

Universidade de Brasília (UnB)  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)  
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)  
Bacharelado em Ciências Contábeis

Aline Luiza Rezende Regina Santana

ANÁLISE CRÍTICA DOS PROCESSOS DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO  
AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Brasília

2013

Professor Doutor Ivan Marques de Toledo  
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior  
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Mestre Wagner Rodrigues dos Santos  
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis

Professora Mestre Rosane Maria Pio da Silva  
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – diurno

Professor Doutor Bruno Vinícius Ramos Fernandes  
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - noturno

Aline Luiza Rezende Regina Santana

ANÁLISE CRÍTICA DOS PROCESSOS DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO  
AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito parcial à conclusão da disciplina Pesquisa em Ciências Contábeis e consequente obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientadora: Prof. Dra. Diana Vaz de Lima

Brasília

2013

## LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – MODELOS CONTÁBEIS BASEADOS NA PREPONDERÂNCIA DO ORÇAMENTO NA CONTABILIDADE .....	14
QUADRO 2 – QUADRO COMPARATIVO DOS COMITÊS GASB E FASAB .....	20
QUADRO 3 – QUADRO COMPARATIVO DAS CARACTERÍSTICAS DOS PADRÕES APRESENTADOS .....	22

## SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	7
2. REFERENCIAL TEÓRICO.....	9
2.1 O Que é um Processo de Convergência .....	9
2.2 Condução do Processo de Convergência Brasileiro .....	10
3. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS .....	14
3.1 Padrão Adotado nos Governos dos Países Membros da União Europeia .....	14
3.2 Padrão Adotado no Governo dos Estados Unidos da América .....	17
3.3 Padrão Adotado no Governo do Reino Unido.....	20
4. ANÁLISE CRÍTICA DOS PROCESSOS DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS.....	22
4.1 Análise Comparativa dos Processos de Convergência.....	22
4.2 Críticas aos Processos Conduzidos pelos Países .....	23
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	30

# ANÁLISE CRÍTICA DOS PROCESSOS DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo efetuar uma análise crítica dos processos de convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais. Trata-se de ensaio baseado em revisão bibliográfica e documental sobre os processos conduzidos nos países membros da União Europeia, no Reino Unido, nos Estados Unidos da América e no Brasil. A justificativa para o estudo está na percepção de que o processo de convergência alcança os governos de vários países do mundo, sendo este um momento importante para que essas experiências sejam compartilhadas de forma a contribuir com o desenvolvimento da ciência contábil no Setor Público. Os resultados mostram que os processos de convergência aos padrões contábeis em âmbito mundial não apresentam um padrão único, sendo que nos Governos dos países membros da União Europeia e do Brasil estão sendo desenvolvidas normas específicas fundamentadas nas IPSAS. O Governo do Reino Unido optou por adotar diretamente as normas internacionais do setor privado (IFRS) adaptando-as às suas necessidades, enquanto que nos Estados Unidos da América padrões próprios foram desenvolvidos distinguindo o Governo Local, Estadual e Federal.

**Palavras-Chave:** Processos de Convergência. Contabilidade. Setor Público. Padrões Internacionais.

## 1. INTRODUÇÃO

Os processos de convergência aos padrões contábeis internacionais têm alcançado Governos de vários países do mundo, sendo este um momento importante para que essas experiências sejam compartilhadas de forma a contribuir com o desenvolvimento da ciência contábil no Setor Público.

Para Fragoso et al (2012, p. 437), o desafio é estabelecer normas convergentes para garantir a qualidade da informação produzida pela Contabilidade, manter os padrões de compreensibilidade e comparabilidade, reduzindo os custos associados a esse processo pelos investidores e usuários em geral, considerando as barreiras encontradas na diversidade de idiomas, culturas, política fiscal e econômica.

De acordo com o relatório da Comissão Europeia, a adoção de um conjunto único de normas de contabilidade em todos os níveis das administrações públicas teria claras vantagens para a gestão e governança do Setor Público. Além disso, a contabilidade pública harmonizada e com base no regime de competência melhoraria a transparência, a responsabilização e a comparabilidade em matéria de apresentação de informações financeiras no Setor Público, podendo também servir para melhorar a eficiência e a eficácia das auditorias públicas (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 04).

Na prática, contudo, o que se observa é que, apesar de haver padrões contábeis aplicados ao Setor Público, já instituídos pela *International Federation of Accountants* (IFAC), reconhecidos internacionalmente como o único conjunto de normas de contabilidade do Setor Público (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 08), países como os EUA desenvolveram seus próprios padrões, deixando que outros processos venham sendo conduzidos na convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais.

Neste sentido, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *como os governos dos países têm conduzido seus processos de convergência aos padrões contábeis internacionais?*

Portanto, este trabalho tem como objetivo efetuar uma análise crítica dos processos de convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais. Trata-se de ensaio baseado em revisão bibliográfica e documental e análise comparativa sobre os processos conduzidos nos países membros da União Europeia, no Reino Unido, nos Estados Unidos da América e no Brasil.

Além desta introdução, o presente estudo é estruturado em cinco capítulos. O segundo traz o referencial teórico acerca do que é um processo de convergência e como este processo está sendo conduzido no Brasil. O terceiro trata das experiências internacionais, com o padrão adotado nos Governos dos países membros da União Europeia, o padrão adotado no Governo dos Estados Unidos da América, e o padrão adotado no Governo Reino Unido. O quarto capítulo apresenta uma análise crítica dos processos de convergência do Setor Público aos padrões internacionais, por meio de uma análise comparativa dos processos de convergência e as críticas aos processos conduzidos pelos países. Por fim, o quinto capítulo apresenta as considerações finais.

## 2. REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 O Que é um Processo de Convergência

A contabilidade, como ciência social, tem sua aplicação no contexto da sociedade, e sua evolução ocorre de acordo com as mudanças do corpo social (SANTOS e ALMEIDA, 2012, p.23). Desta forma, verifica-se que o surgimento do processo de convergência veio através desta evolução como “uma consequência irreversível na atual conjuntura econômica mundial, face à internacionalização dos mercados e avanços das tecnologias de informações, dentre outros fatores que aproximam os usuários de informações contábeis” (MAPURUNGA, MENESES & PETER, 2011, p. 88).

Dentro da contabilidade, um processo de convergência envolve a adoção de normas internacionais padronizadas, sua importância e relevância são fundamentais e, segundo IFAC (2005, p. 15):

*[...]the convergence of accounting and statistical bases for reporting financial information is a worthwhile and achievable objective. Without convergence, information published under the different reporting bases may confuse users [...].Convergence also has the potential to minimize costly duplication of effort in producing information for different reporting bases, and to improve the reliability of the information.*

Segundo informações disponíveis no sítio do *Financial Accounting Standards Board* FASB (2013), a necessidade de uma convergência na área contábil foi primeiramente identificada no final dos anos 50, graças à situação econômica integralizada após a Segunda Guerra Mundial. Já em 1967, houve a publicação do primeiro livro relacionado à Contabilidade Internacional, e em 1973 surgiu o *International Accounting Standards Committee* (IASC), o comitê para normas internacionais de contabilidade, atual *International Accounting Standard Board* (IASB).

No Setor Público, uma das primeiras iniciativas se deu na década de 1960, quando profissionais da contabilidade na Austrália iniciaram um trabalho conjunto através da fundação *Australian Accounting Research Foundation* (AARF), dos comitês *Accounting Standards Board* (AcSB) e do *Public Sector Accounting Standards Board* (PSASB). A operação trazia como objetivo a preparação de normas padronizadas para o Setor Privado e para o Setor Público (AASB, 2013).

Dessa iniciativa, surgiu em 1984 o *Accounting Standards Review Board* (ASRB), comitê com vistas a revisar as normas produzidas pelos profissionais e dá-las força de lei para o setor público e privado. Em 1991, o comitê foi renomeado para *Australian Accounting Standards Board* (AASB), que atualmente desenvolve um padrão de normas com o objetivo de gerar transparência e comparabilidade na Austrália (AASB, 2013).

Em 1993, em apoio ao Ato de Relatórios Financeiros (emendado em 2011), surge na Nova Zelândia o *External Reporting Board* (XRB), que tem como responsabilidade o desenvolvimento de normas de contabilidade e auditoria. Delegando a autoridade de criar ou adotar e emitir padrões de contabilidade, a XRB criou o comitê *New Zealand Accounting Standards Board* (NZASB), que age atualmente tanto no âmbito do Setor Público como do Setor Privado (XRB, 2013).

Com a missão de servir ao interesse público, fortalecer a profissão contábil ao redor do mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias fortes pelo estabelecimento e promoção da adesão às normas profissionais de alta qualidade, foi criada em 1977 a *International Federation of Accountants* (IFAC). Em 1987, surge no âmbito da IFAC o comitê *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) (IFAC, 2013).

O IPSASB é um comitê independente que tem sob sua responsabilidade a elaboração de normas internacionais aplicadas ao Setor Público, denominadas *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS). A estratégia do comitê envolve a aplicação das IPSAS como normas padronizadas no Setor Público, e que convergem às IFRS, que são as normas instituídas pelo IASB com aplicação em entidades com fins lucrativos. (IPSASB, 2013).

Segundo Santos e Almeida (2012, p. 25 - 32) “Uma das premissas dos padrões internacionais é o reconhecimento dos fatos pela contabilidade em função de sua essência econômica sobre a forma jurídica [...]. O objeto da Ciência Contábil é o patrimônio [...]”. O enfoque patrimonial acompanha a adoção do regime de competência integral apontado pelas IPSAS, tendo sua origem advinda das IFRS. As adaptações dessas ocorrem de acordo com as peculiaridades identificáveis no Setor Público (IPSAS, 2013, p. 1).

## **2.2 Condução do Processo de Convergência Brasileiro**

No Brasil, institucionalmente o processo de convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais é conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), a partir da criação de normas contábeis brasileiras aplicadas ao Setor Público (NBCASP)

fundamentadas nas IPSAS, em parceria com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) e órgãos fiscalizadores.

Nesse sentido, foram assinados de 2009 a 2012, convênios e termos de cooperação técnica com a Secretária Executiva do Ministério da Fazenda, a Associação dos Tribunais de Contas do Brasil (Atricon) e o Instituto Rui Barbosa (IRB).

Em 2009, no papel de agente fomentador do processo de convergência no Setor Público brasileiro, o CFC desenvolveu as “Orientações Estratégicas para as Boas Práticas de Governança na Contabilidade Pública”, por meio de três diretrizes: promover o desenvolvimento conceitual da Contabilidade aplicada ao Setor Público no Brasil, estimular a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) e fortalecer institucionalmente a Contabilidade aplicada ao Setor Público.

Com relação à promoção do desenvolvimento conceitual, o objetivo do CFC foi construir uma base conceitual forte como forma de garantir que os profissionais contábeis pudessem utilizar os procedimentos de forma adequada (CFC, 2009, p.8-10). A aprovação das NBCASP surgiu como um dos macroobjetivos desta orientação, bem como o apoio e incentivo de programas voltados para a educação de graduandos e profissionais.

Atuando como órgão regulador, o CFC desenvolveu tais normas com aplicabilidade em todo o Setor Público com o objetivo de:

[...] contribuir para o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação de atos e fatos administrativos fundamentados na Teoria da Contabilidade, de modo que, além de cumprir os aspectos legais e formais, a Contabilidade Pública brasileira reflita a essência das transações governamentais e seu impacto no patrimônio. (LIMA, SANTANA e GUEDES, 2009, p. 16).

Inicialmente, foram publicadas dez NBCASP, que trazem como destaque a aplicabilidade de instrumentos de transparência, inovações no reconhecimento de receitas e despesas sob a ótica do regime da competência, e registro de operações que permitiriam a correção da visão da contabilidade pública ligada somente à execução dos orçamentos (DARÓS e PEREIRA, 2009, p. 10).

As mudanças dispostas por estas normas no arcabouço teórico da contabilidade pública brasileira são resolutas, segundo Santos e Almeida (2012, p.36):

[...] as NBC TSPs provocam mudanças que são decisivas para o estabelecimento do registro contábil de atos e fatos com base na essência econômica em detrimento da forma jurídica, característica que faz com que o profissional atue com subjetivismo ao mesmo tempo em que deve agir com responsabilidade.

A aplicação da segunda diretriz se deu com a disseminação das IPSAS, juntamente com a promoção do intercâmbio de experiências, o apoio do Comitê Gestor de Convergência

e iniciativas de convergência que visem sua melhor prática (CFC, 2009, p. 10-12). Em 2011, foi publicado, em língua portuguesa, o conjunto de 31 IPSAS vigentes à época, disponibilizada no site do CFC. A versão traduzida, ao contrário da original, suprimiu os prazos de adoção que estavam dispostos ao final de cada norma.

Entre o conjunto de mudanças aplicáveis ao processo de convergência brasileiro, está a adoção do regime de competência, resgatando o controle do patrimônio público como objeto da contabilidade. Segundo Lima, Santana e Guedes (2009, p. 17), os normativos têm sua edição e publicação voltada para o ponto de vista patrimonial:

Adicionalmente à Lei nº 4.320/1964 e à Lei Complementar nº. 101/2000, ao longo dos anos, outros regulamentos vêm sendo publicados, com o intuito de aperfeiçoar os procedimentos contábeis do ponto de vista patrimonial. Exemplo disso são as portarias, as instruções normativas e os manuais de procedimentos contábeis expedidos pela Secretaria do Tesouro Nacional.

A terceira e última diretriz prevê o fortalecimento institucional da Contabilidade aplicada ao Setor Público. É apontada a importância da ambientação da qualificação do Setor Público, através de uma melhoria integral por meio de troca de conhecimentos nacionais e internacionais, bem como através de desenvolvimento na gestão do patrimônio público (CFC, 2009, p. 13). Como macroobjetivo inicial, há a articulação de ações voltadas para o fortalecimento da Contabilidade Pública e o apoio a programas para qualificação de órgãos de controle. Orientando-se continuamente a constante troca de experiências vividas dentro do controle social nacional e internacional, e a necessidade de promover acordos com instituições envolvidas com Contabilidade Pública (CFC, 2009, p. 13-14).

Entre os acordos institucionais promovidos, o Ministério da Fazenda do Brasil publicou em 2008 a Portaria 184, estabelecendo 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.

A partir da edição da Portaria 184, ficou estabelecido o papel da Secretaria do Tesouro Nacional para operacionalizar o processo de convergência, garantindo a edição anual do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) e já publicando sua primeira edição. Atualmente, o MCASP se encontra em sua 5ª edição, e visa:

Colaborar com o processo de elaboração e execução do orçamento, além de contribuir para resgatar o objeto da contabilidade como ciência, que é o patrimônio. Com isso, a contabilidade poderá atender a demanda de informações requeridas por seus usuários, possibilitando a análise de demonstrações contábeis adequadas aos padrões internacionais, sob os enfoques orçamentário e patrimonial, com base em um Plano de Contas Nacional. (MCASP, 2012, p. 4).

Mesmo internamente, há críticas com relação ao processo de convergência conduzido no âmbito do Setor Público brasileiro, a exemplo do relatório publicado pelo Tribunal de Contas da União (TCU), que questiona o fato de a STN editar normativos secundários com o objetivo de adequar o registro contábil aos novos padrões.

[...] a STN, órgão central do sistema de contabilidade da União, pode, sim, editar atos normativos secundários com o objetivo de adequar o registro contábil dos atos e dos fatos da gestão orçamentária, financeira e patrimonial da Administração Pública Federal. Porém, referidos atos normativos não podem inovar o ordenamento jurídico, devendo estar de acordo com os atos normativos primários editados para o estabelecimento de normas gerais de Direito Financeiro e de Finanças Públicas, quais sejam: Lei nº 4.320/64, recepcionada pela Constituição da República com *status* de lei complementar, e a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). (TCU, 2009, p. 181).

Essa observação do TCU refere-se ao fato de que uma característica do modelo de evidenciação contábil brasileiro é a natureza do seu sistema legal *code law*, com o argumento de que a mudança deve estar amparada por lei e não por atos normativos secundários (portarias).

A necessidade de uma fundamentação legal em países que adotam o sistema *civil law*, como o adotado no Brasil, é defendida por Vieira (2011, p. 54 - 55), ao comentar que “*the civil law model restricts improvements in standards, but it serves as a check and balance on the discretionary action of the Executive branch, especially to protect against unsound modifications of accounting standards*”.

Através da Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013, que dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, verifica-se que o processo de convergência brasileiro foi revisto, tendo como foco a aplicabilidade das NBCASP fundamentadas nas IPSAS, sinalizando, portanto, a preocupação com o desenvolvimento de um padrão próprio (STN, 2013).

### 3. EXPERIÊNCIAS INTERNACIONAIS

Os processos de convergência em âmbito mundial não apresentam um padrão único, uma vez que, dependendo do país, as diretrizes são distintas. Segundo Vieira (2011, p.15), a preponderância do orçamento dentro da contabilidade tem sua variação dependendo do país, uma vez que “*for many years, the relationship between the accounting and the budget was unquestioned. But the preponderance of the budget on accounting criteria varied by country*”. No Quadro 1, é possível distinguir essa variação a partir dos modelos A e B.

**Quadro 1 – Modelos contábeis baseado na preponderância do orçamento na contabilidade**

	Model A	Model B
<i>Power Relationship</i>	Accounting subordinated to budgeting	Accounting at par with or influential on budgeting
<i>Accountability</i>	Administrative and legislature	Government to public
<i>Major Adherents</i>	Traditional Continental Europe	Anglo-American

Fonte: Vieira (2011, p. 15)

Verifica-se que o Modelo A tem como maioria de usuários os países que adotam o modelo de contabilidade continental, que, segundo Niyama (2013), é caracterizado por uma forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, e é adotado por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental) e a maior parte dos países da América do Sul. Para exemplificar este modelo, o presente estudo trará o padrão adotado por quinze Estados Membros da União Europeia.

Como maioria de usuários do Modelo B, têm-se os países que adotam o modelo anglo-saxão, que, segundo Niyama (2013), é caracterizado por pouca influência do Governo na definição de práticas contábeis, e é adotado por países como Grã-Bretanha, Austrália, Nova Zelândia, EUA, Índia, Canadá, Malásia, África do Sul e Cingapura. No estudo, o Modelo B é representado pelo padrão adotado no Governo dos EUA e no Reino Unido.

#### 3.1 Padrão Adotado nos Governos dos Países Membros da União Europeia

Em âmbito internacional, a *International Federation of Accountants* (IFAC) é a entidade responsável por direcionar o processo de convergência do Setor Público, e é constituída por 173 membros e associados em mais de 129 países e jurisdições, entre eles o Brasil, representando aproximadamente 2,5 milhões de contadores na área pública, educacional, serviço governamental, indústria e comércio (IFAC, 2013).

A IFAC possui em sua estrutura a criação de comitês, dentre estes, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), responsável pela elaboração das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (IFAC, 2013).

Interferindo diretamente no processo de convergência, segundo o sítio da IFAC, a estratégia para a elaboração das IPSAS teve como base as IFRS, publicadas pelo IASB, adaptando-as no contexto do Setor Público. Segundo Chan (2008a, p. 2):

*IPSAS is the government version of the International Financial Reporting Standards (IFRS). IFRS are set by the International Accounting Standards Board (IASB) and its predecessor for multinational corporations. From the outset, convergence with IFRS has been the modus operandi of the IPSAS Board and its predecessor, the Public Sector Committee. In their view, unless there is a reason for government to be different from business, IFRS applies to government.*

De acordo com a IFAC, com o objetivo de serem aplicadas em diversos países e jurisdições com sistemas políticos diferentes, as IPSAS foram criadas para melhorar não somente a qualidade como também a comparabilidade da informação contábil do Setor Público.

*The adoption of IPSASs by governments will improve both the quality and comparability of financial information reported by public sector entities around the world [...] IPSASs set out requirements dealing with transactions and other events in general purpose financial reports [...] IPSASs are developed to apply across countries and jurisdictions with different political systems, different forms of government and different institutional and administrative arrangements for the delivery of services to constituents. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) recognizes the diversity of forms of government, social and cultural traditions, and service delivery mechanisms that exist in the many jurisdictions that may adopt IPSASs. In developing this Conceptual Framework, the IPSASB has attempted to respond to and embrace that diversity (IFAC, 2013, p.1-28).*

Atualmente, as IPSAS trazem o conjunto de 32 normas, que tratam desde a estrutura das demonstrações contábeis até procedimentos específicos, a exemplo de *leasing*, ativos intangíveis e etc. Entre as IPSAS, 5 normas não possuem IFRS correspondentes, quais sejam: IPSAS 21 (*Impairment of Non-Cash-Generating Assets*), 22 (*Disclosure of Financial Information about the General Government Sector*), 23 (*Revenue from Non-Exchange Transactions(Taxes and Transfers)*), 24 (*Presentation of Budget Information in Financial*) e 32 (*Service Concession Arrangements: Grantor*) (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p.12).

Cada IPSAS é estruturada abordando desde os aspectos conceituais até um guia de implementação, com destaque para a adoção do regime de competência por parte dos Governos dos Países a qualquer tempo.

*The IPSASB recognizes the right of governments and national standardsetters to establish accounting standards and guidelines for financial reporting in their*

*jurisdictions. The IPSASB encourages the adoption of IPSASs and the harmonization of national requirements with IPSASs. Financial statements should be described as complying with IPSASs only if they comply with all the requirements of each applicable IPSAS.” (IFAC, 2013, p. 1)*

Segundo relatório da Comissão Europeia (2013, p. 43), os países membros da União Europeia possuem práticas contábeis bastante heterogêneas, onde não existem dois países que tenham as mesmas normas e sigam o mesmo sistema. Porém, o mesmo relatório aponta que as IPSAS são utilizadas como ponto de referência ou guia para o Setor Público nacional em 15 Estados Membros, sendo eles: Áustria, Bélgica, Bulgária, República Checa, Dinamarca, Estônia, França, Grécia, Letônia, Lituânia, Malta, Romênia, Eslováquia, Espanha e Suécia. Já nos países membros remanescentes, apesar de não haver referência das IPSAS em sua contabilidade pública, isso não significa necessariamente que eles não estão cientes destas, e, de fato, algumas das suas normas nacionais podem, inclusive, estar em conformidade com as IPSAS (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 44).

Além da adoção das IPSAS, na Europa são utilizados os Relatórios *Government Finance Statistics* (GFS). Estes relatórios são responsáveis por demonstrar as atividades econômicas do governo, contendo receitas e despesas governamentais, déficit orçamentário, operações com ativos e passivos, outros fluxos econômicos e balanços. Os relatórios possuem como ênfase a essência sobre a forma legal do evento, e são produzidas de acordo com o manual de contabilidade nacional, a European System of Accounts 1995 (ESA 95), complementadas com interpretações e guias da Comissão Europeia, líder em providenciar estatísticas de alta qualidade sobre a Europa (COMISSÃO EUROPEIA, 2013).

O uso dos GFS se estende na política e na fiscalização de todos os Estados – Membros, tornando-se uma forma de normatização comum em todo Setor Público (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 77).

Nos governos da União Europeia são produzidos dois importantes relatórios para a transparência e eficiência na contabilidade pública. O primeiro trata das Estatísticas Financeiras do Governo para Propósitos de Política Fiscal, e o segundo dos Relatos da Contabilidade e Orçamento, para fins de *accountability* e tomada de decisão de pequenas entidades. Ambos os relatórios são responsáveis por prover dados para as GFS (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 71).

Tanto as IPSAS quanto as GFS buscam uma padronização integrada e consistente dos dados contábeis no Setor Público, porém, diferenciam-se em seus objetivos. Enquanto as IPSAS são predominantemente criadas para gerenciamento e avaliação para tomada de decisões, as GFS visam sua utilização em análise contextual de macroeconomia e

comparabilidade internacional das finanças governamentais. (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 72).

Com o objetivo de reduzir as diferenças entre as IPSAS e os GFS, o comitê IPSASB publicou o *IPSAS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines*. Desenvolvido por uma força tarefa com representações do IPSASB e da comunidade estatística, incluindo organizações internacionais como a IMF e Comissão Europeia, e representações nacionais do Brasil, Reino Unido, África do Sul e Suíça, este documento consultivo apresenta não somente as diferenças entre as IPSAS e os GFS, como também procura ajudar os governos a integrarem seus sistemas de informações financeiras. (IFAC, 2012, p. 5)

### **3.2 Padrão Adotado no Governo dos Estados Unidos da América**

Os EUA adotam o sistema legal baseado no *common law*, derivado do sistema anglo-saxônico, o qual possui leis menos complexas e maior poder judicial (VIEIRA, 2011, p. 28). Segundo a IFAC (2006, p. 5), as diferenças entre o Setor Público e o Setor Privado americano tiveram um efeito profundo não somente na forma que as normas contábeis do Setor Público são escritas no país, como também nos princípios contábeis estabelecidos.

De acordo com Vieira (2011, p. 29), os EUA são uma república federativa, tendo sua administração pública composta por três membros independentes: Governos Federal, Estaduais e Locais:

*Regarding the public administration structure, the US is a federalist republic composed of three autonomous/independent levels: the Federal government, the states (50), and local governments, which includes counties, municipalities, townships, school districts, fire protection, water supply, and others (around 90,000) (VIEIRA, 2011, p.29).*

Atualmente, a regulamentação da contabilidade pública americana tem sua origem tanto do poder legislativo, através de leis, como nos regulamentos de diretores da contabilidade, auditores estaduais, orçamento estadual, e de dois diferentes corpos independentes.

*The source of government accounting regulation in the US comes from: a) the legislative branch, though the law (state statutes and local ordinances); b) regulations issued by State Comptrollers (chief accounting officer), State Auditors and State Budget, and c) two different bodies [...] (VIEIRA, 2011, p. 37, p. 38).*

A IFAC (2006, p. 6) esclarece que, formalmente, o estabelecimento de normas contábeis no Governo Local e Estadual americano teve seu início em 1933, através do *National Committee on Municipal Accounting* (NCMA). Em 1948, o NCMA tornou-se o

comitê *National Committee on Governmental Accounting (Committee)*, responsável por reconhecer a importância que o Governo Estadual teria na regulamentação contábil dos governos locais.

No âmbito do Governo Americano, o primeiro livro contendo normas padrões de contabilidade pública contemplava normas de ambos os comitês, com o nome de *Governmental Accounting, Auditing, and Financial Reporting (GAAFR, ou livro azul)*. Atualmente, o GAAFR é publicado pelo *Government Finance Officers Association of the United States and Canada (GFOA)*, e teve sua última edição em 2005 (IFAC, 2006, p. 6).

Diferentemente de outros países, ao invés de os princípios contábeis serem estabelecidos ou pelo menos aprovados no âmbito do Governo Federal americano, o poder para estabelecer padrões de contabilidade pública local e estadual reside nos próprios estados. E a motivação para criarem-se normas padrões em âmbito local e estadual foi o efeito que poderia ser gerado caso cada estado estabelecesse suas próprias normas (IFAC, 2006, p. 6).

Em 1978, criou-se o *National Council on Governmental Accounting (NCGA)*, com o objetivo de reexaminar o modelo dos relatórios financeiros. Por 51 anos, tanto o NCMA, o *Committee*, o NCGA e o GFOA tiveram importantes papéis da instituição de normas dentro da contabilidade pública americana local e estadual (IFAC, 2006, p. 6).

Após muitos anos de negociação, foi criado em 1984 o *Governmental Accounting Standards Board (GASB)*, estabelecido com o apoio do *Financial Accounting Foundation (FAF)*. É o FAF que indica os membros, arrecada verbas e supervisiona o GASB (IFAC, 2006, p. 6).

O GASB é um comitê independente, e é reconhecido como a fonte oficial dos princípios contábeis geralmente aceitos (US GAAP) no âmbito dos governos estaduais e locais (GASB, 2013). Possui em sua estrutura funcionários que entendem as características específicas dos governos, bem como o ambiente em que estes estão inclusos. Apesar de as US GAAP não serem publicadas como leis federais, elas obtêm sua força através de leis estaduais e de processos de auditoria, os quais emitem opiniões acerca da importância da apresentação dos relatórios contábeis (GASB, 2013).

Das 70 normas publicadas pelo GASB, 59 estão em vigor, sendo as outras 11 foram substituídas por normas atuais (GASB, 2013). Entre as normas publicadas estão: *Accounting and Financial Reporting for Nonexchange Financial Guarantees (04/2013)*, *Government Combinations and Disposals of Government Operations (01/2013)* e *Accounting and Financial Reporting for Pensions—an amendment of GASB Statement No. 27 (06/2012)*.

No âmbito Federal, até o ano de 1990, a responsabilidade acerca das exigências dos relatórios financeiros a nível Federal residia com a *General Accounting Office* (GAO, atual Government Accountability Office), com o Tesouro dos Estados Unidos, e com o Office of Management and Budget (IFAC, 2006, p. 7).

Ao longo dos anos, segundo o IFAC (2006, p. 8), as três entidades (GAO, Tesouro e Office) podiam publicar orientação para questões financeiras, porém, apesar de as orientações serem consistentes, conflitos eram observados. Diante desse cenário, em 1990 foi criado o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), fruto do entendimento entre as três entidades:

*The FASAB serves the public interest by improving federal financial reporting through issuing federal financial accounting standards and providing guidance after considering the needs of external and internal users of federal financial information* (FASAB, 2012, p. 2).

Com a sua criação, o FASAB passou a ser responsável pela promulgação dos princípios (US GAAP) no âmbito do Governo Federal americano, e, desde 2004, publica anualmente as versões do *The FASAB Handbook of Accounting Standards and Other Pronouncements* (FASAB Handbook).

Atualmente, o FASAB possui um conjunto de 45 normas publicadas, chamadas de *Statement of Federal Financial Accounting Standards* (SFFAS), com instruções que abrangem desde questões gerais do Governo Federal até questões mais específicas, como a SFFAS 43 - *Funds from Dedicated Collections: Amending Statement of Federal Financial Accounting Standards 27, Identifying and Reporting Earmarked Funds*.

Ao comparar as características dos comitês GASB e FASAB, Chan (2008b, p. 21) destaca que: “*focus on financial accounting and general purpose external financial reporting, standards recognized as GAAP after due process, Part-time board with full-time staff and volunteers*”. Para Vieira (2011, p. 40), as diferenças envolvem desde a jurisdição até seu financiamento, conforme Quadro 2.

**Quadro 2 - Quadro comparativo dos comitês GASB e FASAB.**

<i>Fasab</i>	<i>Gasb</i>
• Fasab is an inter-branch cooperative mechanism in the Federal Government.	• Gasb is a nongovernmental body under a private sector foundation.
• Fasab is under direct government oversight.	• Governments participate in an advisory council.
• Fasab standards are enforced through legislative and administrative requirements.	• Gasb standards are enforced through external audits and capital markets (public debt).
• Standards cover management and cost accounting.	• Financial accounting standards for external reports.
• Congress and managers among primary users.	• Creditors and investors among primary users.

• Departments issue external reports.

• Presentation of major funds in financial statements.

Fonte: Vieira (2011, p. 40)

Conforme o disposto no Quadro 2, ambos os comitês têm sua jurisdição definida para estabelecer normas GAAP, possuindo independência entre si. Porém, isto não os impede de levar em consideração as normas, conceitos e progressos das GAAP de um e de outro. Segundo Vieira (2011, p.39) “*the GASB and the FASAB share common concerns for financial accountability and have used similar approaches [...]*”.

### 3.3 Padrão Adotado no Governo do Reino Unido

O governo central do Reino Unido tradicionalmente utilizava o regime de caixa, nomeado *Appropriation Accounts*, mesmo com o regime de competência implementado desde o século XIX em entidades dos governos locais (COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 69).

Com o objetivo de melhorar a eficiência no uso de recursos públicos e contribuir para o processo decisório, em 1993 foi anunciada pelo Chanceler do Tesouro a intenção de alterar a abordagem da contabilidade no governo central do país, através da criação do *Resource Accounting and Budgeting* (RAB) em todo o governo central do Reino Unido.

O RAB trouxe diversas alterações fundamentadas nos UK GAAP, e na adoção do regime de competência como fundamento para planejamento e controle dos gastos públicos. Segundo a IFAC (2002, p. 1):

*RAB is an accrual based approach to Government accounting and budgeting, which also reflects Parliamentary control and a move to focus on outputs, rather than inputs. The term “resource accounting” was devised to highlight that the change proposed by the UK Government goes wider than simply the adoption of accrual accounting techniques. Other key aspects are the link between inputs and departmental aims, objectives and outputs. Further details on what is resource accounting are set out below (IFAC, 2002, p.1).*

A introdução do RAB teve início oficialmente no ano 2000, tendo com destaque três acontecimentos principais: i) a publicação da revisão de gastos, com a previsão do plano de Governo em relação aos gastos públicos previstos de 2001 até 2004; ii) a autorização dada ao Tesouro para introdução desta contabilidade; e iii) a revogação, pelo *Government Resources and Accounts Act* (GRAA), de algumas leis que estavam em vigor desde 1866, dando respaldo legal para a mudança para RAB (IFAC 2002, p. 3).

Em 2007, o Reino Unido anunciou a adoção das IFRS em todo o Setor Público. O Governo Central realizou a alteração nos relatórios financeiros a partir de 2010, enquanto o

Governo Local teve um ano a mais para a modificação, alterando-os a partir de 2011. (CONNOLLY e WALL, 2013, p. 11).

A adoção das IFRS no âmbito do Governo britânico teve como objetivo trazer benefícios na consistência e comparabilidade entre relatórios financeiros na economia mundial, com o objetivo de seguir as melhores práticas do setor privado (CONNOLLY e WALL, 2013, p. 1).

*Public sector entities in the United Kingdom apply EU-adopted IFRS, adapted for the public sector. Overall, the system is similar to IPSAS principles. Where EU-adopted IFRS is adapted and interpreted for the public sector, IPSAS is among the standards that can be used as a reference in developing these interpretations and other adaptations.* (COMISSÃO EUROPEIA, 2012, p. 70)

Segundo Connolly e Wall (2013, p. 57), a transição para as normas IFRS foi menos onerosa do que a transição para o RAB. A mudança ocorreu de forma mais suave do que o esperado, e, na visão dos pesquisadores, isto aconteceu, em parte, pelas lições que foram aprendidas ao introduzir primeiramente o RAB, e, em parte, pelo subsequente aumento de perícia contábil no Governo Central.

O Tesouro do Reino Unido, a fim de produzir contas consolidadas e de acordo com o Código Fiscal de Estabilidade, passou a publicar o *Whole of Government Account* (WGA). Este documento encontra-se em sua segunda edição e tem como base as IFRS. A expectativa é que o WGA melhore a transparência financeira do governo, mostrando em um único documento o que o governo deve, o que possui, o que passa e o que recebe (HM Treasury, 2013, p. 3).

## 4. ANÁLISE CRÍTICA DOS PROCESSOS DE CONVERGÊNCIA DO SETOR PÚBLICO AOS PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

### 4.1 Análise Comparativa dos Processos de Convergência

Objetivando compreender como os governos dos países têm conduzido os processos de convergência da contabilidade aplicada ao Setor Público, foi realizada uma análise comparativa nos processos conduzidos nos países membros da União Europeia, do Reino Unido, dos EUA e do governo Brasileiro.

A partir da revisão da literatura (CHAN, 2008; CFC, 2009; VIEIRA, 2011; ERNEST & YOUNG, 2012; COMISSÃO EUROPEIA, 2013; IFAC, 2013; NIYAMA, 2013; MANGUALDE, 2013; CONNOLLY e WALL, 2013), cinco características foram analisadas: sistema de normatização, institucionalização do processo, modelo contábil, sistema legal e normas em vigor, cujos resultados encontram-se sintetizados no Quadro 3.

**Quadro 3 – Quadro comparativo das características dos padrões analisados**

	<b>Brasil</b>	<b>Estados Membros União Europeia</b>	<b>EUA</b>	<b>Reino Unido</b>
<b>Sistema de normatização</b>	Único, válido em todo o território nacional.	Único, válido em todo o território nacional.	Padrões distintos: Federal e Local	Único, válido em todo o território nacional.
<b>Institucionalização do processo</b>	CFC, com o apoio da STN e de órgãos fiscalizadores	IFAC	FASAB e GASB	<i>HT Treasury</i>
<b>Modelo contábil</b>	Tradicional Europeu Continental	Tradicional Europeu Continental	Anglo – Saxônico	Anglo – Saxônico
<b>Sistema Legal</b>	<i>Code Law</i>	<i>Code Law</i>	<i>Common Law</i>	<i>Common Law</i>
<b>Normas em vigor</b>	NBCASP	IPSAS e EPSAS	<i>SFFAS e GASB Statements</i>	<i>IFRS</i>

Fonte: Elaboração própria

No Quadro 3, identifica-se que o *sistema de normatização* dos processos de convergência instituídos pelos Governos brasileiro, Estados Membros da União Europeia e Reino Unido seguem um padrão único, ou seja, as mesmas regras são definidas para todo o território nacional. No caso do Governo Americano, foram criadas regras distintas para o Governo Federal e os Governos Estaduais e Locais.

Em relação à *institucionalização do processo*, no caso do Padrão Brasileiro, o mesmo foi conduzido pelo órgão federal dos profissionais (CFC) em parceria com o órgão central de contabilidade da União e dos órgãos fiscalizadores. No padrão adotado pelos Países Membros da União Europeia, as normas foram instituídas pelo IFAC. No Padrão Americano, foram

criados órgãos para que o processo fosse efetivamente institucionalizado, sendo um deles, o GASB, independente. No Reino Unido, o processo foi institucionalizado pelo próprio Governo, a partir da adoção de normas já aplicáveis ao Setor Privado.

Quanto ao *modelo contábil*, a análise mostra que os Governos do Brasil e dos Estados Membros da União Europeia seguem o modelo tradicional europeu continental, caracterizado por uma forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis. Já os Governos dos EUA e do Reino Unido adotam o modelo contábil anglo-saxão, caracterizado por uma pouca influência do Governo na definição de práticas contábeis.

Em relação ao *sistema legal*, identifica-se que os padrões brasileiro e europeu possuem características relacionadas ao sistema *code law*, ou seja, partem de um normativo oficialmente instituído. Já no caso do padrão americano e do Reino Unido, a adoção das normas deve ser recepcionada pelo ambiente onde são aplicadas, com características do modelo contábil *common law*.

Sobre as *normas em vigor*, identifica-se que o padrão brasileiro atualmente encontra-se respaldado nas NBCASP. No caso dos Estados Membros da União Europeia, pelas IPSAS desenvolvidas pela IFAC. O Governo Americano adota as *SFFAS e GASB Statements*, e o Reino Unido utiliza as IFRS, adaptadas para o Setor Público.

#### 4.2 Críticas aos Processos Conduzidos pelos Países

Algumas pesquisas já têm sido divulgadas acerca da apresentação dos principais problemas enfrentados pelos países quando da adoção dos padrões de convergência (CHAN, 2008c; VIEIRA, 2011; ERNEST & YOUNG, 2012; COMISSÃO EUROPEIA, 2013; MANGUALDE; 2013).

No estudo de Chan (2008), a pesquisa relativa ao padrão americano, intitulado *Current developments and major issues in US accounting*, revelou que o processo adotado pelos comitês dos EUA para estabelecer novas normas é importante porque substitui pesquisas empíricas acerca dos custos e benefícios propostos pelas normas, mas possui alguns defeitos.

*Both the FASAB and GASB use a due process in setting standards. Due process means that the process is open to observation and participation by interested parties. The hope is that an open and participative process will promote greater credibility and eventual acceptance of the standards. If the process is perceived as fair, even those who disagree with the outcome would still be expected to comply with the standard. Due process is important in accounting standard setting, in part because it substitutes empirical research about the cost and benefits of proposed standards [...] There are a few issues with the current process (CHAN, 2008c, p. 12).*

O primeiro obstáculo apontado pelo pesquisador é sobre o baixo nível de participação que alguns *stakeholders* têm na elaboração destas normas, havendo pouca representação de seus interesses. O segundo problema é a utilização de critérios de custo-benefício no estabelecimento de normas, pois, aparentemente, cada norma FASAB e GASB vem acompanhada de uma *pro forma*, porém, este estudo é difícil de ser feito e seus cálculos podem se tornar duvidosos. Por fim, a terceira dificuldade está na sincronização da pesquisa do quadro de conceitos e no processo de estabelecimento de normas (CHAN, 2008c, p. 13).

Chan aponta que tanto o *board* voltado para o Governo Federal como o *board* voltado para o Governo Local corre o risco de gastar todo o seu tempo e energia em conceitos muito abstratos ou em temas muito estreitos. Isso porque se a condução de ambos não mudarem, as futuras normas se tornarão muito detalhadas e específicas, levando a estipulação de normas baseadas em princípios (CHAN, 2008c, p. 22).

Na visão do pesquisador, deveriam ser criados princípios derivados da numerosa quantidade de normas expedidas por ambos GASB e FASAB, que ajudaria a detectar inconsistências no padrão atual, e guiar os EUA para uma melhor generalização, evitando regras extremamente detalhadas (CHAN, 2008c, p. 22).

*Indeed, this author would argue that the time has come to derive some principles from the over fifty GASB standards and over thirty FASAB standards. Efforts to derive such principles would help one detect the inconsistency in current standards, and strive for greater generality to prevent practice from degenerating into the mechanical application of increasingly detailed rules. There are few, if any, systematic and large-scale empirical research about whether these expectations are met, and the magnitude of the compliance costs (CHAN, 2008c, p. 22).*

Quanto à adoção das IPSAS nos EUA, de acordo com Vieira (2011, p. 42), o governo americano não tem se preocupado em adotá-las, apesar de estas normas serem reguladas no país, em razão da consistência dos padrões americanos.

*Regarding the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), although this regulation is de facto adopted, because FASAB's standards are broadly consistent with these standards, its utilization is not under evaluation by the government of the United States.(VIEIRA, 2011, p.42)*

No âmbito da União Europeia, a empresa Ernst & Young publicou em 2012 o relatório intitulado “*Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States*”, com o objetivo de coletar e comparar informações relevantes da contabilidade pública e das práticas de auditoria entre os 27 Estados-Membros da União Europeia para todos os setores do governo.

Segundo a Ernst & Young (2012, p. 42) “[...] *the European government accounting arrangements are greatly heterogeneous*”. E dentro da heterogeneidade da Europa, estão inclusas diferenças na complexidade da contabilidade pública dos governos. Segundo o relatório, a quantidade de leis em vigor de cada país avaliado influencia a complexidade da contabilidade do país.

Os resultados do relatório da Ernst & Young mostram que os Estados-Membros que possuem um subsetor de Governo Estadual são os que possuem disposições da contabilidade mais complexas, e os membros mais recentes da União Europeia são os que possuem os acordos contábeis menos complexos dentre todos os países analisados (ERNST & YOUNG, 2012, p. 18).

Dentre os Estados-Membros que possuem uma contabilidade mais complexa, foi concluído que a Finlândia, a França e a Suíça exibem normas homogêneas e similares às IPSAS, podendo-se incluir a Dinamarca ao grupo, caso não seja levado em consideração o regime de caixa que é aplicado em seus municípios (ERNST & YOUNG, 2012, p. 27).

Em relação aos estados-membros recentes da União Europeia, mesmo os que possuem normas menos complexas não adotam as IPSAS em sua plenitude, podendo variar em percentual de similaridade entre 42% e 69% com as mesmas. Ao serem questionados a cerca da motivação que impede a aplicabilidade integral das IPSAS, os Estados-Membros tiveram opiniões divididas, que podem ser resumidas da seguinte forma: (ERNST & YOUNG, 2012, p.27-40).

- 21% consideraram que as IPSAS possuíam um alto custo de aplicabilidade;
- 11% consideraram que as IPSAS eram altamente teóricas;
- 11% consideraram as IPSAS normas muito complexas;
- 16% consideraram as IPSAS incompletas;
- 23% informaram que as IPSAS não eram prioridades para serem aplicadas no país;
- 18% dos países não reportaram problemas na aplicação das IPSAS;

Ainda de acordo com o relatório, o Chipre é um exemplo de Estado-Membro que está passando pelo estudo de adoção das IPSAS. Atualmente, o mesmo é usuário do regime de caixa, e o Tesouro está conduzindo um estudo para identificar as mudanças necessárias e os efeitos da transição para o regime de competência instituído nas IPSAS.

Com relação ao padrão brasileiro, o relatório da Ernest & Young aponta que alguns dos maiores problemas encontrados pelo Governo foram: o reconhecimento e avaliação da propriedade, avaliação e divulgação de benefícios de aposentadoria, avaliação de ativos e passivos financeiros e consolidação de entidades governamentais (ERNST & YOUNG, 2012, p. 93).

No caso do padrão adotado pelo Governo do Reino Unido, o relatório da Ernest & Young apontou que este é o Estado-Membro com maior semelhança às IPSAS. Mesmo assim, há uma preocupação a cerca da aplicabilidade integral destas normas, pois se fossem adotadas, seriam necessárias adaptações que gerariam gastos financeiros.

*There are therefore little drawbacks to the application of IPSAS principles. Indeed, if IPSAS principles were to be adopted, some costs from rewriting guidance for accounting and budgeting would be expected as well as the need for some interpretations of standards.* (ERNST & YOUNG, 2012, p. 386- 387).

A partir da necessidade de maior transparência e comparabilidade de dados fiscais entre seus Estados-Membros, a Comissão Europeia publicou em 2013 uma análise acerca da adequação das IPSAS, verificando como a harmonização das normas contábeis poderia melhorar o sistema de contabilidade pública europeia (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 5).

A necessidade da harmonização da contabilidade pública na União Europeia tornou-se evidente com o contexto europeu de crise financeira. Foi demonstrada a necessidade de disciplina fiscal, monitoramento da situação monetária e da criação de melhores ferramentas de mensuração e controle fiscal. Segundo Comissão Europeia (2013, p. 98), “*Harmonised standards for public sector accounting would enhance transparency, comparability and cost efficiency and provide the basis for improved governance in the public sector of the EU*”.

Em uma análise geral, o relatório da Comissão Europeia apresentou que nos Estados Membros da União Europeia há práticas contábeis bastante heterogêneas, e que esses problemas não se estendem somente entre os países membros, mas também dentro dos mesmos, com alterações de normas entre governos Centrais, Estaduais e Locais (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 42-43).

Na visão da Comissão Europeia, as IPSAS são apontadas como normas relativamente recentes, com seu início de propagação em 1996. E, atualmente, são as únicas normas reconhecidas internacionalmente para contabilidade no Setor Público. Em pesquisa, a Comissão Europeia constatou-se que mais da metade dos estados membros da União Europeia se referem às IPSAS, ou as usam como base de inspiração em alguma parte relevante de sua

contabilidade pública, porém nenhum Estado-Membro aplicou as IPSAS integralmente (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 44-103).

*At present, 15 Member States have some links to IPSAS in their national government accounting standards. Of these, nine have national standards based on or orientated by IPSAS, and five make some reference to IPSAS. However, even when recognising the value of the IPSAS standards, no EU Member State has implemented them in full (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p.110).*

Em relação às influências das IPSAS em cada estado-membro, a Comissão Europeia correlacionou a heterogeneidade da contabilidade à realidade atual da União Europeia. Demonstrando que a similaridade às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público variavam entre 10% a 90%. Em seu relatório, a Comissão Europeia conclui que quanto mais complexo os requerimentos da contabilidade pública de um governo da União Europeia, menos similaridades seriam encontradas entre o mesmo e as IPSAS (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 46-47).

Em relação aos custos de aplicabilidade destas normas, foram analisadas as experiências de quatro países em seu processo de convergência na União Europeia: Áustria, França, Reino Unido e Suíça. Através dessa análise, pôde-se concluir que os custos para a convergência para a contabilidade por competência custariam entre de 0,02% a 0,1% do PIB dos Estados-Membros (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 95).

Sobre o padrão adotado pelo Governo do Reino Unido, o relatório da CE apresentou ser este o estado-membro que mais se assemelhou às IPSAS, em razão da proximidade dessas normas com as IFRS, estas últimas adaptadas conforme necessidade do Setor Público britânico. Segundo Comissão Europeia (2013, p. 46- 47)

*According to the study, UK public sector accounting standards appeared to be closest to IPSAS. Indeed, the UK public sector accounting standards parallel IPSAS in that they are based on IFRS, adapted to the needs of the UK public sector. This similarity in the origins of the standards explains why UK standards are so close to IPSAS.*

A Comissão Europeia indica que um dos objetivos incontestáveis da contabilidade aplicada ao Setor Público na União Europeia é a convergência para o regime de competência, tanto em nível macro quanto micro (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 98).

Contudo, o relatório alerta que existem algumas preocupações envolvendo o processo de convergência. Estas preocupações tratam não somente das regulamentações em si, mas também de sua governança. Partindo deste ponto, a Comissão Europeia questiona se poderia existir alguma alternativa às IPSAS.

*“[...]many EU countries, when they decided to implement accruals accounting for government, decided to establish their own specific national standards for government accounting. In part this reflects the fact that the IPSASs either did not exist some years ago or were far less complete than they are today. However, there can also be other reasons. For example they built their own public standards based on their own specific private sector accounting standards – national GAAPs. In doing so, they effectively give priority to the consistency of the national public and private standards”.* (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 105)

O relatório aponta que, no estado atual que as IPSAS se encontram, não há precisão suficiente para o caso de algumas práticas contábeis em certos tipos de governo dos Estados-Membros, como, por exemplo, na contabilização de impostos e benefícios sociais (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 110). Ainda traz-se expressamente que as normas não podem ser adotadas diretamente em todos os seus Estados Membros:

*“Even if there is an undeniable need for harmonised public accounting standards, IPSAS is, at its present state of development, not governed in an appropriate manner to make it suitable for direct adoption throughout the EU. IPSAS should therefore be a strong support, but not a constraint, for future European public sector accounting standards”.* (COMISSÃO EUROPEIA, 2013, p. 110)

Dado a necessidade de harmonização de normas na contabilidade do Setor Público, e a inadequação das IPSAS no processo de convergência da União Europeia, o relatório apontou para criação das European Public Sector Accounting Standards (EPSAS). Segundo Comissão Europeia (2013, p. 122) *“EPSAS would give the EU the capacity to develop its own standards to meet its own requirements and with the rapidity required”.*

As EPSASs têm como objetivo cobrir necessidades dos governos europeus através de: legislações, estabelecimento de normas e provimento de conselhos técnicos e de contabilidade. Ao contrário das IPSAS, elas não seriam baseadas nas IFRS do setor privado, pois dentro da União Europeia há particularidades no Setor Público e ênfase na necessidade de comparabilidade entre os Estados-Membros.

A Comissão Europeia informa que, mesmo com a adoção de normas próprias, as EPSASs teriam seus próprios desafios, considerando, por exemplo, a convergência de países que utilizam regime de caixa para o regime de competência. Desta forma, seria necessário que o processo de convergência fosse feito de forma gradual, aonde segundo Comissão Europeia (2013, p. 123):

*“The Commission, in cooperation with Member States, would draft an agreed core of basic European Public Sector Accounting Principles and specify the EPSAS governance system and the procedure for developing specific standards”.*

Pesquisa realizada por Mangualde (2013), intitulada *Perceptions Of Benefits And Challenges Of Public Sector Accounting Reforms: A Cross-Sectional Comparison Between*

*Brazilian And English Local Government*, demonstra as principais diferenças nos processos de convergência conduzidos pelos Governos brasileiro e Britânico. Segundo o pesquisador, na experiência vivida pelo Governo Britânico, não houve grandes problemas com a adoção de normas internacionais de contabilidade, ocorrendo de forma branda e gerando aprovação de auditores externos.

De acordo com Mangualde (2013), além de planejar cada etapa, incluindo financiamento, contratação de serviços de consultoria, definição de cronogramas, ajuste de serviços de TI e treinamento de pessoal, o Governo britânico também já havia passado pela experiência da transição para o regime de competência, o qual já vinha sendo adotado. (MANGUALDE, 2013, p. 143; p. 146). Connolly e Wall (2013) já haviam se posicionado nesse sentido.

*In addition, moving to RAB followed by the transition to IFRS had undoubtedly led to improvements in accounting for fixed assets and had contributed to a greater focus on assessing whether surplus assets were being held. There was also a belief that because IFRS had not been globally adopted by the public sector, the advantages had not yet been fully realized (CONNOLLY e WALL, 2013, p. 7)*

Para o pesquisador, o atual conjunto de normas internacionais de contabilidade (IPSAS) pode não ser maduro suficiente para ser utilizado em fins de tomada de decisão, e a adoção delas não tem tanta prioridade quanto à transição para o regime de competência. Segundo o autor, contudo, o regime de competência é útil para diversos fatores como ampla transparência dos passivos relevantes no Setor Público e ajuda no planejamento a gestão financeira global (MANGUALDE , 2013, p. 147).

O autor conclui que, desta forma, seria interessante que o Brasil dividisse a sua reforma no Setor Público, adotando primeiramente o regime de competência para ativos e passivos, e procurando vincular as informações de contabilidade com a tomada de decisões da gestão financeira. Assim, primeiramente, o Governo brasileiro poderia adquirir confiança neste regime, e, a longo prazo, adotaria de forma mais apropriada as normas internacionais (MANGUALDE, 2013, p. 146).

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo efetuar uma análise crítica dos processos de convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais, a partir da revisão bibliográfica e documental dos processos conduzidos nos países membros da União Europeia, no Reino Unido, nos EUA e no Brasil.

Inicialmente, foi realizada uma análise comparativa nos processos conduzidos pelos países, sendo definidas cinco características a partir da revisão da literatura: sistema de normatização, institucionalização do processo, modelo contábil, sistema legal e normas em vigor.

Relativamente ao sistema de normatização, verificou-se que os processos conduzidos pelos Governos do Brasil, dos países Membros da União Europeia e do Reino Unido apresentam um padrão é único, ou seja, as mesmas regras são definidas para todo o território nacional. No caso do Governo Americano, foram criadas regras distintas para o Governo Federal e os Governos Estaduais e Locais.

Em relação à institucionalização do processo, no caso do Padrão Brasileiro, o mesmo foi conduzido pelo Conselho Federal de Contabilidade, que é o órgão federal dos profissionais, em parceria com o órgão central de contabilidade da União e dos órgãos fiscalizadores, enquanto que nos Países Membros da União Europeia, as normas foram instituídas pelo IFAC. No Padrão Americano, foram criados órgãos para que o processo fosse efetivamente institucionalizado. No Reino Unido, o processo foi institucionalizado pelo próprio Governo, a partir da adoção de normas já aplicáveis ao Setor Privado.

Quanto ao modelo contábil, a análise mostra que os Governos do Brasil e dos Estados Membros da União Europeia seguem o modelo tradicional europeu continental, o qual possui uma forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis. Enquanto os Governos dos EUA e do Reino Unido adotam o modelo contábil anglo-saxão, caracterizado por uma pouca influência do Governo na definição de práticas contábeis.

Em relação ao sistema legal, foi identificado que o padrão adotado pelo Brasil e pelos Estados Membros possuem características relacionadas ao sistema *code law*, ou seja, partem de um normativo oficialmente instituído. Já no caso do padrão americano e do Reino Unido, a adoção das normas deve ser recepcionada pelo ambiente onde são aplicadas, com características do modelo contábil *common law*.

Sobre as normas em vigor, identifica-se que o padrão brasileiro atualmente encontra-se respaldado nas NBCASP, e que os Estados Membros da União Europeia adotaram

inicialmente as IPSAS. O Governo Americano definiu padrão próprio (SFFAS e GASB), e o Governo do Reino Unido utiliza as IFRS, adaptadas para o Setor Público.

Sobre as críticas divulgadas acerca dos processos de convergência do Setor Público aos padrões contábeis internacionais, com relação ao Governo dos EUA, a análise revela a adoção de conceitos muito abstratos ou temas muito estreitos, e recomenda cautela com a grande quantidade de normas divulgadas pelos comitês responsáveis.

Em relação ao processo conduzido pelos Estados Membros da União Europeia, verificou-se que mesmo os que possuem normas menos complexas não adotam as IPSAS em sua plenitude, podendo variar em percentual de similaridade entre 42% e 69% com as mesmas. Ao serem questionados a cerca da motivação que impede a aplicabilidade integral das IPSAS, os Estados-Membros consideraram, entre outros, que a adoção as IPSAS possuíam alto custo de aplicabilidade e eram altamente teóricas. Dado a necessidade de harmonização de normas na contabilidade do Setor Público, e a inadequação das IPSAS no processo de convergência da União Europeia, o relatório apontou para criação das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), ou seja, no caminho de um padrão próprio.

Com relação ao padrão brasileiro, as análises apontam que alguns dos maiores problemas encontrados foram o reconhecimento e avaliação da propriedade, avaliação e divulgação de benefícios de aposentadoria, avaliação de ativos e passivos financeiros e a consolidação de entidades governamentais. A recomendação apontada por um dos pesquisadores é que o Governo brasileiro adote primeiramente o regime de competência para ativos e passivos, procurando vincular as informações de contabilidade com a tomada de decisões da gestão financeira, e, posteriormente, ao adquirir mais confiança adote de forma mais apropriada as normas internacionais

No caso do padrão adotado pelo Governo do Reino Unido, os pesquisadores entenderam ser este o Estado-Membro que mais se assemelhou às IPSAS, em razão da proximidade dessas normas com as IFRS, não havendo grandes problemas com a adoção de normas internacionais de contabilidade, ocorrendo de forma branda e gerando aprovação de auditores externos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a análise da adoção do regime de competência nestes países, uma vez que este parece ser um dos maiores desafios dentro das mudanças impostas no processo de convergência brasileiro.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2013). **AASB Board**. Disponível em: <<http://www.aasb.gov.au/AASB-Board.aspx>>. Acesso em: 23/08/2013.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **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, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/legislacao/portarias/2008/portaria184.asp>>. Acesso em: 22/09/2013.

BRASIL. STN. **Portaria STN nº 634, de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 19 de novembro de 2013.

CHAN, James L (2008a). **International Public Sector Accounting Standards: Conceptual And Institutional Issues**. Itália: Julho, 2008 (a). Disponível em: <<http://jameslchan.com/index.php/selected-lectures-and-presentations/>>. Acesso em: 21/09/2013.

CHAN, James L (2008b). **American Government Accounting Institutions, Concepts, And Standards**. Itália: 2008 (b). Disponível em: <http://jameslchan.com/index.php/selected-lectures-and-presentations/>. Acesso em: 29/09/2013.

CHAN, James L (2008c). **Current developments and major issues in US accounting**. Itália: Setembro, 2008 (c) Disponível em: <http://jameslchan.com/index.php/selected-lectures-and-presentations/>. Acesso em: 29/09/2013.

COMISSÃO EUROPEIA (2013). **Report from the Commission to the Council and the European Parliament – Towards implementing harmonised public sector accounting standards in the Member States**. UE: Janeiro, 2013. Disponível em: <<http://eur-lex.europa.eu/>>. Acesso em: 05/08/2013.

COMISSÃO EUROPEIA (2013). **Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento Europeu relativo às normas de contabilidade harmonizadas do Setor Público nos Estados-Membros**. Disponível em: [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/documents/1\\_PT\\_ACT\\_part1\\_v4.pdf](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/documents/1_PT_ACT_part1_v4.pdf) . Acesso em 08/09/2013.

COMISSÃO EUROPEIA (2013). **Government Finance Statistics (GFS)**. Disponível em: <[http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government\\_finance\\_statistics/introduction](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/government_finance_statistics/introduction)>. Acesso em: 17/10/2013.

CONNOLLY, Ciaran, e WALL, Tony (2013). **The Implementation of IFRS in the UK Devolved Administrations**. ICAS. Disponível em: < <http://icas.org.uk/connolly-wall.pdf>>. Acesso em: 22/10/2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2009). **Orientações Estratégicas para Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil**. Disponível em: <[http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade\\_governamental/downloads/CCASP\\_Orientacoes\\_Estrategicas\\_Contabilidade.pdf](http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf)>. Acesso em: 12/08/2013.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza (2009). **Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública**. In. Congresso USP de Iniciação Científica, 6, 2009. Anais. São Paulo: USP, 2009. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos92009/467.pdf>>. Acesso em: 07/09/2013.

ERNST & YOUNG (2012). **Overview and comparison of public accounting and auditing practices in the 27 EU Member States**. União Europeia: Dezembro, 2012. Disponível em: <<http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/eurostat/home/>>. Acesso em: 12/09/013.

EXTERNAL REPORTING BOARD (2013). **About Us**. Disponível em: <[http://www.xrb.govt.nz/Site/about\\_us/default.aspx](http://www.xrb.govt.nz/Site/about_us/default.aspx)>. Acesso em: 23/08/2013.

FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD (2012). **FASAB Facts**. Washington DC: Setembro, 2012. Disponível em:<[http://www.fasab.gov/pdffiles/fasab\\_facts.pdf](http://www.fasab.gov/pdffiles/fasab_facts.pdf)> Acesso em: 14/09/2013.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARDS (2013). **International Convergence of Accounting Standards – A Brief History**. Disponível em: <<http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156304264>>. Acesso em: 13/08/2013.

FRAGOSO, Adriana; MACÊDO, João; LOPES, Jorge; RIBEIRO FILHO, José; PEDERNEIRAS, Marcleide (2012). **Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa – IPSAS e NBCTSP**. REPeC – Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, ISSN 1981-8610, Brasília, v. 6, n. 4, art. 6, p. 434-447, out./dez. 2012. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/260>. Acesso em: 19/11/2013.

GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2013). **About Us**. Disponível em: <<http://www.gasb.org/jsp/GASB/Page/GASBLandingPage&cid=1175804799024>>. Acesso em: 14/09/2013.

HM Treasury (2013). **Whole of Government Accounts (WGA) Guidance for the completion of the 2012-13 Data Collection Pack for Local Authorities in England**. United Kingdom: Junho, 2013. Disponível em: <<http://www.gov.uk/government/publications/whole-of-government-accounts-guidance-for-preparers-2012-to-2013>>. Acesso em 28/10/2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC). **Public Sector**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/public-sector>>. Acesso em: 10/09/2013.

INTERNATIONAL PUBLIC SETOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2013). **International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet**.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2013). **International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence.**

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2013). **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2013 Edition.** Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>>. Acesso em: 23/07/2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2002). **Resource Accounting: Framework of Accounting Standard Setting in the UK Central Government Sector.** New York: IFAC. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/no-5-resource-accounting-framework-accounting-standard-setting-uk-central-gov>>. Acesso em: 20/10/2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2013). **International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet.** Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf>>. Acesso em: 23/09/2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2012). **IPSAS and Government Finance Statistics Reporting Guidelines.** Disponível em: <<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IPSASs%20and%20GFS%20Guidelines%20FINAL%20October%2016%202012.pdf>>. Acesso em: 02/10/2013.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (2006). **The Road to Accrual Accounting in the United States of America.** Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/road-accrual-accounting-united-states-america>>. Acesso em: 13/09/2013.

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes (2009). **As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil.** Revista Contabilidade, Gestão e Governança, v. 12, n. 2, p. 15 – 23. Disponível em: <[http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf\\_1](http://www.cgg-amg.unb.br/index.php/contabil/article/view/65/pdf_1)>. Acesso: 02/09/2013.

MANGUALDE, Bruno Ramos (2013). **Perceptions of Benefits and Challenges of Public Sector Accounting Reforms: A Cross-Sectional Comparison Between Brazilian And English Local Governments.** The University of Birmingham, United Kingdom.

MAPURUNGA, Patrícia Vasconcelos Rocha; MENESES, Anelise Florencio de; PETER, Maria da Glória Arrais (2011). **O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros.** Revista controle doutrinas e artigos Volume IX, número 1.

NIYAMA, Jorge Katsumi (2013). **Contabilidade Internacional.** Disponível em: <[http://www.crcpe.org.br/curso\\_crc/file/Contabilidade%20Internacional%202.pdf](http://www.crcpe.org.br/curso_crc/file/Contabilidade%20Internacional%202.pdf)>. Acesso em: 29/09/2013.

SANTOS, Clydemberg Barbos; ALMEIDA, Karla Katiuscia Nóbrega (2012). **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. Disponível em: <<http://150.165.111.246/revistaadmin/index.php/uacc/article/view/40>>. Acesso em: 08/08/2013.

STN (2012). **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** Parte Geral, 5. ed. Brasília.

STN (2012). **Nova Contabilidade e Gestão Fiscal Modernização da Gestão Pública.** Brasília.

TCU (2009). **Relatório TC: 026.069/2008-4.** Análise das considerações encaminhadas pela Secretaria do Tesouro Nacional – STN, mediante Nota Técnica nº 376/2009/CCONT/STN (fls. 161/178), datada de 18 de março de 2009, e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, por intermédio do Ofício nº 597/PGFN/PGA (fls.137/160).

VIEIRA, Laércio Mendes (2011). **Government Financial Reporting in Brazil and in the US: A Comparative Study of Governance Frameworks.** George Washington University, XXX Minerva Program – Fall 2011.