

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
MESTRADO EM CONTABILIDADE**

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

**A PRESENÇA DAS IPSAS NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM
INFOMÉTRICA**

RAQUEL NASCIMENTO VARANDAS

**CURITIBA
2013**

RAQUEL NASCIMENTO VARANDAS

**A PRESENÇA DAS IPSAS NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM
INFOMÉTRICA**

**CURITIBA
2013**

RAQUEL NASCIMENTO VARANDAS

**A PRESENÇA DAS IPSAS NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM
INFOMÉTRICA**

Dissertação apresentada como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre. Programa de Mestrado em Contabilidade – Área de Concentração Contabilidade e Finanças, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná.

Orientador: Prof. Dr. Ademir Clemente

**CURITIBA
2013**

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ. SISTEMA DE BIBLIOTECAS.
CATALOGAÇÃO NA FONTE

Varandas, Raquel Nascimento

A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público: uma abordagem infométrica / Raquel Nascimento Varandas. - 2013.
79 f.

Orientador: Ademir Clemente.

Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Paraná. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas.

Defesa: Curitiba, 2013

1. Contabilidade pública - Normas. 2. Contabilidade - Legislação. 3. Infometria. I. Clemente, Ademir. II. Universidade Federal do Paraná. Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Programa de Pós-Graduação em Contabilidade. III. Título.

CDD 657.61

**“A PRESENÇA DAS IPSAS NA CONSTRUÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE
CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO: UMA ABORDAGEM
INFOMÉTRICA”**

ESTA DISSERTAÇÃO FOI JULGADA ADEQUADA PARA A OBTENÇÃO DO
TÍTULO DE **MESTRE EM CONTABILIDADE** (ÁREA DE CONCENTRAÇÃO:
CONTABILIDADE E FINANÇAS), E APROVADA EM SUA FORMA FINAL PELO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE
FEDERAL DO PARANÁ.

**PROF.^a DR.^a MÁRCIA MARIA DOS SANTOS BORTOLOCCI ESPEJO
COORDENADORA DO PROGRAMA DE MESTRADO EM CONTABILIDADE**

APRESENTADA À COMISSÃO EXAMINADORA INTEGRADA PELOS
PROFESSORES:

**PROF. DR. ADEMIR CLEMENTE
PRESIDENTE**

**PROF. DR. LUIZ PANHOCA
MEMBRO**

**PROF.^a DR.^a LEILAH SANTIAGO BUFREM
MEMBRO**

**PROF. DR. ROMUALDO DOUGLAS COLAUTO
MEMBRO**

Dedico aos meus queridos
Melina, Madeira, pai e mãe
Por toda dedicação e amor imensurável,
por participarem desta graça conquistada.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela vida, bênção e alegrias concedidas.

A meus pais por todo amor e dedicação durante toda a minha vida.

Ao meu querido marido Madeira, por toda compreensão, carinho e incentivo.

A minha pequena e linda Melina pela colaboração e paciência com os estudos da mamãe.

Ao Professor Ademir Clemente por toda a compreensão e incentivo, pela excelente orientação.

A minha querida amiga e chefe Aline, por ter me incentivado e apoiado durante todo o processo de participação do mestrado.

RESUMO

A partir do ano de 2000 iniciou-se a publicação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS, com o objetivo de estabelecer padrões internacionalmente aceitos para a contabilidade pública de diversos países. No ano de 2008 o Conselho Federal de Contabilidade publicou dez Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - NBCASP para o Brasil. Visando observar se estas normas brasileiras obtêm conteúdos semelhantes ao das normas internacionais, procedeu-se a confecção desta pesquisa. O objetivo deste estudo é analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBCASP. A fim de cumprir com o objetivo apresentado esta pesquisa utiliza a análise de conteúdo em todas as normas internacionais e brasileiras publicadas entre os anos de 2000 e 2008. Após a pré-análise dos textos, utilizou-se a aplicação da infometria visando a mensuração e quantificação dos conteúdos a partir de suas palavras. A pesquisa é de caráter descritivo e com uma abordagem infométrica e quantitativa. Os resultados alcançados demonstram que as NBCASP não apresentam conteúdos idênticos às IPSAS as quais foram relacionadas e que grande parte dos conteúdos das normas internacionais ainda não foram transformados em normas no Brasil.

Palavras-chave: contabilidade governamental, padrões internacionais de contabilidade, infometria, convergência, Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

ABSTRACT

From the year 2000, the International Accounting Standards Applied to the Public Sector – IPSAS – was published to establish valid international standards to public accounting in different countries. In 2008, the Federal Accounting Council released ten Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector - NBCASP. The present research analyses whether those Brazilian standards have similar content to the international ones. In other words, based on the standards published between the years 2000 and 2008, this work will investigate the influence and the presence of IPSAS in the construction of NBCASP. After pre-analysis of the texts, it was used the infometria to measure and to quantify the content from its words. The research is a descriptive and a quantitative approach and infometrics. Results show that NBCASP does not have identical contents to IPSAS which were related and that much of the content of international standards have not yet been transformed into standards in Brazil.

Keywords: government accounting, international accounting standards, infometrics, convergence, Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1.	Convergência de acordo com IFRS	26
QUADRO 2.	Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público - IPSAS	29
QUADRO 3.	IPSAS analisadas no Brasil até 2011	31
QUADRO 4.	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBCASP	37
QUADRO 5.	Estratégias de planejamento de pesquisa	46
QUADRO 6.	Relação entre NBCASP e IPSAS	50
QUADRO 7.	Comparativo entre as demonstrações contábeis exigidas pelas IPSAS e NBCASP	58
QUADRO 8.	IPSAS não publicadas no Brasil por meio de NBCASP.....	71
QUADRO 9.	IPSAS não publicadas completamente no Brasil por meio de NBCASP.....	71

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICO 1.	NBCASP 1 X IPSAS 0	52
GRÁFICO 2.	NBCASP 2 X IPSAS 0	53
GRÁFICO 3.	NBCASP 2 X IPSAS 1 / IPSAS 7	53
GRÁFICO 4.	NBCASP 3 X IPSAS 0	54
GRÁFICO 5.	NBCASP 3 X IPSAS 1	55
GRÁFICO 6.	NBCASP 4 X IPSAS 0	56
GRÁFICO 7.	NBCASP 4 X IPSAS 23	56
GRÁFICO 8.	NBCASP 5 X IPSAS 0	57
GRÁFICO 9.	NBCASP 5 X IPSAS 17	58
GRÁFICO 10.	NBCASP 6 X IPSAS 0	60
GRÁFICO 11.	NBCASP 6 X IPSAS 1	61
GRÁFICO 12.	NBCASP 6 X IPSAS 2	61
GRÁFICO 13.	NBCASP 6 X IPSAS 6	61
GRÁFICO 14.	NBCASP 6 X IPSAS 24	61
GRÁFICO 15.	NBCASP 7 X IPSAS 0	62
GRÁFICO 16.	NBCASP 7 X IPSAS 6 / IPSAS 7	63
GRÁFICO 17.	NBCASP 8 X IPSAS 0	64
GRÁFICO 18.	NBCASP 8 X IPSAS 19	64
GRÁFICO 19.	NBCASP 9 X IPSAS 0	65
GRÁFICO 20.	NBCASP 9 X IPSAS 17 / IPSAS 26	66
GRÁFICO 21.	NBCASP 10 X IPSAS 0	67
GRÁFICO 22.	NBCASP 10 X IPSAS 7	69
GRÁFICO 23.	NBCASP 10 X IPSAS 8	69
GRÁFICO 24.	NBCASP 10 X IPSAS 12	69
GRÁFICO 25.	NBCASP 10 X IPSAS 17	69
GRÁFICO 26.	NBCASP 10 X IPSAS 19	69
GRÁFICO 27.	NBCASP 10 X IPSAS 21/ IPSAS 26	69

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. Contextualização do Problema	14
1.2. Problema	15
1.3. Objetivo Geral	15
1.4. Objetivos Específicos	16
1.5. Justificativa	16
1.6. Delimitações do Estudo	17
1.7. Estrutura da Pesquisa	17
2. REFERENCIAL TEÓRICO	18
2.1. Contabilidade Governamental Brasileira	18
2.2. Padrões Internacionais da Contabilidade	24
2.2.1. Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS)	28
2.2.2. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)	36
2.3. Infometria	43
3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	45
3.1. Instrumento de Pesquisa e Coleta de Dados	48
3.2. Análise do Material e Tratamento dos Dados	48
4. ANÁLISE DOS RESULTADOS	51
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	72
REFERÊNCIAS	75

1 INTRODUÇÃO

A padronização das normas de contabilidade mundialmente é assunto recorrente na maioria dos países do mundo. A adequação aos padrões propostos pelo *International Accounting Standard Board* (IASB) na busca de aplicação das *International Financial Reporting Standard* (IFRS) surgiu em 1973 com a criação do *Financial Accounting Standards Board* (FASB) e do *International Accounting Standards Committee* (IASC). Desde então o tema vem se acentuando tanto para empresas privadas como no setor público.

Na Figura 1 traduz-se a abrangência das IFRS para todos os continentes e sua aplicabilidade em diversos países no ano de 2007. Posteriormente será apresentada uma visão geral de alguns países quanto ao processo de convergências das normas de contabilidade apresentado pelo *International Federation Of Accountants* (IFAC).

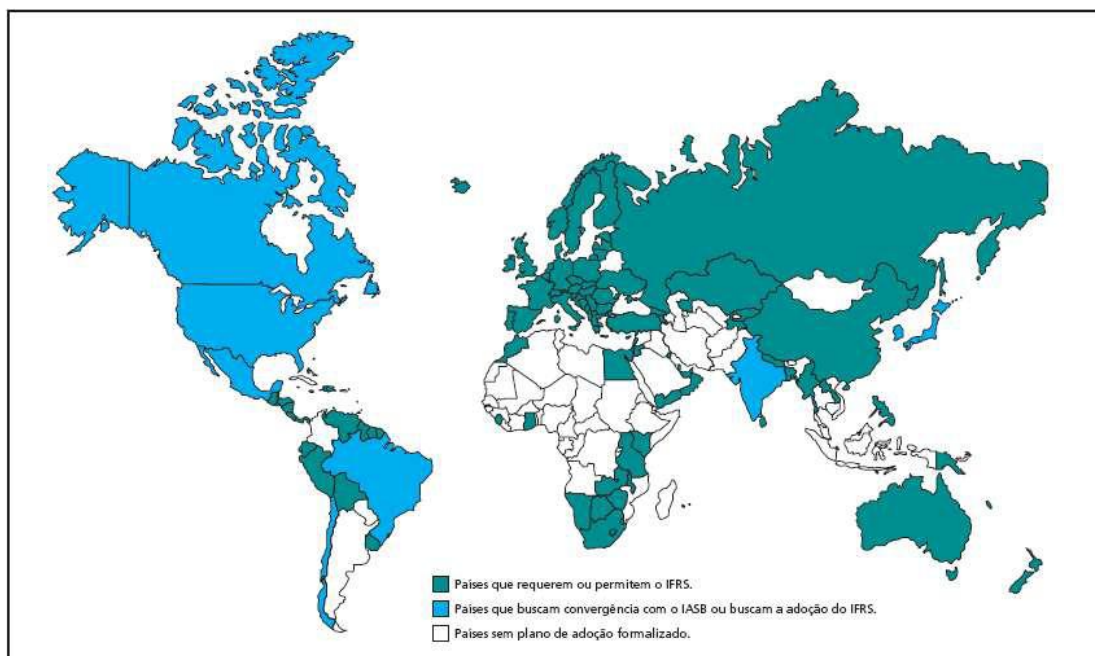


FIGURA 1: CONVERGÊNCIA NO SETOR PRIVADO
 FONTE: ESAF 2012

Para o setor público brasileiro, houve a utilização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) emitidas pelo

International Federation Of Accountants (IFAC) para criação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e posterior criação dos Manuais de Contabilidade Aplicada a Setor Público (MACASP) emitidos pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN) anualmente a partir de 2008.

No Brasil, até o ano de 2007 os procedimentos contábeis eram regulados, principalmente, pela Lei 6.404/76. A partir desta data, após sete anos de tramitação no Congresso Nacional foi aprovada a Lei 11.638/07 que alterou e revogou alguns dispositivos da Lei 6.404/96, no entanto, depois de tantos anos de tramitação, a Lei já surgiu desatualizada e, em 2008 foi publicada a Medida Provisória 449/2008 que reformulou alguns dispositivos desta Lei 11.638/07. Em 2009 essa Medida Provisória foi convertida na Lei nº 11.941/09, com a intenção de alinhar a contabilidade pública brasileira às alterações propostas internacionalmente.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO DO PROBLEMA

Desde a publicação das IPSAS e da obrigatoriedade de padronização para algumas empresas do setor privado em obediência às normas internacionais de contabilidade, ressurgiu a necessidade de reordenamento da contabilidade pública brasileira. No ano de 2008 o CFC publica as NBCASP com a intenção de inserir os conceitos trazidos pelas IPSAS no Brasil.

As NBCASP foram publicadas em 2008 com previsão de treinamento para 2009 e início de sua vigência para 2010. No ano de 2008 foi implementado um Grupo Técnico para estudar e ajudar na implantação das Normas Internacionais de Contabilidade no país, este grupo foi definido pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil amparado na Resolução CFC Nº. 1.103/07. Para formação deste Grupo Técnico – GT houve indicação dos membros pelo CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), Comissão de Valores Mobiliários (CVM),

Banco Central do Brasil (BACEN), Superintendência de Seguros Privados (SUSEP) e STN.

Este Grupo Técnico teve como função inicial a tradução e validação das IPSAS e a partir do ano de 2010 deveriam elaborar e discutir minutas para implantação das normas internacionais no país. A partir do ano de 2012 estas normas estariam vigentes no Brasil, sendo o ano de 2011 disponibilizado para a publicação e treinamento das mesmas. A convergência deveria ser concluída para União, Estados e Distrito Federal a partir do ano de 2012 e para os Municípios, a partir de 2013, conforme já está ocorrendo.

Diante destes fatos e da real necessidade de adequação das normas, observou-se a necessidade de visualizar o atual quadro das normas de contabilidade para o setor público brasileiro.

1.2 PROBLEMA

Há presença do conteúdo das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) nas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)?

1.3 OBJETIVO GERAL

Analisar a presença das IPSAS na construção das NBCASP.

1.4 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Analisar por procedimento infométrico o conteúdo terminológico e semântico das IPSAS e NBCASP.
- Mostrar em que medida o conteúdo das IPSAS esta presente na elaboração das NBCASP.
- Analisar se as NBCASP remetem interferência terminológica e semântica das IPSAS.

1.5 JUSTIFICATIVA

Neste momento de convergência, o conhecimento das normas e sua aplicabilidade no Brasil são imprescindíveis para o bom funcionamento do órgão público. Estudos científicos sobre NBCASP são necessários para se atingir um contexto de desenvolvimento e diretrizes estratégicas (DARÓS; PEREIRA, 2009; LIMA; SANTANA; GUEDES, 2009). A partir da maior divulgação de tais normas, contribui-se para disseminar o conhecimento a seu respeito, e conseqüentemente para melhoria da capacitação dos profissionais e aspirantes na atuação do setor público.

É necessário visualizar como o país buscou desenvolvimento e adaptação das normas internacionais de contabilidade e, com este entendimento, proporcionar embasamento para futuras normas a fim de que realmente a contabilidade governamental atinja a convergência.

O conhecimento da adaptação que a contabilidade pública brasileira está providenciando é de fundamental importância para os governantes, gestores públicos, contadores, órgãos de classe e acadêmicos, uma vez que esta direção pode definir os traços marcantes da administração pública do País.

É importante ressaltar que as alterações advindas da contabilidade aos padrões internacionais são recente no Brasil, que ainda está adaptando-se e definindo normas. Saber o que de fato já foi estabelecido e qual o caminho está sendo traçado, no atual momento, pode ser de suma importância considerando-se que o caminho não foi concluído e pode ser alterado.

1.6 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

Este estudo abrangerá todas as IPSAS , publicadas desde o ano de 2000 até o ano de 2008 e, todas as NBCASP publicadas em 2008.

1.7 ESTRUTURA DA PESQUISA

O trabalho está estruturado em cinco partes. A Introdução apresenta a Contextualização do Problema, a Questão de Pesquisa, o Objetivo Geral e os Objetivos Específicos, a Justificativa, as Delimitações e a Estrutura do Trabalho. O capítulo 2, o referencial teórico, divide-se em três tópicos: Contabilidade Governamental Brasileira; Padrões Internacionais da Contabilidade, subdividida em Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS) e Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) e Infometria.

O capítulo 3 apresenta a metodologia adotada para o desenvolvimento da pesquisa. Os procedimentos metodológicos estão subdivididos em Classificação da Pesquisa, População e Amostragem, Instrumento de pesquisa e técnica de coleta de dados, e Tratamento dos dados. No Capítulo 4 está a Análise dos Resultados e no Capítulo 5 as Considerações Finais e Recomendações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo pretende-se definir uma fundamentação teórica favorável ao desenvolvimento desta pesquisa. Apresentando os conceitos básicos para o entendimento dos dados coletados e do tema abordado. As referências apresentadas compreendem a contabilidade governamental brasileira, o padrão internacional de contabilidade e a infometria como técnica de análise de dados.

2.1 CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL BRASILEIRA

Os prelúdios da profissão contábil no Brasil e os estudos sobre o comércio ocorreram com a chegada da Família Real, no início do século XIX, e com a publicação de “Princípios de Economia Política” em 1804, por José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu (PELEIAS; BACCI, 2004).

Giacomoni (2005) remonta o surgimento da contabilidade ao ano de 1808, ano em que Dom João VI iniciou um processo de organização das finanças públicas, cuja principal razão era a abertura dos portos, o que trouxe a necessidade de maior disciplinamento na cobrança dos tributos aduaneiros. Esta necessidade culminou no surgimento do Tesouro Nacional e no regime de contabilidade, que surgiram neste mesmo ano (NASCIMENTO, 2007).

Por meio de alvará publicado em 23 de agosto de 1808, cria-se a Real Junta de Comércio, Agricultura, Fábricas e Navegação. Este documento determinou a adoção do sistema de partidas dobradas, para controle dos bens. A adoção deste sistema teve como causa principal o reconhecimento de seu uso pelos países da Europa (PELEIAS; BACCI, 2004).

Surgiu a necessidade do ensino de contabilidade, que por meio do Decreto nº 456, de 23 de julho de 1846, estabeleceu as “aulas de comércio”. Peleias e Bacci (2004) transcrevem ainda a promulgação do primeiro Código Comercial Brasileiro,

pela Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Este obrigava as empresas a manterem a escrituração contábil, a seguirem uniformidade para os registros contábeis e o levantamento de balanços gerais ao final de cada ano.

Schmidt (2000) afirma que o Código Comercial estabeleceu, além da obrigatoriedade da escrituração contábil, a elaboração da demonstração do Balanço Geral, anualmente e que estabelecia que o Balanço deveria conter os bens, direitos e obrigações das empresas comerciais. Schmidt (2000) afirma ainda que este marco foi uma das primeiras grandes manifestações da legislação.

A inserção de artigos regulamentando atividades de Banqueiros (Título IV), Hipoteca e Penhor Mercantil (Título XIII), Companhias e Sociedades Comerciais (Título XV), apenas para citar algumas, constituía-se em um vislumbre de atividades futuras, bastante avançadas para a época. No mais, o Código voltava-se para o fim precípuo para o qual havia sido criado: a atividade mercantil (IUDÍCIBUS; RICARDINO FILHO, 2002).

Esta Lei encontra-se vigente nos dias atuais sendo revogada somente sua primeira parte, “do comércio em geral” pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. E em 1860 foi publicada a Lei nº 1083, de 22 de agosto, que tem por objetivo definir procedimentos contábeis às Companhias e Sociedades Anônimas Nacionais.

Regulamentada pelo Decreto nº 2.679, de 03 de novembro de 1860, estabelece que as Companhias devam ser autorizadas e regulamentadas por lei ou decreto, e devem fornecer documentos e informações solicitados ao Governo. Iudícibus e Ricardino Filho (2002) informam ainda que o Governo instituiria um fiscal para fiscalizar todas as operações e examinar a escrituração. O citado Decreto estabelece a forma e o prazo dos documentos a serem fornecidos ao Governo, distinguindo-se as várias atividades mercantis da época.

Porém, Peleias e Bacci (2004) transcrevem trechos do “Almanaque de São Carlos” de 1894, onde ficou registrado o início de um sistema de contabilidade pública aplicada a Prefeitura Municipal de São Carlos. O texto descreve que Carlos de Carvalho, denominado guarda-livros da instituição, escriturou os livros seguindo o método de partidas dobradas, apresentando ativos e passivos.

Posteriormente, o sistema orçamentário passou por diversas reformas e a contabilidade governamental mantinha sua função primordial, de registro da execução do orçamento público. Naquela época, a denominação de Balanço Orçamentário para o demonstrativo que, na verdade, confrontava ingressos e desembolsos e, chamava a atenção para a necessidade do Balanço Patrimonial, com a maior discriminação em anexos e referente a cada exercício (MARTINS, 2009).

Em 1922, foi aprovado o Código de Contabilidade da União, que representou uma grande evolução técnica, pois inseriu em um único texto de lei as regras e os procedimentos orçamentários, financeiros, contábeis, patrimoniais e outros, que já estavam sendo utilizados pelo Governo Federal (NASCIMENTO, 2007).

O Decreto nº 4.536, de 28 de janeiro de 1922, que estatui o Código de Contabilidade da União, define a centralização da contabilidade da União no Ministério da Fazenda, “sob a imediata direção da Diretoria Central de Contabilidade da Republica e fiscalização do Tribunal de Contas”. Define o exercício financeiro, o orçamento, as contas de gestão financeiras, as receitas e despesas públicas, os bens públicos e outras informações relevantes.

Na década de 1950, foram envidados esforços no sentido de reformar as normas de orçamento público e contabilidade, e este processo culminou com a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, editada sob a égide da Constituição Federal de 1946. Por meio deste dispositivo legal, considerado extremamente moderno para a época, foi finalmente adotado um mesmo modelo orçamentário para as três esferas do governo (federal, estadual e municipal) (NASCIMENTO, 2007).

Para Schmidt (2000) a Contabilidade brasileira pode ser dividida em dois grandes momentos, o período que vai desde o Descobrimento do Brasil até o ano de 1964, e o período que se inicia com a introdução de um novo método de ensino contábil, seguindo a linha norte-americana, proposto pelo o professor José da Costa.

Neste mesmo ano surge a Lei 4.320, de 17 de março de 1964, surge com o intuito de reformular as normas de orçamento público e contabilidade. Esta Lei tem por objetivo estatuir “Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle

dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal” (BRASIL, 1964).

Em seu primeiro título engloba a Lei dos Orçamentos em todas as suas formas e desdobramentos. Ressalta que a discriminação das receitas e despesas deverá evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do governo.

Quando se remete a receita, a Lei 4.320 de 1964 traz o conceito de tributo, que “é uma receita derivada que compreende impostos, taxas e contribuições” (BRASIL, 1964). Determina que as receitas se subdividam em Receitas Correntes e Receitas de Capital se observadas suas categorias econômicas. As despesas também são classificadas de acordo com as categorias econômicas, por Despesas Correntes e Despesas de Capital. Esta Lei detalha posteriormente a especificação da despesa por elemento.

Da elaboração da proposta orçamentária são consideradas as previsões plurianuais. Nestas previsões são contempladas receitas e despesas de capital, que devem ser analisadas e aprovadas pelo Poder Executivo abrangendo, no mínimo, um triênio. Fica definido ainda que o Exercício Financeiro coincidirá com o ano civil, e que a este exercício financeiro pertencem as receitas nele arrecadadas e as despesas empenhadas.

A Lei 4.320 (1964) define que os Créditos Adicionais são as autorizações de despesas não computadas ou insuficientemente dotadas na Lei do Orçamento. São classificados em suplementares, especiais e extraordinários.

Da Execução do Orçamento, em se tratando da programação da despesa, o Poder Executivo, aprovará um quadro de cotas trimestrais da despesa para cada unidade orçamentária. Quando se refere a programação da receita estabelece, que nenhum tributo deverá ser criado ou terá seu valor aumentado sem que a lei o estabeleça.

A lei 4.320 de 1964 estabelece o processo de empenho, liquidação e pagamento para execução da despesa. E para fins desta Lei, a contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública, a situação de todos quantos, de qualquer

modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. Estabelece ainda o Balanço Orçamentário, o Balanço Financeiro e o Balanço Patrimonial e a Demonstração das Variações Patrimoniais como demonstrações exigidas (BRASIL, 1964).

Em 1981 o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Resolução nº 529 que disciplinava as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), e em 1993 essa resolução foi substituída pela Resolução CFC nº 751 que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade, por causa das mudanças sofridas pelo país na década de 80.

Como marco histórico para a contabilidade governamental brasileira, é criada em 1986 a Secretaria do Tesouro Nacional por meio do Decreto 94.452 com os principais objetivos:

As principais atribuições da nova Secretaria eram planejar, normatizar, coordenar e controlar a programação e a administração financeira do Governo. Ou seja, gerenciar o caixa. Essa administração do caixa deveria gerar a contabilidade do Governo. A STN ficou encarregada também de fazer a auditoria dos gastos da União. Além disso, deveria ser responsável pelo controle dos riscos diretos e indiretos assumidos pelo Tesouro. Outra tarefa prioritária foi avaliar os impactos da execução financeira em todas as entidades do setor público.

Em síntese, a missão definida para a Secretaria do Tesouro Nacional, nesse objetivo comum de defender o contribuinte de hoje e do futuro, passou a ser a busca permanente do equilíbrio dinâmico entre receitas e despesas e da transparência do gasto público (FERREIRA, 2006, p. 94).

Em 1987 foi criado o Sistema Integrado de Administração Financeira – SIAFI, com a finalidade de controle das contas públicas e a criação de um plano de contas único federal. No ano de 2000 foi publicada a Lei de Responsabilidade Fiscal com a principal intenção de implantar a transparência na gestão fiscal.

A Lei Complementar nº 101, também denominada como Lei de Responsabilidade Fiscal, tem por finalidade principal formular regras de finanças públicas para a responsabilidade da gestão fiscal, instituiu o planejamento e a transparência como seus pilares. Entre as suas principais características, cabe destacar que se trata de uma lei complementar e, portanto, os requisitos necessários para a modificação dos seus dispositivos são mais rígidos e exigentes (CULAU, FORTIS, 2006).

A Lei de Responsabilidade Fiscal, de 4 de maio de 2000, define em seu Artigo 1º que a abrangência desta lei é sobre União, Estados, Distrito Federal e Municípios e que suas disposições afetam administração direta, fundos, autarquias, fundações e empresas estatais dependentes, e define que:

§ 1º A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar (BRASIL, 2000).

Determina a proposição da Lei de Diretrizes Orçamentárias - LDO, que deverá dispor sobre o equilíbrio entre receitas e despesas, critérios e formas de limitação de empenho, normas para controle de custos e condições e exigências para transparência. Comporá a LDO um Anexo de Metas Fiscais, com metas anuais para o exercício a que se refere e os dois seguintes.

Dispõe sobre a composição da Lei Orçamentária Anual, e que esta deverá ser compatível com o Plano Plurianual, com a Lei de Diretrizes Orçamentárias e com a Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF.

Da Execução Orçamentária e do Cumprimento das Metas, o Poder Executivo estabelecerá a programação financeira e o cronograma de execução mensal de desembolso até trinta dias após a publicação dos orçamentos. O Poder Executivo avaliará o cumprimento das metas fiscais de cada quadrimestre nos meses de maio, setembro e fevereiro.

Esta lei complementar objetivou o controle das finanças públicas em todo o país e foi a última transformação antes da tentativa do processo de padronização universal da contabilidade pública. Os primeiros esforços rumo a convergências aos padrões internacionais de contabilidade surgiram no meio da administração pública com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 2005. A Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005, que firma esta criação estabelece em seu Artigo 3º:

Art. 3º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) tem por 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. (CFC, 2005).

E em 2007 é publicada a Lei nº 11.638, que altera e revoga a Lei 6.404 de 1976 com vistas à padronização internacional da contabilidade. Porém na data de sua publicação já está desatualizada para os fins a que se destinava, que seria de conduzir a administração pública aos padrões das normas internacionais de contabilidade (IFRS, 2012).

2.2 PADRÕES INTERNACIONAIS DA CONTABILIDADE

Niyama (2007, p. 21) afirma que em virtude de cada país ter suas próprias leis, regras, filosofias e objetivos para proteção de interesses nacionais, é razoável supor que “os sistemas contábeis de cada país venham a ser impactados por tais medidas, dependendo do seu grau de influência sobre outros”. No entanto a contabilidade com padrões mundialmente aceitos já é uma realidade em diversos países.

Em 1973, nos Estados Unidos, foi criado o primeiro Comitê Contábil (Financial Accounting Standard Boards - FASB) com o objetivo de editar normas contábeis. No mesmo ano surgiu o International Accounting Standards Committee (IASC), outro Comitê Contábil, com a pretensão de definir normas contábeis a nível mundial. Porém, somente em 2001 o IASC passou a se chamar International Accounting Standards Board (IASB), e consolidou sua hegemonia mundial, tornando-se padrão para grande parte dos países do mundo.

A IFAC, International Federation of Accountants, é o órgão responsável pela emissão de normas internacionais. Seus atuais credenciados englobam mais de 160 entidades associadas em aproximadamente 125 países, dentre eles o Brasil, representado pelo Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON e pelo Conselho

Federal de Contabilidade. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, sediada em Nova York (EUA) (STN, 2011).

O objetivo da Fundação IFRS e do IASB é desenvolver, no interesse público, um conjunto único de informações financeiras de alta qualidade, compreensíveis e exequíveis e, de normas globalmente aceitas, baseadas em princípios claramente articuladas (IFRS, 2012). Afirmam ainda que o processo de convergência tem sido constante. Abaixo são apresentados alguns países e seu grau de convergência no mês de dezembro de 2011:

PAÍS	STATUS PARA OS PAÍSES EM DEZEMBRO DE 2011
Argentina	Obrigatório para os exercícios sociais iniciados em ou após 1 de janeiro de 2012
Austrália	Obrigatório para todas as entidades de relatórios do setor privado e como base para o relatório do setor público desde 2005
Brasil	Obrigatório para as demonstrações financeiras consolidadas de bancos e empresas privadas a partir de 31 de dezembro de 2010 e para as companhias abertas progressivamente desde janeiro de 2008
Canadá	Obrigatório a partir de 1 Janeiro de 2011 para todas as entidades listadas e permitido para entidades do setor privado, incluindo sem fins lucrativos
China	substancialmente convergentes normas nacionais
União Européia	Todos os Estados membros da UE são obrigados a adotar o IFRS tal como adaptadas pela União Europeia para as empresas listadas desde 2005
França	Obrigatório via UE processo de adoção e implementação desde 2005
Alemanha	Obrigatório via UE processo de adoção e implementação desde 2005
Índia	A Índia é convergente com o IFRS, em data a ser confirmada
Indonésia	Processo de convergência em curso, uma decisão sobre uma data para a plena conformidade com as IFRS está previsto para ser feito em 2012
Itália	Obrigatório via UE processo de adoção e implementação desde 2005
Japão	Permitido a partir de 2010 para uma série de empresas internacionais; decisão sobre a adoção obrigatória até 2016 espera por volta de 2012
México	Obrigatório a partir de 2012
República da Coréia	Obrigatório a partir de 2011
Rússia	Obrigatório a partir de 2012
Arábia Saudita	Obrigatório para as empresas bancárias e de seguros. Convergência total com as IFRS, atualmente em estudo
África do Sul	Obrigatória para empresas cotadas desde 2005
Turquia	Obrigatória para empresas cotadas desde 2005
Reino Unido	Obrigatório via UE processo de adoção e implementação desde 2005
Estados Unidos	Permitido para emissores estrangeiros nos EUA desde 2007, a data-alvo para a convergência com o IFRS é 2011 e também a decisão sobre sua eventual aprovação para as empresas americanas.

QUADRO 1: CONVERGÊNCIA DE ACORDO COM IFRS

FONTE: IFRS 2012

NOTA: A lista refere-se apenas aos países cotados. A tabela não é uma avaliação oficial do uso do IFRS nesses países. Na maioria dos casos, a informação foi fornecida pelas autoridades nacionais competentes ou é baseado em informações que estão disponíveis publicamente.

A STN (2012) elenca alguns dos fatores pelos quais surgiu a necessidade de padronização da divulgação das informações contábeis a nível mundial:

- discussões mais profundas sobre os conceitos utilizados;
- maior confiabilidade de investidores internos e externos;
- redução de custos de ajustes de divergências de critérios contábeis;
- facilidade de intercâmbio técnico-profissional;
- facilitar o processo de harmonização com as normas fiscais, dentre outras vantagens (STN, 2012).

No Brasil, o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais somente teve início a partir da edição 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 de contabilidade. Em paralelo, a convergência do setor público teve início com a publicação da Portaria do Ministério da Fazenda nº 184, de 25 de agosto de 2008, que dispõe sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública.

O CFC criou em 2005 o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que começou a estudar e estabelecer a normatização a ser utilizada no Brasil, tanto na área privada quanto no setor público. O intuito é que este setor adote as NBCASP até o ano de 2012. Considerando que as principais alterações são o enfoque contábil, que deixa de ser orçamentário e tende para o patrimonial, e o registro, que deve ser efetuado por meio do regime de competência para as receitas e despesas.

Como iniciativa da convergência, foram publicadas em 2008 as dez primeiras NBCASP, alinhadas às IPSAS objetivando reconhecimento, evidenciação e mensuração de atos e fatos contábeis. As normas existentes, já vigentes em mais de 127 países, são intituladas de International Public Sector Accounting Standards - IPSAS e consistem em 31 normas específicas que se referem à compreensão, confecção e apresentação das informações contábeis.

No processo de convergência do Brasil foi instaurado o caráter democrático e a ampla mobilização, que reuniu órgãos como o CFC, a STN, os Tribunais de Contas Estaduais (TCES), as Instituições de Educação Superior (IES), entidades paraestatais e representantes dos governos federal, estaduais e municipais, obtendo-se como resultado a emissão de dez NBCASP, que abrangem entes da Federação, Estados e Municípios.

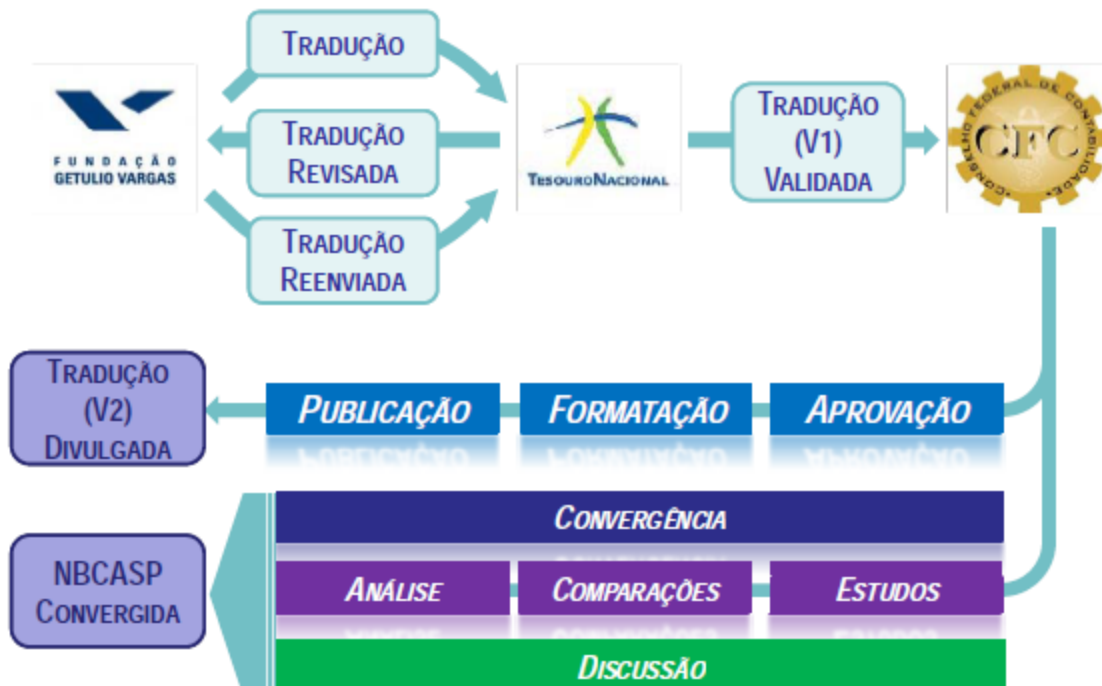


FIGURA 2: PROCESSO DE CONVERGÊNCIA
 FONTE: STN (2011)

A Figura 2 demonstra o processo para convergência no Brasil definido pelo CFC juntamente com a STN, o primeiro passo é o processo de tradução e divulgação das IPSAS, seguido por elaboração de minutas de NBCASP convergidas, e após a discussão e socialização destas minutas procede-se a publicação das mesmas. Como último passo no processo de construção das NBCASP, efetua-se a sua operacionalização.

2.2.1 As Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS)

O IFAC criou um Comitê para estudo e elaboração das IPSAS com o intuito de cumprir sua missão de servir o interesse público, fortalecer a profissão contábil em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de fortes economias internacionais, estabelecendo e promovendo a adesão aos padrões de alta qualidade profissional, promovendo a convergência internacional das normas, e versando sobre questões de interesse público onde a expertise da profissão é mais relevante (IFAC, 2006).

As IPSAS têm por objetivo estabelecer normas gerais 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 delimitações locais (IFAC, 2006).

A metodologia utilizada pela IFAC para a emissão de normas do setor público (IPSAS) baseia-se nos padrões aplicados ao setor empresarial emitidos pelo IASB, ou seja, inspira-se nas IFRS (STN, 2011).

As IPSAS não se aplicam às Empresas Públicas do Governo, as quais em virtude de sua natureza devem seguir as normas aplicadas ao setor privado. Adicionalmente não se aplicam a itens imateriais. A emissão das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público é de competência do IFAC, as quais consistem em 31 normas já publicadas e o Prefácio, conforme descrito no Quadro 2:

Norma	Mês/Ano de Publicação	Abordagem
IPSAS 0	JAN/2007	Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público
IPSAS 1	MAI/2000	Apresentação das demonstrações Financeiras
IPSAS 2	MAI/2000	Demonstração de Fluxo de Caixa
IPSAS 3	MAI/2000	Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis
IPSAS 4	ABR/2008	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
IPSAS 5	MAI/2000	Custos de Empréstimos
IPSAS 6	MAI/2000	Demonstrações Financeiras e Contabilidade para Entidades Controladas
IPSAS 7	MAI/2000	Contabilização de Investimento em Coligadas e Controladas
IPSAS 8	MAI/2000	Relato Financeiro de Interesse em <i>Joint Venture</i>
IPSAS 9	JUL/2001	Receitas de Operações de Câmbio
IPSAS 10	JUL/2001	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	JUL/2001	Construção de Contratos
IPSAS 12	JUL/2001	Estoques
IPSAS 13	DEZ/2001	Arrendamento
IPSAS 14	DEZ/2001	Eventos Subsequentes
IPSAS 15	DEZ/2001	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação

		(NORMA REVOGADA)
IPSAS 16	DEZ/2001	Bens de Investimento
IPSAS 17	DEZ/2001	Imobilizado e Equipamentos
IPSAS 18	JUN/2000	Informações por Segmento
IPSAS 19	OUT/2002	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes
IPSAS 20	OUT/2002	Divulgações de Partes Relacionadas
IPSAS 21	DEZ/2004	Comprometimento de Ativos não geradores de Caixa
IPSAS 22	DEZ/2006	Divulgação de Informações Financeiras de Setores Gerais do Governo
IPSAS 23	DEZ/2006	Receitas Provenientes de Operações que não sejam de câmbio (Taxas e Transferências)
IPSAS 24	DEZ/2006	Apresentação das informações Orçamentárias nas Demonstrações Financeiras
IPSAS 25	FEV/2008	Benefícios a Empregados
IPSAS 26	FEV/2008	Comprometimento de Ativos geradores de caixa
IPSAS 27	DEZ/2009	Agricultura
IPSAS 28	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Evidenciação
IPSAS 31	JAN/2010	Ativos Intangíveis

QUADRO 2: NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO
 FONTE: elaborada em observância a publicações do IFAC.

Estas normas servem de base e apoio para todos os países que desejam se adequar aos padrões do IFAC, e contribuem para uniformização de práticas e procedimentos contábeis. A STN (2011) afirma que para o processo de convergência no Brasil ainda não foi possível analisar todas as normas internacionais, as IPSAS, e que portanto, apenas algumas destas normas serviram de base para a criação das NBCASP.

De acordo com a STN (2011) foram analisadas até o ano de 2011 quinze IPSAS, sendo que o critério de escolha para a dada análise foi a partir da “relevância da norma frente a aplicação imediata” no Brasil. Estas normas podem ser visualizadas no Quadro 3:

IPSAS 1	MAI/2000	Apresentação das demonstrações Financeiras
IPSAS 2	MAI/2000	Demonstração de Fluxo de Caixa
IPSAS 3	MAI/2000	Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis
IPSAS 6	MAI/2000	Demonstrações Financeiras e Contabilidade para Entidades Controladas
IPSAS 7	MAI/2000	Contabilização de Investimento em Coligada e Controladas
IPSAS 8	MAI/2000	Relato Financeiro de Interesse em <i>Joint Venture</i>
IPSAS 12	JUL/2001	Estoques
IPSAS 13	DEZ/2001	Arrendamento
IPSAS 14	DEZ/2001	Eventos Subsequentes
IPSAS 17	DEZ/2001	Imobilizado e Equipamentos
IPSAS 19	OUT/2002	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes
IPSAS 21	DEZ/2004	Comprometimento de Ativos não geradores de Caixa
IPSAS 23	DEZ/2006	Receitas Provenientes de Operações que não sejam de câmbio (Taxas e Transferências)
IPSAS 26	FEV/2008	Comprometimento de Ativos geradores de caixa
IPSAS 31	JAN/2010	Ativos Intangíveis

QUADRO 3: IPSAS analisadas no Brasil até 2011
 FONTE: STN (2011)

A norma de número 31, denominada Ativos Intangíveis, não pode ter servido de base para a publicação das normas brasileiras uma vez que sua publicação foi posterior a estas.

A IPSAS de número 0 (zero), denominada de Prefácio às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, serviu de base para compreensão e análise de todas as IPSAS. Também foi analisada quando do estudo das IPSAS elencadas anteriormente.

A IPSAS 1, intitulada Demonstrações Financeiras tem por objetivo que as “demonstrações contábeis devem ser apresentadas pelo regime de competência e de maneira que possibilite a comparação das mesmas com as demonstrações contábeis de períodos anteriores assim como as demonstrações contábeis de outras entidades” (IFAC, 2000a). Com a finalidade de atingir este objetivo, esta Norma estabelece orientações para sua estrutura e apresentação assim como os requisitos mínimos de conteúdo.

Esta Norma exige a divulgação das seguintes demonstrações contábeis: Balanço Patrimonial; Demonstração do Desempenho Financeiro (DVP); Mutações

do Patrimônio Líquido; Demonstração de fluxos de caixa; Informações Orçamentárias; e Notas Explicativas. E apresenta as informações mínimas a serem divulgadas em cada uma destas demonstrações (IFAC, 2000a).

Define conceitos de ativo e passivo, circulantes e não circulantes, patrimônio líquido, receita e despesa. Estabelece ainda que todas as informações relevantes que não sejam apresentadas nas demonstrações financeiras devem integrar as notas explicativas (IFAC, 2000a).

A IPSAS 2, denominada Demonstrações de Fluxos de Caixa, estabelece padrões para confecção desta demonstração que deve apresentar as entradas de caixa e os itens em que o dinheiro tenha sido gasto durante o período, assim como o saldo de caixa no final de cada período. As “informações de fluxo de caixa permitem aos usuários verificar como uma entidade do setor público captou o dinheiro para financiar suas atividades e apresentar a maneira como o dinheiro foi usado” (IFAC, 2000b). Esta Norma define e explica cada item que deve compor esta demonstração, define também o que são atividades operacionais, de investimento e de financiamento. (IFAC, 2000b).

A IPSAS 3, denominada Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis define critérios para o tratamento contábil e evidenciação de mudança nas políticas contábeis, a mudança nas estimativas contábeis e a retificação de erro. Tem como objetivo proporcionar a comparabilidade da entidade ao longo do tempo e a comparabilidade com as demonstrações contábeis de outras entidades (IFAC, 2000c).

Estabelece que as políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Os entes que nunca registraram depreciação, reavaliação ou *impairment*, quando o fizerem pela primeira vez, não deverão evidenciar como mudança de política contábil (a mudança será de caixa para competência). Porém, para os entes que já realizam esse registro, deverão evidenciar caso haja mudança na forma de registro (IFAC, 2000c).

A IPSAS 3 afirma que a mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros. Os “erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores

decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável” (IFAC, 2000c).

A IPSAS 6, denominada de Demonstrações Financeiras e Contabilidade para Entidades Controladas, define como demonstrações consolidadas “as demonstrações contábeis de uma entidade econômica apresentadas admitindo-se que sejam uma única entidade” (IFAC, 2000d). As demonstrações contábeis consolidadas devem incluir todas as controladas da controladora, sendo que uma controlada deve ser excluída da consolidação quando há evidências de que: (a) o controle é temporário porque a controlada foi adquirida e é mantida exclusivamente com o propósito de venda em até doze meses da data de aquisição e; (b) a administração está procurando um comprador ativamente (STN, 2011).

A IPSAS 7, intitulada Contabilização de Investimento em Coligada e Controladas define que “um investimento numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras consolidadas pelo método de equivalência patrimonial” complementa que exceto quando o investimento for mantido exclusivamente com a finalidade de alienação em futuro próximo deverá ser contabilizada pelo método de custo (IFAC, 2006a). A STN (2011) esclarece que esta Norma define que o investidor deve suspender o uso do método de equivalência patrimonial a partir da data em que deixar de ter influência significativa sobre investida, sendo que para este caso admite-se 20% do poder de voto como critério de influência significativa.

A IPSAS 8, denominada Relato Financeiro de Interesse em *Joint Venture* define que “empreendimento controlado em conjunto (*Joint Venture*) é o acordo vinculativo em que duas ou mais partes se comprometem a empreender em uma atividade sujeita a controle conjunto” (IFAC, 2006b). Esclarece ainda que o tratamento contábil da participação em *joint ventures* nas demonstrações contábeis do participante pode ser pela consolidação proporcional ou, alternativamente, pela consolidação integral, ou seja, pelo método de equivalência patrimonial.

A consolidação proporcional é a participação do empreendedor em cada um dos ativos, passivos, receitas e despesas de uma *joint venture*, é combinada linha a linha com itens semelhantes nas demonstrações contábeis do empreendedor ou contabilizada em linhas separadas nessas demonstrações contábeis do empreendedor (IFAC, 2006b).

A IPSAS 12, denominada de Estoques, tem por objetivo descrever o tratamento contábil para os inventários sob o sistema de custo histórico; proporcionar orientação prática sobre a determinação do custo e o seu subsequente reconhecimento como um gasto e; orientar sobre as fórmulas de custeio que serão utilizadas para atribuir custos aos estoques (IFAC, 2001b).

Esta Norma define ainda que os inventários devem ser mensurados pelo custo de aquisição e valor corrente, exceto quando os inventários forem mensurados pelo custo mais baixo entre custo corrente e custo de reposição onde são mantidos para: (a) Distribuição gratuitamente ou por uma taxa nominal, ou (b) O consumo no processo de produção de bens a ser distribuídos sem custo ou por um custo nominal (IFAC, 2001b).

A IPSAS 13, intitulada Arrendamento, define o arrendamento mercantil como um acordo pelo qual o arrendador transmite ao arrendatário em troca de um pagamento ou série de pagamentos o direito de usar um ativo por um período de tempo acordado (IFAC, 2001c).

Um arrendamento mercantil é classificado como financeiro se ele transferir substancialmente os riscos e benefícios inerentes à propriedade e classificado como operacional se ele não transferir substancialmente os riscos e benefícios inerentes à propriedade (STN, 2011). Com relação a mensuração e reconhecimento pode-se classificar como operacional, onde a contabilização deste arrendamento é despesa e; financeiro, onde os ativos e passivos devem ser reconhecidos por quantias iguais ao valor justo da propriedade arrendada (IFAC, 2001c).

A IPSAS 14, denominada Eventos Subsequentes define estes como fatos que ocorrem entre a data de encerramento do exercício e a data de publicação das demonstrações financeiras. Esta Norma tem por objetivo prescrever:

- (a) Quando uma entidade deve ajustar suas demonstrações financeiras de acontecimentos após a a data de divulgação e;
- (b) As divulgações que uma entidade deve dar acerca da data em que o financeiro declarações foram autorizadas para emissão e acerca de acontecimentos após a notificação data (IFAC, 2001d).

A IPSAS 17, intitulada Ativo Imobilizado, tem por objetivo prescrever o tratamento contábil de propriedades, instalações e equipamentos. Considerando como pontos principais na contabilização de bens, instalações e equipamentos a tempestividade do reconhecimento dos ativos, a determinação de seus valores

contábeis e os encargos de depreciação a serem reconhecidas em relação a eles (IFAC, 2001e). Versa detalhadamente sobre reconhecimento de imobilizado e equipamentos, mensuração, reavaliação, depreciação, revisão de vida útil, componentes de custo, entre outros assuntos relacionados.

A IPSAS 19, denominada Provisões, Passivos e Ativos Contingentes identifica as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser medidas e as divulgações que devem ser feitas. A Norma também exige que certas informações sejam divulgadas sobre passivos contingentes e ativos contingentes nas notas explicativas (IFAC, 2002). Apresenta ainda a definição de provisões, ativos contingentes e passivos contingentes:

Ativo Contingente é um ativo que resulta de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Passivo Contingente é uma obrigação possível que resulta de acontecimentos passados e cuja existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos ou; uma obrigação presente que resulta de acontecimentos passados, mas não é reconhecida. Provisão é um passivo de tempestividade ou quantia incerta (IFAC, 2002).

A IPSAS 21, denominada Comprometimento de Ativos Não Geradores de Caixa, define que ao se avaliar um ativo deve-se observar se este sofreu perda por irrecuperabilidade (redução ao valor recuperável). Para tanto a entidade deve considerar: fontes externas e internas de informação (IFAC 2008a). A perda por irrecuperabilidade (redução ao valor recuperável) deve ser reconhecida quando o valor do serviço recuperável for menor que seu valor de custo depreciado (STN, 2011).

A IPSAS 23, denominada Receitas Provenientes de Operações que Não Sejam de Câmbio (Taxas e Transferências) – determina que o ativo referente a arrecadação de tributos deve ser reconhecido no momento da ocorrência do fato gerador, respeitados os critérios de reconhecimento do ativo e, o ativo referente a transferências deve ser reconhecido no momento em que os recursos transferidos satisfazem os critérios de reconhecimento de um ativo (IFAC, 2006c).

Quando há uma separação entre o momento do fato gerador e a arrecadação dos tributos, as entidades do setor público podem mensurar de forma confiável os ativos oriundos de transações tributárias utilizando, por exemplo, estimativas com

modelos estatísticos baseados no histórico da arrecadação do tributo em particular em períodos anteriores (STN, 2011).

A IPSAS 26, denominada Comprometimento de Ativos Geradores de Caixa, tem por objetivo descrever os procedimentos que uma entidade aplica para determinar se um ativo gerador de caixa está comprometido e para assegurar que perdas por *impairment* sejam reconhecidas. Esta Norma também especifica quando uma entidade deve reverter uma perda por *impairment* e prescreve divulgações (IFAC, 2008b).

2.2.2 As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP)

Após a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, por meio da Resolução CFC nº 1.055, de 07 de outubro de 2005, os estudos para o processo de convergência e harmonização contábil tiveram seu início. Porém, apesar deste Comitê 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.

O Ministério da Fazenda publicou em 2008, a primeira legislação traçando diretrizes para aplicação das normas de contabilidade para o setor público. A Portaria MF nº 184 dispõe

sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. (BRASIL, 2008).

As NBCASP são de competência do CPC e consistem em dez normas já publicadas, conforme descrito no Quadro 4:

Norma	Publicação	Abordagem
NBC T 16.1	Resolução CFC nº 1.128/08	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação
NBC T 16.2	Resolução CFC nº 1.129/08	Patrimônio e Sistemas Contábeis
NBC T 16.3	Resolução CFC nº 1.130/08	Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil
NBC T 16.4	Resolução CFC nº 1.131/08	Transações no Setor Público
NBC T 16.5	Resolução CFC nº 1.132/08	Registro Contábil
NBC T 16.6	Resolução CFC nº 1.133/08	Demonstrações Contábeis
NBC T 16.7	Resolução CFC nº 1.134/08	Consolidação das Demonstrações Contábeis
NBC T 16.8	Resolução CFC nº 1.135/08	Controle Interno
NBC T 16.9	Resolução CFC nº 1.136/08	Depreciação, Amortização e Exaustão
NBC T 16.10	Resolução CFC nº 1.137/08	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público

QUADRO 4: NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO
 FONTE: CFC (2012).

Com o intuito de promover a reforma da aplicabilidade das normas de contabilidade pública no Brasil, foi criado em 2007 o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, que tem por objetivo

contribuir para o desenvolvimento sustentável do Brasil por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como no aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CFC, 2007).

A NBC T 16. 1, denominada Conceituação, Objeto e campo de Aplicação foi aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.128 de 2008. Esta norma define que o campo de aplicação das Normas Brasileiras de Contabilidade do setor Público é sobre entidades do setor público, que de acordo com esta NBC T 16.1 são

Órgãos, fundos e pessoas jurídicas de direito público ou que, possuindo personalidade jurídica de direito privado, recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem dinheiros, bens e valores públicos, na execução de suas atividades. Equiparam-se, para efeito contábil, as pessoas físicas que recebam subvenção, benefício, ou incentivo, fiscal ou creditício, de órgão público (CFC, 2008a).

Estas normas aplicam-se também a “entidades que recebam, guardem, movimentem, gerenciem ou apliquem recursos públicos, na execução de suas

atividades, no tocante aos aspectos contábeis da prestação de contas” (CFC, 2008a). A NBC T 16.1 define ainda o que é a contabilidade aplicada ao setor público e como seu objetivo “fornecer aos usuários informações sobre os resultados alcançados e os aspectos de natureza orçamentária, econômica, financeira e física do patrimônio da entidade do setor público e suas mutações” (CFC, 2008a).

As NBCASP têm por objeto o patrimônio público e classifica as Unidades contábeis em: a) originária, que representa o patrimônio das entidades do setor público na condição de pessoas jurídicas; b) descentralizada, que representa parcela do patrimônio de Unidade Contábil Originária; c) unificada, quando representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Descentralizadas e; d) consolidada, quando representa a soma ou a agregação do patrimônio de duas ou mais Unidades Contábeis Originárias (CFC, 2008a).

A NBC T 16.2, intitulada Patrimônio e sistemas contábeis, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.129 de 2008, estabelece o conceito de patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. (CFC, 2008b). Apresenta como definição de patrimônio público:

Patrimônio Público é o conjunto de direitos e bens, tangíveis ou intangíveis, onerados ou não, adquiridos, formados, produzidos, recebidos, mantidos ou utilizados pelas entidades do setor público, que seja portador ou represente um fluxo de benefícios, presente ou futuro, inerente à prestação de serviços públicos ou à exploração econômica por entidades do setor público e suas obrigações (CFC, 2008b).

Estrutura o patrimônio público em ativos, passivos e patrimônio líquido. E classifica os elementos patrimoniais em ativos circulantes, se estiverem disponíveis para realização imediata ou tiverem a expectativa de realização até o término do exercício seguinte; ou não circulantes nos demais casos. Classificam ainda os elementos patrimoniais em passivos circulantes, se corresponderem a valores exigíveis até o término do exercício seguinte ou corresponderem a valores de terceiros ou retenções em nome deles, quando a entidade do setor público for a fiel depositária, independentemente do prazo de exigibilidade, os demais casos ficam classificados como passivos não circulantes.

Apresenta ainda a definição de sistema contábil como 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” (CFC, 2008b).

Define que o sistema contábil está estruturado nos seguintes subsistemas de informação:

Orçamentário – registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária; (b) Patrimonial – registra, processa e evidencia os fatos financeiros e não financeiros relacionados com as variações qualitativas e quantitativas do patrimônio público; (c) Custos – registra, processa e evidencia os custos dos bens e serviços, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública; (d) Compensação – registra, processa e evidencia os atos de gestão cujos efeitos possam produzir modificações no patrimônio da entidade do setor público, bem como aqueles com funções específicas de controle (CFC, 2008b).

A NBC T 16.3, denominada Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.130 de 2008, estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso em planos hierarquicamente interligados.

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve permitir a integração dos planos hierarquicamente interligados, comparando suas metas programadas com as realizadas, e evidenciando as diferenças relevantes por meio de notas explicativas (CFC, 2008c).

Esta Norma estabelece que as “informações dos planos hierarquicamente interligados devem ser detalhadas por ano, ações, valores e metas” (CFC, 2008c). Na avaliação da execução dos planos hierarquicamente interligados, devem ser evidenciadas as eventuais restrições ocorridas e o seu respectivo impacto (CFC, 2008c).

A NBC T 16.4, denominada Transações no Setor Público, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.131 de 2008, estabelece conceitos, natureza e tipicidades das transações no setor público. Define como transações no setor público os “atos e fatos que promovem alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor público” (CFC, 2008d). Estas transações são classificadas por suas naturezas:

econômico-financeira – corresponde às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio público, em decorrência, ou não, da execução de orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais; (b) administrativa – corresponde às transações que não afetam o patrimônio público, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade do setor público (CFC, 2008d).

Esta Norma define ainda que as variações patrimoniais são transações que promovem alterações nos elementos patrimoniais da entidade do setor público, e são classificadas em quantitativas, aquelas decorrentes de transações no setor público que aumentam ou diminuem o patrimônio líquido e, as qualitativas, aquelas que alteram a composição dos elementos patrimoniais sem afetar o patrimônio líquido (CFC, 2008d).

A NBC T 16.5, intitulada Registro Contábil aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.132 de 2008, estabelece critérios para o registro contábil dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público. Afirma que estas entidades devem manter procedimentos uniformes de registro, mantendo a ordem cronológica como ferramenta de suporte as informações.

Esta Norma define ainda as características do registro e da informação contábil sendo estas, comparabilidade, compreensibilidade, confiabilidade, fidelidade, imparcialidade, integridade, objetividade, representatividade, tempestividade, uniformidade, utilidade, verificabilidade e visibilidade. Esclarece que o registro deve ser efetuado em idioma e moeda correntes nacionais (CFC, 2008e).

O plano de contas das entidades do setor público brasileiro deve manter um sistema de informação contábil que compreendam

(a) a terminologia de todas as contas e sua adequada codificação, bem como a identificação do subsistema a que pertence, a natureza e o grau de desdobramento, possibilitando os registros de valores e a integração dos subsistemas; (b) a função atribuída a cada uma das contas; (c) o funcionamento das contas; (d) a utilização do método das partidas dobradas em todos os registros dos atos e dos fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio das entidades do setor público, de acordo com sua natureza orçamentária, financeira, patrimonial e de compensação nos respectivos subsistemas contábeis; (e) contas específicas que possibilitam a apuração de custos; (f) tabela de codificação de registros que identifique o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados (CFC, 2008e).

A NBC T 16.5 estabelece também que o patrimônio das entidades do setor público, o orçamento, a execução orçamentária e financeira e os atos

administrativos que provoquem efeitos de caráter econômico e financeiro no patrimônio da entidade devem ser mensurados ou avaliados monetariamente e registrados pela contabilidade (CFC, 2008e).

A NBC T 16.6, denominada Demonstrações Contábeis, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.133 de 2008, estabelece as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público: (a) Balanço Patrimonial; (b) Balanço Orçamentário; (c) Balanço Financeiro; (d) Demonstração das Variações Patrimoniais; (e) Demonstração dos Fluxos de Caixa e; (f) Demonstração do Resultado Econômico.

Esta Norma define as características de cada uma das demonstrações elencadas e também das Notas Explicativas, que são parte integrante destas demonstrações contábeis.

A NBC T 16. 7, denominada Consolidação das Demonstrações Contábeis aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.134 de 2008 estabelece conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. Define que a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social. (CFC, 2008g).

Define ainda os procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis e as informações mínimas evidenciadas em notas explicativas, sendo estas, a identificação das entidades envolvidas na consolidação, os procedimentos adotados, razões para utilização de diferentes critérios de avaliação dos componentes patrimoniais, a natureza e o montante dos ajustes efetuados e, a evidenciação de eventos subsequentes.

A NBCC T 16.8, intitulada Controle Interno, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.135 de 2008, estabelece referenciais para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos da entidade do setor público.

Esta Norma define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis do governo e que compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, e que tem a finalidade de

(a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais; (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente; (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada; (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas; (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade; (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações (CFC, 2008h).

A NBC T 16. 9, denominada Depreciação, Amortização e Exaustão, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.136 de 2008, estabelece critérios e procedimentos para o registro contábil da depreciação, da amortização e da exaustão. Esta Norma define ainda os critérios de mensuração e reconhecimento, onde devem ser observados a obrigatoriedade de seu reconhecimento; o valor da parcela que deve ser reconhecida no resultado como decréscimo patrimonial e; as circunstâncias que podem influenciar seu registro (CFC, 2008i).

Além destas definições, a NBC T 16.9 versa também sobre as informações mínimas de divulgação da depreciação, amortização e exaustão e, dos possíveis critérios utilizados para tais procedimentos.

A NBC T 16. 10, denominada Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, aprovada por meio da Resolução CFC nº 1.137 de 2008, estabelece critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos integrantes do patrimônio de entidades do setor público (CFC, 2008j).

Esta NBC define os padrões para avaliação e mensuração para Disponibilidades, Créditos e Dívidas, Estoques, Investimentos Permanentes, Imobilizado, Intangível e Diferido. Define ainda sobre os processos de reavaliação e redução ao valor recuperável. Sendo que estas reavaliações devem ser feitas utilizando-se o valor justo ou valor de mercado (CFC, 2008j).

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).

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, PEREIRA, 2009).

2.3 INFOMETRIA

Santos e Kobashi (2009) esclarecem que “o uso de métodos estatísticos e matemáticos para mapear informações, a partir de registros bibliográficos de documentos (livros, periódicos, artigos), não constitui fato novo.” Esclarecem que apenas no século XX os métodos de bibliometria, cientometria e infometria ganharam legitimidade.

A origem de tais métodos é ainda hoje questionada, sendo que alguns autores atribuem a origem da bibliometria a Paul Otlet em 1934 e outros a atribuem a Pritchard em 1969, uma vez que este a caracterizou “como conjunto de métodos e técnicas quantitativos para a gestão de bibliotecas e instituições envolvidas com o tratamento de informação” (SANTOS, KOBASHI, 2009).

Santos e Kobashi (2009) transcrevem os trabalhos iniciais utilizando estes métodos científicos que servem para mensurar as atividades científicas. Citam que os autores Lotka, Bradford, Zipf e Price não podem deixar de ser mencionados:

A lei do quadrado inverso, de Lotka (1926), refere-se ao cálculo da produtividade de autores de artigos científicos. Segundo essa hipótese, numa especialidade científica, coexiste pequeno número de pesquisadores extremamente produtivos com uma grande quantidade de cientistas menos produtivos. A lei de Bradford (1934), por sua vez, trata da dispersão dos autores em diferentes publicações periódicas. O que lhe interessava, à época, era determinar o núcleo dos periódicos que melhor se concentrassem em determinado tema. Essa lei resultou de estudos que visavam propor critérios de seleção de periódicos para uma dada coleção, de modo a equilibrar custo x benefício. É, portanto, uma lei voltada para fins gerenciais. Em se tratando da lei de Zipf, apresentada em 1935, refere-se à frequência da ocorrência de palavras num texto longo. Lei quantitativa fundamental da atividade humana, Zipf extraiu sua lei de um princípio geral do “esforço mínimo”: palavra cujo custo de utilização seja pequeno ou cuja transmissão demande esforço mínimo são frequentemente usadas em texto grande. ... Para Price (1969), a cientometria é o estudo quantitativo da atividade científica (SANTOS e KOBASHI, 2009).

Bufrem e Prates (2005) remontam as primeiras citações utilizando o termo infometria ou informetria. Revelam que ele foi introduzido em 1979 pelo professor Otto Nacke. Revelam ainda que “Em 1987, o termo foi posto em discussão na primeira Conferência de Bibliometria e Aspectos Teóricos de Recuperação da Informação em Diepenbeek, na Bélgica, organizada por Egghe e Rousseau, que consideraram a informetria como um “guarda-chuva” conceitual abrangendo bibliometria e cientometria.”

A infometria aborda os aspectos quantitativos da informação em vários formatos. Refere-se também a qualquer grupo social e não especificamente aos cientistas. É capaz de incorporar, utilizar e ampliar os muitos estudos de avaliação da informação que estão fora dos limites tanto da bibliometria quanto da cientometria (BUFREM, PRATES, 2005).

A combinação dos elementos de informação possibilita a elaboração de indicadores quantitativos (medidas) e qualitativos das atividades de construção, comunicação e uso das informações científicas e técnicas. Para isso utilizam-se métodos matemáticos e estatísticos (LE COADIC, 2004).

A infometria caracteriza-se pelas práticas de mensuração dos aspectos quantitativos de conteúdo em qualquer formato. Utiliza-se de unidades definidas, tais como palavras, documentos, textos, fontes ou bases de dados, como focos de análise, podendo priorizar variáveis como a recuperação, a relevância, a revocação

ou outras características da informação que possam ser consideradas relevantes. Com essas finalidades, recorre a métodos estatísticos (BUFREM, PRATES, 2005).

Le Coadic (2004) afirma que a infometria pode ser analítica, algébrica e geométrica e revela ainda que

a infometria estatística pode ser unidimensional, apoiando-se em classificações, nomenclaturas preestabelecidas e que consiste em efetuar a contagem do número de publicações (artigos ou patentes) que apresentem essa ou aquela característica e que pertençam a determinado número de classificação. A infometria estatística possibilita também que a produtividade de um autor, instituição ou país seja medida, assim como possibilita que se meça o impacto de uma revista, assunto ou autor (através da contagem de citações que um trabalho X teve durante certo período). A infometria estatística pode ser também bidimensional ou relacional, por basear-se na detecção de uma relação entre os elementos da informação e visar a identificação de estrutura de um campo de atividade científica ou técnica que é representada com frequência em forma gráfica, através principalmente de mapas (LE COADIC, 2004).

No Brasil, segundo Urbizagástegui Alvarado (1984), é por volta de 1970 que se inicia a influência dos estudos métricos, sob o estímulo da disciplina Processamento de Dados na Documentação, ministrada no curso de Mestrado em Ciência da Informação, do então Instituto Brasileiro de Bibliografia e Documentação (IBBD), atual Instituto Brasileiro de Informação em Ciência e Tecnologia (BUFREM, PRATES, 2005).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se como pesquisa transversal considerando-se a dimensão de tempo, que para Cooper e Schindler (2003) este tipo de pesquisa é realizada em um determinado momento. Caracteriza-se também como pesquisa descritiva, que de acordo com Cooper e Schindler (2003) reflete um estudo estruturado com hipóteses ou questões de investigação claramente delineadas, que visam: Descrever fenômenos ou características associadas com a população-alvo;

estimar as percepções de uma população que tenha essas características; descobrir associações entre as variáveis.

Os estudos foram desenvolvidos através de pesquisa bibliográfica, com aparato teórico, e documental onde todas as Normas de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tanto as Internacionais quanto as Nacionais, foram analisadas. Caracteriza-se como análise de conteúdo, pois procura-se mostrar o que as normas coletadas têm em sua essência, quais informações podem ser retidas implicitamente.

Esta é uma pesquisa com abordagem de problema quantitativa, que para Richardson (1999, p. 70), nesta abordagem há “quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas”. Quanto ao escopo, Cooper e Shindler (2003) definem este estudo caracterizando-o como de amplitude por evidenciar estudo estatístico.

Caracteriza-se ainda como uma infometria, pois utiliza dados estatísticos e matemáticos para mapear informações a partir de registros bibliográficos de documentos (SANTOS; KOBASHI, 2009). Os autores complementam ainda que a infometria trata de mensurar e analisar os aspectos cognitivos da ciência, traduzindo sentido aos dados.

A pesquisa é classificada como de abordagem metodológica empírica, pois possui método científico. Caracterizada ainda como pesquisa *ex-post facto*, considerando-se que as normas utilizadas já foram publicadas e os dados não podem ser alterados.

CATEGORIA	CLASSIFICAÇÃO
Abordagem metodológica	Empirismo
Abordagem do problema	Quantitativa
Objetivo do Estudo	Descritiva
Controle das variáveis	Ex-post facto
Escopo do estudo	Amplitude
Dimensão do tempo	Transversal
Método de Coleta de Dados	Bibliográfica/ documental
Coleta de dados	Análise de conteúdo/ infometria

QUADRO 5: ESTRATÉGIAS DE PLANEJAMENTO DE PESQUISA

FONTE: A autora (2013)

Para efetuar a análise das referências nas legislações foram definidos os termos que serviriam de parâmetro para o assunto convergência. Estes termos foram retirados da IPSAS 0, denominada de Prefácio às IPSAS. Desta norma selecionaram-se quinze palavras a partir da exploração do referencial teórico e identificação com o processo de convergência da contabilidade pública. Estas palavras serviram como referência para analisar todas as normas brasileiras coletadas para a primeira categoria de análise, palavras diretamente relacionadas com a convergência.

Dentre estas palavras encontram-se termos como IPSAS, IFAC, IFRS, IASB e pronunciamentos. Estes termos relacionados anteriormente não apresentaram frequência nas NBCASP, e para melhor visualização dos resultados, sendo desconsiderados na análise geral dos termos.

A fim de que servissem como referências, estas palavras foram consideradas por seus radicais, uma vez que se utilizadas em sua forma completa restringiriam os resultados desta pesquisa. Utilizando-se os radicais das palavras foi possível considerar nas normas brasileiras as palavras desconsiderando-se gênero e grau, e admitindo-se derivações, sendo que apresentassem o mesmo radical.

A separação por categoria serviu para visualizar se houve uma maior proximidade com o tema “convergência” e qual a norma está mais afeta ao tema. Com a apuração de frequência dos termos em questão sobre as normas em estudo, foi possível elaborar gráficos anuais com o objetivo de responder ao objetivo geral desta pesquisa.

As frequências dos termos de cada uma das normas analisadas representam o percentual de presença quanto ao total de palavras de cada texto. A comparação entre normas internacionais e normas brasileiras apresentam o mesmo padrão de escala, uma vez que as palavras elencadas em cada uma das normas é quantificada quanto ao total de palavras do texto, independente da dimensão de cada um destes. Este tipo de escala permitiu verificar qual a relevância de cada termo selecionado quanto à norma em análise.

3.1 INSTRUMENTO DE PESQUISA E COLETA DOS DADOS

A coleta de dados ocorreu por meio do site do Conselho Federal de Contabilidade e do site do IFAC. O tratamento dos dados foi efetuado com a utilização do sistema *Text Analyses Too*, aplicando-se a infometria das informações.

Neste estudo foi utilizada a população das normas publicadas, brasileiras e internacionais, a partir do ano de 2000 até o ano de 2008. Compreendendo as vinte e seis IPSAS e, o seu Prefácio (IPSAS 0) e, com publicação até fevereiro de 2008, as dez NBCASP, publicadas em novembro de 2008.

Após coletados e organizados todos os documentos necessários, estes foram submetidos a uma análise de conteúdo, com pré análise de todas as IPSAS e NBCASP com o objetivo de selecionar quais normas internacionais serviram de base para as normas nacionais e qual a relação entre elas, ou seja, a intenção foi identificar qual norma internacional gerou conteúdo para uma específica norma brasileira.

Após esta pré análise, com identificação do material a ser utilizado, todas as normas internacionais e brasileiras que apresentaram relação, foram lançadas no programa *Text Analysis Tool*, onde procedeu-se a contagem de palavras com apresentação do resultado de suas frequências. Os primeiros arquivos analisados foram as IPSAS, que originou o parâmetro para comparativo com as legislações brasileiras.

3.2 ANÁLISE DO MATERIAL E TRATAMENTO DOS DADOS

Seguindo-se as orientações de Bardin (1977, p. 89) procedeu-se a Análise de Conteúdo organizando os documentos nas três fases que seguem: 1) pré-análise; 2)

exploração do material; 3) tratamento dos resultados, inferência e interpretação. Na fase de pré-análise procedeu-se aos passos estabelecidos por Bardin:

- a) Leitura flutuante
- b) Escolha dos documentos
- c) Formulação das hipóteses e dos objetivos
- d) Referenciação dos índices e elaboração de indicadores
- e) Preparação do material (BARDIN, 1977; p.89).

Após coletas as legislações brasileiras referentes a contabilidade governamental e na fase de escolha dos documentos obedeceu-se às principais regras para constituição do corpus:

- a exaustividade, onde todas as normas de contabilidade aplicada ao setor público, disponíveis pelo IFAC e pelo CFC, foram consideradas;
- a representatividade, uma vez que todas as normas serviram de base para análise, não houve perda de conteúdo que pudesse prejudicar a análise;
- a homogeneidade, todas as normas coletas foram disponibilizadas pelo IFAC e pelo CFC, não havendo, portanto critérios precisos de escolha;
- a pertinência, os documentos selecionados são adequada fonte de informação, de modo a corresponderem ao objetivo proposto da análise.

Após a fase de pré-análise houve a exploração do material, com codificação dos dados. “A codificação é o processo pelo qual os dados brutos são transformados sistematicamente e agregados em unidades, as quais permitem uma descrição exata das características pertinentes do conteúdo” (HOLSTI, 1969 apud BARDIN, 1977, p. 97). Com a finalidade de categorizar e quantificar a informação, os dados forma codificados, seguindo as três etapas definidas por Bardin (1977, p.97), o recorte, com escolha de palavras como unidade de registro; a enumeração, considerando-se a presença como regra de contagem e; a classificação e a agregação, com escolha das categorias.

As categorias escolhidas foram palavras diretamente relacionadas à convergência e palavras diretamente relacionadas ao conteúdo da norma. Após a categorização, as palavras selecionadas mediante análise das IPSAS serviram de base para a análise de todas as NBCASP. Considerando-se que as palavras

selecionadas são relacionadas com o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade, aplicou-se a procura destas palavras em cada uma das normas em questão.

Com a exploração do material foi possível identificar quais as IPSAS foram utilizadas na formação das Normas Brasileiras. Apesar de que apenas quinze IPSAS foram analisadas com este propósito no Brasil, procedeu-se com a análise de todas as normas a fim de eliminar qualquer falha de interpretação. A Quadro 6 demonstra a relação entre as IPSAS e as NBCASP:

NBCT 16.1	IPSAS 0
NBCT 16.2	IPSAS 1, 7
NBCT 16.3	IPSAS 1, 14
NBCT 16.4	IPSAS 9
NBCT 16.5	IPSAS 17
NBCT 16.6	IPSAS 1, 2, 19, 24
NBCT 16.7	IPSAS 6, 7
NBCT 16.8	IPSAS 19
NBCT 16.9	IPSAS 17, 26
NBCT 16.10	IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21, 26

QUADRO 6: RELAÇÃO ENTRE NBCASP E IPSAS
 FONTE: A autora (2013)

Mediante este resultado foi possível seguir para a última fase da análise de conteúdo, o tratamento dos dados, inferência e interpretação. Estes dados foram tratados por meio da estatística descritiva com técnicas de gráficos descritivos. A interpretação dos dados é tratada no capítulo a seguir.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Essa seção apresenta a análise dos dados e verifica a aplicabilidade os objetivos deste estudo. A fim de verificar o primeiro e o segundo objetivos específicos estabelecidos na pesquisa - analisar por procedimento infométrico o conteúdo terminológico e semântico das IPSAS e NBCASP e; mostrar em que medida o conteúdo das IPSAS esta presente na elaboração das NBCASP – procede-se a análise de conteúdo das 27 IPSAS publicadas nos anos de 2000 a 2008 e, posteriormente procedeu-se a análise de conteúdo das 10 NBCASP publicadas no ano de 2008. Os resultados obtidos permitem a verificação do objetivo geral desta pesquisa – analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBCASP –.

O terceiro objetivo específico desta pesquisa - analisar se as NBCASP remetem interferência terminológica e semântica das IPSAS – pôde ser verificado no momento da pré-análise dos dados. O resultado desta análise foi obtido mediante leitura das normas brasileiras buscando-se conteúdos semelhantes ao das normas internacionais.

Com a finalidade de melhor visualizar os resultados procedeu-se com a análise individual de cada NBCASP, apresentando todos os passos desta pesquisa, desde a pré-análise, com o objetivo de justificar a relação com as normas internacionais, até a exploração e apresentação dos resultados nas duas categorias, buscando relação com a convergência e a relação com as normas internacionais específicas.

A primeira NBCASP, denominada de Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação, relaciona-se diretamente com a IPSAS 0 ou Prefácio às IPSAS pois, ambos apresentam conceitos e objetivos e definem o campo de aplicação das normas, definem ainda a aplicação das normas para efetivar o processo de convergência da contabilidade no setor público. A IPSAS 0 indica também que os países devem regular sua próprias normas de acordo com as IPSAS.

A verificação por categoria de análise, para esta NBCASP nº1, se confunde uma vez que a norma internacional que fornece os termos diretamente relacionados com o tema convergência, a IPSAS 0, é também a norma que está diretamente

relacionada com a NBCASP em questão. O Gráfico 1 permite a visualização dos termos relacionados:

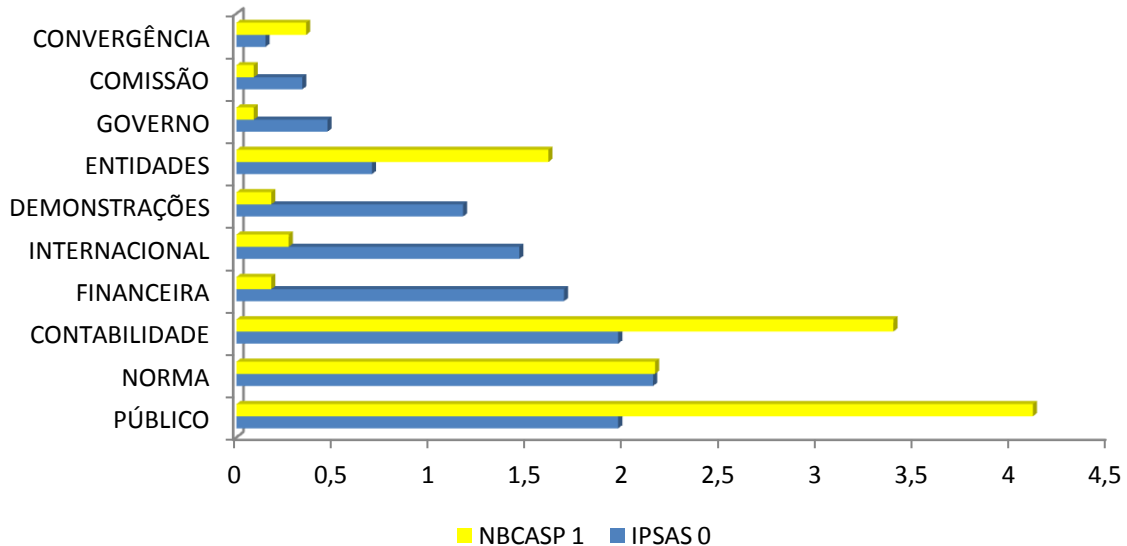


GRÁFICO 1: NBCASP 1 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

Este Gráfico permite visualizar que a NBCAS 1 e a IPSAS 0, considerando-se os termos selecionados, apresentam bastante semelhanças. Ambas objetivam a aplicação da convergência da contabilidade aos padrões internacionais no setor público. Os termos convergência, entidade, contabilidade e público estão mais frequentes na NBCASP 1 do que na IPSAS 0, o que pode indicar um grande direcionamento desta norma brasileira em cumprir o objetivo de facilitar o processo de convergência.

A NBCASP 2, Patrimônio e Sistemas Contábeis, foi formulada a partir das IPSAS 1 e IPSAS 7. A NBCASP 2 apresenta definições de patrimônio público e sistema contábil, apresenta ainda a estrutura de um sistema contábil e definições de ativo, passivo, patrimônio líquido e de suas classificações em circulante e não circulante. Estas definições estão igualmente presentes na IPSAS 1 e posteriormente na IPSAS 7. Para estudo desta norma foi possível a verificação de ambas categorias de análise, a comparação dos termos diretamente relacionadas à convergência, retirados da IPSAS 0, e a comparação dos termos diretamente relacionados a norma, retirados das IPSAS 1 e 7. Os Gráficos 2 e 3 demonstram os resultados:

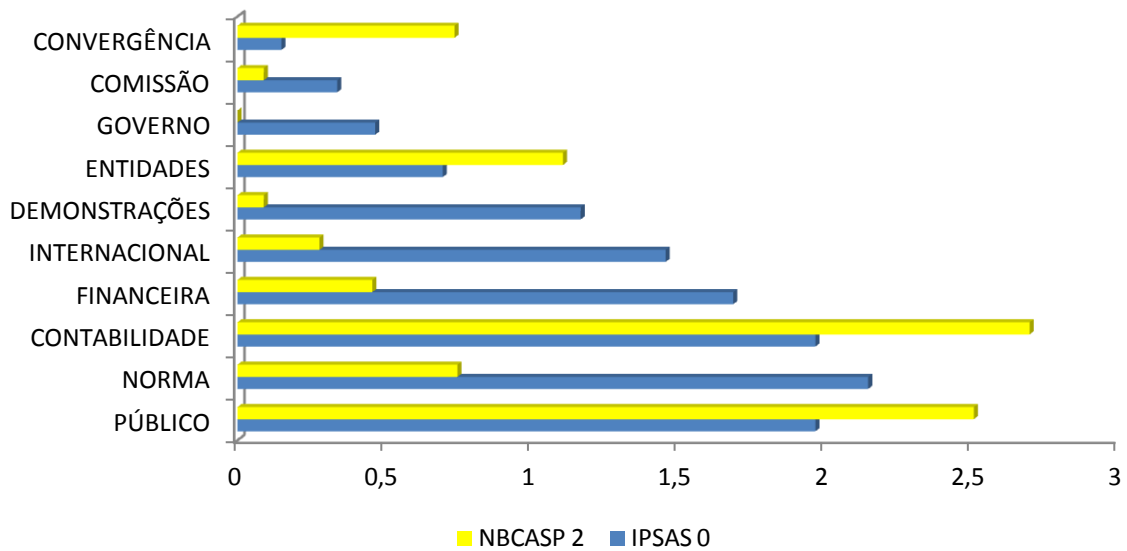


GRÁFICO 2: NBCASP 2 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

É possível inferir do Gráfico 2 que a NBCASP 2 apresenta termos afetos a convergência na contabilidade aplicada ao setor público. Os mesmos termos que apresentaram maior frequência na primeira norma também se destacaram nesta, sendo estes a convergência, entidade, contabilidade e público.

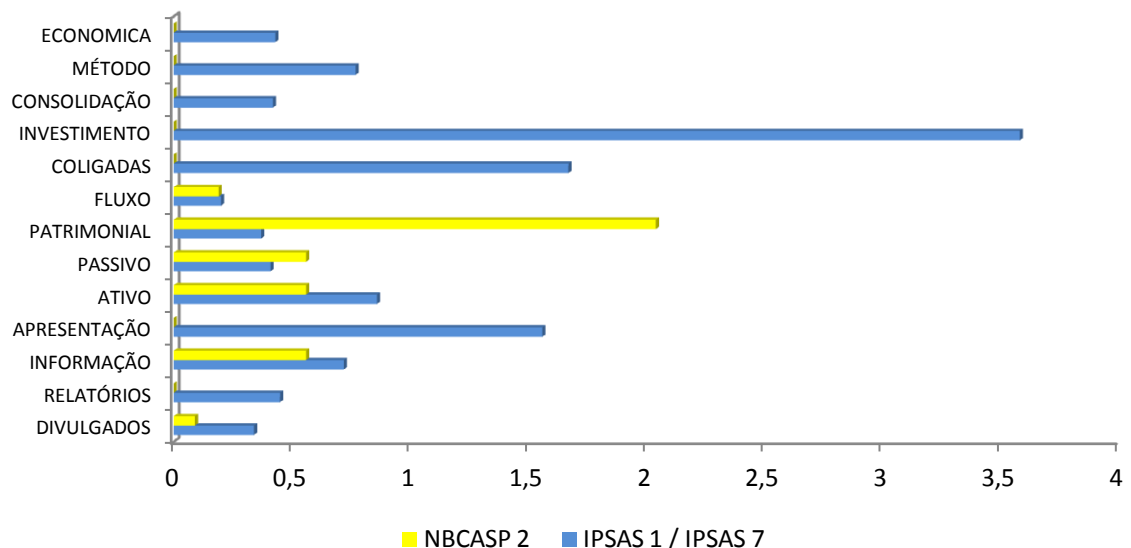


GRÁFICO 3: NBCASP 2 X IPSAS 1 / IPSAS 7
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O Gráfico 3 permite uma interpretação de que a NBCASP 2 não apresenta conteúdo presente nas IPSAS 1 e 7. Esta norma brasileira apresenta apenas alguns

conceitos e definições apresentados nas normas internacionais, a maior parte dos conteúdos das normas internacionais relacionadas não estão presentes nesta NBCASP 2.

A NBCASP 3, denominada Planejamento e Seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil, foi formulada a partir de conceitos contidos na IPSAS 1. Esta norma brasileira define avaliação de desempenho, planejamento, planos hierarquicamente interligados e evidenciação. Relaciona-se com a IPSAS 1 nos aspectos em que apresenta definições contidas nesta norma internacional. A verificação por categorias de análise é apresentada nos Gráficos 4, termos diretamente relacionados a convergência e, Gráfico 5 com os termos diretamente relacionados a norma:

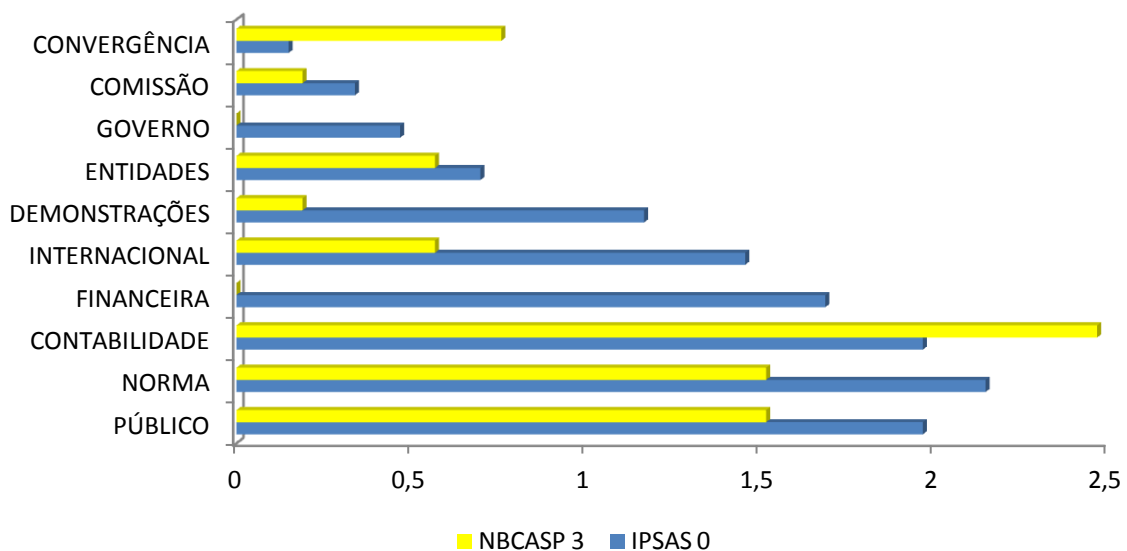


GRÁFICO 4: NBCASP 3 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O Gráfico 4 demonstra que a NBCASP 3 apresenta convergência se observados os termos em análise, estes termos são presentes e frequentes nesta norma brasileira, as palavras convergência e contabilidade destacam-se com relação a norma internacional.

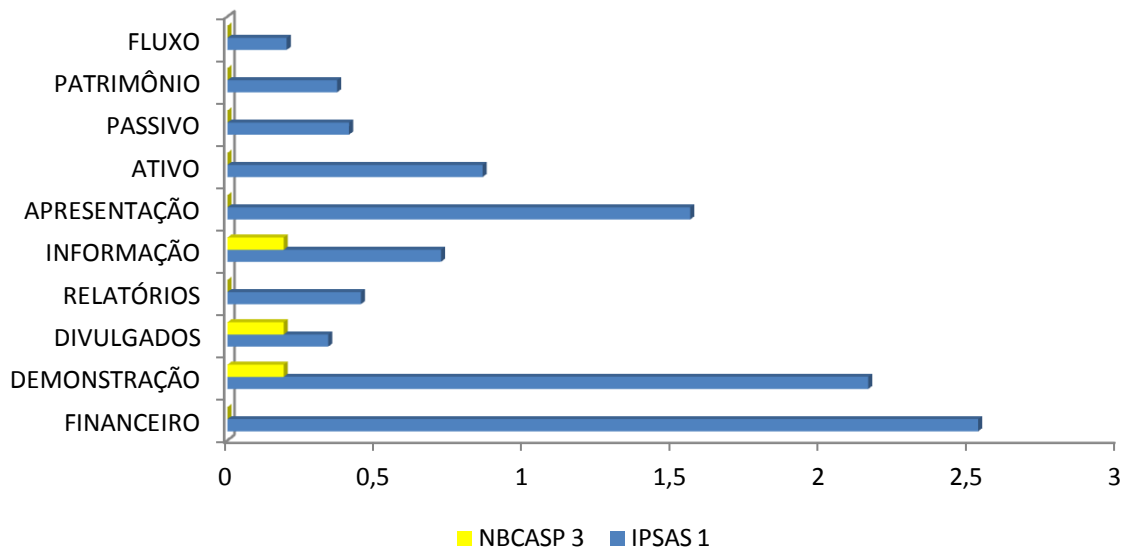


GRÁFICO 5: NBCASP 3 X IPSAS 1
 FONTE: NBCASP e IPSAS

A partir do Gráfico 5 pode-se visualizar que esta norma brasileira não remonta conteúdo da IPSAS 1. No momento da pré-análise, das normas internacionais, esta IPSAS foi a que mais apresentou conceitos presentes na NBCASP 3. No entanto, quando realizada a análise de conteúdo com quantificação de palavras, esta relação se mostrou superficial se considerados os termos selecionados.

A NBCASP 4, Transações no Setor Público, relaciona-se diretamente com a IPSAS 23, Receitas Provenientes de Operações que não sejam de câmbio (Taxas e Transferências). Esta norma internacional foi a que melhor se aproximou das definições apresentadas na norma brasileira analisada. Esta NBCASP define atos e fatos administrativos e esta definição é apresentada, portanto na IPSAS 0, define ainda variações patrimoniais e transações no setor público, definições estas contidas na IPSAS 23. Os Gráficos 6 e 7 exibem, respectivamente, as palavras diretamente relacionadas a convergência e as palavras diretamente relacionadas a norma:

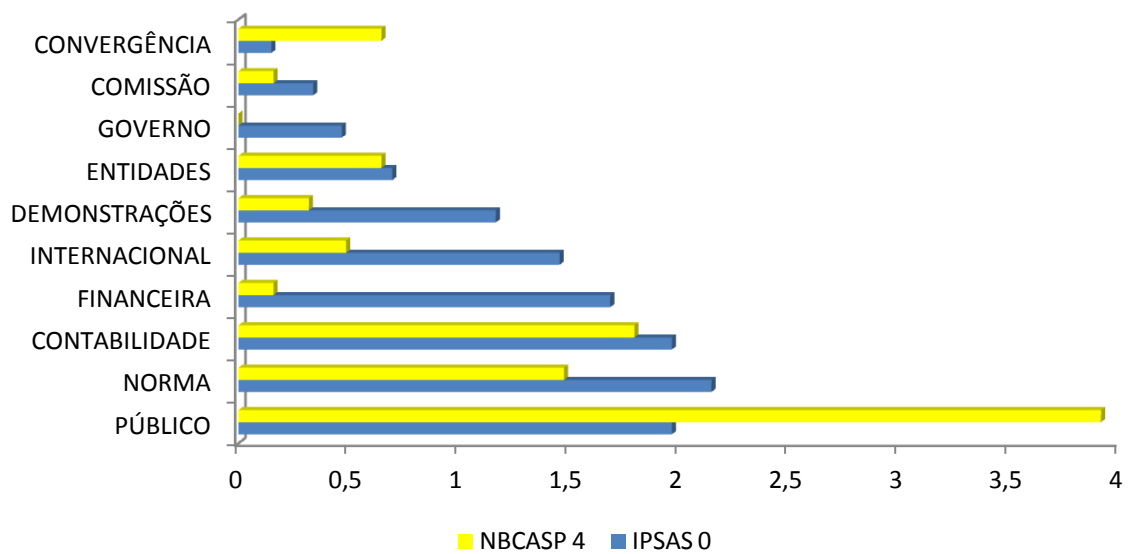


GRÁFICO 6: NBCASP 4 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O Gráfico 6 aponta a comparação entre a IPSAS 0, denominada Prefácio a IPSAS, e a NBCASP 4, considerando-se os termos selecionados. A partir desta comparação é possível afirmar que esta NBASP apresenta grande percentual de convergência diante destes termos, uma vez que os termos convergência e público excedem o percentual de presença na norma brasileira com relação a norma internacional. E as palavras entidade, contabilidade e norma apresentam frequência próxima considerando-se as normas nacional e internacional.

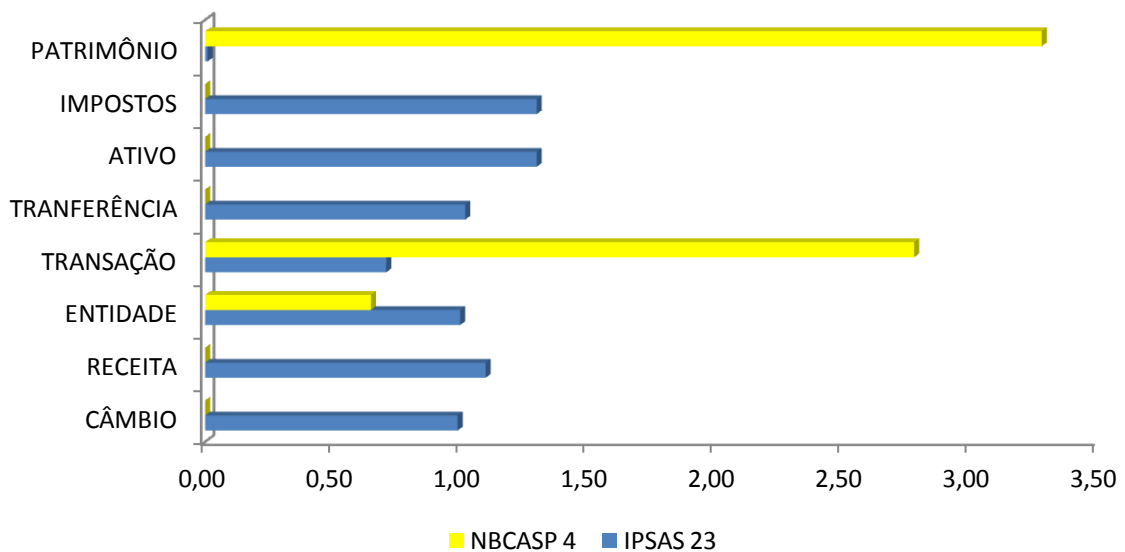


GRÁFICO 7: NBCASP 4 X IPSAS 23
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O Gráfico 7 compara a NBCASP 4 com a IPSAS 23. Os termos foram selecionados a partir desta norma internacional e apontam que a norma brasileira não traduz completamente os conceitos daquela norma. Os termos patrimônio e transação apresentaram grande frequência se equiparados aos termos restantes, no entanto este fato não é suficiente para se considerar uma proximidade entre ambas as normas. É possível afirmar que a NBCASP 4 apenas apresenta alguns conceitos trazidos pela IPSAS 23.

A NBCASP 5, denominada Registro Contábil, apresenta relação com a IPSAS 17. A norma brasileira define as formalidades para o registro contábil, a segurança das informações e o reconhecimento e bases de mensuração, portanto a norma internacional que versa sobre imobilizado aponta o registro contábil apenas como uma das definições. Os Gráficos 8 e 9 apontam, respectivamente, a comparação desta norma com relação a convergência de um modo geral e com relação as termos específicos da norma internacional relacionada:

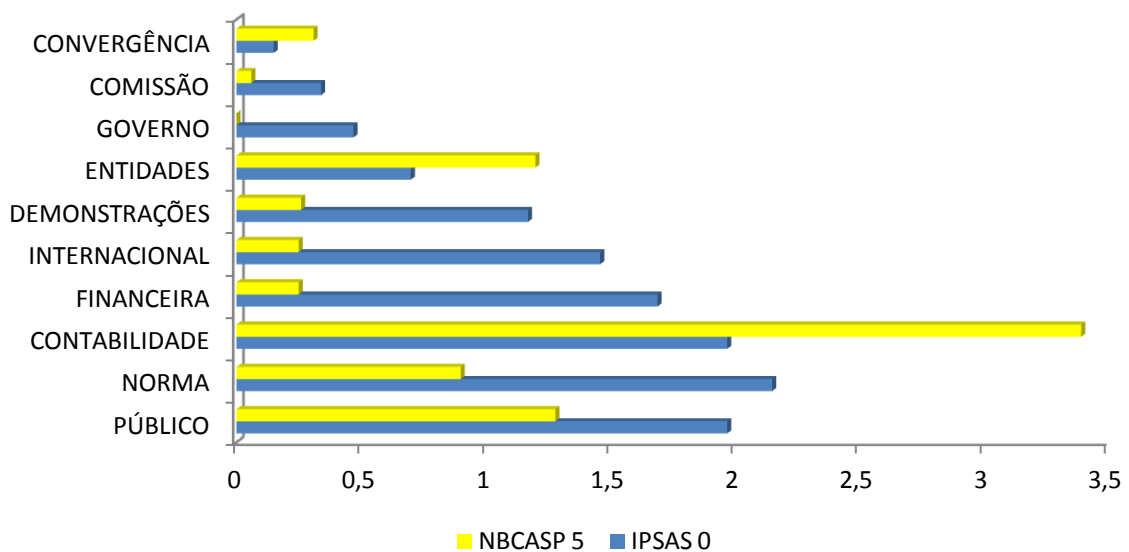


GRÁFICO 8: NBCASP 5 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

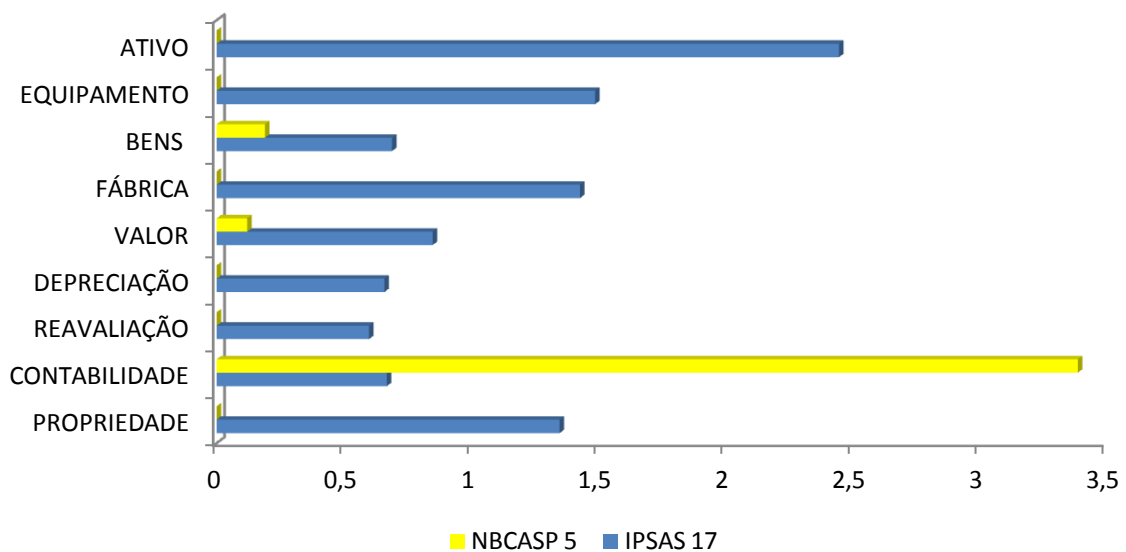


GRÁFICO 9: NBCASP 5 X IPSAS 17
 FONTE: NBCASP e IPSAS

A partir do exposto nos gráficos anteriores é possível inferir que esta norma brasileira apresenta termos atinentes a convergência, porém não aponta semelhança com a norma internacional atrelada. O registro contábil é tema pouco significativo na norma internacional o que resultou no resultado exposto.

A NBCASP 6, denominada Demonstrações Contábeis, foi formulada a partir das IPSAS 1, 2, 6 e 24. A norma brasileira apresenta quais as demonstrações devem ser publicadas pelo setor público, possível visualizá-las no Quadro 7:

Normas internacionais – IPSAS	Normas brasileiras - NBCASP
Demonstração da Posição Financeira – IPSAS 1	Balanço Patrimonial – NBCASP 16.6
<i>Não contempla</i>	Balanço Orçamentário– NBCASP 16.6
Desempenho Financeiro– IPSAS 1, 6 e 24	Balanço Financeiro– NBCASP 16.6
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido– IPSAS 1	Demonstração das Variações Patrimoniais – NBCASP 16.6
Declaração de Fluxo de Caixa– IPSAS 2	Demonstração dos Fluxos de caixa– NBCASP 16.6
<i>Não Contempla</i>	Demonstração do Resultado Econômico– NBCASP 16.6
Notas Explicativas– IPSAS 1	Notas explicativas– NBCASP 16.6

QUADRO 7: COMPARATIVO ENTRE AS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EXIGIDAS PELAS IPSAS E NBCASP

FONTE: NBCASP e IPSAS

A NBCASP 6 define 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. Devem ser publicadas 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. Cita em sua IPSAS 24 a indicação de uma demonstração complementar comparativa do orçamento, ou afirma 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.

O Gráfico 10 exhibe a comparação dos os termos considerados diretamente relacionados a convergência entre a NBCASP 6 e a IPSAS 0, que possui orientações básicas para o entendimento de todas as outras IPSAS:

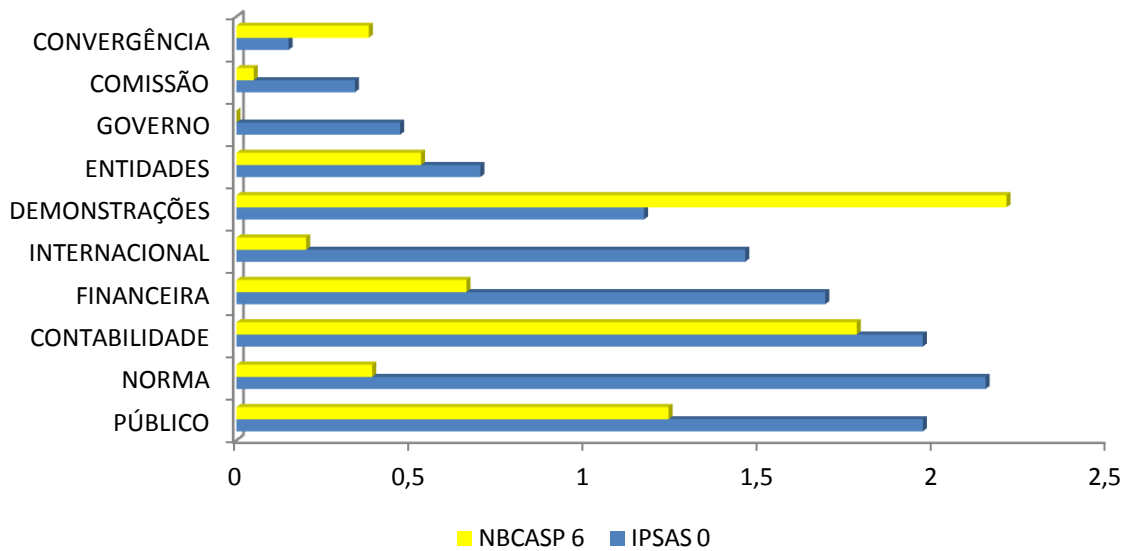


GRÁFICO 10: NBCASP 6 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

A partir do gráfico anterior pode-se inferir que esta norma brasileira apresenta termos relacionados a convergência, ou seja, está buscando a convergência para o setor público brasileiro. A visualização da segunda categoria de análise será possível a partir dos Gráficos 11, 12, 13 e 14, que apontam a comparação com as IPSAS 1, 2, 6 e 24 respectivamente. Os termos foram selecionados mediante as normas internacionais e procurados na norma brasileira por suas frequências:

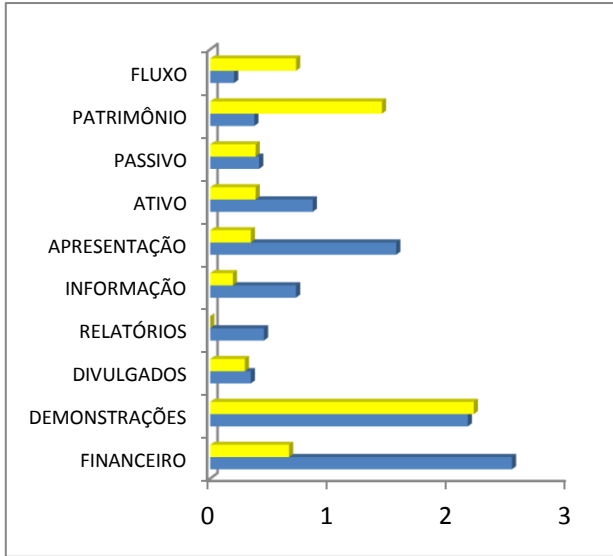


GRÁFICO 11: NBCASP 6 X IPSAS 1

FONTE: NBCASP e IPSAS

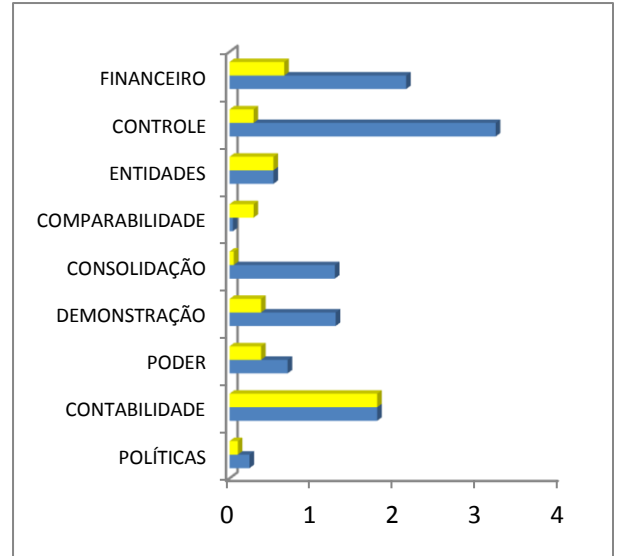


GRÁFICO 13: NBCASP 6 X IPSAS 6

FONTE: NBCASP e IPSAS

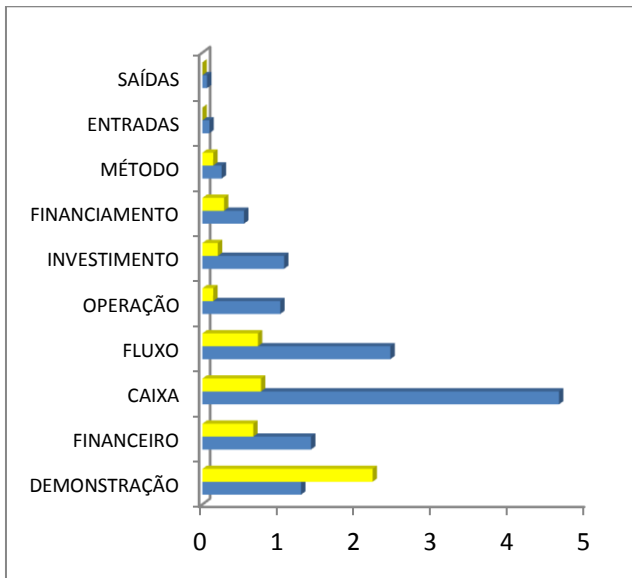


GRÁFICO 12: NBCASP 6 X IPSAS 2

FONTE: NBCASP e IPSAS

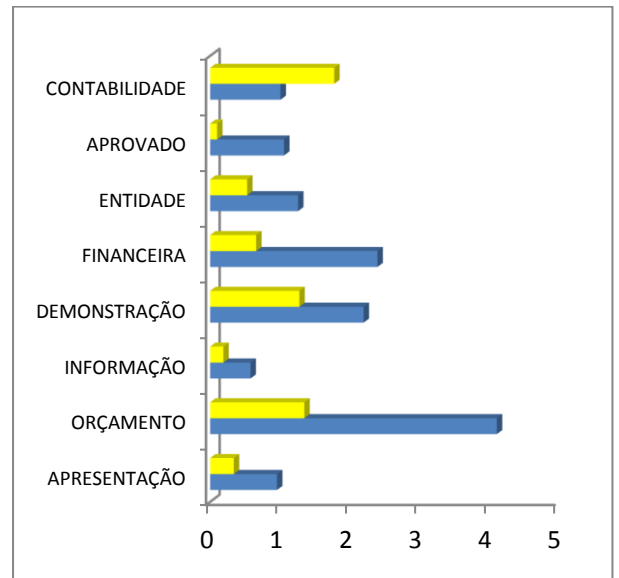


GRÁFICO 14: NBCASP 6 X IPSAS 24

FONTE: NBCASP e IPSAS

Diante dos gráficos anteriormente apresentados é possível observar que a norma brasileira analisada exibe maior semelhança com a IPSAS 1, porém aponta proximidade também com as IPSAS 2, 6 e 24 considerando-se os termos destas extraídos. Faz-se necessário esclarecer que a presença de termos considerados como diretamente relacionados a convergência é presente na maioria das análises por categoria de diretamente relacionadas as normas por causa do conteúdo das mesmas. A NBCASP 6 refere-se a demonstrações contábeis, sendo que o termo demonstrações é frequente em todas as normas internacionais relacionadas assim como na própria norma brasileira em questão. A desconsideração do termo seria como diretamente relacionado a norma comprometeria o resultado da pesquisa uma vez que o termo mais relevante nesta NBCASP. Os resultados visualizados nos gráficos de 11 a 14 apenas reafirmam a análise apresentada anteriormente, realizada na fase de pré-análise das normas com a leitura e análise do conteúdo.

A NBCASP 7, Consolidação das Demonstrações Contábeis, considera as relações de dependência entre as entidades e define que a demonstração consolidada deve abranger as transações contábeis de todas as unidades incluídas. Esta norma brasileira foi formulada seguindo os conceitos das IPSAS 6 e 7, que tratam de demonstrações contábeis para entidades controladas e investimentos em controladas e coligadas, ou seja, estas normas estão diretamente relacionadas em tema. O Gráfico 15 demonstra a relação desta NBCASP 7 com o tema convergência:

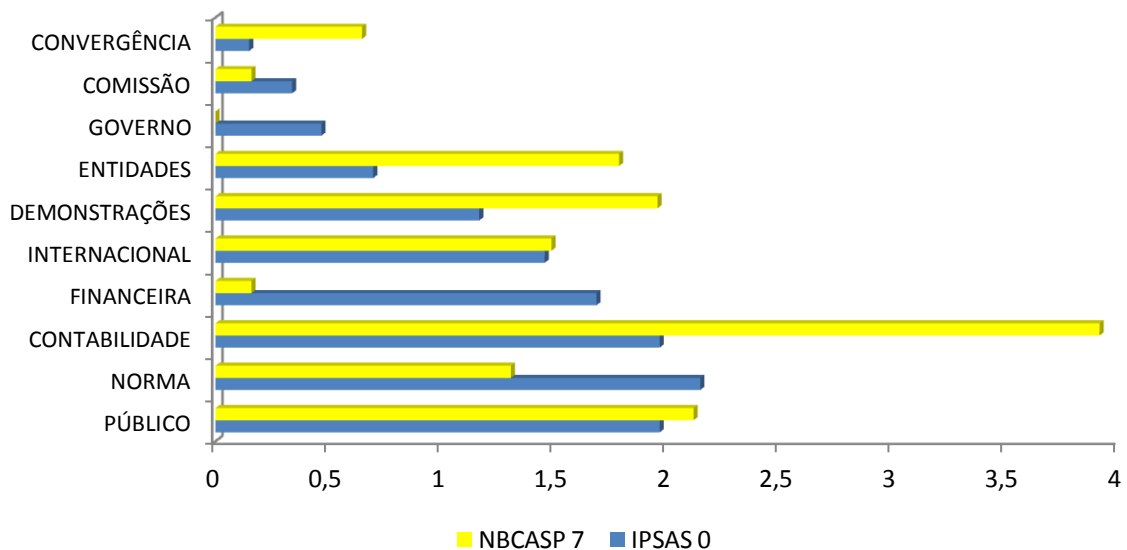


GRÁFICO 15: NBCASP 7 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O gráfico anterior exibe que esta norma brasileira está totalmente relacionada ao processo de convergência, que 8 dos 10 termos selecionados apresentam frequência maior ou igual a frequência da norma internacional. A seguir será apresentado o Gráfico 16 com a relação entre a NBCASP 7 e as IPSAS 6 e 7:

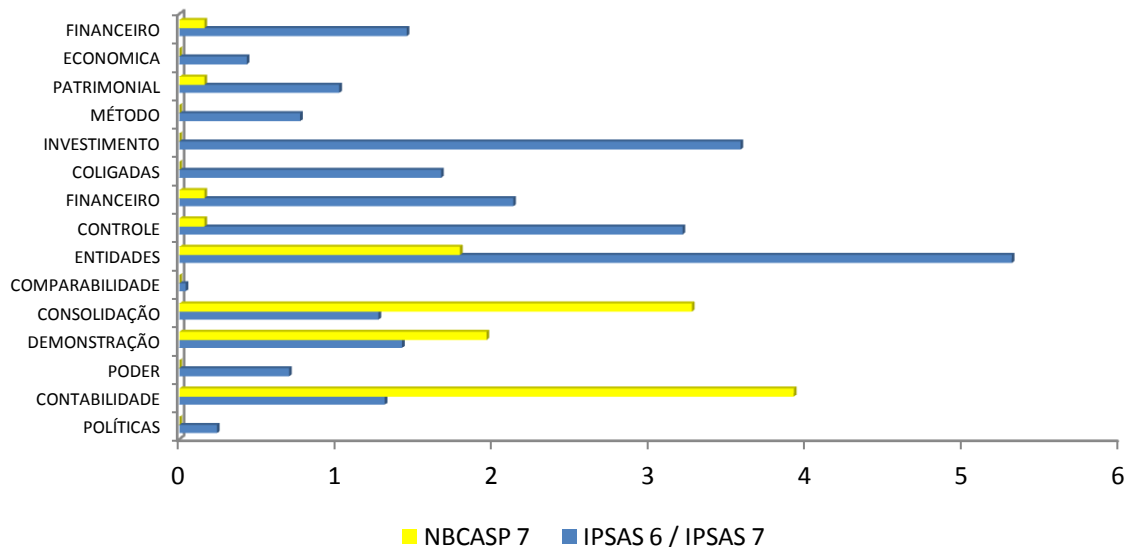


GRÁFICO 16: NBCASP 7 X IPSAS 6 / IPSAS 7
 FONTE: NBCASP e IPSAS

É possível visualizar no gráfico anterior que a norma brasileira, apesar de ter sido criada com o mesmo escopo das normas internacionais em questão - de estabelecer critérios para construção de demonstrações contábeis de entidades controladas, mas não apresenta o mesmo conteúdo e não reflete as características das IPSAS 6 e 7. Os termos consolidação, demonstração e contabilidade exibem maior ocorrência na norma brasileira e refletem o objetivo desta norma mas não são suficientes para considerar-se que as normas brasileira e internacionais apresentam o mesmo conteúdo.

A NBCASP 8, denominada Controle Interno, apresenta várias definições imprescindíveis para o controle de conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados. Esta norma brasileira foi formulada com o objetivo de orientar o suporte do sistema de informação contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, tema este que não é específico de nenhuma norma internacional publicada. Entretanto a NBCASP 8 aproxima-se da IPSAS 19 no que tange ao conceito dos riscos e fatos imprevisíveis que poderão

afetar a qualidade da informação contábil. Não foi identificada nas IPSAS analisadas referencia ao conceito de controle interno, e sua aplicação nos diversos níveis da entidade. Os Gráficos 17 e 18 exibem, respectivamente, as relações entre a NBCASP 8 e a IPSAS 0 e entre a NBCASP 8 e a IPSAS 19:

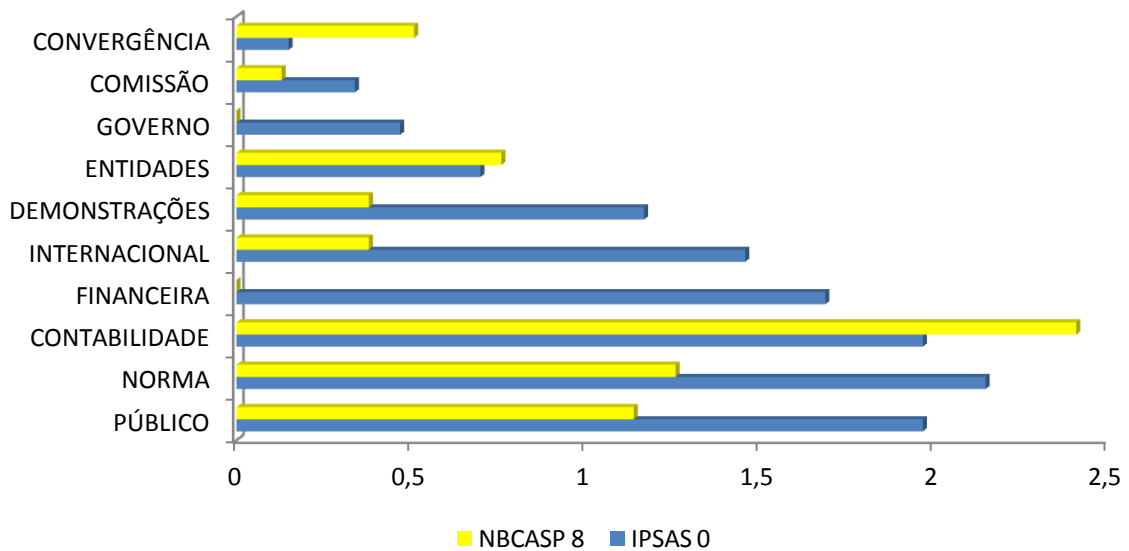


GRÁFICO 17: NBCASP 8 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

Por meio do Gráfico 17 é possível visualizar que esta norma brasileira também está afeta ao tema convergência, sendo que apenas 2 entre os 10 termos presentes não apontaram frequência satisfatória.

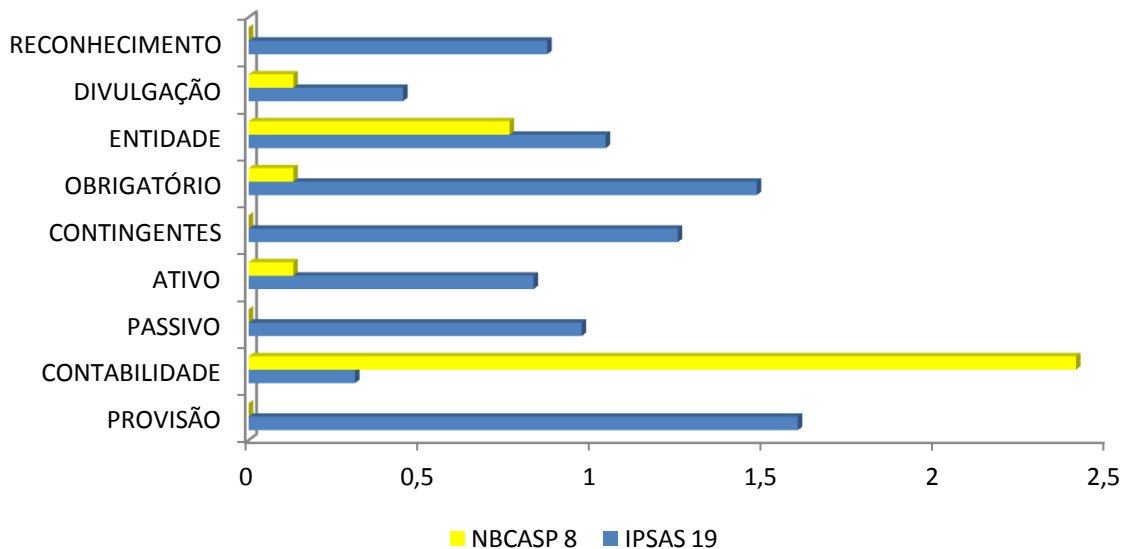


GRÁFICO 18: NBCASP 8 X IPSAS 19
 FONTE: NBCASP e IPSAS

Porém, com relação a categoria de análise de palavras diretamente relacionadas a norma, não houve relação alguma, a presença das palavras significantes é irrisória na maioria dos termos. As palavras entidade e contabilidade que se destacaram em frequência são também relacionadas como palavras diretamente relacionadas a convergência, fato este que justifica a ocorrência mais relevante.

A NBCASP 9, Depreciação, Amortização e Exaustão, que representa uma grande transformação para a contabilidade do setor público, uma vez que estes procedimentos não eram adotados na contabilidade governamental brasileira, não possui uma norma internacional diretamente relacionada. Estes procedimentos são explicados e orientados nas IPSAS 17 E 26, pois estas versam sobre Imobilizado e Equipamentos e Ativos Geradores de Caixa, fatores estes que sofrem depreciação, amortização ou exaustão. Os Gráficos 18 e 19 apresentam os resultados da busca por termos afetos a convergência e às normas internacionais elencadas de acordo com suas frequências:

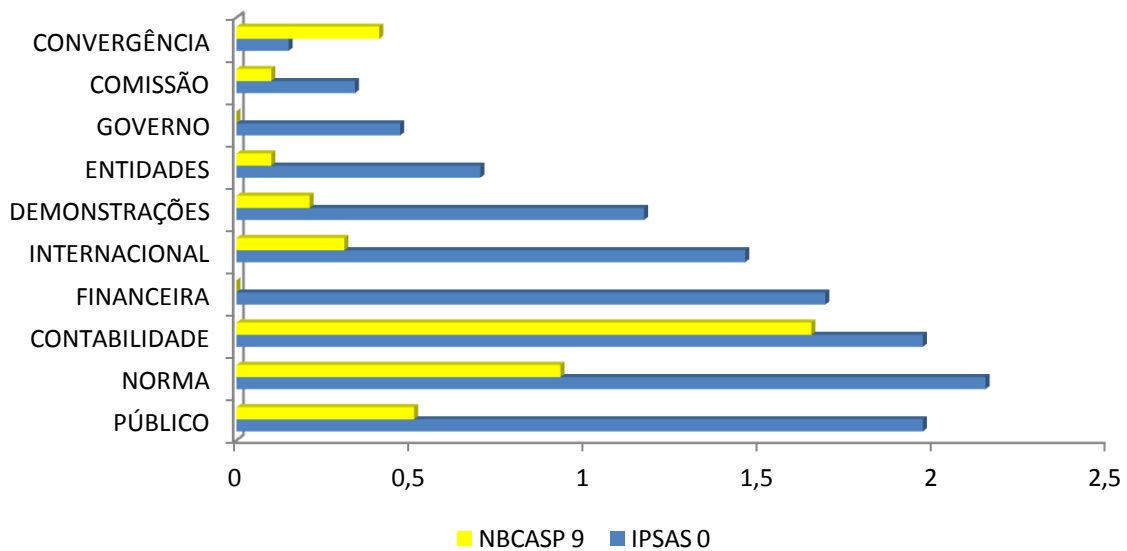


GRÁFICO 19: NBCASP 9 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

A NBCASP 9 apresenta frequência nos termos afetos a convergência, como é possível visualizar no Gráfico 19, apesar de não ser uma presença muito significativa, pois apenas as palavras contabilidade e norma ocorreram mais que 0,05% em todo o texto da norma.

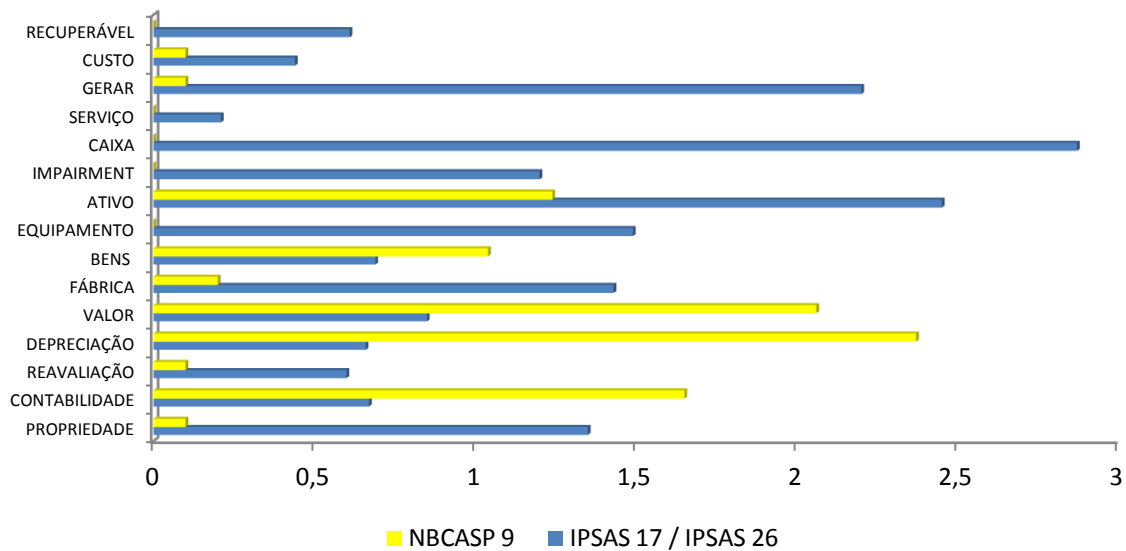


GRÁFICO 20: NBCASP 9 X IPSAS 17 / IPSAS 26
 FONTE: NBCASP e IPSAS

No Gráfico 20 evidencia-se a relação entre a norma brasileira e as normas internacionais, e aponta que a NBCASP traduz conceitos das IPSAS nos termos afetos a depreciação como: ativo, bens, valor, depreciação e contabilidade. É permitido afirmar que esta NBCASP é formulada a partir destas normas e apresenta parte significativa de seus conteúdos.

A NBCASP 10, denominada Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público, engloba em sua criação conteúdos de várias normas internacionais, sendo estas a IPSAS 7, 8, 12, 17, 19, 21, 26. A NBCASP 10 apresenta critérios e procedimentos para avaliação e mensuração de ativos e passivos. Define padrões para disponibilidades, estoques, investimentos permanentes, imobilizado, diferido, reavaliação, bens imóveis específicos.

A IPSAS 7 define que um investimento numa associada deve ser contabilizado nas demonstrações financeiras consolidadas pelo método de equivalência patrimonial, tema este abordado na norma brasileira. A IPSAS 8 refere-se a *joint venture* que a norma brasileira define como “o valor pelo qual um ativo pode ser intercambiado ou um passivo pode ser liquidado entre partes interessadas que atuam em condições independentes e isentas ou conhecedoras do mercado”.

O tema fornecido pela IPSAS 12 foi “estoques” que é abordado em todos os seus aspectos pela norma internacional. A IPSAS 17 é dedicada ao ativo

imobilizado, que também é abordado pela norma brasileira uma vez que compõe o ativo de uma entidade.

A IPSAS 19 “identifica as circunstâncias em que as provisões devem ser reconhecidas, como devem ser medidas e as divulgações que devem ser feitas” (IFAC 2006), também exige que certas informações sejam divulgadas sobre passivos contingentes e ativos contingentes nas notas explicativas. Definições que são contempladas pela NBCASP 10.

As IPSAS 21 e 26 contemplam os temas Ativos Não Geradores de Caixa e Ativos Geradores de Caixa, respectivamente. Estas normas também foram utilizadas na elaboração da última norma brasileira publicada em 2008. Estas duas normas internacionais versam amplamente sobre *impairment* que é conceituado na NBCASP 10 como o “ajuste ao valor de mercado ou de consenso entre as partes para bens do ativo, quando esse for inferior ao valor líquido contábil” (CFC, 2008).

O Gráfico 21 exibe a comparação entre a NBCASP 10 e a IPSAS 0 a fim de verificar a categoria de análise das palavras diretamente reacionadas a convergência:

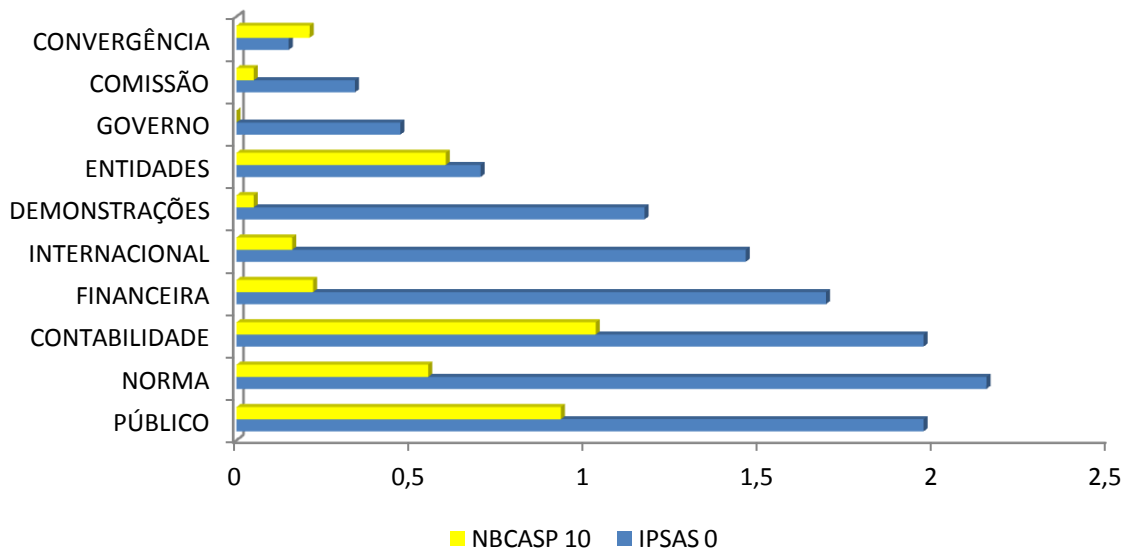


GRÁFICO 21: NBCASP 10 X IPSAS 0
 FONTE: NBCASP e IPSAS

O gráfico anterior permite visualizar que praticamente todos os termos selecionados apresentam frequência inferior a 1% na norma brasileira analisada, excetua-se apenas a palavra contabilidade com pouco mais que 1% de frequência.

No entanto, após as análises realizadas para esta pesquisa é possível afirmar que a baixa frequência destes termos é resultado da diversidade de conceitos e definições de variados temas. A verificação da categoria de análise de palavras diretamente relacionadas com a norma é apresentada pelos Gráficos 22, 23, 24, 25, 26 E 27:

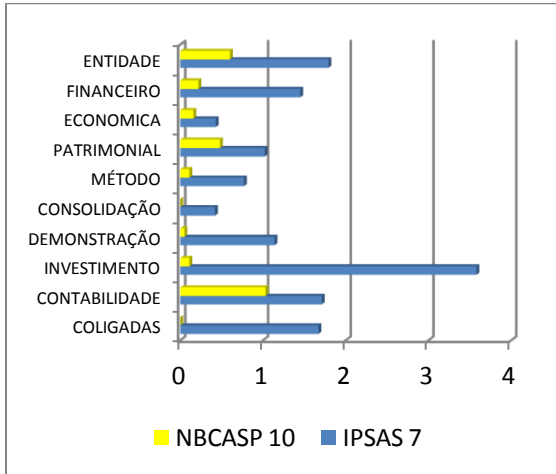


GRÁFICO 22: NBCASP 10 X IPSAS 7

FONTE: NBCASP e IPSAS

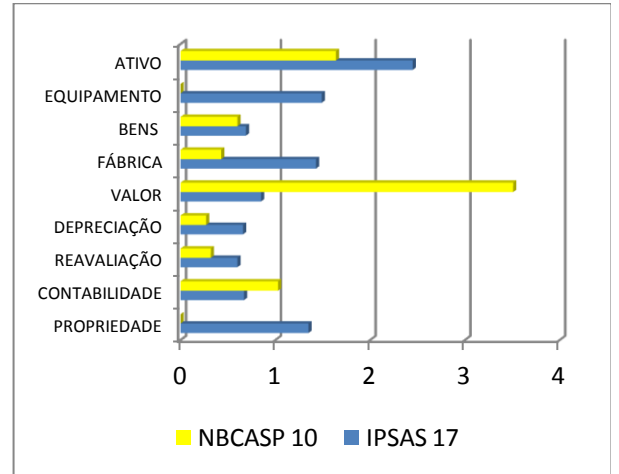


GRÁFICO 25: NBCASP 10 X IPSAS 17

FONTE: NBCASP e IPSAS

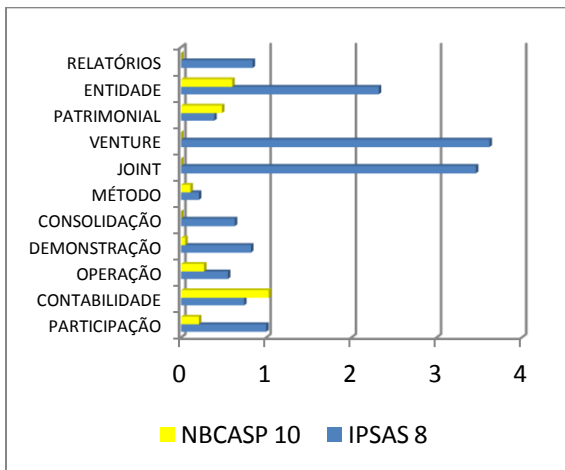


GRÁFICO 23: NBCASP 10 X IPSAS 8

FONTE: NBCASP e IPSAS

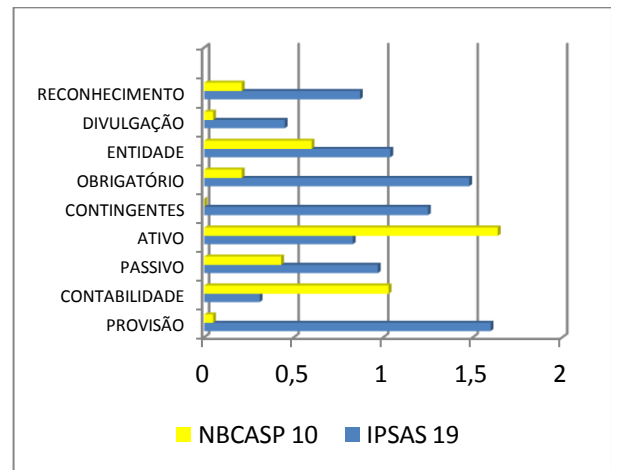


GRÁFICO 26: NBCASP 10 X IPSAS 19

FONTE: NBCASP e IPSAS

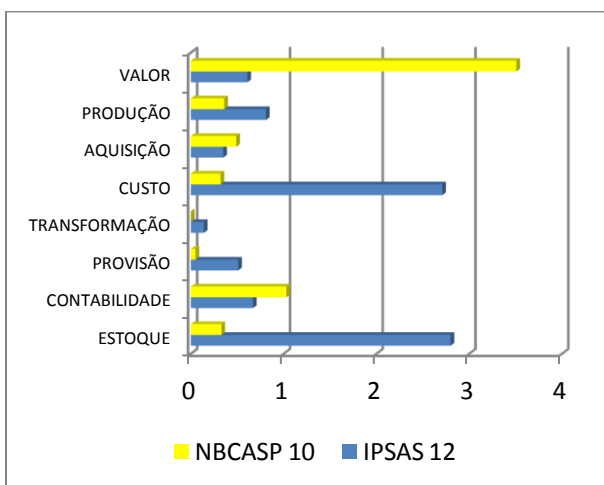


GRÁFICO 24: NBCASP 10 X IPSAS 12

FONTE: NBCASP e IPSAS

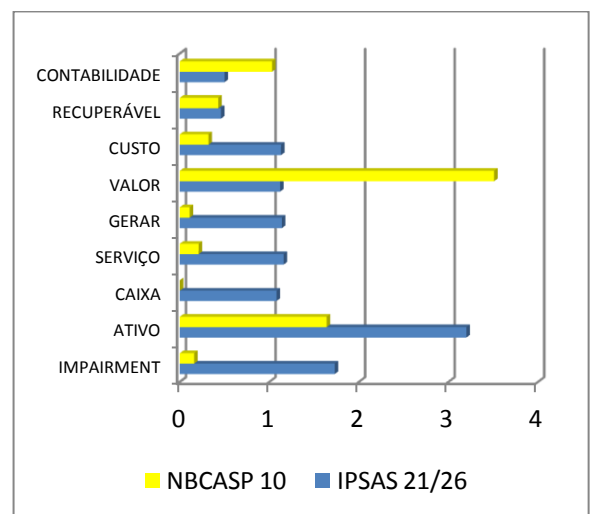


GRÁFICO 27: NBCASP 10 X IPSAS 21 / IPSAS 26

FONTE: NBCASP e IPSAS

Diante da visualização dos gráficos anteriormente apresentados pode-se afirmar que esta norma brasileira apresenta conteúdo formulado a partir das normas internacionais relacionadas. Demonstra maior proximidade com os temas: estoques, imobilizado e ativos geradores e não geradores de caixa. Apresenta alto percentual para Ativo, com 1,64%, e Valor, que obtém 3,51% de presença na NBCASP 10. Estes termos realmente são característicos desta norma brasileira e apenas reafirmam seu objetivo.

É importante ressaltar que esta NBCASP 10 conceitua e define procedimentos para ativos intangíveis, abordado na IPSAS 31, porém sua publicação, em janeiro de 2010, foi posterior a data da publicação das IPSAS que ocorreu em novembro de 2008. Portanto esta IPSAS não foi considerada na análise desta pesquisa.

Em resposta ao terceiro objetivo desta norma, de verificar quais as alterações apresentadas a partir da Contabilidade Internacional presente nas NBCASP, pode-se elencar os seguintes procedimentos:

- as demonstrações financeiras obrigatórias sofreram alterações com o intuito de padronização universal da contabilidade, principalmente, com a inclusão da Demonstração dos Fluxos de Caixa;
- os procedimentos de depreciação, amortização e exaustão foram inseridos no setor público brasileiro;
- os demais procedimentos apontados nas NBCASP já existiam para o setor público e foram apenas reafirmados ou modificados.

Pode-se informar ainda, a partir da análise de conteúdo efetuada sobre as NBCASP e IPSAS, quais as normas internacionais, e quais os assuntos destas ainda não foram transformados em norma para o Brasil. No Quadro 9 constam as normas emitidas pelo IFAC que, até o momento, não foram definidas no Brasil, por meio de normas.

Norma	Mês/Ano de Publicação	Abordagem
IPSAS 3	MAI/2000	Excedente Líquido ou Déficit do Período, Erros Fundamentais e Alterações nas Políticas Contábeis
IPSAS 4	ABR/2008	Os Efeitos de Alterações em Taxas de Câmbio
IPSAS 5	MAI/2000	Custos de Empréstimos
IPSAS 9	JUL/2001	Receitas de Operações de Câmbio
IPSAS 10	JUL/2001	Relato Financeiro em Economias Hiperinflacionárias
IPSAS 11	JUL/2001	Construção de Contratos
IPSAS 13	DEZ/2001	Arrendamento
IPSAS 14	DEZ/2001	Eventos após a Data dos Relatórios
IPSAS 15	DEZ/2001	Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação
IPSAS 16	DEZ/2001	Bens de Investimento
IPSAS 18	JUN/2000	Informações por Segmento
IPSAS 20	OUT/2002	Divulgações de Partes Relacionadas
IPSAS 23	DEZ/2006	Receitas Provenientes de Operações que não sejam de câmbio (Taxas e Transferências)
IPSAS 25	FEV/2008	Benefícios a Empregados
IPSAS 27	DEZ/2009	Agricultura
IPSAS 28	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Apresentação
IPSAS 29	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração
IPSAS 30	JAN/2010	Instrumentos Financeiros: Evidenciação

QUADRO 8: IPSAS NÃO PUBLICADAS NO BRASIL POR MEIO DE NBCASP
 FONTE: CFC e IFAC.

As normas elencadas no Quadro 10 apresentaram parte de seus conteúdos em algumas das NBCASP, no entanto ainda há nestas IPSAS conteúdos a serem explorados:

IPSAS 7	MAI/2000	Contabilização de Investimento em Associadas
IPSAS 8	MAI/2000	Relato Financeiro de Interesse em Joint Venture
IPSAS 19	OUT/2002	Provisões, Passivos e Ativos Contingentes
IPSAS 21	DEZ/2004	Comprometimento de Ativos não geradores de Caixa
IPSAS 26	FEV/2008	Comprometimento de Ativos geradores de caixa
IPSAS 31	JAN/2010	Ativos Intangíveis

QUADRO 9: IPSAS NÃO PUBLICADAS COMPLETAMENTE NO BRASIL POR MEIO DE NBCASP
 FONTE: CFC e IFAC.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

A fim de verificar o objetivo geral desta pesquisa, de analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBCASP, foram formulados os seguintes objetivos específicos: 1) Analisar por procedimento infométrico o conteúdo terminológico e semântico das IPSAS e NBCASP; 2) Mostrar em que medida o conteúdo das IPSAS esta presente na elaboração das NBCASP; 3) Analisar se as NBCASP remetem interferência terminológica e semântica das IPSAS.

O Conselho Federal de Contabilidade estipulou um cronograma de atividades, onde a determinação de vigência da contabilidade governamental aos padrões internacionais deve ocorrer a partir de janeiro de 2012 impreterivelmente para todo o território nacional com a entrada em vigor das NBCASP convergidas aos padrões internacionais (IPSAS).

A fim de suprir o objetivo geral, de analisar qual a presença das IPSAS na construção das NBCASP, foi formulada esta pesquisa, onde as normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicada ao setor público foram analisadas por seus conteúdos com a intenção específica de avaliar a relação existente entre elas quanto a seus conteúdos.

E após a análise dos dados é possível afirmar que, testando-se a primeira categoria de análise, de palavras diretamente relacionadas a convergência, todas as normas brasileiras apresentam frequência dos termos selecionados, porém a NBCASP 9 e a NBCASP 10 apresentam relação menos significativa que as demais. A partir da análise do conteúdo destas infere-se que a NBCASP 9 apresenta esta condição em virtude do conteúdo estar relacionado com um aspecto específico presente nas normas internacionais, a depreciação. A NBCASP 10, no entanto apresenta uma grande diversidade de conceitos relacionados diretamente com as normas, o que pode ter resultado em pequena presença de termos gerais.

Testando-se a segunda categoria de análise, de palavras diretamente relacionadas com a norma, onde cada NBCASP foi associada a uma ou mais IPSAS, é possível afirmar que algumas normas brasileiras não apresentam conteúdos semelhantes ao das normas internacionais. Apenas as NBCASP 1, 6, 9 e

10 apresentam relação significativa em parâmetro às IPSAS comparadas. As demais normas brasileiras apontam apenas alguns termos com percentual de frequência significativo, o que não satisfaz os parâmetros de afirmação desta pesquisa.

Diante do exposto é possível suprir a questão desta pesquisa, de responder se as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP) reproduzem exatamente o conteúdo das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (IPSAS). Este estudo indica que as NBCASP apresentam apenas alguns conceitos e conteúdos das IPSAS, e assuntos como transações no setor público, registro contábil e controle interno não estão explicitamente dispostos nas normas internacionais.

Esta pesquisa, apesar de obedecer a critérios científicos para sua confecção, apresenta limitações. Como principal limitação, apresenta-se o fato de que a associação das NBCASP com as IPSAS ocorreu de forma subjetiva, após a pré-análise do conteúdo das mesmas. A análise empregada neste momento da verificação dos dados é qualitativa, pois houve julgamento das normas analisados quanto ao seu conteúdo.

Como recomendações sugere-se uma pesquisa que verifique quais as dificuldades apresentadas pelos usuários da contabilidade governamental com relação ao processo de convergência aos padrões internacionalmente definidos a fim de que facilite este processo no Brasil. Adicionalmente o estudo poderia ser replicado em outros documentos que estejam atrelados à convergência às normas internacionais de contabilidade como, por exemplo, os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público emitidos pela STN.

As normas publicadas no Brasil até o momento não se aproximam, em relação a conteúdo e forma, das normas emitidas pelo IFAC; porém, já servem de suporte para a contabilidade pública brasileira com relação aos padrões para convergência. O conteúdo publicado pelas NBCASP não são diferentes dos padrões internacionais, no entanto não detalham cada tema, apenas delimitam a obrigatoriedade de seu uso.

REFERÊNCIAS

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2006.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988. Disponível em:

<http://www.senado.gov.br/legislacao/const/con1988/CON1988_29.03.2012/CON1988.8.shtml> Acesso em: 05/11/2012.

_____. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF. 2007.

_____. Lei nº 556, de 25 de junho de 1850. Código Comercial. **COLEÇÃO DAS LEIS DO IMPÉRIO DO BRASIL**. T. 11, P. 57-238. 1850.

_____. Lei 4.320, de 17 de março de 1964. **Diário Oficial da União**. Brasília, 17 de março de 1964; 143º da Independência e 76º da República.

_____. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Diário Oficial da União**. Brasília, 4 de maio de 2000. 179º da Independência e 112º da República

BUFREM, Leilah; PRATES, Yara. O saber científico registrado e as práticas de mensuração da informação. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 34, n. 2, p. 9-25, 05-08/2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.103/07**: Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Brasília: CFC, 2007.

_____. **NBC T 16.1**: Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Brasília, 21 de novembro de 2008a.

_____. **NBC T 16.2**: Patrimônio e Sistemas Contábeis. Brasília, 21 de novembro de 2008b.

_____. **NBC T 16.3**: Planejamento e seus Instrumentos sob o Enfoque Contábil. Brasília, 21 de novembro de 2008c.

_____. **NBC T 16.4**: Transações no Setor Público. Brasília, 21 de novembro de 2008d.

_____. **NBC T 16.5**: Registro Contábil. Brasília, 21 de novembro de 2008e.

_____. **NBC T 16.6**: Demonstrações Contábeis. Brasília, 21 de novembro de 2008f.

_____. **NBC T 16.7:** Consolidação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 21 de novembro de 2008g.

_____. **NBC T 16.9:** Depreciação, Amortização e Exaustão. Brasília, 21 de novembro de 2008h.

_____. **NBC T 16.8:** Controle Interno. Brasília, 21 de novembro de 2008i.

_____. **NBC T 16.10:** Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público. Brasília, 21 nov 2008j.

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

CULAU, Ariosto Antunes; FORTIS, Martin Francisco de Almeida. **Transparência e controle social na administração pública brasileira: avaliação das principais inovações introduzidas pela Lei de Responsabilidade Fiscal.** XI Congresso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, Ciudad de Guatemala. 2006.

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.** 2009. Anais... São Paulo: USP. Disponível em: < <http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 02.set.2011.

ESAF. **Introdução às Normas Nacionais e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.** 2012. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/esafsite/cursos_presenciais/IX_semana-AOFCP/Florianopolis/Material_Florianopolis/Oficina_66_Introducao_as_Normas_Nacionais_e_Internacionais_de_Contabilidade_Aplicadas_ao_Setor_Publico.pdf> Acesso em: 10/11/12

FERREIRA, Alcides. **Secretaria do Tesouro Nacional, 20 anos : um marco institucional na história econômica do Brasil.** Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, 2006.

FERREIRA, Pinto; **Decreto legislativo,** in "Enciclopédia Saraiva do Direito", Volume 22, Saraiva, São Paulo, 1977.

GIACOMONI, James. **Orçamento Público.** 13. Ed. São Paulo: Atlas, 2005.

GUERREIRO, Reinaldo; FREZATI, Fábio; LOPES, Alexsandro Broedel; PEREIRA, Carlos Alberto. O Entendimento da Contabilidade Gerencial sob a Ótica da Teoria Institucional. **Revista organizações e Sociedade** - v.12 - n.35 - Outubro/Dezembro – 2005.

GUERRIERO, V. **Power Law Distribution: Method of Multi-scale Inferential Statistics.** J. Mod. Math. Fr.: 21–28. 2012.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 1. Ed. 6. Reimp. São Paulo: Atlas. 2007.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. **Preface to International Public Sector Accounting Standards**. 2007. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f-3.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 1 - Presentation Of Financial Statements**. 2000a. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f-3.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 2 - Cash Flow Statements**. 2000b. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-2-cash-flow-statements-2.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 3 - Accounting Policies, Changes In Accounting Estimates And Errors**. 2000c. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-3-accounting-polici.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 6 - Consolidated And Separate Financial Statements**. 2000d.

Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-6-consolidated-and-1.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 7 - Investments In Associates**. 2006a. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-7-investments-in-as.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 8 - Interests In Joint Ventures**. 2006b. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-8-interests-in-join-1.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 9 - Revenue From Exchange Transactions**. 2001a. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-9-revenue-from-exch-1.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 12 - Inventories**. 2001b. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-12-inventories-4.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 13 - Leases**. 2001c. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-13-leases-4.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 14 - Events After The Reporting Date**. 2001d. Disponível em:

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-14-events-after-the-3.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 17 - Property, Plant, And Equipment**. 2001e. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant-3.pdf>

Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 19 - Provisions, Contingent Liabilities And Contingent Assets**. 2002. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-19-provisions-cont-1.pdf> Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 21 - Impairment Of Non-Cash-Generating Assets**. 2008a. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-21-impairment-of-no.pdf> Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 23 - Revenue From Non-Exchange Transactions (Taxes And Transfers)**. 2006c. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-23-revenue-from-non-2.pdf> Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 24 - Presentation Of Budget Information In Financial Statements**. 2006d. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-24-presentation-of-1.pdf> Acesso em: 17/01/2013

_____. **IPSAS 26 - Impairment Of Cash-Generating Assets**. 2008b. Disponível em: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-26-impairment-of-ca-2.pdf> Acesso em: 17/01/2013

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARD – IFRS. **International Financial Reporting Standard**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Pages/Use-around-the-world.aspx> Acesso em: 29/10/2012

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da Contabilidade**. 10. Ed. São Paulo: Atlas. 2010.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopéia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças – USP**, São Paulo, n. 38, p. 7 – 19, Maio/Ago. 2005.

IUDÍCIBUS, S. de; RICARDINO FILHO, A. A. A primeira lei as sociedades anônimas no Brasil. São Paulo. **Revista de Contabilidade e Finanças – FIPECAFI-FEA/USP**, ano XII, nº 29, maio-agosto. 2002.

KAM, V. **Accounting Theory**. New York: John Wiley & Sons, 1990.

LIMA, D. V. de; SANTANA, C. M.; GUEDES, M. A. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira:

uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade, Gestão e Governança**. Brasília. V.12. n.2. p.15-23. Mai/ago. 2009.

LE COADIC, Yves-François. **A ciência da informação**. 2. ed. Brasília, DF: Brinquet de Lemos, 2004

MARTINS, Eliseu; SANTOS, Ariovaldo dos. Alguns pontos da Lei 11.638 e a internacionalização da contabilidade brasileira. **Revista IBEF News**. n.115, 03/2008. Disponível em: <http://www.cesa.org.br/arquivos/artigo_plinio_marafon_24mar08.pdf>. Acesso em: 06/11/12.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional. Brasília: **ESAF**, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2007.

PELEIAS, Ivan Ricardo; BACCI, João. Pequena cronologia do desenvolvimento contábil no Brasil: Os primeiros pensadores, a padronização contábil e os congressos brasileiros de contabilidade. **Revista Administração On Line – FECAP**. Vol. 5. Nº 3. P. 39-54. 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTOS, Raimundo Nonato Macedo dos; KOBASHI, Nair Yumiko. Bibliometria, Cientometria e Infometria: Conceitos e Aplicações. **Pesquisa Brasileira de Ciência da Informação**. Brasília, v.2, n.1, p.155-172, jan./dez. 2009.

SCHMIDT, Paulo. **História do pensamento contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. Glossário. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/servicos/glossario/glossario_d.asp> Acesso em: 05/11/2012.

SILVA, Lino Martins da. Um pouco de história da Contabilidade Pública Brasileira. Contabilidade de exercício ou Contabilidade de gestão. Uma discussão de 106 anos. **Blog do Prof. Lino Martins da Silva**. 2009. Disponível em: <http://linomartins.wordpress.com/2009/06/04/um-pouco-de-historia-da-contabilidade-publica-brasileira-contabilidade-de-exercicio-ou-contabilidade-de-gestao-uma-discussao-de-106-anos/> Acesso em: 17/12/2012

