmbito do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON)<sup>3</sup>, que visavam à padronização de conceitos e práticas contábeis no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios. O objetivo era uniformizar as práticas contábeis relativas a reconhecimento, mensuração, registro, apuração, avaliação e controle, adequando-as à legislação, em especial à Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF e aos padrões internacionais. As NBC T 16.1 a 16.11 eram citadas e reproduzidas na íntegra no Anexo II do MCASP.

Ressalte-se que embora a STN exercesse competência legal<sup>4</sup> para estabelecer “normas gerais para consolidação das contas públicas”, o objetivo de padronizar conceitos e práticas contábeis na Federação e de fazê-lo buscando convergência às normas internacionais foi uma opção do Governo brasileiro. A motivação era aumentar a transparência e a comparabilidade da informação para torná-la compreensível “aos analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização” (Portaria nº 184/2008). Em um mundo globalizado, onde o fluxo de capitais depende da credibilidade da informação, a convergência para as normas internacionais era

---

<sup>3</sup> Instituído pela Portaria STN nº 136/2007, previa a participação de técnicos de vários órgãos federais, da fazenda dos estados, de associações de municípios, tribunais de contas e CFC.

<sup>4</sup> De acordo com a Lei Complementar nº 101, de 2000, art. 50, § 2º, a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberia ao órgão central de contabilidade da União, a STN, enquanto não fosse criado o Conselho de Gestão Fiscal, o que não chegou a ocorrer até o momento.

vista como uma espécie de atestado de boas práticas, embora não houvesse nenhuma garantia de que a contabilidade criativa poderia ser coibida dessa forma.

Em que pese a intenção das normas internacionais de difusão pelo maior número de países, há questões culturais que dificultam ou alteram a comparabilidade dessa adoção (Goddard et al., 2015). Um aspecto importante é a tradição jurídica. Nos países anglo-saxões, com maior influência na elaboração das normas internacionais, a tradição jurídica é de *common law*, o que permite que seja adotado mais facilmente um modelo baseado em princípios, o qual exige mais julgamento do profissional para reconhecimento, mensuração e divulgação. Esse é o caso, por exemplo, das opções oferecidas para os critérios de mensuração, em que o contador elege livremente de acordo com a situação, buscando a forma que reflita melhor a essência econômica das transações.

No Brasil, a tradição jurídica é de *code law*, sendo o contador acostumado a cumprir normas, conforme destacam Lopes et al. (2009). De acordo com Dantas et al. (2010), a legislação tem tido papel determinante na adoção de práticas contábeis, na formação dos profissionais nas universidades e mesmo nas normas contábeis adotadas. A tradição jurídica também afetou, pelo menos, de duas formas a convergência no setor público: provocou certo retardo no processo devido à forte resistência cultural às mudanças; e, diferentemente de outros países, fez com que a convergência estivesse mais diretamente subordinada às determinações do órgão regulador governamental, a STN.

A convergência foi, desde o início, marcada pelo entendimento de que não deveria haver distinções essenciais entre as normas no setor privado e no setor público, o que explicaria a denominação de contabilidade “aplicada” ao setor público; ou seja, a teoria era, na essência, a mesma, e apenas a sua aplicação poderia ter nuances diferentes em virtude das especificidades do setor público. Desse modo, o movimento de convergência no setor público, em grande medida, reproduziu, com motivações e problemas semelhantes, a convergência

que, desde 1996, já se vislumbrava no setor privado<sup>5</sup> e que tomaria corpo com a Circular BCB nº 3.068/2001 e, mais tarde, com a Lei nº 11.638/2007 (Dantas et al., 2010).

O retardo de mais de dez anos no processo de convergência no setor público pode ser explicado pelo apego excessivo a determinados dispositivos (e determinadas interpretações de dispositivos) da Lei nº 4.320/1964, um dos marcos legais da contabilidade pública brasileira. O art. 35 dessa Lei determina que os registros das receitas orçamentárias devem ser realizados pelo regime de caixa, ou seja, quando da arrecadação dos recursos, enquanto as despesas orçamentárias devem ser registradas pelo empenho. Embora o enfoque orçamentário não seja incompatível com o patrimonial, enfatizado nos arts. 85, 89, 100 e 104 da mesma Lei, a tradição no setor público era profundamente assentada no registro e controle do orçamento.

Nem mesmo a menção expressa ao regime de competência, pela LRF<sup>6</sup> e pelo MCASP, foi capaz de superar essa resistência de imediato, pois, restava a questão de continuar cumprindo a Lei nº 4.320/1964. O receio de que os auditores dos tribunais de contas rejeitassem a convergência chegou mesmo a materializar-se em um processo no Tribunal de Contas da União (TCU). Após muito debate, a questão foi pacificada pelo Acórdão TCU nº 158/2012, que expressou o entendimento do órgão de controle sobre a legalidade do regime de competência e da inclusão de procedimentos patrimoniais no setor público. Nesse sentido, pode-se dizer que a principal inovação promovida pelo processo de convergência no setor público brasileiro foi a separação de procedimentos orçamentários e patrimoniais, exigindo-se, neste último caso, o registro integral de receitas e despesas pelo regime de competência.

Um ponto comum do processo de convergência nos setores privado e público foi o fato de ter ficado subordinado aos órgãos reguladores do governo. No caso do setor público, o órgão regulador era a STN. É bem verdade que havia representação da STN no Grupo Assessor que elaborou as normas brasileiras e, simultaneamente, representação do CFC no

---

<sup>5</sup> A Resolução CVM nº 247/96 tratava da consolidação das Demonstrações Contábeis em consonância com a International Accounting Standards (IAS) 27.

<sup>6</sup> Lei Complementar nº 101/2000, art. 18, §2º e art. 50, II.

grupo técnico da STN que discutia as minutas do MCASP. Contudo, não obstante esse diálogo permanente, o momento e a extensão em que seriam aplicadas as normas ficavam sempre a cargo da STN, a quem cabia a palavra final até por força legal.

Ciente da dificuldade da adoção imediata da integralidade das normas nos três níveis de Governo, inclusive devido a desigualdades de renda e culturais, a STN estabeleceu que a adoção se desse de maneira gradual e obrigatória para todos os entes da Federação – União, Estados e Municípios –, orientando sobre os procedimentos necessários ao seu cumprimento. Em vários casos, o MCASP também faz referência às IPSAS não convergidas pelo CFC e promove diretamente a interpretação e adequação. Na 7ª edição, válida para o exercício de 2017, ainda consta a possibilidade de utilização das IPSAS de forma residual, mesmo que não tenham sido adotadas pelo CFC nem pelo MCASP.

Tanto por pressão política dos entes federados como por perceber-se a impossibilidade técnica de uma implantação mais célere, a definição pelo órgão regulador envolveu sucessivos recuos na adoção de normas e postergações de prazos. Em razão disso, o avanço tem sido buscado no limite do possível, sendo condicionado por dificuldades técnicas e operacionais. Dentre as dificuldades, além da resistência cultural já mencionada, destacam-se: a falta de recursos e de decisão política para substituir os sistemas de contabilidade, principalmente em pequenos municípios; a carência de contadores no setor público, a falta de atualização e o baixo poder decisório desses profissionais; e a falta de capacitação dos auditores nos órgãos de controle (Lima et al., 2017).

Pode-se mesmo dizer que, pela envergadura das transformações e a importância dos recursos humanos envolvidos, é um trabalho para décadas, pois a transição só poderá completar-se quando toda uma nova geração de contadores for formada já com os novos conceitos internalizados. Mesmo hoje, é questionável se a formação dos profissionais está ocorrendo com a escala e o nível de reflexão necessários. Os esforços do governo



concentram-se em ações de capacitação que basicamente ensinam a reproduzir procedimentos, com pouco questionamento.

Um dos aspectos que exige maior reflexão é a convivência das normas internacionais com a legislação e a cultura locais. É interessante observar que, embora as normas internacionais tenham por base o modelo baseado em princípios, que exige mais julgamento do profissional, o maior veículo de difusão da convergência no setor público brasileiro é o MCASP que, por ter características de manual, contém procedimentos bastante detalhados. Como bem observaram Paton et al. (1940):

Uma ‘norma contábil’ é facilmente distinguida de uma ‘contabilidade padronizada’. Essa última frase sugere procedimentos prescritos e liberdade limitada para apartar-se deles; implica uma restrição sobre o exercício de julgamento ao avaliar uma situação; tende a confinar a amplitude permitida para a elaboração das demonstrações financeiras aos limites estreitos do padrão pré-concebido. (Paton et al. (1940), p. 5).

É nesse contexto da convergência às normas internacionais que se insere a Estrutura Conceitual, que será objeto da próxima seção, e que, embora represente um avanço, enfrenta várias das dificuldades aqui descritas.

### **3. A Estrutura Conceitual do Setor Público**

O trabalho seminal de Paton e al. (1940), ao analisar as características dos padrões contábeis para o setor privado, já havia constatado que:

É necessária uma **estrutura conceitual** (framework of standards) para servir de base para **julgamento** na elaboração e interpretação das demonstrações financeiras. (Paton et al. (1940), p. i, grifo nosso).

No setor público, havia essa mesma necessidade. Como exposto anteriormente, a ideia subjacente ao processo de convergência no setor público é que deveria haver uma

aproximação das normas utilizadas no setor privado porque o objeto da contabilidade é o mesmo – o patrimônio. Embora a essência da teoria seja a mesma, as normas estariam sujeitas a distinções, no que coubesse, em função das especificidades do setor público. Entretanto, a ausência de uma estrutura conceitual que desse suporte às IPSAS não deixava claro quais eram essas especificidades e como poderiam alterar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação no setor público.

Nesse sentido, a Estrutura Conceitual representa um avanço porque traz conceitos-base para a elaboração, com generalidade e estabilidade, das demais normas, podendo ser considerada a “norma das normas”. Permite, ainda, a interpretação residual na ausência de normas.

Antes mesmo que o IPSASB/IFAC preparasse uma estrutura conceitual para as IPSAS, *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, vários países já haviam elaborado sua própria estrutura conceitual, que agora precisará ser revista. No caso do Brasil, o Grupo Assessor que trabalhou na primeira edição das NBC T procurou a convergência possível com as normas internacionais existentes à época, além de criar outras que julgou necessárias. Após a edição pelo IPSASB/IFAC, tornou-se clara a necessidade de não só adotar uma estrutura conceitual no Brasil, mas também de corrigir eventuais inadequações nas normas.

Em caso de conflito com normas existentes, tanto as editadas anteriormente e não revogadas<sup>7</sup>, como as editadas posteriormente<sup>8</sup> à Estrutura Conceitual, prevalecem as

---

<sup>7</sup> Continuam em vigor a NBC T 16.7 - Consolidação das Demonstrações Contábeis, a NBC T 16.8 - Controle Interno, a NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão, a NBC T 16.10 - Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, e a NBC T 16.11 - Sistema de Informação de Custos do Setor Público, respectivamente Resoluções CFC n.º 1.134/08, 1.135/08, 1.136/08, 1.137/08, 1.366/11.

<sup>8</sup> Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) 01-Receita de Transação sem Contraprestação, 02-Receita de Transação com Contraprestação e 03- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, elaboradas, respectivamente, de acordo com a IPSAS 23, 9 e 19.

disposições específicas das normas<sup>9</sup>. Com a edição da Estrutura Conceitual, ficam revogados no Brasil:

a) os Princípios de Contabilidade (Resolução CFC n.º 750/1993 e alterações pela Resolução CFC n.º 1.282/2010) e sua interpretação no setor público (Resolução CFC n.º 1.111/2007 e alterações pela Resolução CFC n.º 1.367/2011);

b) cinco das normas editadas em 2008 como parte do processo de convergência às normas internacionais iniciado em 2008: a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação (Resolução CFC n.º 1.128/2008), a NBC T 16.2 - Patrimônio e Sistemas Contábeis (Resolução CFC n.º 1.129/2008), a NBC T 16.3 - Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil (Resolução CFC n.º 1.130/2008), a NBC T 16.4 - Transações no Setor Público (Resolução CFC n.º 1.131/2008), a NBC T 16.5 - Registro Contábil (Resolução CFC n.º 1.132/2008), bem como as alterações correspondentes a essas normas pelas Resoluções CFC n.º 1.129/08 (arts. 1º, 2º e 3º) e n.º 1.437/2013 (arts. 1º e 2º); e

c) parcialmente, a NBC T 16.6 - Demonstrações Contábeis (Resolução CFC n.º 1.133/2008), apenas quanto aos itens 12(a), 12(b), 12(c), 12(d), 27 e 28.

Especificamente no que se refere à Estrutura Conceitual, a 7ª edição do MCASP incluiu os capítulos que tratam das características qualitativas da informação contábil e dos critérios gerais de evidenciação nas demonstrações contábeis. A previsão do atual Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (GA/NBC TSP) é que, até 2021, todas as normas internacionais sejam convergidas.

Registre-se que embora a Estrutura Conceitual seja, em grande medida, uma tradução da norma internacional, há três itens não convergidos:

21. As normas gerais para as estatísticas macroeconômicas são definidas no Sistema de Contas Nacionais (SCN). O SCN é uma estrutura para uma

---

<sup>9</sup> Estrutura Conceitual, 1.2B.

descrição sistemática e detalhada da economia nacional e seus componentes, incluindo o Governo Geral (*General Government Sector - GGS*). Estas normas são então aplicadas a nível nacional ou regional, por exemplo, na União Europeia através do Sistema Europeu de Contas. As diretrizes para relatórios das Estatísticas das Finanças Públicas (*Government Finance Statistics -GFS*) incluem o Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (MEFP) do Fundo Monetário Internacional (FMI).

.....

1.2 A Estrutura Conceitual não estabelece exigências mandatórias para a elaboração de relatórios financeiros por parte das entidades do setor público que adoptam as IPSAS, nem anula os requisitos das IPSAS ou do Guia de Práticas Recomendadas (*Recommended Practice Guidelines – RPGs*).

.....

1.8 A Estrutura Conceitual aplica-se aos relatórios financeiros das entidades do setor público que aplicam as IPSAS. Portanto, aplica-se a governos nacionais, regionais, estaduais/provinciais e locais. Também se aplica a uma ampla gama de outras entidades do setor público, incluindo:

- Ministérios, departamentos, programas, juntas, comissões, agências governamentais;
- Fundos de segurança social do setor público, fundos fiduciários e autoridades estatutárias; e
- Organizações governamentais internacionais.

(IPSASB The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities, 2014)

O primeiro item não convergido faz referência à relação dos Relatórios Contábeis de Propósito Geral das Entidades do Setor Público (RCPGs) com as Estatísticas de Finanças Públicas (EFP). Embora as Demonstrações Contábeis e as EFP tenham objetivos distintos, a Estrutura Conceitual sugere a eliminação das diferenças e a utilização de um único sistema de informação contábil integrado para gerar ambas, o que tende a proporcionar benefícios aos usuários em termos de qualidade, tempestividade e compreensibilidade dos relatórios.

No entanto, dizer que as Estatísticas das Finanças Públicas, inclusive o Manual de Estatísticas de Finanças Públicas (MEFP) do FMI se aplica automaticamente parece mesmo excessivo, tenho em vista que é preciso fazer uma adequação à realidade nacional. Até a 5ª edição do MCASP, havia um Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas (DEFP) que fazia uma aplicação do MEFP 2001 ao caso brasileiro. O DEFP 2001 introduzia o regime de competência para o registro de eventos econômicos de forma a abranger todos os fluxos de recursos e utilizava conceitos e princípios harmonizados com os correspondentes de outros sistemas estatísticos macroeconômicos internacionalmente aceitos, o Sistema de Contas Nacionais (SCN 1993), a quinta edição do Manual do Balanço de Pagamentos do FMI e o Manual de Estatísticas Monetárias e Financeiras do FMI. A 6ª edição do MCASP excluiu o Demonstrativo de Estatísticas de Finanças Públicas (DEFP) sem apresentar uma justificativa para a alteração.

O segundo item não convergido faz referência ao Guia de Práticas Recomendadas, não adotado pelo Brasil, e o terceiro item não convergido diz respeito ao alcance da estrutura conceitual. A intenção foi buscar uma adequação à realidade nacional, que apresenta instituições distintas das citadas no *Conceptual Framework*, evitando que a definição do campo da contabilidade pública ficasse confusa. Com a revogação da NBC T 16.1, optou-se

por adotar a mesma definição da LRF<sup>10</sup> para ente da Federação, promovendo uma conciliação da norma com a legislação nacional.

1.8A Esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP aplicam-se, obrigatoriamente, às entidades do setor público quanto à elaboração e divulgação dos RCPGs. Estão compreendidos no conceito de entidades do setor público: os governos nacionais, estaduais, distrital e municipais e seus respectivos poderes (abrangidos os tribunais de contas, as defensorias e o Ministério Público), órgãos, secretarias, departamentos, agências, autarquias, fundações (instituídas e mantidas pelo poder público), fundos, consórcios públicos e outras repartições públicas congêneres das administrações direta e indireta (inclusive as empresas estatais dependentes).

1.8B As empresas estatais dependentes são empresas controladas que recebem do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal, despesas de custeio em geral ou despesas de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária.

---

<sup>10</sup> LRF, Art. 1º .....

§ 2º As disposições desta Lei Complementar obrigam a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

§ 3º Nas referências:

I - à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, estão compreendidos:

a) o Poder Executivo, o Poder Legislativo, neste abrangidos os Tribunais de Contas, o Poder Judiciário e o Ministério Público;

b) as respectivas administrações diretas, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes;

II - a Estados entende-se considerado o Distrito Federal;

III - a Tribunais de Contas estão incluídos: Tribunal de Contas da União, Tribunal de Contas do Estado e, quando houver, Tribunal de Contas dos Municípios e Tribunal de Contas do Município.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como:

I - ente da Federação: a União, cada Estado, o Distrito Federal e cada Município;

II - empresa controlada: sociedade cuja maioria do capital social com direito a voto pertença, direta ou indiretamente, a ente da Federação;

III - empresa estatal dependente: empresa controlada que receba do ente controlador recursos financeiros para pagamento de despesas com pessoal ou de custeio em geral ou de capital, excluídos, no último caso, aqueles provenientes de aumento de participação acionária;

1.8C As empresas estatais independentes são todas as demais empresas controladas pelas entidades do setor público que não se enquadram nas características expostas no item 1.8B, as quais, em princípio, não estão no alcance desta estrutura conceitual e das demais NBCs TSP (ver item 1.8D).

1.8D As demais entidades não compreendidas no item 1.8A, incluídas as empresas estatais independentes, poderão aplicar esta estrutura conceitual e as demais NBCs TSP de maneira facultativa ou por determinação dos respectivos órgãos reguladores, fiscalizadores e congêneres.

(CFC, NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, 2016).

### **3.1. As especificidades do setor público**

Embora a Teoria Contábil tenha aplicação geral, as especificidades do setor público são destacadas pela Estrutura Conceitual naquilo que afetam a aplicação da teoria.

**Primeiro**, o objetivo principal no setor público seria prestar serviços à sociedade e, não, obter lucros como no setor privado. Em consequência, a principal razão de se manterem ativos no setor público é o seu potencial de serviço, e não sua capacidade de gerar fluxos de caixa como no setor privado.

**Segundo**, esse objetivo está intimamente relacionado ao fato de que o cidadão está para o setor público como o investidor está para a empresa. O grande proprietário do setor público e, ao mesmo tempo, o grande provedor de recursos sob a forma de tributos e o principal usuário da informação é o cidadão. A governança envolve a prestação de contas<sup>11</sup> do Poder Executivo ao Poder Legislativo, a instância onde, em sociedades democráticas, o

---

<sup>11</sup> No Brasil, *accountability* foi traduzido para prestação de contas e responsabilização e não “dever de prestar contas” como seria usual.

cidadão-contribuinte-eleitor é representado. Assim, os usuários primários da informação são “os usuários dos serviços e seus representantes e os provedores de recursos e seus representantes”.

O cidadão-contribuinte-eleitor, em muitos casos, não tem a prerrogativa de aceitar ou não tais serviços (educação pública, segurança pública, defesa nacional e outros programas e políticas de bem-estar), mas pode delegar as decisões de políticas públicas àqueles que elege de acordo com suas preferências de voto. Essas políticas públicas, de acordo com Musgrave (1976), têm impacto alocativo, distributivo e estabilizador.

Outros usuários de serviços e provedores de recursos podem não ser cidadãos, como, por exemplo: indivíduos que pagam tributos e recebem benefícios e não são considerados cidadãos; agências bilaterais ou multilaterais; provedores de recursos e corporações que realizam transações com o governo; bem como aqueles que financiam e/ou se beneficiam dos serviços fornecidos por organizações governamentais internacionais. Outros indivíduos ou entidades usuários de informações seriam: os responsáveis pelas estatísticas de finanças públicas, os analistas, a mídia, os consultores financeiros, agências reguladoras e supervisoras, entidades de auditoria, comissões do poder Legislativo ou de outro órgão do governo, órgãos centrais de orçamento e controle, agências de classificação de risco e, em alguns casos, entidades emprestadoras de recursos e de fomento. No entanto, esses não são usuários primários.

**Terceiro**, em virtude da necessidade primordial de fornecer informações sobre os serviços prestados ao cidadão, o desempenho das entidades públicas não pode ser completamente avaliado apenas por meio das Demonstrações Contábeis utilizadas no setor privado, as quais se concentram na evidenciação da situação patrimonial e dos fluxos de caixa. No setor público, o desempenho das entidades deve ser aferido por um conjunto mais



amplo de relatórios com base contábil, os RCPGs, que fornecem informações aos usuários para subsidiar os processos decisórios, prestação de contas e responsabilização.

Além disso, para auxiliar os usuários a entender, interpretar e inserir a informação apresentada nas demonstrações contábeis, os RCPGs podem fornecer informações financeiras e não financeiras que aprimoram e complementam as demonstrações contábeis nas Notas Explicativas ou em relatórios separados que complementem os RCPGs.

Em outras palavras, no setor público, o alcance da informação contábil “é mais abrangente do que é evidenciado pelas demonstrações contábeis”, embora a informação nelas apresentada permaneça como “o núcleo da informação contábil”. Pode-se inferir que, no Brasil, desde que a base para elaboração seja contábil, os vários demonstrativos que integram o Relatório Resumido de Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal e as contas anuais podem ser considerados RCPGs.

**Quarto**, no setor público sobressai a importância das receitas sem contraprestação, oriundas do poder de império do Estado, que se manifesta na capacidade impositiva do governo de estabelecer e fazer cumprir requisitos legais, bem como de estabelecer a obrigação de pagamento de tributos. Assim, diferentemente do setor privado em que a maior parte das receitas é obtida não em relações comerciais no mercado e corresponde a uma contraprestação, no setor público, a maior parte das receitas ocorre em ambiente não competitivo, em transações sem contraprestação, como impostos e contribuições pagos pelo cidadão. A característica básica das transações sem contraprestação é que a entidade recebe o valor da outra parte sem dar diretamente em troca valor aproximadamente igual. Desse modo, o volume de tributos pagos pelo cidadão não é proporcional ou, pelo menos, não é vinculado à quantidade e à qualidade dos serviços públicos que lhes são prestados. As receitas com contraprestação, como taxas e alugueis, também existem no setor público, mas não são as predominantes.

**Quinto**, diferentemente do setor privado, em que há uma expectativa de continuidade, no setor público, há uma longevidade (*going concern principle*) do Estado. A existência longa não se confunde com o controle político, que pode mudar periodicamente. Apenas indica que os Estados soberanos continuam a existir mesmo que passem por dificuldades financeiras severas, chegando mesmo à inadimplência. Por outro lado, a dificuldade de estabelecer uma correlação no tempo entre os compromissos e a capacidade de cumpri-los, faz com que seja importante evidenciar nas RCPGs os efeitos financeiros das decisões e a sustentabilidade das finanças no longo prazo. Dois exemplos, no caso do Brasil, seriam o Demonstrativo da Dívida Consolidada Líquida e o Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias.

A longevidade indica também que há uma perpetuidade na responsabilidade do Estado perante os cidadãos e, conseqüentemente, um dever de preservar ativos para as gerações futuras. Essa característica, então, afeta o reconhecimento de ativos porque gera uma dificuldade de correlação no tempo. Além disso, afeta a mensuração de ativos porque o mercado para esses ativos pode ser limitado, o seu uso por outros operadores pode exigir muita adaptação, a sua comercialização pode ser impossível ou indesejável, principalmente se fizerem parte do patrimônio histórico, cultural e ambiental. Essa característica, então, afeta a mensuração de ativos e, conseqüentemente, a elaboração das demonstrações contábeis porque gera uma dificuldade de correlação no tempo.

Dificuldades adicionais de mensuração de ativos e passivos dizem respeito ao já citado poder de império e à responsabilidade pela provisão de serviços ao cidadão. O poder de império permite regular a exploração de recursos naturais, inclusive com a prerrogativa de concessão de licenças e cobrança de *royalties*, o que pode criar direitos ou obrigações, requerendo o reconhecimento de ativos. Passivos relacionados com o objetivo de prestação de serviços, como benefícios sociais, socorro financeiro ou atuação em calamidades públicas, são

oriundos de transações sem contraprestação. Em ambos os casos, há dificuldades de reconhecimento e mensuração.

Os critérios de reconhecimento dos ativos e passivos podem ser distintos daqueles do setor privado. A NBC TSP 03 define como devem ser registradas provisões, ativos e passivos contingentes, inclusive, com uma escala de expectativa de realização com conceitos de certa, provável e remota para registros dos ativos e passivos. Há receitas, como os créditos tributários, que podem ser contestadas e devem ser registradas como ativos contingentes.

A Estrutura Conceitual define os elementos das Demonstrações Contábeis como “classes amplas que compartilham características econômicas comuns a partir das quais as demonstrações contábeis são elaboradas”. São eles o ativo, o passivo, a receita, a despesa, a contribuição dos proprietários e a distribuição aos proprietários. A distinção mais importante em relação às normas antes da Estrutura Conceitual diz respeito à introdução dos elementos “contribuição dos proprietários” e “distribuição aos proprietários”. Esses elementos fazem sentido apenas no caso de demonstrações contábeis de empresas estatais dependentes, antes da consolidação das demonstrações contábeis do ente da Federação, porque, na administração direta, a “contribuição” dos cidadãos ao setor público dá-se na forma de receitas sem contraprestação e não há qualquer “distribuição”.

Um ponto nebuloso da Estrutura Conceitual diz respeito à necessidade de “reconhecimento de fenômenos econômicos não capturados pelos elementos”, o que “não impede as NBCs TSP de exigirem ou permitirem o reconhecimento de recursos ou obrigações que não satisfaçam a definição de elemento identificada (doravante referidos como ‘outros recursos’ ou ‘outras obrigações’). Não é possível definir esses conceitos ou inferir ao certo o que se pretendia com a sua introdução porque não há maiores esclarecimentos nem na Estrutura Conceitual, nem no MCASP.

### **3.2. A mensuração no setor público**

A mensuração consiste em selecionar bases que reflitam de modo mais adequado o custo dos serviços, a capacidade operacional e a capacidade financeira da entidade, visando à representação fidedigna das transações e outras características qualitativas da informação, como a relevância, compreensibilidade, tempestividade, comparabilidade e verificabilidade.

A escolha da melhor base de mensuração envolve julgamento do profissional de contabilidade porque depende de uma comparação das vantagens e desvantagens de se utilizar cada uma das opções. Assim, embora mensurações a valor corrente sejam mais adequadas para refletir o ambiente econômico vigente na data de apresentação do relatório, exigem que as transações sejam com contraprestação, dependem da existência de mercado e da livre negociação nesse mercado, o que nem sempre é possível. Desse modo, a Estrutura Conceitual não pode identificar uma única base de mensuração que atenda melhor ao objetivo da mensuração.

Registre-se que a Estrutura Conceitual do setor público identifica as seguintes bases de mensuração para ativos e passivos:

- a) custo histórico;
- b) valor de mercado;
- c) custo de reposição ou substituição (para ativos) ou custo de cumprimento da obrigação (para passivos);
- d) preço líquido de venda (para ativos) ou custo de liberação (para passivos); e
- e) valor em uso (para ativos) ou preço presumido (para passivos).

Assim, a Estrutura Conceitual do setor público acrescenta aos conceitos já conhecidos no setor privado: o custo de reposição ou substituição, ou seja, o custo mais econômico exigido para a entidade substituir o potencial de serviços de ativo; o preço presumido, ou seja, o montante que a entidade racionalmente aceitaria na troca pela assunção do passivo existente; o preço líquido de venda, ou seja, o montante que a entidade pode obter

com a venda do ativo após deduzir os gastos para a venda; e o custo de liberação, ou seja, o montante que corresponde à baixa imediata da obrigação.

Um ponto confuso da Estrutura Conceitual editada pelo IPSASB e traduzida pelo CFC é aquele em que justifica a adoção do valor de mercado em substituição ao valor justo (*fair value*). O IPSASB alega que o valor justo, no contexto do setor público, é semelhante ao valor de mercado e que a inclusão de ambas as bases de mensuração poderia ser confusa para os usuários dos RCPGs. No entanto, não fica claro porque se optou por usar uma terminologia diferente mantendo o mesmo conceito.

O problema é ainda maior porque a base de mensuração sob o valor justo ainda deverá permanecer em algumas IPSAS e em algumas NBCs TSP convergidas. O IPSASB promete rever gradualmente as bases de mensuração de modo a excluir o valor justo no projeto denominado Mensurações no Setor Público (Public Sector Measurement).

O aspecto fundamental da mensuração é o fato de que os fenômenos econômicos e outros fenômenos representados nos RCPGs ocorrem normalmente sob condições de incerteza. Assim, a utilização de estimativas é parte essencial da contabilidade sob o regime de competência. Por essa razão, Paton et al. (1940), afirmavam que os fatos retratados nas demonstrações financeiras são provisórios e sua validade é testada pelo curso dos eventos futuros. Na opinião dos autores, a quebra do fluxo em segmentos fiscais, para cada um dos relatórios preparados, corta conexões reais e dá a ilusão de confiabilidade imediata a dados que dependem do curso de eventos futuros.

Essas estimativas afetam fundamentalmente a qualidade da informação contábil e dependem do julgamento do profissional de contabilidade. Mesmo que reflita a melhor informação disponível e esteja livre de erro material, a estimativa será sempre a melhor aproximação do valor verdadeiro naquele momento.

Ainda que se considere inevitável a utilização de critérios subjetivos, há custos e riscos que devem ser considerados. No que tange à tradição jurídica, há diferenças fundamentais na relação das normas com a legislação comparando-se os países que adotam *common law* e *code law*. No Brasil, por exemplo, o princípio da legalidade tem conceitos distintos no setor privado e no setor público. No setor privado, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei (art. 5º, II, da Constituição Federal); no setor público, há uma relação de subordinação absoluta perante a lei, ou seja, só se pode fazer o que a lei expressamente autorizar ou determinar.

A tradução quase literal do *Conceptual Framework* por países como o Brasil, verdadeiro transplante, ignora diferenças institucionais, históricas, culturais, o que pode afetar sua eficácia. No MCASP, consta, inclusive, a possibilidade de utilização das IPSAS de forma residual, mesmo que não tenham sido adotadas pelo CFC. Além de ignorar o eventual despreparo do contador para emitir julgamentos, a Estrutura Conceitual desconsidera que tal papel pode conflitar com o princípio da legalidade e suscitar questionamentos de órgãos de auditoria, por exemplo, quando o contador elege livremente o critério de mensuração de acordo com a situação.

Um dos riscos é que a prerrogativa profissional não seja aplicada com boa fé e sirva ao gerenciamento de resultados ou contabilidade criativa, pois não há base legal sobre os critérios a serem adotados. A multiplicidade de critérios pode também dificultar a comparabilidade entre entidades, a consolidação das contas públicas e a comparabilidade na série histórica.

#### **4. *O regime de competência no reconhecimento de receitas e despesas***

Na maioria dos países democráticos, o orçamento público é uma importante peça de controle do gasto público, sobre a qual se exige *accountability* basicamente porque é a expressão das decisões políticas na alocação dos recursos públicos, através de lei. O

Orçamento realiza o confronto entre a previsão de receitas e as demandas da sociedade pela provisão de serviços, materializando o planejamento das despesas prioritárias. O objetivo do orçamento é impedir gastos não desejados, prioridades diferentes das definidas e realização de despesas não suportadas pelos recursos previstos. No Brasil, a Constituição exige que o orçamento anual seja proposto pelo Poder Executivo e aprovado pelo Poder Legislativo, sob a forma de lei.

Uma impropriedade da Estrutura Conceitual foi dizer que o orçamento define os níveis de tributação e de outras receitas. Na verdade, nessa peça são previstas as receitas, pois a definição da cobrança de tributos ocorre na legislação tributária e independe do orçamento. Devido à importância do orçamento público, um dos RCPGs previstos na Estrutura Conceitual refere-se à evidenciação de informações que possibilitam aos usuários compararem a execução orçamentária com o orçamento aprovado pelo Poder Legislativo e sancionado pelo Chefe do Poder Executivo.

Todavia, uma impropriedade da Estrutura Conceitual foi não ter revogado a parte da NBC T 16.6 (R1) que define o Balanço Orçamentário como Demonstração Contábil. Ainda que se reconheça a importância dessa informação e a pertinência de sua inclusão nos RCPGs, a base da informação não é a contabilidade patrimonial (ou pelo regime de competência). Talvez por essa razão, as IPSAS também não consideram o Balanço Orçamentário como Demonstração Contábil.

Jones et al. (2000, p. 156) descrevem várias técnicas de contabilização no setor público, não mutuamente excludentes: Contabilidade orçamentária, Contabilidade pelo regime de caixa, Contabilidade pelo regime de competência, Contabilidade do compromisso e Contabilidade de fundo.

Em vários países, como a Inglaterra e a Nova Zelândia, o orçamento utiliza o mesmo regime da contabilidade (competência), tanto para as receitas como para as despesas. No

Brasil, no entanto, há separação de regimes. Conforme estatui a Lei nº 4.320/1964, do ponto de vista orçamentário, os registros das receitas orçamentárias devem ser realizados pelo regime de caixa, ou seja, quando da arrecadação dos recursos, enquanto as despesas orçamentárias devem ser registradas pelo empenho.

Há de se considerar que no Brasil a orientação do legislador esteve, em grande medida, atrelada ao desejo de evitar a contabilidade criativa, pois, seria mais fácil aferir a arrecadação das receitas à medida que elas ingressassem no caixa, e mais fácil também controlar a realização da despesa submetendo-a à autorização orçamentária, já que somente poderia ser empenhada a despesa previamente orçada.

Contudo, desde o início da convergência às normas internacionais de contabilidade pública, em 2008, foi introduzida, paralelamente à contabilidade orçamentária, a contabilidade patrimonial, na qual se aplica integralmente o regime de competência às receitas e às despesas, denominadas de variações patrimoniais aumentativas e diminutivas, respectivamente, para melhor distinção terminológica das receitas e despesas orçamentárias.

Em consonância, as normas NBC TSP 01 e NBC TSP 02, convergidas das IPSAS 9 e 23, tratam, respectivamente, do registro das receitas de transações sem e com contraprestação, ambas pelo regime de competência, no que tange aos registros patrimoniais.

Segundo Niyama et al. (2013), a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro é que a alteração do regime para o baseado em competência pode resultar em benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão das entidades públicas, e que a adoção do regime de competência no Brasil se fará não apenas por exigência mandatória ou pressão de organismos internacionais, mas pela real crença em benefícios informacionais.

A principal dificuldade consiste em estender a utilização do regime de competência aos Demonstrativos da Despesa com Pessoal e do Resultado Primário, que agora passam a



integrar as RCPGs. A LRF exigiu que a despesa fosse reconhecida por competência, para evitar que se promovesse um ajuste artificial a limites, por meio de atrasos de pagamentos, e evidenciar tempestivamente as decisões da gestão. Entretanto, o Governo Federal sempre alegou que, para o cálculo do resultado primário, deveria ser adotado o regime de caixa integral (para receitas e despesas) e a 8ª. edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, válida para 2018, estende para estados e municípios essa metodologia, antes atinente apenas à União.

Uma possível explicação para a resistência em adotar o regime de competência é oferecida pela aplicação ao setor público da teoria da agência de Jensen et al. (1976). Partindo da premissa de separação entre propriedade e gestão, explica-se a assimetria de informações, que se expressa, por exemplo, no interesse do agente (governo) de utilizar o regime de caixa para antecipar recebimentos e postergar pagamentos de forma pouco transparente para o principal (cidadão). Assim, embora o regime de competência tenha sido introduzido no setor público brasileiro desde o início da convergência às normas internacionais de contabilidade pública, ainda não foi estendido aos demonstrativos fiscais. Percebe-se, portanto, uma contradição entre o que prevê a Estrutura Conceitual ao adotar o regime de competência e a normatização, pelo MCASP, do Demonstrativo do Resultado Primário, que integra os RCPGs.

## **5. Conclusão**

A edição da Estrutura Conceitual do Setor Público representou um passo importante na convergência Estrutura Conceitual do Setor Público. A importância da Estrutura Conceitual reside no fato de trazer conceitos-base para julgamento na elaboração e interpretação das demonstrações financeiras, podendo ser considerada a “norma das normas”. Um dos avanços consistiu em caracterizar as especificidades do setor público e como poderiam alterar os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

A análise concentrou-se nos aspectos fundamentais que foram alterados pela Estrutura Conceitual do Setor Público, destacando os itens onde não houve convergência, os pontos que permanecem pouco claros e as questões que merecem maior reflexão teórica por parte da academia. São analisadas também as dificuldades não superadas nos oito anos do processo de convergência que se reproduzem na sua aplicação. Dentre os aspectos que dificultam ou alteram a comparabilidade das normas, podem-se citar: a tradição jurídica dos países, as diferenças no grau de subordinação aos órgãos reguladores do governo, a desigualdades de renda e culturais, a decisão política para implantar as mudanças, inclusive substituindo os sistemas de contabilidade, o número e a capacitação de contadores no setor público, o investimento na capacitação dos auditores nos órgãos de controle e o grau de envolvimento da academia nos debates.

No Brasil, o movimento de convergência no setor público situou-se no limite do possível, premido por pressões políticas dos entes federados, resistências culturais, com excessivo apego a interpretações tradicionais da legislação, dificuldades de formação técnica profissional e, com honrosas exceções, ausência de debate na academia.

Em geral, no que tange às normas aplicáveis ao setor público, há uma carência de estudos acadêmicos que avaliem as vantagens e as desvantagens do processo de convergência da contabilidade. O processo tem avançado com apoio de setores do governo e quase que a reboque das normas internacionais, optando-se pela tradução quase literal das IPSAS, e com quase nenhuma análise acadêmica.

Dada a importância do julgamento do profissional de contabilidade, por exemplo, na seleção de bases e critérios de mensuração, que afetam fundamentalmente a qualidade da informação contábil, a formação dos profissionais assume centralidade no processo de convergência. Não bastam sistemas e capacitação quanto a procedimentos. A envergadura das transformações e a importância dos recursos humanos envolvidos é um trabalho para décadas,

pois, a transição só poderá completar-se quando toda uma nova geração de contadores for formada já com os novos conceitos internalizados. Por isso, os autores deste estudo entendem que o maior desafio do Brasil é educacional.

Ressalte-se que embora o objetivo da convergência para as normas internacionais seja aumentar a comparabilidade e credibilidade da informação, não há garantia de que a contabilidade criativa possa ser coibida dessa forma. Diagnósticos sobre crises financeiras, da quebra da Bolsa de Valores de Nova York em 1930 aos escândalos corporativos do início dos anos 2000 (Enron, WorldCom e Tyco), parecem ignorar a dificuldade intrínseca do julgamento profissional em contexto de incerteza. Usualmente, sugerem que se aumente a convergência por meio de normas.

No caso do setor público, a contabilidade é institucional, da União ao pequeno município. Com frequência, o julgamento dos profissionais não é totalmente independente, mas, acomoda-se à reação esperada do próximo nível de autoridade. É infrutífero tentar uma codificação de regras e esperar a conformidade de todos aos mesmos métodos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se que seja feita uma crítica na estrutura conceitual de governos de países adotantes das IPSAS e que desenvolveram sua própria estrutura conceitual, para analisar seu grau de aderência ao conteúdo da *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* editada pela IFAC. Recomenda-se, ainda, maior aprofundamento sobre as causas e consequências da adoção do regime de caixa na apuração de resultados fiscais e na evidenciação das despesas com pessoal.

### **Referências**

Brasil. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.

Brasil. Lei Complementar nº 101, de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal).

Brasil. Ministério da Fazenda. Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008.

- Brasil, Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, 2016. *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*, 7ª edição (válida para 2017).
- CFC 2008. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16.1 a 16.11*.
- CFC 2016. *NBC TSP – Estrutura Conceitual para Elaboração e divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público*.
- CFC 2016. *Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público - NBC TSP 01- Receita de Transação sem Contraprestação, 02-Receita de Transação com Contraprestação e 03- Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*.
- CPC 2010. *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*.
- Cruvinel, D. P. & Lima, D. V. 2011. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 5, n. 3.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., Niyama, J. K., & de Melo Mendes, P. C. 2010. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, v. 4, n. 9, p. 3-29.
- Flynn, M. S., Moretti, D. & Cavanagh, J. 2016. *Guide to Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. International Monetary Fund.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J. & Mkasiwa, T. A. 2016. The two publics and institutional theory—A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 8-25.
- Herbest, F. G. 2010 Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países. *IV Congresso ANPCONT*, Vol. 6. Natal/RN.
- IASB. Exposure Draft ED/2015/3, *Conceptual Framework for Financial Reporting*, 2015. Available: [www. www.ifrs.org](http://www.iasb.org) [Accessed 10 november 2016].

- IPSASB *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities*, 2014. Available: [www. www.ifac.org](http://www.ifac.org) [Accessed 10 november 2016].
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of financial economics*, v. 3, n. 4, p. 305-360.
- Jones, R. & Pendlebury, M. 2000 *Public sector accounting*. Pearson Education.
- Lima, R. L. de & Lima, D. V. de. 2017 *Brazil's experience in IPSAS implementation*. CIGAR Conference.
- Lopes, A. B., Galdi, F. C., & Lima, I. S. 2009. *Manual de contabilidade e tributação de instrumentos financeiros e derivativos: (IAS 39, IAS 32, IFRS 7, CPC 14, minutas do CPC 38, 39 e 40, normas da CVM, do Bacen e da Receita Federal do Brasil)*. Atlas.
- Musgrave, R. A. 1976. *A Teoria das Finanças Públicas*, São Paulo, Ed. Atlas.
- Niyama, J.K, De Sousa, R. G, De Vasconcelos, A. F & Caneca, R. L., 2013. O regime de competência no Setor Público Brasileiro: uma Pesquisa Empírica sobre a Utilidade da Informação Contábil. *Revista Cont. Fin. – USP*, São Paulo, v. 24, n. 63, set./out./nov./dez., p. 219-230.
- Niyama, J. K & Silva, C. A. T. 2013. *Teoria da Contabilidade*. 3ª ed. São Paulo: Atlas.
- Paton, W.A.& Littleton, A.C. 1940. *An Introduction to Corporate Accounting Standards*. American Accounting Association – AAA, Monograph nº 3.
- Selltiz, C., Jahoda, M., Deutsch, M. & Cook, S. W. 1974 *Métodos de pesquisa nas relações sociais*. São Paulo: EPU.
- Tribunal de Contas da União 2012. Acórdão TCU nº 158.