

Convergência Contábil na Administração Pública Federal: o Caso das Instituições Federais de Ensino do Estado do Rio de Janeiro

Resumo

No Brasil, verifica-se um processo bastante avançado de convergência das normas internacionais na contabilidade pública, mudando o foco de uma contabilidade orçamentária para contabilidade patrimonial e com a introdução de diversos conceitos e procedimentos que visam promover a melhora na gestão pública. Desta forma, esta pesquisa teve por objetivo investigar a percepção dos contadores governamentais sobre as melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública em decorrência da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Para isto, realizou-se um estudo de caso descritivo, iniciado com uma busca na literatura para que o processo de gestão da contabilidade pública - através da NPM, a evolução histórica da contabilidade pública brasileira e o processo de convergências das normas neste setor, além das principais mudanças ocasionadas pela convergência – pudesse ser conhecido. Em seguida, os contadores contatados responderam a um questionário eletrônico, que permitiu verificar que 83% destes profissionais acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão para a contabilidade pública e para a gestão pública, apesar de apenas cerca de 50% dos respondentes estarem acompanhando bem este processo de convergência.

Palavras chave: Contabilidade Pública. Gestão Pública. Convergência. Profissionais.

Abstract:

In Brazil, there is a very advanced process of international convergence in public accounting, shifting the focus of a budget accounting to accrual accounting and the introduction of various concepts and procedures to promote improvement in public management. Thus, this research aims to investigate

Cíntia de Melo Albuquerque Ribeiro

Rio de Janeiro – RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ¹
cimelo@gmail.com

André Luiz Villagem Bizerra

Rio de Janeiro - RJ
Mestre em Ciências Contábeis pela FAF/UERJ¹
andrevillage@terra.com.br

the perceptions of accountants in government about the improvements that accounting can generate for governance due to the convergence of Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP). For this, we carried out a descriptive case study, having started with book research so that the process management of public accounting – using NPM as the historical evolution of Brazilian public accounting and the process of convergence of standards in this sector, as well major changes caused by the convergence – could be known. Then, the accountants were contacted and answered an electronic questionnaire, which showed that 83% of these professionals believe in the benefits and advantages that these changes will bring to public accounting and public management, although only about 50% of respondents are accompanying this process of convergence.

Keywords: Public Accounting. Public Management. Convergence. Professionals.

1. Introdução

Mudanças significativas estão ocorrendo no sistema contábil brasileiro com a convergência às normas internacionais de contabilidade, seja no setor privado sob a influência das *Interna-*

¹ FAF/UERJ – Faculdade de Administração e Finanças da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – CEP 20550-013 - Rio de Janeiro - RJ

tional Financial Reporting Standards (IFRS), ou no setor público, sob a influência das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Estas mudanças seguem uma tendência de convergência mundial que tem como uma de suas raízes o irreversível processo de globalização, com a crescente expansão das atividades entre os mercados dos países.

Na área privada, a convergência está relacionada diretamente a esta expansão do mercado e à necessidade de uma linguagem contábil comum entre as empresas. Na área pública, contudo, este processo de convergência pode ser considerado como parte de uma reforma mais ampla, conhecida como *New Public Management* (NPM) (GALERA e BOLÍVAR, 2007), que trata de uma nova visão da administração pública sob um enfoque gerencial e cujo foco passa a ser o resultado das atividades governamentais. Com efeito, há muito os países latino-americanos recebem incentivos de organizações supranacionais (FMI, Banco Mundial, OCDE etc.) para buscarem reformar seus modelos de administração pública a fim de promoverem um melhor desempenho de suas atividades e o consequente desenvolvimento de suas economias (PÉREZ e HERNÁNDEZ, 2007).

Desta forma, diante do atual processo de convergência das normas internacionais no setor público, que em última análise busca a melhora na gestão pública, surge a seguinte questão de pesquisa: Qual é a percepção dos contadores governamentais sobre a possibilidade de melhora na gestão pública decorrente das mudanças oriundas da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)?

Sendo assim, esta pesquisa objetiva investigar a percepção dos contadores governamentais sobre as melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública em decorrência da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Porém, com pleno conhecimento que isto se dá através de um processo de divulgação, conhecimento e preparação dos contadores governamentais, esta pesquisa tem como objetivo secundário verificar em que medida os contadores governamentais estão acompanhando o processo de convergência das NBCASP, e como estão sendo preparados para atender às novas exigências para a contabilidade governamental. Para isto, os contadores responsáveis das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro foram contatados por telefone e, num segundo momento, responderam a um questionário eletrônico, base da pesquisa.

Esta pesquisa é relevante por que mudanças nas normas contábeis em vigor também requerem mudança de conduta dos profissionais da área. Desta forma, será possível verificar a percepção destes profissionais em relação a estas mudanças e suas vantagens. Além disso, vai permitir verificar como está sendo realizada a preparação deles para atuação frente às modificações advindas desta convergência. Isto contribuirá para fomentar a discussão acerca da melhoria da gestão pública proporcionada pela convergência das normas e de como está acontecendo a preparação dos profissionais da área governamental para atuação frente às mudanças ocasionadas pela convergência das normas contábeis.

O trabalho está apresentado da seguinte forma: após esta sessão de introdução, é apresentado um referencial teórico em que se busca contextualizar a realidade da NPM no Brasil, o panorama da contabilidade pública brasileira, o processo de convergência à norma internacional e as mudanças decorrentes deste processo. Na terceira sessão, apresenta-se a metodologia utilizada nesta pesquisa. Em seguida, na quarta sessão, os resultados são apresentados e analisados, e na quinta e última parte apresentamos nossas considerações finais.

2. Referencial teórico

2.1 O Desenvolvimento da *New Public Management* (NPM) no Brasil

O termo *New Public Management* (NPM) é a designação de uma nova visão da administração pública que busca tornar as instituições do setor público mais eficientes, eficazes e responsáveis na prestação de contas e no oferecimento de bens e serviços à sociedade (BRESSER-PEREIRA, 2001a). Sob a ideia da NPM, as entidades públicas deveriam adotar técnicas e modelos gerenciais utilizados no setor privado (MATIAS-PEREIRA, 2010), cujo objetivo é a promoção de iniciativas para melhorar a administração pública (BARBERIS, 1998).

Com efeito, há muito, a América Latina promove reformas na sua administração pública. No Brasil, podem-se identificar três importantes reformas: a que se deu em 1936, conhecida por reforma burocrática, cujo marco foi a criação do Departamento Administrativo do Serviço Público (DASP); a reforma de 1967, estabelecida pelo Decreto-Lei nº 200; e a reforma pública gerencial iniciada em 1995 (BRESSER-PEREIRA, 2001a; MATIAS-PEREIRA, 2008). Estas reformas vieram implantar e mudar diferentes formas de administração encontradas no Estado: primeiramente a substituição do modelo patrimonialista pelo burocrático; posteriormente buscando-se melhorar a rigidez da burocracia instalada com a descentralização; e, por fim, a substituição do modelo burocrático pelo modelo gerencial (BRESSER-PEREIRA, 2001b).

Esta nova visão da administração pública (NPM) buscou a redução do tamanho do Estado (*downsizing*), a descentralização e a desregulamentação. Contudo, no Brasil adotou-se o termo Reforma Gerencial do Estado com uma orientação não só pelo *downsizing*, mas pela busca de um Estado democrático e eficiente (BRESSER-PEREIRA, 2000)

A crise fiscal e a democratização foram fatores que contribuíram para repensar a forma de atuação do Estado (REZENDE, 2009). Assim, a reforma pública gerencial surge como resposta à crise dos anos 1980 e à globalização da economia, onde muda o papel do Estado, que passa a atuar como facilitador para o desenvolvimento de uma economia nacional competitiva (BRESSER-PEREIRA, 1999; 2001b)

Alguns valores essenciais podem ser verificados pelas reformas da administração sob a teoria da NPM: *responsiveness, transparency, innovativeness, e goal achievement orientations* (VIGODA-GADOT; MEIRI, 2008), que poderíamos traduzir para: capacidade de resposta, transparência, inovação e orientação para o alcance dos objetivos. O fato é que a ênfase desta nova visão acerca da administração pública está na responsabilização em termos de resultados gerados no desenvolvimento das atividades (HOOD, 1995).

Contudo, embora desde 1995 o Brasil tenha procurado fazer a reforma gerencial do Estado, alguns autores criticam a prevalência do ajuste fiscal sobre as mudanças institucionais necessárias para o novo direcionamento da busca por resultados na administração pública (REZENDE, 2009; COSTA, 2006).

As mudanças na contabilidade governamental fazem parte de uma mudança maior, que compreende as mudanças na administração pública tendo em vista os postulados da NPM (GALERA e BOLÍVAR, 2007). As reformas do setor público nos países, juntamente com as organizações internacionais, estão a encorajar a convergência da contabilidade governamental, a fim de melhorar a prestação de contas, confiabilidade e transparência dos relatórios financeiros do governo (TORRES, 2004).

Assim, a convergência da contabilidade, através da adoção do padrão estabelecido pelo IFAC através das IPSAS, com a mudança do seu foco, de uma contabilidade orçamentária para uma contabilidade patrimonial, com a mudança de uma base de registro do regime de caixa para o regime de competência, e com a introdução de conceitos como o *Fair Value*, pode contribuir para promover a melhora na gestão pública como preconizado pela NPM (GALERA e BOLÍVAR, 2007).

Contudo, este processo não ocorre da noite para o dia, e muito se tem feito em prol da convergência das normas para a administração pública, notadamente com a culminância da emissão das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

2.2 A contabilidade pública no Brasil

A normatização da Contabilidade Pública no Brasil republicano é demonstrada com a edição do Código de Contabilidade Pública da União de 1922, que centralizava os serviços de contabilidade ao Ministério da Fazenda, sob direção da Diretoria de Contabilidade da República e fiscalização do Tribunal de Contas. Entretanto, este normativo regulava a contabilidade apenas nos órgãos da União.

Posteriormente, após algumas discussões sobre harmonização e padronização das técnicas contábeis no Brasil, inclusive com a participação da classe contábil, foi publicado o Decreto-Lei nº 2.416/40, que inovou com normas de Contabilidade Pública aos Estados e, também, aos Municípios. Este decreto definiu o modelo padrão de balanço orçamentário, e as normas financeiras aplicáveis à gestão dos recursos públicos, bem como estabeleceu as normas sobre a Contabilidade para os Estados e Municípios (PELEIAS e BACCI, 2004).

Contudo, em 17 de março de 1964, foi publicada a lei nº 4.320, que constituiu o principal marco legal na história do desenvolvimento da contabilidade pública no Brasil. Em um contexto mais amplo, Perez e Hernández (2007) situam o surgimento desta lei numa década cuja reorganização da administração pública provocou importantes reformas em diversos países da América Latina, com a aprovação de leis semelhantes à lei brasileira. Esta lei foi elaborada para estatuir normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal, discriminando receitas e despesas de forma a evidenciar a política econômica financeira e o progra-

ma de trabalho do Governo, com observância obrigatória dos princípios da unidade, universalidade e anualidade.

A Lei 4.320/64 preconiza que a Contabilidade deve ser organizada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

Os resultados gerais do exercício, também de acordo com a Lei 4.320/64, têm de ser demonstrados no Balanço Orçamentário, no Balanço Financeiro, no Balanço Patrimonial e na Demonstração das Variações Patrimoniais. Contudo, segundo vários autores (LIMA *et al*, 2009; GALERA e BOLIVARY, 2007; DÁROS e PEREIRA, 2009; SILVA, 2009), sua estrutura valoriza sobretudo o controle orçamentário.

Em 1967, foi publicado o Decreto-lei nº 200 com o objetivo principal e imediato de fixar diretrizes e princípios que propiciassem funcionalidade e dinamicidade à administração federal. A busca pela descentralização como forma de alcançar a dinâmica que se buscava para a administração pública criou a figura dos convênios e dos contratos (CASTRO e GARCIA, 2008), criando, ainda, a obrigatoriedade de um orçamento-programa, a atividade orçamentária organizada sob forma sistêmica, e a supervisão ministerial por meio de aprovação do orçamento-programa das entidades da administração indireta.

No ano de 2000, em 4 de maio, foi publicada a Lei Complementar nº 101, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), cujo objetivo foi reforçar a obrigatoriedade de controle por parte das entidades públicas, bem como ampliar a transparência nestas organizações. A LRF buscou, ainda, estabelecer a exigência da ampla divulgação, citando, inclusive, a utilização dos meios eletrônicos de acesso público, a fim de garantir a transparência da gestão fiscal, resultado das ações dos gestores públicos, com a publicação dos instrumentos que vão desde o planejamento à execução: planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO) e o Relatório de Gestão Fiscal (RGF), assim como as versões simplificadas desses documentos.

Desta forma, ampliou-se o número de documentos que a contabilidade deve publicar a fim de evidenciar as informações contábeis e financeiras. Carlin (2008) afirma que estas demonstrações contábeis devem ser perfeitamente compreensíveis, além de representarem de forma fidedigna todas as transações que envolvem a aplicação dos recursos públicos. Acrescenta que esta característica das demonstrações contábeis decorre de sua função social, que é a de servir como produto do sistema de informações contábil que visa fornecer o controle e a possibilidade de acompanhamento das políticas públicas.

Desta forma, o controle social necessita ter acesso à informação e isso só poderá acontecer se a gestão pública for transparente. Contudo, as informações devem ser disponibilizadas em tempo hábil e de forma compreensível, não sendo suficiente o fato de a administração tornar públicos os seus atos. A organização tem fundamentalmente que atender a estes dois requisitos: tempestividade e compreensibilidade das informações (MENDES, OLEIRO e QUINTANA, 2008).

Segundo Miranda *et al* (2009), a transparência depende de um processo de compreensibilidade, onde os cidadãos necessariamente deveriam ser capazes de entender o orçamento público na sua totalidade para que se torne possível controlar a sua execução. Contudo, este autor revela, através de sua pesquisa, que há dificuldades na compreensão das informações contidas nos demonstrativos contábeis, independente do nível de instrução e do conhecimento sobre contabilidade governamental.

Somado a isto há o intenso processo de globalização, onde cada nação tem seu modelo de demonstrativo contábil. Desta forma, as necessidades de convergência são evidentes, pois a adoção de uma linguagem universal pode trazer inúmeras vantagens para os países que convergirem (CZES-NAT, CUNHA e DOMINGUES, 2009).

2.3 O processo de Convergência das normas internacionais

A International Federation of Accountants (IFAC), fundada em 1977, órgão responsável pela emissão das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, conhecidas como International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), tem como missão servir ao interesse público; fortalecer a profissão de contabilidade em todo o mundo; contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes, com a adesão a padrões de alta qualidade profissional através da convergência internacional de normas; e tratar sobre questões de interesse público onde a perícia da profissão é mais relevante (IFAC, 2009).

No Brasil, as instituições envolvidas com a convergência contábil na área pública são o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a Secretaria de Tesouro Nacional (STN) e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF). A partir da formação do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, instituído pelo CFC em 2006, e o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis, instituído pela STN em 2007, foram publicadas a Resolução CFC nº 1.111/07, interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público, elaborada pelo primeiro grupo; e a primeira edição do Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, composto pelos volumes I - Manual de Receita Nacional e II - Manual de Despesa Nacional, instituídos pela Portaria Conjunta da STN/SOF nº 3, em 2008, num esforço para estabelecer padrões de regras contábeis e orçamentárias (CFC, 2008).

Em 25 de agosto de 2008, visando intensificar os esforços com vistas a ampliar os níveis de convergência atuais, foi elaborada a Portaria do MF nº 184, que determinou à Secretaria do Tesouro Nacional – STN o desenvolvimento de ações que buscassem identificar as necessidades de convergência às normas internacionais de contabilidade publicadas pela IFAC e às normas brasileiras editadas pelo CFC; além de editar normativos, manuais, instruções de procedimentos contábeis e Plano de Contas Nacional, objetivando a elaboração e publicação de demonstrações contábeis consolidadas, em consonância com os pronunciamentos da IFAC e com as normas do Conselho Federal de Contabilidade, aplicadas ao setor público; e adotar os procedimentos necessários para atingir os

objetivos de convergência estabelecidos no âmbito do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, instituído pela Resolução CFC nº 1.103, de 28 de setembro de 2007.

Em 21 de novembro de 2008, o CFC emitiu diversas resoluções – da nº 1.128 até a nº 1.137 - versando sobre as NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Segundo Dáros e Pereira (2009) as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal.

Em 2009, houve a aprovação dos Procedimentos Contábeis Orçamentários, Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Procedimentos Contábeis Específicos de um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, com alterações nos Anexos nº 12 (Balanço Orçamentário), nº 13 (Balanço Financeiro), nº 14 (Balanço Patrimonial) e nº 15 (Demonstração das Variações Patrimoniais), e inclusão dos anexos nº 18 (Demonstração dos Fluxos de Caixa), nº 19 (Demonstração das Mutações no Patrimônio Líquido) e nº 20 (Demonstração do Resultado Econômico) da Lei nº 4.320.

Todas estas alterações já contemplam os entendimentos das IPSAS e das NBC T 16 e compõem, respectivamente, os volumes I, II, III e IV da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Além das alterações das demonstrações contábeis, originalmente estabelecidas pela Lei nº 4.320/64, demonstrativos que compõem a LRF também foram alterados, como por exemplo, a modificação ocorrida com a Portaria STN nº 249 de 30 de abril de 2010, que aprovou a 3ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais, tendo seus efeitos aplicados a partir de 1º de janeiro de 2011.

De acordo com o CFC (2009), segundo o plano de ação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, a proposta é a convergência integral às **International Public Sector Accounting Standards**, editadas pela IFAC, até 2012.

2.4 As mudanças ocorridas na contabilidade pública brasileira advindas do processo de convergência

De forma sumarizada e respeitando a ordem cronológica, observa-se que o processo de convergência estimulou um estudo maior acerca dos princípios contábeis aplicados ao setor público, originando a resolução CFC nº 1.111/07, que estabeleceu a interpretação dos princípios fundamentais de contabilidade sob a perspectiva do setor público. Além disso, as resoluções do CFC nº 1.128 até nº 1.137 estabeleceram as NBC T 16 – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. A STN, órgão regulador da contabilidade pública no Brasil, alterou os anexos da Lei 4.320/64, através da portaria nº 749/09, e aprovou um novo Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, através da Portaria STN nº 751/09.

Dentre as novidades trazidas pela NBC T 16 está a inclusão da Demonstração do Fluxo de Caixa e a Demonstração do Resultado do Exercício no rol dos demonstrativos contábeis existentes e exigidos pela Lei 4.320/64, além das notas explicativas correspondentes. Em consonância com a NBC T 16.6, a Portaria específica da Secretaria do Tesouro Nacional nº 749/09 alterou os anexos da Lei 4.320/64 e a

Portaria nº 751/09 aprovou o volume V do MCASP, que trata das Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público. A adoção destes novos demonstrativos na contabilidade pública é facultativa nos anos de 2010 e 2011, sendo que se torna obrigatória para União, estados e DF em 2012 e para os municípios em 2013.

As alterações ocorridas no anexo da Lei 4.320/64 não são apenas relativas ao tipo de demonstração contábil, mas também à sua estrutura. Houve alterações em todos os demonstrativos contábeis existentes, buscando promover a transparência das contas públicas e padronizar os procedimentos contábeis nos três níveis de governo, de forma a garantir a consolidação das contas públicas (BRASIL, 2009e). Além disso, “as demonstrações contábeis contribuem para a governança no setor público e o controle social, com geração de informações úteis à tomada de decisões pelos gestores públicos e para que os órgãos de controle possam avaliar o seu desempenho” (BRASIL, 2009e).

Para Carlin (2008), a principal função da Contabilidade (e de sua informação) é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, sendo as demonstrações contábeis o principal produto da contabilidade pública e no seu processo de reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos contábeis (ativos, passivos, receitas, despesas).

O Balanço Orçamentário passa a ter a previsão da receita e a fixação da despesa demonstradas com o montante inicial e o atualizado, a fim de que os créditos adicionais possam ser evidenciados. A execução da despesa passa a ser demonstrada em todas as suas fases: despesas empenhadas, liquidadas e pagas. Além das receitas correntes e receitas de capital, passa a haver uma linha de refinanciamento de dívidas e saldos de exercícios anteriores. A coluna de despesa passa a ter uma linha de amortização da dívida refinanciada.

No Balanço Financeiro, a receita deixa de ser demonstrada por categoria econômica, e a despesa por função ou grupo, e passam a ser demonstradas por destinação de recursos. Isto permite o acompanhamento da receita auferida e da despesa paga do ente público por destinação de recurso.

O Balanço Patrimonial tem sua estrutura modificada, deixando as contas de serem agrupadas em financeiro e não financeiro, real e compensado. As contas passam a ser agrupadas em circulante e não circulante.

Na Demonstração da Variação do Patrimônio, as variações deixarão de ser evidenciadas como decorrentes da execução orçamentária ou independentes da execução orçamentária, sendo agrupadas em variações patrimoniais aumentativas e variações patrimoniais diminutivas, agora, no momento da competência.

A norma internacional também prevê a adoção da Demonstração da Mutação do Patrimônio Líquido e o v.5 do MACASP também. Esta era, de certa forma, contemplada na LRF, artigo 4º, cujo anexo de metas fiscais contemplaria a evolução do patrimônio líquido.

Outra alteração considerável é a adoção de um Plano de Contas único em todo o território nacional, sendo obrigatória a adoção do novo plano de contas em 2012 para União, estados e DF e em 2013 para os municípios.

A convergência das normas contábeis no setor público também trouxe a implementação de procedimentos que antes eram típicos apenas do setor privado, como amortização, exaustão, depreciação, reavaliação e provisão de férias e décimo terceiro.

A NBC T 16.9 estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual, devendo ser revisado a cada final de exercício. Tal entendimento, já compartilhado pela SOF e STN em portaria conjunta nº 03/08, foi reforçado pela Portaria STN nº 467/09, sendo aplicado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios com validade a partir do exercício de 2010 de forma facultativa e obrigatória em 2011 para União, 2012 para os estados e 2013 para os municípios.

Para que os bens sejam depreciados, amortizados ou exauridos, eles precisam ser reavaliados, utilizando-se o valor justo ou valor de mercado na data de encerramento do Balanço Patrimonial, pelo menos anualmente para as contas ou grupo de contas cujos valores de mercado variem significativamente em relação a valores anteriormente registrados, ou a cada quatro anos para as demais contas ou grupos de contas. Não sendo possível estabelecer o valor de mercado para proceder à reavaliação, o valor do ativo poderá ser definido com base em parâmetros de referência que considerem características, circunstâncias e localizações semelhantes. Isto gera certa subjetividade ao procedimento, já que passa a depender da percepção da comissão formada para tal avaliação e de sua expertise.

Outro procedimento que não é realizado na administração pública e que afetará diretamente o patrimônio das instituições é a contabilização de provisões de férias e décimo terceiro, que aumentam o passivo, as obrigações a pagar dos órgãos, e diminuem o patrimônio líquido da entidade. Tais provisões devem ser apropriadas de acordo com regime de competência e obedecer a três condições básicas, de acordo com o MCASP (BRASIL, 2009c): (1) ser uma obrigação legal ou não formalizada presente, que resulte de um evento passado; (2) ser provável que para o pagamento da obrigação seja necessária a saída de recursos que incorporem benefícios econômicos ou serviços potenciais; e (3) poder ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação. O montante reconhecido como provisão deverá ser a melhor estimativa de desembolso exigido para liquidação da obrigação presente na data do balanço (BRASIL, 2009c).

A adoção destes procedimentos também gera informações necessárias para a adoção de um subsistema de custos, que é uma inovação trazida pela NBC T 16.2. Dáros e Pereira (2008) lembram bem que a Lei Federal nº 4.320/64 já determinava, em seu artigo 99, a adoção de contabilidade específica para apurar os custos dos serviços industriais, e que a LRF, em seu artigo 50, § 3º, ampliou para toda a administração pública a necessidade da implementação de sistema de custos.

De acordo com Carlin (2008), as Normas Internacionais trazem consigo um elevado grau de complexidade, em função de aspectos subjetivos que envolvem o julgamento dos contadores. Essa subjetividade pode contribuir para a elevação da profissão contábil no Brasil, pois exigirá conhecimentos

altamente especializados e específicos à correta compreensão e evidenciação do patrimônio público à disposição dos gestores públicos.

Entretanto, é necessário que os profissionais responsáveis pela correta adoção destas novas regras e procedimentos sejam devidamente treinados e incentivados a buscar os novos conhecimentos.

3. Metodologia

3.1 Tipo e método de pesquisa

De acordo com Collis e Hussey (2005), o presente estudo pode ser classificado como uma pesquisa descritiva - usada para identificar e obter informações sobre as características de um determinado problema ou questão; qualitativa subjetiva, que envolve examinar e refletir as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas; básica - tem como objetivo principal contribuir para o conhecimento, em geral para o bem comum, ao invés de resolver um problema específico; e dedutiva - desenvolve uma estrutura conceitual e teórica para depois ser testada por observações empíricas.

O método de pesquisa adotado é o estudo de caso. Collis e Hussey (2005, p. 73) afirmam que “costuma-se descrever estudos de caso como pesquisa exploratória, usada em áreas em que há poucas teorias ou um conjunto deficiente de conhecimento”. Entretanto, acrescentam que existe o estudo de caso descritivo, o qual tem por objetivo descrever a prática corrente.

3.2 Coleta, tratamento e análise dos dados

“O método de coleta de dados é usado na parte do processo de pesquisa que diz respeito a coletar os dados” (COLLIS e HUSSEY, 2005, p. 145). Há diversos tipos de coleta de dados; no presente estudo o método adotado é o de questionário.

Para Collis e Hussey (2005) um questionário é uma lista de perguntas cuidadosamente estruturadas, escolhidas após a realização de vários testes, tendo em vista extrair respostas confiáveis de uma amostra escolhida e por objetivo, descobrir o que um grupo selecionado de participantes faz, pensa ou sente.

A fim de que houvesse maior flexibilidade nas respostas dos entrevistados foi utilizada a escala de classificação de *Likert*. Segundo Collis e Hussey (2005), a escala de classificação “permite que os participantes dêem respostas mais discricionárias e afirmem se tem ou não uma opinião” e a escala de *Likert* “permite que um valor numérico seja dado a uma opinião”. Nesta escala, o zero representa nulo; de 1 a 2 baixíssimo/fraquíssimo; de 3 a 4 baixo/fraco; de 5 a 6 médio; de 7 a 8 alto/forte; e, de 9 a 10 altíssimo/plenamente.

A amostra escolhida foi o grupo de instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro integrantes do Ministério da Educação (MEC) (Universidade Federal Fluminense - UFF, Universidade Federal do Rio de Janeiro - UFRJ, Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro - UFRRJ, Universidade do Rio de Janeiro - UNIRIO, Instituto Nacional de Educação de Surdos – INES, Centro Federal de Educação Tecnológica Celso S. da Fonseca – CEFET- RJ e Colégio Pedro II), apenas as unidades gestoras executoras. Foi realizado contato telefônico com o contador responsável de cada unidade gestora

executora, onde foi verificada a possibilidade de participação na pesquisa e informado que seria aplicado um questionário eletrônico. Tendo em vista que a pesquisa tem por base a legislação e o cumprimento de datas, é importante ressaltar que a pesquisa foi realizada no início do quarto trimestre de 2010.

Os dados coletados foram agrupados de acordo com a natureza da informação e apresentados para análise através da exposição de dados (redes, matrizes, quadros e gráficos). A exposição de dados é um dos principais métodos de análise dos dados qualitativos, segundo Collis e Hussey (2005), através de “um formato visual que apresenta informações sistematicamente, de modo que o usuário possa chegar a conclusões válidas e tomar as atitudes necessárias” (MILES e HUBERMAN, 1994 *apud* COLLIS e HUSSEY, 2005).

3.3 Limitações

Os resultados encontrados não podem ser generalizados por se tratar a pesquisa de um estudo de caso que reflete a realidade de um setor.

4. Apresentação e Análise dos Resultados

4.1 Fatores individuais

A amostra foi constituída por 6 respondentes, ou seja 75% da população pesquisada, dos quais 4 dos respondentes (67%) são do sexo masculino e 2 (33%) do sexo feminino. A média de idade destes é de aproximadamente 41 anos, situando-se na faixa de 31 a 47 anos de idade.

A média de tempo em que estes respondentes são graduados em Ciências Contábeis é de aproximadamente 15 anos, sendo que em média eles atuam desempenhando a função de contador no setor público há aproximadamente sete anos. Apesar de trabalharem a cerca de sete anos no desempenho das funções de um contador da área governamental, 33% da amostra não ocupa cargo efetivo de contador no serviço público.

4.2 O acompanhamento dos contadores governamentais em relação ao processo de convergência das NBCASP e sua preparação para atender às novas exigências da contabilidade governamental

Observa-se que não há uma uniformidade em relação ao acompanhamento do processo de convergência na contabilidade pública pelos contadores responsáveis das instituições federais de ensino do Rio de Janeiro. Na escala em estudo, os dados encontram-se agrupados da seguinte forma entre os respondentes: 1(17%) grau de acompanhamento baixíssimo, 1(17%) baixo, 1 (17%) médio, 2 (34%) alto e 1 (17%) altíssimo, mas não plenamente. Cerca de 50% dos respondentes estão acompanhando bem este processo de convergência, enquanto 17% acompanham de forma mediana.

Apesar disto, 67% dos contadores afirmam conhecer as alterações ocorridas nos MCASP; 50% dizem ser conhecedores dos procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação; 51% são conhecedores do procedimento de provisão na contabilidade pública; e 50% têm conhecimento das alterações que ocorrerão nos demonstrativos contábeis a partir de 2012. Apesar dos procedimentos de depreciação, amortização e exaustão já serem obrigatórios desde janeiro

de 2010, um dos respondentes afirma não ter conhecimento algum sobre o assunto.

Observa-se que o subsistema de custos é muito pouco conhecido entre os contadores responsáveis das instituições federais de ensino do Rio de Janeiro, sendo que 33% não têm conhecimento algum sobre o assunto e 17% pouquíssimo conhecimento. Apenas um dos respondentes (17%) afirma ter um alto grau de conhecimento sobre o assunto.

4.3 Percepção dos contadores governamentais sobre as melhorias que a contabilidade pode gerar para a gestão pública em decorrência da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

A partir da análise dos dados obtidos com o questionário, pode-se afirmar que os contadores responsáveis das instituições federais de ensino acreditam que as mudanças na contabilidade pública brasileira decorrentes do processo de convergência irão ajudar a melhorar a gestão pública, sen-

do que 50% dos contadores acreditam que as mudanças das normas poderão trazer benefícios para gestão pública e 50% acreditam fortemente.

Os respondentes acreditam que com as mudanças que estão ocorrendo na contabilidade pública, haverá uma mudança no foco da gestão pública, passando de burocrática para de resultados. Observa-se que para este grau as respostas foram bem uniformes, sendo que 50% acreditam de forma mediana e 50% acreditam fortemente.

Além disso, os contadores acreditam que as mudanças nos demonstrativos contábeis tornarão as demonstrações contábeis mais úteis para tomada de decisão, sendo que 67% de forma mediana, 17% fortemente e 17% plenamente.

Os respondentes não sinalizaram nenhuma desvantagem que poderia ser gerada com as mudanças na contabilidade pública; pelo contrário, afirmaram que o balanço patrimonial passaria a mostrar a situação patrimonial mais próxima da realidade e que haveria um melhor acompanhamento físico dos bens patrimoniais no que se refere à vida útil, quantidade

Tabela 1 - Grau de acompanhamento e de preparação dos contadores em relação ao processo de convergência

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Em que grau você tem acompanhado o processo de convergência das normas internacionais para contabilidade pública no Brasil?			17%		17%	17%		17%	17%	17%	
Qual o grau de conhecimento que você tem sobre as alterações nos Manuais de Contabilidade Aplicado ao Setor Público editados pela STN?					17%	17%		17%	33%	17%	
Qual o grau de conhecimento que você tem sobre os procedimentos de depreciação, amortização, exaustão e reavaliação no setor público?					17%	17%		17%		33%	
Qual o grau de conhecimento que você tem sobre o procedimento de provisões no setor público?					17%	33%		17%	17%	17%	
Qual o grau de conhecimento que você tem sobre as alterações que os demonstrativos contábeis do setor público sofrerão a partir de 2012?				17%		33%			33%	17%	
Qual o grau de conhecimento que você tem sobre o subsistema de custos da administração pública federal?	33%		17%			33%			17%		

Tabela 2- Grau de percepção em relação aos benefícios trazidos para a gestão pública

	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Em que grau você acredita que as mudanças com a convergência da contabilidade pública proporcionarão uma mudança no foco da gestão pública (hoje, burocrática) passando a privilegiar os resultados?						17%	33%	33%	17%		
Em sua opinião, em que grau as mudanças nos demonstrativos contábeis tornarão as demonstrações contábeis mais úteis para a tomada de decisão por parte dos gestores?						67%		17%			17%
Em sua opinião, em que grau as mudanças na contabilidade do setor público advindas com o processo de internacionalização das normas trarão benefícios para a gestão pública?						50%		33%	17%		

e seu estado de conservação, aproximando os valores registrados dos valores reais. Apenas um respondente se absteve de discorrer sobre o assunto e outro afirmou que não haveria vantagens e nem desvantagens.

Além disso, afirmaram que tais mudanças serão úteis de médio a longo prazo, no sentido de tornar as informações mais transparentes e parametrizadas, a prática contábil e o exercício da profissão mais padronizados, além de melhorar a qualidade dos gastos públicos. Um dos respondentes destacou que haveria pouco resultado positivo haja vista que a contabilidade pública tem particularidades que não andam juntas da comercial.

Apesar de 83% dos contadores entrevistados acreditarem nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão para a contabilidade pública e para a gestão pública, nenhum dos órgãos pesquisados está realizando os procedimentos de depreciação, amortização, exaustão (já obrigatórios para o exercício de 2010) e provisão em sua contabilidade e nem tem um sistema de custos em uso ou em desenvolvimento.

5. Considerações Finais

Este trabalho buscou investigar qual a percepção dos contadores governamentais sobre a possibilidade de melhora na gestão pública decorrente das mudanças oriundas da convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Em um segundo momento, verificar como os contadores das Instituições Federais de Ensino localizadas no Estado do Rio de Janeiro estão acompanhando este processo.

Foi possível observar que 83% dos contadores responsáveis das instituições federais de ensino do Estado do Rio de Janeiro acreditam nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão para a contabilidade pública e para a gestão pública, apesar de apenas cerca de 50% dos respondentes estarem acompanhando bem o processo de convergência. De forma geral, acreditam que estas mudanças irão ajudar a melhorar a gestão pública e que ajudarão a mudar o seu foco, passando de burocrática para de resultados, além de tornar os demonstrativos contábeis mais úteis para tomada de decisão. Neste último aspecto, a maioria acredita de forma mediana. Neste sentido, pode-se afirmar que o processo de convergência permitirá uma maior aproximação da contabilidade pública brasileira com os objetivos da NPM.

Os respondentes não sinalizaram nenhuma desvantagem que poderia ser gerada com as mudanças na contabilidade pública. Pelo contrário, enfatizaram os benefícios que serão gerados: o balanço patrimonial demonstrando a situação pa-

trimonial mais próxima da realidade; um melhor acompanhamento físico dos bens patrimoniais; informações mais transparentes e parametrizadas; a prática contábil e o exercício da profissão mais padronizados; além de melhorar a qualidade dos gastos públicos.

Apesar de 83% dos contadores entrevistados acreditarem nos benefícios e nas vantagens que estas mudanças produzirão para a contabilidade pública e para a gestão pública e de cerca de 83% terem algum conhecimento sobre os procedimentos de depreciação, amortização, exaustão, que já são obrigatórios desde janeiro de 2010, nenhum dos órgãos pesquisados até o término desta pesquisa (outubro de 2010) estavam realizando tais procedimentos.

Além disso, o subsistema de custos é muito pouco conhecido entre tais profissionais, sendo que 33% não têm conhecimento algum sobre o assunto e 17% pouquíssimo conhecimento. Apenas um dos respondentes (17%) afirma ter um alto grau de conhecimento sobre o assunto. Nenhuma das instituições pesquisadas tem em sua contabilidade um sistema de custos e tampouco o estão desenvolvendo, mesmo estando prevista na Lei Federal nº 4.320/64, artigo 99, e ressaltada na LRF, artigo 50, § 3º, a necessidade da implementação de sistema de custos para toda a administração pública. Além disso, tal assunto foi retomado e a NBC T 16.2 prevê a adoção de um subsistema de custos.

Desta forma, foi possível observar que, de forma geral, pela percepção dos contadores entrevistados, a convergência trará mudanças úteis e necessárias à contabilidade pública. Mas existe uma necessidade real de maior acompanhamento do processo de convergência, já tão avançado quanto ao aspecto teórico, por parte dos contadores, e sua colocação em prática, já que os prazos para o cumprimento dos novos procedimentos já estão até mesmo sendo ultrapassados em alguns casos.

É importante destacar que além da busca individual pelo conhecimento, através de cursos de educação continuada, é necessário o apoio institucional, pois a convergência contábil ao padrão internacional não é tarefa simples. Assim, trabalhos que busquem conhecer o ambiente e o comportamento daqueles que serão, em última análise, os responsáveis pela aplicação das mudanças na contabilidade aplicada ao setor público podem contribuir para este processo, que é de suma importância para a ciência contábil na esfera pública e para os ganhos que esta convergência pode trazer para as instituições deste setor. Desta forma, recomenda-se a realização de tais pesquisas, além de outras que busquem evidenciar como estão ocorrendo tais mudanças em outros segmentos da administração pública.

REFERÊNCIAS

- BARBERIS, Peter. The new public management and a new accountability. *Public Administration and Development*. Espanha, n. 76, p. 451-470, 1998.
- BRASIL. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: https://www.portalfop.planejamento.gov.br/bib/.../Lei_4320.pdf. Acesso em: 2 de outubro de 2009.
- _____. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/lei.../lc101_2000.pdf. Acesso em: 2 de outubro de 2009.
- _____. Portaria MF nº 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../PortMF_184_2008.pdf. Acesso em 3 de outubro de 2009.
- _____. Portaria STN nº 462, de 5 de agosto de 2009. Aprova a 2ª edição do Manual de Demonstrativos Fiscais. Disponível em: www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/.../Portaria_462.pdf. Acesso em 3 de outubro de 2009.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis orçamentários. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009a.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis patrimoniais. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009b.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: procedimentos contábeis específicos. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009c.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: plano de contas aplicado ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009d.
- _____. Secretaria do Tesouro Nacional. Manual de contabilidade aplicada ao setor público: aplicado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: demonstrações contábeis aplicadas ao setor público. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional. 2ª ed. Brasília: Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação Geral de Contabilidade, 2009e.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; Uma reforma gerencial da administração pública no Brasil. In *Administração pública gerencial: a reforma de 1995: ensaios sobre a reforma administrativa brasileira no limiar do século XXI*. Orgs. Vera Petrucci e Letícia Schwarz. Brasília: Editora Universidade de Brasília: ENAP, 1999.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. A reforma gerencial do Estado de 1995. *Revista de Administração Pública* 34(4), julho 2000: 55-72. Trabalho apresentado ao Seminário "Moderna Gestão Pública", patrocinado pelo INA – Instituto Nacional de Administração Pública. Lisboa, 30-31 de março, 2000.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. Da administração pública burocrática à gerencial. In *Reforma do estado e administração pública gerencial*. Orgs. Luiz Carlos Bresser Pereira e Peter Kevin Spink; Trad. Carolina Andrade. 4ª ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2001a.
- BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos; New public management reform: now in the Latin America agenda, and yet... *International Journal of Political Studies*, 2001b, 143-166
- CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. *Contabilidade Pública no Governo Federal: guia para reformulação do ensino e implementação da lógica do SIAFI nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel*. 2ªed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CARLIN, Diego de Oliveira. Considerações sobre o processo de convergência na Contabilidade pública brasileira. *Revista do CRC RS*. nº 8, set, 2008.
- COLLIS, Jill. HUSSEY, Roger. *Pesquisa em Administração: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação*. Trad. Lucia Simonini. 2ªed. Porto Alegre: Bookman, 2005.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC Nº. 1.103, de 28 de setembro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1103.doc. Acessado em 2 de outubro de 2009.
- _____. <http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=67&codConteudo=3837>. Acessado em 7 de outubro de 2009.
- _____. Normas brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público. *Seminários Regionais*, 2008. Disponível em: http://www.cfc.org.br/uparq/seminario_Regio_Nacio.pdf. Acessado em 12 de outubro de 2009.
- CZESNAT, Aline Oliveira. CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves. DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das universidades do estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela Onu/Unctad/Isar. *Gestão & Regionalidade - Vol. 25 - Nº 75 - set-dez/2009*.

- DÁROS, Leandro Luís. PEREIRA, Adriano de Souza. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público – NBCASP: mudanças e desafios para a Contabilidade pública. Congresso USP. 2009. Disponível em: www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf. Acessado em 30 de setembro de 2009.
- GALERA, Andre Navarro. BOLIVARY, Manuel Pedro Rodriguez. The contribution of International Accounting Standards to implementing NPM in developing and developed countries. Public Administration and Development. Espanha, n. 27, p. 413-425, 2007.
- HOOD, Christopher. The “new public management” in the 1980s: variations on a theme. Accounting, Organization and Society. Vol. 20, Nº 2/3, p. 93 - 109, 1995.
- IFAC, International Federation of Accountants. Handbook of international public sector accounting pronouncements. New York: IFAC, 2009.
- LIMA, Diana Vez de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. Gestão e Governança. Brasília, v. 12, n. 2, p. 15-23, mai/ago. 2009.
- MATIAS-PEREIRA, José. Curso de administração pública: foco nas instituições e ações governamentais. São Paulo: Atlas, 2008.
- _____. A governança corporativa aplicada no setor público. Administração Pública e Gestão Social, v.2, n. 1, pp. 110-135, jan./mar., 2010.
- MENDES, Roselandia da Cruz. OLEIRO, Walter Nunes. QUINTANA, Alexandre Costa. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate à corrupção. 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Rio Grande do Sul: Gramado, 2008. Anais dos Trabalhos Científicos.
- MIRANDA, Luiz Carlos. SILVA, Alan José de Moura. FILHO, José Francisco Ribeiro. SILVA, Lino Martins. Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. Brazilian Business Review. Vitória – ES, Vol. 5, No.3, p. 209-228, Set-Dez 2008.
- PELEIAS, Ivam R. 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 - Volume 5, Nº 3, p 39-54, jul/ago/set, 2004.
- PÉREZ, Carmen Caba; HERNÁNDEZ, Antonio M. López. La difusión financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSAS de la IFAC. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, n. 33, p. 90-100, set/dez. 2003.
- _____. Latin American public financial reporting: recent and future development. Public Administration and Development. Espanha, n. 27, p. 139-157. 2007.
- REZENDE, Flávio da Cunha. Desafios gerenciais para a reconfiguração da administração burocrática brasileira. Sociologias, Porto Alegre, ano 11, nº 21, jan./jun. 2009, p. 344-365.
- SILVA, Lino Martins da. Contabilidade governamental: um enfoque administrativo da nova contabilidade pública. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- SOUZA, Flávia Cruz de; SIQUEIRA, Jean Francisco. A convergência da nova administração pública para governança pública: uma análise dos artigos internacionais e nacionais publicados entre 2000 e 2006. 7º Congresso USP de controladoria e contabilidade. São Paulo: julho de 2007. Disponível em <http://www.congressosp.fipecafi.org>. Acessado em 20 de agosto de 2010.
- TORRES, Lourdes. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. Public Administration and Development. Espanha, n. 24, p. 447-456, 2004.
- VIGODA-GADOT, Eran. MEIRI, Sagie. New public management values and person-organization fit: a socio-psychological approach and empirical examination among public sector personnel. Public Administration. Vol. 86, Nº. 1, 111-131, 2008.