

[www4.fsanet.com.br/revista](http://www4.fsanet.com.br/revista)

Revista FSA, Teresina, v. 11, n. 3, art. 4, p. 71-95, jul./set. 2014

ISSN Impresso: 1806-6356 ISSN Eletrônico: 2317-2983

<http://dx.doi.org/10.12819/2014.11.3.4>

**O PROCESSO DE IMPLEMENTAÇÃO DAS NORMAS BRASILEIRAS DE  
CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: DESAFIOS E  
PERSPECTIVAS PARA A GOVERNANÇA PÚBLICA MUNICIPAL EM  
INTERFACE COM O MERCADO E A SOCIEDADE**

**THE PROCESS OF IMPLEMENTATION OF BRAZILIAN STANDARDS  
ACCOUNTING APPLIED TO THE PUBLIC SECTOR: CHALLENGES AND  
PROSPECTS FOR MUNICIPAL PUBLIC GOVERNANCE IN INTERFACE WITH  
MARKET AND SOCIETY**

**Lidiana Fonseca de Souza Melo**

Mestranda em Políticas Públicas/Universidade Federal do Piauí

Professora da Faculdade de Tecnologia do Piauí

E-mail: [lidianafonseca@hotmail.com](mailto:lidianafonseca@hotmail.com)

Teresina, Piauí, Brasil

**Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres\***

Doutor em Sociologia/Universidade de Brasília

Professor da Universidade Federal do Piauí

E-mail: [menayres@ig.com.br](mailto:menayres@ig.com.br)

Teresina, Piauí, Brasil

\*Endereço: Carlos Antonio Mendes de Carvalho Buenos Ayres

Universidade Federal do Piauí, Centro de Ciências Humanas e Letras, Departamento de Ciências Sociais.

Campus Ministro Petrônio Portela, Ininga, CEP: 64049-550, Teresina/PI, Brasil.

**Editora-chefe: Dra. Marlene Araújo de Carvalho/Faculdade Santo Agostinho**

**Artigo recebido em 12/05/2014. Última versão recebida em 27/05/2014. Aprovado em 28/05/2014.**

**Avaliado pelo sistema Triple Review: a) Desk Review pela Editora-Chefe; e b) Double Blind Review (avaliação cega por dois avaliadores da área).**

**Apoio e Financiamento: Universidade Federal do Piauí.**

## RESUMO

Baseado em uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa, suportada pela análise documental, este artigo tem como objetivo analisar o processo de implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), ressaltando os desafios e as perspectivas deste, para a Governança Pública Municipal. Os gestores públicos terão alguns desafios a enfrentar como forma de se adequar ao “novo modelo da Contabilidade Pública”. Ressalta-se: a mudança de cultura da administração pública, os custos para adquirir sistemas informatizados adequados às NBCASP, a capacitação com servidores e a integração entre todos os setores das prefeituras. De acordo com a portaria da Secretaria do Tesouro Nacional n.º634 de 19 de novembro de 2014, os novos procedimentos contábeis deverão estar plenamente implementados até o término do exercício de 2014. Observa-se que o processo vem sendo feito de forma lenta e gradual, e que as perspectivas para a governança pública são positivas, particularmente no que concerne aos aspectos referentes ao controle social, à transparência e à *accountability*. Uma vez fortalecido por uma uniformidade normativa de procedimentos contábeis, o papel da governança pública torna-se cada vez mais relevante no desenvolvimento político, econômico e social dos municípios brasileiros.

**Palavras-chave:** Governança Pública Municipal. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Processo de Implementação.

## ABSTRACT

Based on a descriptive study with a qualitative approach, supported by documentary analysis, this article aims to analyze the implementation process of the Brazilian Accounting Standards Applied to the Public Sector (NBCASP), highlighting the challenges and prospects of this, for Municipal Public Governance. Public managers have to face some challenges as a way to suit the "new model of Public Accounting". It is noteworthy: changing the culture of government, the cost to acquire adequate information systems to NBCASP, training and integration with servers across all sectors of municipalities. According to the decree of the National Treasury n.º.634 of November 19, 2014, new accounting procedures should be fully implemented until the end of year 2014. It is observed that the process has been done slowly and gradually, and that the outlook for the public governance are positive, particularly in relation to aspects relating to social control, transparency and accountability. A strengthened again by a normative uniformity in accounting procedures, the role of public governance becomes increasingly important in the political, economic and social development of the municipalities.

**Keywords:** Municipal Public Governance. Brazilian Accounting Standards Applied to Public Sector. Implementation Process.

## 1 INTRODUÇÃO

Do ábaco ao computador, a Contabilidade enfrenta uma curva ascendente de importância no controle e transparência das finanças e do mercado de capitais. Esta ciência, inicialmente apresentada pelo método das partidas dobradas<sup>1</sup> com o Frei Lucca Paccioli, teve seu grau de maturação acentuado com o desenvolvimento efetivo da atividade econômica capitalista - “Chamaremos de ação econômica ‘capitalista’ aquela que se basear na expectativa de lucro através da utilização das oportunidades de troca, isto é, nas possibilidades (formalmente) pacíficas de lucro” (WEBER, 1992, p. 4).

Segundo Max Weber, em sua obra “A Ética Protestante e o Espírito do capitalismo”, o incremento da contabilidade contribuiu muito para o desenvolvimento do capitalismo moderno. A possibilidade do cálculo racional dos lucros e das perdas em termos de dinheiro é, para Weber (1992), essencial na moderna empresa capitalista.

À medida que se expande e se consolida, o capitalismo moderno influencia e modifica diversas formas de organização das atividades produtivas e da vida sócio-cultural. Ele faz predominar a dominação racional nas outras sociedades, nações, nacionalidades, tribos, comunidades ou povos, em diferentes gradações, pois, para Weber (1992), a realidade social é sempre complexa, múltipla, caótica e infinita. E isto vai paulatinamente gerando o verdadeiro sentido universalizante da globalização do capital (IANNI, 1997).

Decorrente desse fenômeno da globalização surge uma necessidade ingente em acompanhar o fortalecimento do mercado de capitais, exigindo uma maior transparência na aplicação dos recursos; e para isso é necessário que as empresas tanto privadas quanto públicas falem uma mesma língua mundialmente, uma vez que se torna cada vez mais evidente a emergência acelerada das capilaridades institucionais e logísticas da sociedade global, ou modernidade-mundo, na expressão de Octavio Ianni (1997).

Neste contexto, constantes esforços estão sendo feitos, por parte de entidades e instituições contábeis nacionais, no sentido de adequar padrões e procedimentos. Uma consequência natural dessa transformação é a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais, cujo movimento teve início a partir da publicação da Lei nº 11.638/2007, provocando alterações nos procedimentos contábeis do setor privado.

---

<sup>1</sup> Em [contabilidade](#), o Método das Partidas Dobradas, ou Método Veneziano descrito pela primeira vez por [Luca Paccioli](#) no livro "Summa de Arithmetica, Geometria proportioni et propornaliti" em 1494, é o [sistema-padrão](#) de escrituração onde ele afirma que para todo débito existe um crédito correspondente e vice-versa.

Já no setor público, a Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 da STN<sup>2</sup> vem dispor sobre novas diretrizes a serem observadas pelos entes públicos quanto às práticas contábeis.

O processo de convergência é definido pela cartilha da STN (2013) como sendo o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade em busca de informações padronizadas e de maior qualidade. Este processo vem sendo regulamentado pelo CFC<sup>3</sup> que editou, em 2008, as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público<sup>4</sup>, de observância obrigatória para as entidades governamentais em seus vários níveis (federal, estadual, distrital-federal e municipal).

O “Novo de Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público” tem o objetivo de fortalecer a Contabilidade aplicada ao Setor Público, em especial quanto ao patrimônio da entidade pública. Com a edição dessas NBCASP, o CFC contribui para a uniformização de práticas e procedimentos contábeis que se faz necessária, dadas a dimensão e a diversidade da estrutura técnico-política da administração pública brasileira.

Justifica-se, portanto, a relevância desta temática por ser a Contabilidade um instrumento de evidência e informação fidedignas da aplicação dos recursos públicos, ou seja, recursos provenientes do produto dos impostos, taxas e contribuições sobre a melhoria patrimonial (receita derivada) que os integrantes dessa sociedade colocam à disposição do Estado. Já que numa Sociedade Democrática de Direito como a nossa, cada vez mais intolerante para com a malversação desses recursos, torna-se necessário o conhecimento e estudo da eficiência e eficácia dessas normas contábeis.

Ademais, a governança pública - relação simbiótica entre o Estado, o Mercado e a Sociedade - e seu subproduto, a governança regulatória, demonstram evidências que apontam para a estabilização do sistema social e seus subsistemas econômico, político e cultural. Afinal de contas, na desordem os negócios não podem prosperar a contento; e tempo é dinheiro. Assim, o sucesso do serviço empresarial está inserido nesse contexto global em gestação, donde se conclui que quanto mais elevados os níveis de eficácia, eficiência, efetividade e ética da administração pública em sua interação com o mercado e a sociedade civil, mais vantajosos serão para as empresas mercantis no que respeita à credibilidade e previsibilidade no mercado.

O foco deste trabalho concentra-se no âmbito municipal por razão deste assumir papel singular no desenvolvimento político, econômico e social deste país.

---

<sup>2</sup> STN – Secretaria do Tesouro Nacional.

<sup>3</sup> CFC – Conselho Federal de Contabilidade.

<sup>4</sup> NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

Nesta perspectiva, tendo em vista a alteração na legislação contábil inerente ao setor público ainda vigente e a necessidade de conhecimento e aplicação por parte dos gestores acerca das normas em apreço, de modo a obter um melhor acompanhamento e controle dos gastos públicos, o problema de pesquisa ora proposto visa responder aos seguintes questionamentos: **Quais são os desafios que os gestores públicos municipais enfrentam atualmente no processo de implementação das NBCASP? E quais as perspectivas do processo de implementação das NBCASP para a Governança Pública Municipal?** As respostas a tais perguntas ensejam a emergência do objetivo geral desse artigo, qual seja: identificar as perspectivas e os desafios do processo de implementação das NBCASP para a Governança Pública Municipal Brasileira. Como objetivos específicos, busca-se: identificar nas NBCASP instrumentos primários de *accountability*, transparência e controle social patrimoniais, relacionando-os à Governança Pública Municipal; destacar a importância de uma boa Governança Pública para o Mercado e a Sociedade.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

O referencial teórico deste trabalho encontra-se sub-seccionado em três categorias: a primeira trata da Contabilidade Aplicada ao Setor Público em seu processo de convergência e implementação das NBCASP; a segunda aborda o conceito de Governança Pública Municipal e sua relação com o Mercado e a Sociedade. E por fim, são contemplados os termos *Accountability*, Transparência e Controle Social, relacionando-os à noção contemporânea de Governança Pública.

### 2.1 Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP): Processo de convergência e implementação das NBCASP

Conforme a NBC T 16.1 aprovada pela resolução CFC 1.128/2008 e alterada pelas resoluções 1.268/2009 e 1.437/2013, tem-se o conceito de CASP: “é o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público” (CFC, 2008, 2009 e 2013).

Deste modo, a CASP diferencia-se da Contabilidade Pública anterior por seguir os Princípios de Contabilidade estabelecidos na Resolução CFC nº. 750/1993 (CFC, 1993,

atualizada em 2010), o que representa uma mudança do enfoque orçamentário para o enfoque patrimonial.

Anthony (1985) assinalava que as regras da Contabilidade pública predominantes até os anos 80 nos EUA e, possivelmente no resto do mundo, permitiam que contabilistas “jogassem”, ou seja, “manipulassem” as informações contábeis de acordo com o desejo dos governantes, contrariando, assim, a finalidade básica de qualquer sistema de Contabilidade: relatar de forma precisa a situação econômico financeira e patrimonial de uma organização.

A partir dessa realidade e influenciadas por processos de reforma nos modelos de administração pública (gerencialismo e governança no setor público), as propostas de reformas nos modelos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público buscam apontar soluções que corrijam esse problema estrutural e acompanhar a evolução das teorias que tratam da atuação do Estado sobre a administração de recursos originados de contribuições de cidadãos (VICENTE; MORAIS; PLATT NETO, 2012).

Assim, nas últimas duas décadas, foram formuladas propostas de reforma dos modelos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (ANTHONY, 1985; AIKEN e CAPITANIO, 1995; CHRISTIAENS, 2004; GODDARD, 2005; IFAC, 1994; TORRES, 2004; PLUMMER, HUTCHISON e PATTON, 2007; RIDDER, BRUNS e SPIER, 2005; ROBINSON, 2002).

E como parte integrante desse processo de reforma e evolução, a Contabilidade Pública vem se submetendo durante os últimos anos a um processo de discussão e debate que possui como cerne a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Pública com as Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público.

O amplo processo de convergência aos padrões internacionais pelo qual a Contabilidade vem passando é assim definido conforme Feijó e Bugarim (2008):

O objetivo da convergência no Brasil é contribuir para o desenvolvimento sustentável do país, por meio da reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras utilizadas pelo mercado, bem como o aprimoramento das práticas profissionais no âmbito do setor privado e do setor público (FEIJO; BUGARIM, 2008, p.80).

No contexto brasileiro, o processo de convergência das normas contábeis aos padrões internacionais atingiu tanto o setor privado, quanto o setor público. Segundo Frago e colaboradores (2012), ao contrário do setor privado, onde a informação contábil tem uma influência muito forte no mercado de capitais, podendo afetar o preço de ações, o valor das empresas, a remuneração de executivos. No setor público, a principal função da informação

contábil é o controle: verificar se os gastos públicos estão de acordo com as peças orçamentárias, se as receitas previstas foram devidamente arrecadadas, as áreas que necessitam de priorização de investimentos.

A internacionalização da contabilidade aplicada ao setor público iniciou-se com a IFAC<sup>5</sup> em 1977, com o propósito de fortalecer mundialmente a contabilidade do setor público. No Brasil, as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), conhecidas por Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público (NICSP), são padrões internacionais de alta qualidade criadas para melhorar a elaboração de demonstrações contábeis pelo setor público, em que estes estabelecem regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e evidenciação alistadas a transações e eventos em demonstrações contábeis para fins gerais (ZEFF, 2007).

O processo de implementação do novo sistema de informação contábil patrimonial baseado no modelo internacional vem gerando impactos em diversos países do mundo (Zeff, 2007; Chan, 2010; Herbest, 2010). De acordo com o IFAC (2008) a adoção ou o anúncio de planos de adoção de padrões internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público por cerca de 60 países indica que esse processo está em plena expansão. Alguns países da África, América do Sul e Ásia já vêm implementando reformas significativas visando modernizar os sistemas contábeis de entidades públicas (ERNEST & YOUNG TERCO, 2010).

O modelo contábil adotado atualmente na União, nos estados-membros, no Distrito Federal e nos municípios, é sustentado, ainda, pelos preceitos estabelecidos pela Lei Complementar nº 4.320/64. A adoção das NBCASP vem reforçar este modelo no sentido de fortalecer a credibilidade da informação, facilitando o acompanhamento e a comparação da situação econômico-financeira e do desempenho dos entes públicos, possibilitando assim a economicidade e eficiência na alocação de recursos.

O processo de convergência das NBCASP vem contribuir para uma atuação transparente e responsável da administração pública. A uniformização e a harmonização dos procedimentos contábeis devem possibilitar a disponibilização de “informações contábeis transparentes e comparáveis, que sejam compreendidas por analistas financeiros, investidores, auditores, contabilistas e demais usuários, independentemente de sua origem e localização” (Portaria MF n.º 184/08).

De acordo com a última portaria da STN, nº 634, de 19 de novembro de 2013, os entes da Federação deverão estar adequados aos novos moldes da Contabilidade Pública até o final

---

<sup>5</sup> IFAC – *International Federation of Accountants* (Federação Internacional de Contabilistas)

do ano de 2014. Desta forma, os municípios devem estar se preparando para enfrentar os novos desafios desse processo de convergência. Diante disso, torna-se necessária a conscientização do gestor e contador público quanto aos objetivos, metas e propósitos estratégicos no âmbito prescritivo do novo ordenamento contábil em emergência.

## 2.2 Governança Pública Municipal

Diante das transformações econômico-sociais decorrentes do processo de globalização que o Brasil vem passando, e também das inúmeras falhas no sistema administrativo brasileiro, o gerenciamento no sistema público nas esferas federais, estaduais e municipais “vêm exigindo mudanças no sentido não apenas de reformas, mas de promover uma transformação no paradigma da qualidade gerencial atual” (BUGARIM, 2012).

Segundo Chinaglia (2008), essas mudanças da gestão pública devem iniciar-se nos municípios, uma vez que é nesse âmbito administrativo governamental que são forjadas as políticas públicas:

O município é o *locus* do cidadão, onde a vida se concretiza. Sua dinâmica é a da sociedade. Seu crescimento implica a promoção do bem-estar do indivíduo, a finalidade precípua da democracia. Destarte, o município assume crescente caráter de centralidade na vida pública, e é hoje parceiro preferencial na execução de programas e ações em nível federal. As políticas públicas, portanto, não terminam, mas começam no município (CHINAGLIA, p.8).

A missão fundamental do setor público municipal é, conforme a Constituição Federal (BRASIL, 1988), o bem-estar da coletividade local. A Constituição também assegura em seu Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), capítulo II (Dos Direitos Sociais), Art. 6º, um leque abrangente de direitos sociais: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados. Neste sentido pode-se aprofundar esse referencial teórico afirmando que um dos principais desafios dos gestores municipais é garantir o mínimo de bem-estar dos seus cidadãos, assegurando-lhes os direitos sociais previstos na Constituição.

Falar de problemas municipais é falar em desigualdades sociais. E pensar em minimizar essas desigualdades é pensar em cidadania e políticas públicas. Então, buscar maximizar o desempenho das políticas públicas, na busca do ótimo da gestão pública é desafiador para um gestor público. É necessário que sua gestão esteja dotada de um aparato administrativo e financeiro suficientemente forte aliado a instrumentos de controles eficazes,

de modo a propiciar a todos, os direitos sociais que garantam o acesso universal a um padrão mínimo de bem-estar e segurança materiais.

Desta forma, implantar programas sociais de qualidade, promover a redução das desigualdades sociais, reduzir as despesas públicas, estimular o crescimento acelerado da economia e combater a inflação simultaneamente não são tarefas factíveis de serem realizadas em ambientes de crise. É o que podemos concluir a partir do seguinte depoimento:

Diante desse cenário de incertezas, onde as perguntas afloram com intensidade, e não existem respostas plausíveis para a maioria delas, a boa governança pública assume uma importância cada vez maior, no que se refere à busca de soluções para as demandas complexas da sociedade que estão sob a responsabilidade do Estado, notadamente daquelas políticas públicas vitais para a manutenção da coesão social. (PEREIRA, 2011).

A administração pública brasileira é perpassada por três modelos diferentes: o patrimonialista, o burocrático e o gerencial. Conforme Bugarim (2012), o modelo gerencial apresenta-se como solução para os problemas da burocracia, priorizando a eficiência da Administração, com o aumento da qualidade dos serviços e a redução dos custos. Ela afirma: “Busca-se desenvolver uma cultura gerencial nas organizações com ênfase nos resultados e aumentar a governança do estado, isto é, a sua capacidade de gerenciar com efetividade e eficiência” (BUGARIM, 2012, p.75).

Desse modo, a noção de governança (pública de caráter estatal; pública de caráter não estatal; colaborativa; regulatória; etc.) surge em decorrência da implementação dessa lógica da administração pública gerencial, em detrimento – e não sua extinção - dos demais modelos tradicionais da administração pública (patrimonial e burocrática):

Por causa disso o governo FHC propugnou pela mudança de lógica administrativa – o predomínio de um padrão de legitimidade fundado na eficácia da atividade estatal quanto a atingir finalidades previamente estabelecidas, ou seja, “resultados” (lógica da administração pública gerencial), em relação a um padrão de legitimidade que se estriba na regularidade dos ritos empregados e no respeito às regras de ação institucional, ou seja, nos “processos” (lógica da administração pública burocrática) (BUENOS AYRES, 2006, p.39).

No presente contexto temático, propõe-se entender governança como:

uma nova geração de reformas administrativas e de Estado, que têm como objeto a ação conjunta, levada a efeito de forma eficaz, transparente e compartilhada, pelo Estado, pelas empresas e pela sociedade civil, visando uma solução inovadora dos problemas sociais e criando possibilidades e chances de um desenvolvimento futuro sustentável para todos os participantes (KISSLER E HEIDEMANN, 2006, p.482 *apud* LÖFFER, 2001, p.212).

Nesse sentido, o conceito de governança pública justifica uma política de amplitude de atribuições, onde as instituições públicas não têm mais a obrigação de oferecer em termos exclusivos todos os serviços públicos. De acordo com Kissler e Heidemann (2006, p.484), o Estado transfere ações para o setor privado, ou age em parceria com agentes sociais, transformando, assim, o antigo Estado de serviço em um moderno Estado coprodutor do bem público (mas ainda na condição de responsável último por sua produção). Em suma, a governança pública agrupa três diferentes lógicas: a do Estado (hierarquia), a do mercado (concorrência) e a da sociedade civil (comunicação e confiança), conforme explica Kissler e Heidemann (2006):

Numa estrutura de governança pública, o Estado ativo, nos termos do modelo dos três setores, se transforma num Estado ativador, que age, principalmente, sobre o setor privado e o terceiro setor, com o propósito de mobilizar seus recursos e ativar as forças da sociedade civil (KISSLER E HEIDEMANN, 2006, p.485).

A prática da governança, segundo Novelli (2006, p.83), tem se baseado em três mecanismos fundamentais: instrumentos de democracia direta, instrumentos de representação e o terceiro setor. O terceiro setor tem desempenhado um papel de destaque no que se refere às Organizações de Sociedade Civil de Interesse Público (Oscip's), como revela a supracitada autora:

Essas organizações assumem determinados contratos de gestão que transferem a elas a responsabilidade de executarem serviços públicos. Como não fazem parte do Estado e também não fazem parte do mercado, as entidades do terceiro setor transitam com mais liberdade no interior da sociedade civil (NOVELLI, 2006, p.83).

Essa dicotomia público-privado assinala um sentido político e econômico, como assim explica Buenos Ayres (2011):

A dicotomia público-privado assinala, respectivamente, conforme a classificação de Weber (1991), um sentido político: por um lado, a dominação em virtude de uma constelação de interesses (Mercado) e, por outro, a dominação em virtude da autoridade (Estado); mas também assinala, no sentido econômico, a contraposição entre agentes produtivos mercantis e agentes promotores e/ou reguladores do mercado (BUENOS AYRES, p. 20).

Esses agentes reguladores do mercado conduzem a chamada governança regulatória, que surge como subproduto da governança pública. Segundo a definição oferecida por Levy e Spiller (1994 *apud* Pavão, 2008), a estrutura de governança de um sistema regulatório

compreende os mecanismos que as sociedades utilizam para restringir a discricionariedade regulatória, bem como resolver os conflitos que possam resultar dessa restrição. Assim sendo, “Uma boa governança regulatória seria capaz de coibir os incentivos que os políticos possuem para agir oportunistamente, afastando o risco de expropriação administrativa” (PAVÃO, 2008, p. 19).

### 2.3 Transparência, Controle Social e *Accountability*

O IFAC (2001), no contexto da governança no setor público, identificou três princípios fundamentais: (a) transparência, (b) integridade e (c) responsabilidade ou dever de prestar contas (*accountability*), os quais são definidos a seguir:

a) **Transparência** – A transparência é necessária para garantir que as partes interessadas possam ter confiança na tomada de decisões e nas ações das entidades do setor público, na gestão de suas atividades e nos gestores. Ser transparente, através de consultas aos *stakeholders* e comunicação completa, precisa e clara, conduz a ações efetivas e tempestivas e suporta o necessário controle.

b) **Integridade** – compreende a retidão e a inteireza nos relacionamentos. Baseia-se na honestidade e objetividade, e elevados padrões de decência e probidade na gestão dos fundos públicos e dos assuntos de uma entidade. É dependente da eficácia da estrutura do controle e dos padrões de profissionalismo. Reflete-se tanto nos processos de tomada de decisão da entidade como na qualidade de seus relatórios financeiros e de desempenho.

c) ***Accountability*** – é o processo através do qual as entidades e os gestores públicos são responsabilizados pelas próprias decisões e ações, incluindo o trato com os recursos públicos e todos os aspectos de desempenho, e submetem-se ao exame minucioso de um controle externo. Requer uma compreensão clara das responsabilidades das partes envolvidas e a definição de papéis na estrutura. Representa a obrigação de responder a uma responsabilidade conferida (IFAC 2001, p. 11).

A Constituição Federal em seu artigo 70 também destaca a transparência e a *accountability* como um dos princípios da governança pública. Desta forma, as iniciativas que visem aperfeiçoar os mecanismos de transparência e prestação de contas das informações acerca da gestão são consideradas boas práticas de governança.

De um modo geral, a transparência deve caracterizar todas as atividades realizadas pelos gestores públicos, de maneira que os cidadãos tenham acesso e compreensão daquilo que os gestores governamentais têm realizado a partir do poder de representação que lhes foi confiado (CRUZ; FERREIRA; SILVA; MACEDO, 2012 *apud* CRUZ, SILVA e SANTOS, 2009).

Conforme o entendimento de Fox (2007), uma das principais razões que impulsionaram as discussões e o aumento das iniciativas em torno de uma maior transparência

na gestão pública foi a preocupação de que, quando o histórico das opções políticas não é conhecido, o eleitorado é incapaz de “punir” os políticos que se envolvem em corrupção e outras formas de conduta ilegal.

A transparência, segundo o Koppell (2005), é a mais importante categoria da *accountability* como instrumento para avaliar o desempenho organizacional. Para o autor, a *accountability* pode ser classificada em cinco categorias: transparência, sujeição, controle, responsabilidade e responsividade. A responsividade se refere ao modo como a organização responde às expectativas (demandas e necessidades) da sociedade. As organizações e os agentes públicos são responsivos se conseguem satisfazer às expectativas da população a que servem (KOPPELL, 2005).

De acordo com Levy (1999) *accountability* é uma obrigação de prestação de contas e de responsabilidades por parte daqueles que governam, motivando condições de confiança entre sociedade e governo. Eis a razão pela qual [...] na contabilidade pública é, certamente, o lócus onde mais deve estar presente a filosofia da *accountability* (dever de prestar contas), pois quando a sociedade elege seus representantes espera que os mesmos ajam em seu nome, de forma correta, e que prestem conta de seus atos (SLOMSKI, 2002).

A *accountability* não se limita a dar publicidade aos atos do governo e ao final do exercício prestar contas em veículos oficiais de comunicação, demonstrando que a gestão pública cumpriu todas as determinações legais e seus gestores foram honestos na aplicação dos recursos públicos. Também não se restringe à troca dos controles formais pela fiscalização direta da sociedade. A *accountability* é a integração de todos os meios de controle – formais e informais –, aliada a uma superexposição da administração, que passa a exibir suas contas não mais uma vez ao ano e em linguagem hermeticamente técnica, mas diariamente e por meio de demonstrativos capazes de ampliar cada vez mais o número de controladores (OLIVEIRA, 2002). *Accountability* surge, então, como novo mecanismo de controle exercido pela sociedade, auferindo se os resultados atingidos foram condizentes com as propostas efetuadas pelo governantes.

O Controle Social é a participação da sociedade civil nos processos de planejamento, acompanhamento, monitoramento e avaliação das ações da gestão pública e na execução das políticas e programas públicos. Trata-se de uma ação conjunta entre Estado e sociedade em que o eixo central é o compartilhamento de responsabilidades com vistas a aumentar o nível da eficácia e efetividade das políticas e programas públicos.

Sob esse enfoque, a transparência, o controle social e a *accountability* ganham forma e sentido, à medida que conduzem os procedimentos da participação da sociedade civil no

processo de formação do orçamento, propiciando a atuação da população no controle institucional, secundado pelos órgãos constitutivos da própria Administração Pública, que por sua vez age no sentido de compelir o Poder Público a aplicar suas finanças em áreas de interesse comum a todos. Assim, a contabilidade é peça fundamental na busca da transparência – “A demanda da sociedade por transparência nas contas públicas exige informações confiáveis que reflitam a real situação patrimonial”, uma vez que “a contabilidade auxilia na instrumentalização do controle social” (FEIJÓ, 2012, p. 21).

### 3 METODOLOGIA

Para a realização desta pesquisa foi feito um estudo com revisão bibliográfica, sendo utilizado o procedimento de análise documental em fontes primárias, secundárias e terciárias. Como fontes primárias citamos as próprias Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, as portarias publicadas pela Secretaria do Tesouro Nacional, e a legislação contábil pertinente ao tema. Por fontes secundárias e terciárias, citamos artigos científicos, revistas nacionais e internacionais, teses e dissertações referentes ao tema.

Quanto à forma de abordagem do problema, esta pesquisa apontou para a realização de uma pesquisa qualitativa. Segundo Minayo (2003), “o objetivo da avaliação qualitativa é permitir a compreensão dos processos e dos resultados, considerando-os como um complexo integrado por ideias (...)”. Quanto aos objetivos, o estudo se mostra descritivo. Malhotra (2006) aponta a pesquisa descritiva como aquela que objetiva descrever ou definir determinado fenômeno, na qual o pesquisador observa, registra, analisa, classifica e interpreta os fatos.

A pesquisa também se enquadra como exploratória, para isso Gil (1999) observa que pesquisas exploratórias visam proporcionar maior familiaridade com o problema, a partir do desenvolvimento de conceitos e ideias, com vistas a torná-lo mais explícito. Assim, objetivando responder os problemas de pesquisa deste artigo, foi feita uma discussão dos resultados em duas etapas. A primeira refere-se à análise dos desafios que os gestores públicos municipais enfrentam atualmente no processo de implementação das NBCASP. E a segunda referem-se às perspectivas do processo de implementação das NBCASP para a Governança Pública Municipal.

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) e os desafios para a gestão pública municipal

A necessidade de convergir os padrões contábeis brasileiros às normas internacionais de contabilidade, a demanda dos contadores da área pública e as novas exigências da sociedade por maior transparência tornaram urgentes à edição de normas de contabilidade para o setor público, no mesmo ritmo e padrões exigidos para o setor privado.

As normas de contabilidade foram traduzidas e publicadas pelo CFC, em 2008, originando as 10 (dez) primeiras NBCASP. Em 2011 o rol de NBCASP em vigor foi ampliado, com a edição da NBC T 16.11, e que inclui a criação de um sistema de custos.

O intuito das NBCASP é dispor sobre as diretrizes a serem observadas pela área pública, em relação aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS).

Segue um quadro com as normas contábeis, suas resoluções correspondentes (e alterações) e suas referências:

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

RESOLUÇÃO CFC	ALTERAÇÕES (RESOLUÇÕES CFC)	NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE TÉCNICA (NBC T)	REFERÊNCIA
nº 1.128/08	nº 1.268/09 e nº 1.437/13	NBC T 16.1	Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação;
nº 1.129/08	nº 1.268/09 e nº 1.437/13	NBC T 16.2	Patrimônio e Sistemas Contábeis;
nº 1.130/08		NBC T 16.3	Planejamento e seus instrumentos sob o Enfoque Contábil;
nº 1.131/08	nº 1.437/13	NBC T 16.4	Transações no Setor Público;
nº 1.132/08	nº 1.437/13	NBC T 16.5	Registro Contábil;
nº 1.133/08	nº 1.268/09 e nº 1.437/13	NBC T 16.6	Demonstrações Contábeis;
nº 1.134/08		NBC T 16.7	Consolidação das Demonstrações Contábeis;
nº 1.135/08		NBC T 16.8	Controle Interno;
nº 1.136/08		NBC T 16.9	Depreciação, Amortização e Exaustão;
nº 1.137/08	nº 1.268/09 e nº 1.437/13	NBC T 16.10	Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público;
nº 1.1366/11	nº 1.437/13	NBC T 16.11	Sistema de Informação de Custos do Setor Público.

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

<sup>6</sup> www.cfc.org.br

A NBC T 16.1 mostra que a função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público deve refletir, sistematicamente, o ciclo da administração pública para evidenciar informações necessárias à tomada de decisões, à prestação de contas e à instrumentalização do controle social.

“A instrumentalização do controle social é o compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis aos cidadãos no desempenho de sua soberana atividade de controle do uso dos recursos e patrimônio público pelos agentes públicos” (CFC, NBC TSP 16.1– CONCEITUAÇÃO, OBJETO E CAMPO DE APLICAÇÃO, 2008).

Dessa forma tem-se que o Controle Social está diretamente relacionado ao compromisso da Contabilidade Pública. Eis, portanto, o primeiro desafio do processo de implementação das NBCASP à Governança Pública: favorecer o desenvolvimento do Controle Social. Sabemos que nossa sociedade vem passando por uma forte mudança cultural, na qual se observa vários movimentos de grupos e classes sociais reivindicando seus direitos. Porém uma mudança efetiva do Controle Social só se dará efetivamente quando a sociedade deixar de ser apenas uma expectadora passiva dos acontecimentos históricos para assumir a identidade pró-ativa que lhe foi concedida pelo estatuto constitucional positivo vigente em nosso país (CF, 1988). E isso vem mudando paulatinamente com o advento da função social da Contabilidade. Mas o que é preciso para implementar essas mudanças?

Segundo a cartilha publicada pela STN (2013) importantes mudanças deverão ser feitas para o país avançar no processo de convergência às normas internacionais:

- Implantação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público (PCASP), que é uma estrutura padronizada e obrigatória para toda a Federação;
- Adequação dos sistemas informatizados de contabilidade para permitir os registros de acordo com as novas normas e o PCASP;
- Adequação dos sistemas de apoio como os de créditos a receber e de gestão patrimonial;
- Capacitação dos servidores e dos gestores envolvidos no processo;
- Comunicação oportuna e tempestiva entre os diversos setores da administração e a contabilidade;
- Implantação/adequação de sistemas de controle dos bens de almoxarifado, bens móveis e imóveis.

As mudanças não são simples e para que sejam bem sucedidas é necessário o envolvimento e o engajamento das diversas áreas, incluindo os gestores e autoridades públicas. Porém, esse esforço possibilitará a geração de informação útil e relevante,

melhorando a transparência da gestão pública, além de outros benefícios, tais como: comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países; registro e acompanhamento de transações que afetam o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento; melhoria no processo de prestação de contas, tanto por parte dos tribunais e órgãos de controle, quanto pela sociedade; a implantação de sistema de custos no Setor Público; elaboração do Balanço do Setor Público Nacional (consolidação nacional das contas dos entes da Federação); racionalização e melhor gestão dos recursos públicos; reconhecimento do profissional contábil no setor público.

Porém, é sabido que toda mudança oferece desafios e algumas resistências. Sobre o processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais, Carvalho e Salotti (2010) advertem que a adoção de um padrão contábil único não é algo simples de ser atingido. O modelo de ordenamento jurídico predominante no país, assim como questões políticas e culturais influenciam e, por vezes, dificulta o processo de convergência.

Diante da prorrogação dos prazos para a implementação das normas em apreço, publicados pelas portarias STN n.º406/2011, n.º828/2011, n.º437/2012 e n.º753/2012 e n.º634/13, observa-se que o processo de convergência no Brasil vem sendo feito de forma lenta gradual. A implementação das NBCASP é apenas o início desse processo. Segundo Feijó (2012), a principal dificuldade para implantação da “Nova Contabilidade do Setor Público” é a quebra de paradigmas e costumes já enraizados.

Nesse sentido, a conscientização dos profissionais (não apenas dos contadores, mas também dos gestores em geral) é muito importante nesse momento. É preciso entender que a mudança não vai acontecer da noite para o dia. Trata-se de um processo lento e contínuo realizado em etapas, mas extremamente necessário. É um processo que só será possível com a ajuda de todos os atores, institucionais e individuais, como afirma Feijó (2012):

Nos países que são referência em Contabilidade Aplicada ao Setor Público, como Nova Zelândia, Canadá e Inglaterra foram necessários mais de 10 anos para se consolidar a mudança, principalmente no que se refere à adoção do regime de competência e a convergência para as normas internacionais. No Brasil, país de dimensões continentais e diferenças regionais múltiplas, os desafios são grandes e não se levará menos tempo (FEIJÓ, 2012).

Outro item que merece destaque nos desafios a serem enfrentados pelos gestores no processo de implementação das NBCASP é a alteração dos sistemas de contabilidade. As prefeituras terão um custo a mais para adquirir softwares desenvolvedores de informações necessárias à adequação dos sistemas ao novo modelo e aos instrumentos legais.

Os contadores públicos têm papel fundamental e relevante nesse processo de implementação. Além de mudar a cultura da administração pública, no sentido de separar a visão orçamentária da visão patrimonial, ele deve ser um agente catalisador de todo o processo, procurando conscientizar o gestor a respeito dos reflexos de suas ações sobre o patrimônio público e a necessidade de que as informações sejam registradas no sistema.

Uma vez implementadas, as normas têm papel chave na performance da boa governança pública, favorecendo uma relação harmoniosa e de equilíbrio entre Estado, Mercado e Sociedade. Quanto mais eficiente for a Administração pública, a iniciativa privada só tem a ganhar. Quanto mais a Governança Regulatória for eficaz, menos oportunismo se perceberá por parte do Governo. Desta forma, a uniformização dessas normas vem contribuir para a coesão social, uma vez que a sociedade tem mais participação no poder de tomada de decisão nas contas públicas, e que as empresas buscam cada vez parcerias com o governo.

#### **4.2 Perspectivas para a Governança Pública em interface o Mercado e a Sociedade**

Com o surgimento das Normas Internacionais de Contabilidade, percebe-se que a Contabilidade Pública terá de adotar postura semelhante à do meio empresarial. Este novo padrão de Contabilidade Pública dará maior visibilidade à situação patrimonial da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; afinal, o que é registrado por um valor reduzido, passará a ser contabilizado por um valor mais próximo da realidade.

Algumas mudanças poderão ser destacadas, tais como: o Enfoque da Contabilidade no Sistema Patrimonial; a Contabilização de Depreciação, Amortização, Exaustão; o Registro de Bens Intangíveis e de Uso Comum; a Avaliação e Mensuração dos Bens a Valor de Mercado; a Avaliação dos Riscos na Gestão, Implantação das Demonstrações de Fluxo de Caixa e do Resultado Econômico, bem como a Análise das Mutações do Patrimônio; a Análise da Consistência das Demonstrações Contábeis; a Consolidação das Demonstrações Contábeis; e Notas Explicativas.

Outro aspecto que pode se destacar com as NBCASP é a necessidade de implementação do sistema de custos (NBC TSP 16.11). O Sistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP) tem a função de registrar, processar e evidenciar os custos dos bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e ofertados à sociedade pela entidade pública. O uso das informações de custos é fator primordial para o controle da governança pública, convergindo tanto para a necessidade quanto à percepção da *accountability*,

denotando a busca de um melhor trato com a coisa pública, quanto para a transparência como ferramenta de desenvolvimento. De acordo com Feijó (2013) a busca da melhoria da alocação dos recursos públicos passa por criar a cultura de custos no setor público, com o objetivo de que governos implantem políticas públicas eficazes, eficientes e efetivas. Os motivadores para gestão de custos no setor público são diferentes em muitas situações quando comparados com o setor privado, pois nem sempre o retorno do gasto público será econômico podendo em muitas situações ter um retorno social. “No entanto, como buscar a excelência na prestação de serviços públicos sem saber quanto esse serviço custa?” (FEIJÓ, 2013, p.174).

Para Mauss e Souza (2008):

A gestão pública necessita da contabilidade de custos para lhe oferecer parâmetros e mecanismos que fundamentam o planejamento e a mensuração do resultado das atividades públicas, ou seja, é um instrumento que dá amparo à tomada de decisões, controle gerencial e para a transparência do serviço público (MAUSS E SOUZA 2008, p.1).

Outra inovação das normas, é que os subsistemas deverão atuar de forma integrada, proporcionando aos gestores públicos municipais o uso das informações de maneira mais tempestiva e oportuna, auxiliando o seu processo de gestão e a consequente redução dos custos.

Para Ribeiro Filho e colaboradores (2009), o caso brasileiro reflete vários aspectos internacionais, no que tange à gestão pública. No decorrer dos anos é possível identificar diversos problemas de difícil solução, como é o caso das demandas cada vez maiores por serviços públicos em contraposição com a escassez de recursos. Tais problemas têm gerado dificuldades de natureza administrativa e financeira, bem como a geração de déficits constantes que devem ser demonstrados pela contabilidade. Porém, o sucesso da reforma na contabilidade pública depende da capacidade de mobilizar o apoio dos líderes políticos, que ajustam o tom pela exigência de uma maior prestação de contas (*accountability*) e transparência (CHAN, 2010).

Um dos pontos chaves que se destaca nessa discussão dos resultados é que o processo de implementação das NBCASP visa auxiliar o gestor público municipal em suas boas práticas de governança. A contabilidade mostra-se, portanto, como uma ciência social aplicada aliada também ao sucesso da gestão gerencial. O serviço empresarial também se fortalece dessa gestão, uma vez que a governança engloba o setor do Mercado, em seus aspectos micro e macroeconômicos.

A boa performance da governança pública e seu subproduto governança regulatória inibem práticas corruptivas institucionais, o que ademais favorece o fortalecimento do mercado globalizado de capitais. A disfuncionalidade regulatória do Estado, bem como o descumprimento das normas e regras (*rulemaking*), conduz a distorções patrimoniais nas empresas que por sua vez são expressas nos seus balancetes orçamentários. E uma vez que estas empresas são geradoras de emprego e renda, conseqüentemente a sociedade também fica cada vez mais a mercê dos problemas sociais e econômicos. Em suma, há uma desestruturação econômico-social global. A classe empresarial também almeja essa transparência governamental visto que seu sucesso envolve além de outros itens o controle de suas finanças, entre elas os tributos devidos ao governo. Nesse sentido, o processo de implementação das NBCASP contribuem para o sucesso das entidades tanto públicas quanto privadas, uma vez que essa regulamentação envolve o todo o sistema de mercado, impactando nos desvios da corrupção dos arranjos institucionais.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão pública municipal enfatiza sua importância na tradução de bem-estar e qualidade de vida da população. O desafio dos gestores públicos municipais constitui na diminuição das desigualdades sociais de forma a garantir esse bem-estar. Sua ótica deve, pois, seguir sempre a ética social com que os gastos públicos são alocados, considerando, sobretudo, o cumprimento da norma legal em consonância com o objetivo maior da supremacia do interesse público. A transparência orçamentária, o controle social e a *accountability* são os alicerces sólidos para a consecução de tal premissa. Assim, a inovação em marcha dos novos procedimentos contábeis vem reforçar esses alicerces contribuindo para uma boa Governança Pública.

Conforme exposto, o processo de convergência das NBCASP propõe um “novo modelo de contabilidade pública”, voltado para o controle patrimonial, permitindo uma maior transparência das contas públicas. O processo de implementação dessas normas passa a vigorar em sua totalidade e de forma obrigatória para todos os entes da federação até o término do exercício de 2014. A partir de 2015 os entes que não encaminharem suas contas de acordo com o novo padrão, poderão ficar impedidos de receber transferências voluntárias e de contratar operações de crédito, além de estarem sujeitos a outras restrições por parte do seu respectivo tribunal de contas (STN, 2013).

Dessa forma, os gestores públicos municipais terão alguns desafios a enfrentar no sentido de se adequarem às novas regras contábeis. Este processo de implementação vem sendo feito de forma lenta e gradual. A mudança de cultura e a quebra de paradigmas por parte da administração pública são os principais desafios a serem enfrentados, além dos custos com implantação de novos sistemas informatizados e treinamento com pessoal.

As empresas, escritórios e profissionais de contabilidade devem capacitar-se no sentido de levar tempestivamente ao gestor as mudanças na contabilidade pública, além de adequarem seus sistemas ao novo modelo contábil, preparando os entes da federação, na teoria e na prática, para a materialização das mudanças.

O intuito deste artigo não foi o de esgotar toda e qualquer discussão a respeito da reforma da contabilidade aplicada ao setor público, mas sim expor o contexto atual de convergência e implementação das normas contábeis e sugerir contribuições para a análise de uma boa governança pública. O momento atual é oportuno e propício para debates acadêmicos e profissionais sobre Gestão Pública, pois nosso país encontra-se em pleno e amplo processo de mudanças e transformações.

Num país onde a corrupção está presente na cultura da gestão pública, faz-se necessário um instrumento de controle eficaz, eficiente e efetivo das contas públicas. A contabilidade vem ser esse instrumento de fortalecimento da credibilidade da informação da governança pública, possibilitando assim a economicidade e eficiência na alocação de recursos. A nova contabilidade pública deverá, portanto, contribuir para o sucesso das entidades (tanto públicas quanto privadas), além de englobar nesse aspecto o Mercado e sobretudo a Sociedade. Percebe-se então que todos serão beneficiados, e que sem transparência, controle social e *accountability* fica inviável uma Sociedade Democrática de Direito.

Busca-se em todos os âmbitos o sucesso gerencial, e nesse artigo a proposta foi a de mostrar o papel do processo de implementação da nova contabilidade pública como parte fundamental para a concretude desse sucesso.

Conclui-se este artigo afirmando que o papel do gestor público municipal é desafiador e exige muita responsabilidade e competência para se adequar aos novos padrões contábeis. Somente com gestores de conduta honesta e transparente é que iremos galgar para uma sociedade menos desigual e com mais cidadania. Porém, tão relevante quanto o papel do gestor público no processo de implementação das NBCASP é o papel da sociedade civil e das empresas, em virtude de exercer o controle e a fiscalização desses gestores. A sociedade, na busca ao bem-estar-social das massas populacionais, com destaque para as mais

desfavorecidas; e as empresas, no seu papel de responsabilidade social e governança regulatória.

## REFERÊNCIAS

AIKEN, M.; CAPITANIO, C. Accrual accounting valuations and accountability in government: A potentially pernicious union. **Australian Journal of Public Administration**, v. 54, n. 4, p. 564-575, 1995.

ANTHONY, R. N. Games government accountants play. **Harvard Business Review**, v. 63, n. 5, p. 161-170, 1985.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Brasília: Distrito Federal, 1988.

\_\_\_\_\_. **Lei Federal 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.

\_\_\_\_\_. **Lei Ordinária nº. 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008**: Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, laboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 231, de 29 de março de 2012**: Altera o prazo de divulgação do cronograma de ações para adequação aos procedimentos contábeis apresentados na Portaria STN nº 828/2011 e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**: Aprova as partes II – procedimentos contábeis patrimoniais, III – procedimentos contábeis específicos, IV – plano de contas aplicado ao setor público, V – demonstrações contábeis aplicadas ao setor público, VI – perguntas e respostas e VII – exercício prático, da 4ª edição do manual de contabilidade aplicada ao setor público (MCASP).

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 439, de 12 de julho de 2012**: Estabelece o cronograma de ações a adotar até 2014, para implantação, no âmbito da União, dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais e Específicos, conforme definido no art. 1º da Portaria STN nº 828, de 14 de dezembro de 2011, alterada pela Portaria STN nº 231, de 29 de março de 2012.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 753, de 21 de dezembro de 2012**: Altera a Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012, e a Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011, e dá outras providências.

\_\_\_\_\_. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011:** Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências.

BUENOS AYRES, C.A.M.C. A administração pública brasileira e as vicissitudes do paradigma de gestão gerencial. **Sociologia, Problema e Práticas**. Oeiras, Portugal, nº.51, 2006, p. 29-52.

BUGARIM, M.C.C. **2º Fórum Nacional de Gestão e Contabilidades Públicas**. Contabilidade Pública: A convergência aos padrões internacionais de contabilidade como contribuição à efetividade da gestão. Minas Gerais, 2008. Disponível em: <<http://www.crcmg.org.br/hotsite/2forum>>. Acesso em: 20.05.2012.

BUGARIM, M.C.C...[et al.]. **Orçamento familiar e controle social: instrumento de organização da sociedade**. 2ª ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2012.

CARVALHO, L.N; SALOTTI, B.M. **Curso eLearning de Tópicos de Contabilidade Internacional**. São Paulo: Fipecafi, 2010.

CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público**. NBC TSP 16, aprovadas pelas Resoluções nºs 1.128 a 1.137 em 21 de novembro de 2008. Brasília; CFC, 2008. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 30.07.2012.

\_\_\_\_\_. **Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**, 2008a. Disponível em: <[http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www.tesouro.fazenda.gov.br/Contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em: 03.11.2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução n.º 750**, de 29 de dezembro de 1993. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Disponível em: <[http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES\\_750.doc](http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_750.doc)>. Acesso em: 13.12.2013.

\_\_\_\_\_. **Resolução n.º 1.366**, de 25 de nov. de 2011. Aprova a NBC T 16.11 – Sistema de Informação de Custos do Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 10.08.2012.

\_\_\_\_\_. **Resolução n.º 1.268** de 10 de dezembro de 2009. Altera, inclui e exclui itens das NBC T 16.1, 16.2 e 16.6 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26.03.2014.

\_\_\_\_\_. **Resolução. N.º 1.437** de 22 de março 2013: Altera, inclui e exclui itens das NBCs T 16.1, 16.2, 16.4, 16.5, 16.6, 16.10 e 16.11 que tratam das Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.cfc.org.br>>. Acesso em: 26.03.2014.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan/abr. 2010.

CHINAGLIA, A. **Responsabilidade na Gestão Pública Municipal: Os desafios dos Municípios**. Brasília, 2008. Disponível em:

<<http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/3744>>. Acesso em: 23.10.2012.

CHRISTIAENS, J. Capital Assets in Governmental Accounting Reforms: Comparing Flemish Technical Issues with International Standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743–770, 2004.

CRUZ, C.F.; FERREIRA, A.C.S.; SILVA, L.M.; MACEDO, M.Á.S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública**; vol. 46; Nº 1; Rio de Janeiro; Jan./Fev. 2012. Disponível em: <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 01.10.2012.

ERNEST & YOUNG TERCO. **Em busca da transparência: um estudo sobre contabilidade no setor público na Europa, 2010**. Disponível em:

<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS\\_estudo\\_Europa/\\$FILE/Governmental\\_accounting\\_in\\_Europe.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IPSAS_estudo_Europa/$FILE/Governmental_accounting_in_Europe.pdf)>. Acesso em: 08.10.2012.

FEIJÓ, P.H.; BUGARIM, M.C.C. Portaria MF 184/2008: um marco para a implantação do Novo Modelo de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. **Revista Brasileira de Contabilidade**. São Paulo, v. 173, p. 79 a 89, set./out. 2008.

FEIJÓ, P.H. **Entendendo as Mudanças na Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. O Contexto Histórico, as Diretrizes, a Construção das NBCASP e a Busca dos Princípios de Contabilidade. Brasília, 2013. Editora Gestão Pública.

\_\_\_\_\_. **Revista TCEMG**. Out./Nov./Dez. 2012. Entrevista. Disponível em:

<<http://tccenet.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/001877/Entrevista%20Paulo%20Henrique%20Feijo.pdf>>. Acesso em: 13.03.2013.

FOX, J. **Government transparency and policymaking**. Public choice, v.131, n.1. Disponível em <<http://www.scielo.br>>. Acesso em: 27.10.2012.

FRAGOSO, A. R.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. de G.; PEDERNEIRAS, M. M.M. **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBCTSP**. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10, 2010, São Paulo, Anais eletrônicos. São Paulo/SP: 2010. Disponível em:

<<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/92.pdf>>. Acesso em: 20.10. 2013.

GIL, A.C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.

GODDARD, A. Accounting and NPM in UK Local Government – Contributions Towards Governance and Accountability. **Financial Accountability & Management**, v. 21, n. 2, p. 191-218, 2005.

HERBEST, F. G. **Regime de competência no setor público: a experiência de implementação de diversos países**. In: ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS

DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS (ANPCONT), 4., 2010, Natal (RN). *Anais...* Natal: ANPCONT, 2010.

IANNI, O. **Teorias da Globalização**. 4ª edição. Rio de Janeiro, 1997.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. Public Sector Committee. **Budget Reporting, 2008**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/budget-reporting>> Acesso em: 12.12.2012.

\_\_\_\_\_. Public Sector Committee. **Governance in the Public Sector**, Study 13, 2001. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/study-13-governance-in-th.pdf>> Acesso em: 12.12.2012.

\_\_\_\_\_. Public Sector Committee. **Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand experience**, 1994. Disponível em: <[http://www.ifacnet.com/?q=Implementing+Accrual+Accounting&utm\\_medium=searchbox](http://www.ifacnet.com/?q=Implementing+Accrual+Accounting&utm_medium=searchbox)> Acesso em: 12.12.2013.

KISSELER, L; HEIDEMANN, F. G. **Governança pública: novo modelo regulatório para as relações entre Estado, mercado e sociedade?** RAP - Rio de Janeiro: pag. 479-99, Maio/Jun. 2006. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v40n3/31252.pdf>>. Acesso: 18.03.2013.  
KOPPEL, J. G. S. Pathologies of Accountability- ICANN and the Challenge of Multiple Accountabilities Disorder. **Public Administration Review**, 2005. P. 94-108.

LEVY, E. **Controle social e controle de resultados – um balaço dos argumentos e da experiência recente**. In BRESSER PEREIRA, L. C.; GRAU, C. N. 1999.

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de Marketing: Uma orientação aplicada**. Bookman Companhia Ed., 2006.

MAUSS, C. V.; SOUZA, M. A. de. **Gestão de Custos aplicada ao setor público: modelo para mensuração e análise da eficiência e eficácia governamental**. São Paulo: Atlas, 2008.  
MINAYO, M.C. de S. (Org.) **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 22 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

NOVELLI, A. L. C. R. **O papel institucional da comunicação pública para o sucesso da governança pública**. *Organicom - Ano 3, Número 4. 1º semestre, 2006.*

OLIVEIRA, A. da S. **Perspectivas para o controle social e a transparência da administração pública**. in Prêmio Serzedello Corrêa 2001: Monografias Vencedoras: Perspectivas para o Controle social e a Transparência da Administração Pública, Brasília, TCU, 2002, pp. 143-210.

PAVÃO, N.C. **Instituições, credibilidade e governança regulatória no Brasil**. Um estudo de caso do desenho da regulação nos setores de telecomunicações e eletricidade. São Paulo, 2008. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/8/8131/tde-01102009-162240/pt-br.php>>. Acesso em: 19.03.2013.

PEREIRA, J. M. **Os impactos da crise econômica no Estado de bem-estar social**. Economia, 2011. Disponível em: <http://www.unb.br>. Acesso em: 13.10.2012.

PLUMMER, E. ; HUTCHISON, P. D. ; PATTON, T. K. GASB No. 34's governmental financial reporting model: Evidence on its information relevance. **Accounting Review**, v. 82, n. 1, p. 205-240, 2007.

RIDDER, H. G.; BRUNS, H.J.; SPIER, F. Analysis of public management change processes: The case of local government accounting reforms in Germany. **Public Administration**, v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.

ROBINSON, M. **Accrual accounting and Australian fiscal policy**. Fiscal Studies, v. 23, n. 2, p. 287-300, 2002.

SANTOS, C. B.; ALMEIDA, K. K. N. Análise Introdutória das Mudanças Provocadas na Contabilidade Pública pelas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **REUNIR – Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade** – Vol. 1, no 1, p.21-38, Jan-Abr/2012.

STN. SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal, Modernização da Gestão Pública**. Cartilha. Brasília, 2013.

SLOMSKI, V. **Manual de Contabilidade Pública: Um enfoque na Contabilidade Municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal**. 2. ed. São Paulo- Atlas, 2002.

TORRES, L. Accounting and accountability: recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

VICENTE, E. F. R.; MORAIS, L. M.; PLATT NETO, O. A. A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. **RIC - Revista de Informação Contábil**, Vol. 6, N.º 2, 2012.

WEBER, Max. **A Ética Protestante e o “Espírito” do Capitalismo**. São Paulo, 1992.

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 290-302, 2007. Disponível em: <[www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf](http://www.ruf.rice.edu/~sazeff/PDF/Some%20Obstacles.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2013.