

COMPARAÇÃO DE ENTIDADES CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS: TEORIAS RESIDUAIS, DIMENSÕES E GRAUS DE *ACCOUNTABILITY*

JOÃO HENRIQUE PEDERIVA
UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

RESUMO: a definição de entidade governamental delimita os elementos empíricos reconhecidos e associados ao sistema referencial numérico para a mensuração contábil do setor governamental. Este trabalho analisa o conteúdo e confronta as definições de entidade governamental da teoria contábil com as dos órgãos supervisores da contabilidade australiana, norte-americana, espanhola, brasileira e internacional. Para tanto, examinam-se os aportes das teorias dos direitos residuais, localizada na literatura contábil, das dimensões da entidade, preconizadas pelo IBRACON e pela CVM, e da hierarquia dos graus de *accountability*, situada na literatura e nos referenciais conceituais anglo-saxônicos. Como resultados, no âmbito governamental, observa-se a substituição ou a complementação da teoria dos fundos pela teoria da entidade e a ausência de interface entre as dimensões da entidade e a *accountability* de valor das políticas públicas. Conclui-se que a evidenciação das práticas contábeis relacionadas à dimensão social precisam evoluir para que as definições de entidade do setor privado, voltadas para a dimensão econômica, contemplem satisfatoriamente as necessidades do setor governamental, sem prejuízo dos benefícios advindos da sua implementação, em ambientes institucionais que operem em estágios de *accountability* inferiores ao da eficiência e da economicidade.

1 INTRODUÇÃO

A noção de entidade delimita os objetos do sistema referencial empírico a serem vinculados aos objetos do sistema referencial numérico para a mensuração (GUERREIRO, 1989). Portanto, tal concepção condiciona os sistemas de informações e as análises contábeis. De acordo com Larsen (1999), o reconhecimento, a mensuração e a divulgação do patrimônio e das suas variações são orientados pela visão de entidade contábil adotada. Para Moura (2003) e Ruppel (2002), a entidade, então, demarca os elementos empíricos sujeitos aos procedimentos de contabilidade e influencia a mensuração contábil.

Para melhor atender ao interesse público, o setor governamental vem pautando-se pelo novo gerencialismo ou estado gerencial – *New Public Management* (NPM) – e pelas novas técnicas financeiras – *New Public Financial Management* (NPFM). O NPM usa os incentivos de mercado, além de basear a conduta dos agentes governamentais em princípios administrativos e relações contratuais do setor privado (MOURA, 2003; PETREI, 1998).

Justifica-se o presente exame das reformas contábeis e administrativas promovidas pelo NPFM, à luz da teoria contábil e das necessidades de *accountability* governamental, de modo a elucidar as críticas à classe contábil, como as formuladas por Newberry e Pallot (2003). Segundo essas autoras, os mantenedores dos sistemas de informações financeiras da Nova Zelândia usam regras contábeis indutoras da privatização do setor governamental, sem atentar para a satisfação do interesse público.

1.1 Objetivo

O trabalho confronta o conceito de entidade contábil governamental apresentada pela teoria contábil com as entidades definidas pelos órgãos representativos das seguintes corporações contábeis: australiana (*Australian Accounting Standards Board – AASB*); norte-americana (*National Council on Governmental Accounting – NCGA, Governmental*

Accounting Standards Board Statements – GASB e Federal Accounting Standards Advisory Board – FASAB); espanhola (*Intervención General de la Administración del Estado – IGAE*); brasileira (Conselho Federal de Contabilidade – CFC); internacional (*Public Sector Committee – PSC*, representando o *International Federation of Accountants – IFAC*).

1.2 Pressupostos

Sob o paradigma contratualista do gerencialismo, aproximam-se as figuras do investidor e do cidadão. A influência da profissão contábil associa-se à maior relevância das informações emanadas da contabilidade para os investidores (BALL et al., 2000; DOUPNIK et. al., 1995, ambos *apud* LOPES, 2002). Em princípio, os órgãos reguladores da profissão contábil não estariam comprometidos com os objetivos de arrecadação fiscal, que poderiam conformar os sistemas de informações em detrimento dos interesses dos demais usuários.

Segundo Newberry (2001), ainda que fosse utilizado o mesmo texto, haveria demanda por hermenêuticas específicas e distintas para compreender e aplicar satisfatoriamente os pronunciamentos contábeis no setor governamental e no setor privado. Para Chambers (1966), a comparabilidade entre os entes governamentais é dificultada pela variação dos objetivos das sucessivas administrações, ao contrário dos entes privados. No setor governamental, os procedimentos adaptativos de curto prazo não seriam tão prementes quanto no setor privado, pois, devido à faculdade de impor tributos, os gestores não precisam, por exemplo, desfazerem-se de ativos para adquirirem novos bens ou direitos.

Este estudo pressupõe que existam definições diferentes do conceito de entidade contábil governamental, em virtude dos diversos objetivos definidos pela e para a burocracia de cada estado nacional. A importância dessas diferenças para a estruturação dos sistemas de informações governamentais requer a sua explicitação, nos textos oriundos dos órgãos representativos dos profissionais da contabilidade, que consolidam o pensamento da classe responsável pela elaboração e pela manutenção dos sistemas.

Além dos padrões de caráter operacional e observância compulsória para os entes governamentais, existe um conjunto de pronunciamentos que orienta, mas não obriga, os agentes reguladores. Os referenciais estratégicos subdividem-se em orientações de políticas ou de conceitos contábeis. Devido ao seu caráter assistemático e estruturante, os referenciais políticos e conceituais desempenham o papel de modelo de gestão do sistema contábil e conformam o subsistema de informações governamentais (SLOMSKI, 2003).

1.3 Delimitação

Os estados nacionais escolhidos constituem federações republicanas e democráticas assemelhadas ao Brasil. A seleção dos países também observa a disponibilidade dos pronunciamentos concernentes ao tema em pauta. Considerando a estrutura dedutiva e normativa da teoria contábil, os padrões operacionais foram usados apenas na falta dos referenciais.

Na Austrália, destaca-se o *Statement of Accounting Concept n. 1, Definition of the Reporting Entity*, de agosto de 1990, do *Public Sector Accounting Standards Board (PSASB)* e do *Accounting Standards Review Board (ASRB)*, ora fundidos no AASB (2003b).

O *Statement of Federal Financial Accounting Concepts n. 2, Entity and Display*, de abril de 1995, do FASAB (2004, fonte de consulta dos pronunciamentos do órgão), cuida da entidade contábil, na esfera norte-americana federal.

As regras de contabilidade governamental dos estados e dos entes locais norte-americanos constituíam o objeto de atuação do NCGA, que emitiu o *Statement (NCGAS) n. 1*,

Governmental Accounting and Financial Reporting Principles, em março de 1979, com os fundamentos da estrutura conceitual contábil e da entidade governamental (GASB, 2002, fonte de consulta dos pronunciamentos do NCGA e do próprio órgão). Em dezembro de 1981, apareceu o NCGAS n. 3, *Defining the Governmental Reporting Entity*. O NCGA, em 1984, foi substituído pelo GASB, que editou, em junho de 1991, o *Statement (GASBS) n. 14, The Financial Reporting Entity*. O GASBS n. 34, *Basic Financial Statements – and Management’s Discussion and Analysis – for State and Local Governments*, de junho de 1999, também interessa para o estudo do conceito de entidade contábil governamental norte-americana estadual ou local.

O Documento n. 1, *Principios Contables Públicos*, de dezembro de 1990, do IGAE (2004, fonte de consulta dos referenciais governamentais espanhóis), respaldou o *Plan General de Contabilidad Pública* (PGCP), de maio de 1994, do Ministério da Economia e Fazenda.

Interessam, no Brasil, as Resoluções n. 750, de dezembro de 1993, que “aprova os Princípios Fundamentais de Contabilidade”, e n. 774, de dezembro de 1994, que “aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios” (CFC, 2001 – fonte de consulta dos referenciais brasileiros).

O IFAC, por intermédio do PSC, edita normas contábeis internacionais para o setor governamental, desde a década passada (BALL, 2003; IFAC, 2004, fonte de consulta dos pronunciamentos do PSC). O PSC adota e recomenda o uso das normas e da Estrutura Conceitual (*Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*) do IASB (*International Accounting Standards Board*), de abril de 1989, na elaboração e na aplicação dos *International Public Sector Accounting Standard – IPSASs* (LIMA, D.; CASTRO, 2003; MACKINTOSH, 2003). Em julho de 1996, o PSC produziu o *Study 8*, sobre as entidades contábeis governamentais (IFAC, 2003). O IPSAS n. 6, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Controlled Entities*, de maio de 2000, aborda a consolidação de entes controlados. Junto com esse, o PSC editou o IPSAS n. 7, *Accounting for Investments in Associates*, e o IPSAS n. 8, *Financial Reporting of Interests in Joint Ventures*, versando sobre a consolidação de entes associados e *joint ventures* respectivamente (IFAC, 2004).

Anthony e Newberry (2000) mencionam obras literárias, tratando da implantação do GASBS n. 11, *Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund Operating Statements*, de maio de 1990, voltado para a entidade econômica, apesar da suspensão indefinida da sua vigência. A pesquisa bibliográfica efetuada não indicou nenhum referencial ou padrão que contestasse a vigência dos pronunciamentos selecionados. Assim, o presente trabalho limita-se a apurar as eventuais ou aparentes discrepâncias entre os pronunciamentos e a teoria contábil. A seleção dos textos restringe o alcance dos resultados obtidos, inviabilizando a sua extrapolação para outros ambientes institucionais.

1.4 Natureza do Trabalho e Metodologia

A pesquisa tem objetivos exploratórios, segue procedimentos de natureza bibliográfica e adota abordagem qualitativa para o problema. Segundo Raupp e Beuren (2003), isso significa, respectivamente, que: a carência de estudos anteriores sobre a matéria suscita, como principal produto do trabalho, o levantamento de questões para estudos subseqüentes; o problema de pesquisa é respondido com base nos referenciais teóricos; o estudo quantitativo mostra-se inadequado para o tratamento das variáveis relevantes.

Optou-se pela análise documental, tendo em vista a natureza qualitativa dos referenciais e dos padrões de contabilidade, bem como a importância que assume o contexto para o uso das

informações obtidas. Como outras técnicas exploratórias, a análise documental indica problemas que devem ser mais bem explorados por outros métodos. Esse tipo de análise mostra-se apropriado à presente situação, devido às dificuldades de acesso aos dados e ao interesse de o exame partir da expressão dos próprios indivíduos (LÜDKE; ANDRÉ, 1986).

A análise de conteúdo constitui “técnica de pesquisa para produzir inferências replicáveis e práticas, partindo dos dados em direção ao seu contexto” (KRIPPENDORFF, 1980, p. 21, *apud* BAUER, 2002, p. 192). Weber (1985, *apud* BAUER, 2002) acrescenta que tais inferências são sobre a mensagem ou os seus emissores e receptores. A análise de conteúdo relaciona os fenômenos e efetua as análises normativas para (BAUER, 2002): comparar padrões em diferentes textos; analisar flutuações do conteúdo e detectar mudanças do contexto. As análises sintática e semântica enfocam os transmissores dos sinais, as suas inter-relações e os vínculos entre os signos e os significados. Para Richardson (1999, p. 24, *apud* COLAUTO; BEUREN, 2003, p. 137), "a análise de conteúdo busca compreender melhor um discurso, aprofundar suas características 'gramaticais, fonológicas, cognitivas, ideológicas'¹ e extrair os momentos mais importantes". Na análise de conteúdo por categoria, o pesquisador decodifica o texto e o classifica em agrupamentos analógicos, sendo a análise por tema ou temática a mais comum, rápida e eficaz (COLAUTO; BEUREN, 2003).

Depois de sistematizar os relacionamentos teóricos da entidade contábil – utilizados para a análise dos pronunciamentos – desenvolvem-se índices, apresentados sob a forma de quadros, que sintetizam os vínculos entre a teoria e os textos selecionados e ordenam os conteúdos dos fenômenos observados. Posteriormente, tais índices são comparados entre si, com destaque para a dimensão semântica, uma vez que a abordagem sintática incorporaria a subjetividade do autor da tradução dos textos. Dessa forma, associam-se as dimensões da entidade contábil com os graus da *accountability* do setor governamental e confrontam-se as definições de entidade contábil governamental da Austrália, dos Estados Unidos, da Espanha, do Brasil e dos IPSASs com a teoria contábil. Ao final, os resultados obtidos são comparados e explicados.

2 ENTIDADE CONTÁBIL GOVERNAMENTAL

Dois raciocínios ou métodos básicos orientam a construção da teoria contábil (IUDÍCIBUS, 1997). O método dedutivo inicia com os objetivos e os postulados, avança com os princípios e chega às aplicações práticas; o método indutivo obtém conclusões generalizadas a partir de observações e mensurações parciais. Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a teoria concebida pelo método dedutivo pode ser útil sem ser inteiramente prática; a principal finalidade dessa teoria é gerar referências para as idéias e os procedimentos novos, além de ajudar na escolha de procedimentos alternativos. O cuidado necessário para com o método dedutivo resulta da constatação de que os níveis mais altos de teoria tendem a reduzir a perspectiva dos objetos empíricos e a obscurecer os novos temas, absorvidos pelos referenciais já existentes (LLEWELLYN, 2003).

2.1 Postulado da Entidade

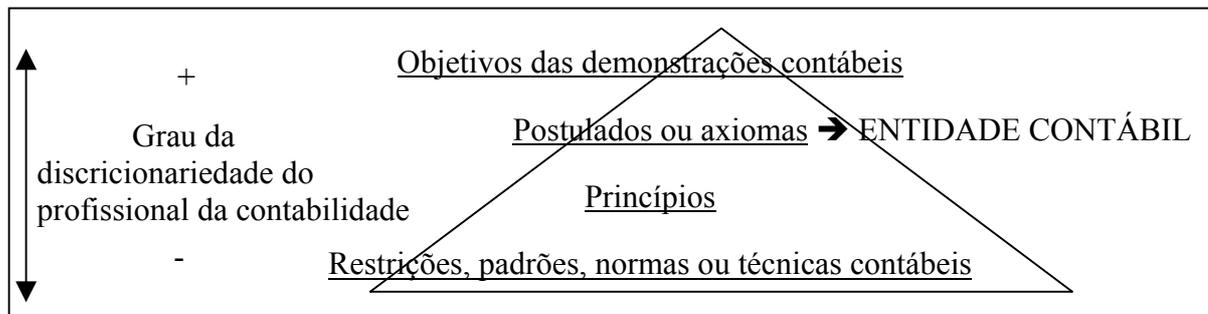
Conforme Belkaoui (1985, p. 22, tradução e grifo nossos), a entidade constitui declaração ou axioma, pois "circunscreve a natureza dos entes contábeis, **operando em uma economia livre, caracterizada pela propriedade privada**". O postulado da entidade sustenta que cada empreendimento é uma unidade contábil separada e distinta dos seus proprietários e das demais unidades, ou seja, as transações do empreendimento é que devem ser informadas pela contabilidade, não as dos proprietários (IUDÍCIBUS, 1997). Esse postulado define a

¹ "Ideologia" corresponde aos valores que orientam os comportamentos coletivos; em seu outro sentido, com origem em Marx, equivaleria ao falseamento da verdade (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 2004).

abrangência da área de interesse da Contabilidade, limitando o número de objetos, eventos e atributos a serem informados e mensurados (BELKAOUI, 1985).

O poder de impor unilateralmente obrigações a terceiros distingue os entes governamentais dos entes privados sem fins lucrativos. Trata-se de um dos desdobramentos da supremacia dos interesses coletivos – representados pelos entes governamentais – sobre os interesses particulares (MEIRELLES, 2002; MELLO, 2002). Esse poder sugere que as demonstrações governamentais tendem a subestimar os ativos governamentais, significando que a representação patrimonial desses entes deve considerar não só a propriedade presente, mas também os recursos potenciais (GRANOF; WARDLOW, 2003; PALLOT, 1992). Em suma, os ativos governamentais não têm analogia satisfatória com a propriedade do setor privado, pois incluem investimentos em capital humano, via saúde e educação, e no meio ambiente, por intermédio das medidas de proteção (COOMBS; DOLLERY, 2002).

A Figura 1 ilustra a posição do postulado da entidade contábil na teoria dedutiva. Ressalte-se que quanto maior a proximidade da base, menor o grau de discricionariedade, por parte do profissional da Contabilidade, pois as definições mais próximas ao vértice condicionam as demais.



Fonte: adaptado de Belkaoui (1985) e Iudícibus (1997).

Figura 1 – Posição da Entidade na Teoria Contábil Dedutiva

De fato, há vários fatores que diferenciam a atuação dos entes governamentais, entre os quais, Granof e Wardlow (2003) destacam: a afetação e a destinação exclusivas de bens e direitos; a menor distinção entre os usuários internos e os externos; a desvinculação das receitas dos bens e dos serviços oferecidos; a preponderância do orçamento. Embora não contrariem as leis, certas práticas contábeis resultam de padrões inadequados e demandam aperfeiçoamentos (MONTESINOS; VELA, 2000). A insatisfatória consolidação na microcontabilidade – sistema de informações microeconômicas – permite a transferência ou a postergação de direitos e obrigações na macrocontabilidade (sistema macroeconômico). A falta de elos profissionais e acadêmicos entre os contadores governamentais e nacionais dificulta a harmonização, apesar de a conciliação entre os distintos objetivos e metodologias ser um objetivo útil e necessário.

Segundo Mattessich (1995, p. 8), o excesso de ênfase na contabilidade financeira privada e na auditoria ocorreu às expensas das contabilidades gerencial e governamental, além da macrocontabilidade, "deixada quase inteiramente para os economistas", com inequívocos efeitos sobre a demanda por pesquisa contábil. Nesse sentido, o referencial conceitual do FASB poderia servir de foco para a integração, caso a falta de abordagem formalizada e a exclusão da contabilidade gerencial e da macrocontabilidade, entre outras subáreas², não limitassem a iniciativa (MATTESSICH, 1995).

² Libonati (1994) detalha algumas outras categorias específicas de Contabilidade na sua proposta de taxinomia.

2.2 Definição de Entidade

Iudícibus (1997, p. 48) distingue o postulado da entidade, que afirma a existência de responsáveis por realizar as operações econômicas observadas pela Contabilidade, da definição de entidade: “todo ente (envolvendo as mais variadas graduações de tamanho) capaz de gerir recursos e agregar utilidade (em sentido amplo)”. Mattessich (1964, *apud* IUDÍCIBUS, 1997, p. 47) legou uma enunciação de conceitos contábeis, não hierarquizando postulados, princípios e normas, ao passo que Moonitz (1961, *apud* IUDÍCIBUS, 1997, p. 79, 81 e 82) incluiu a entidade tanto nos postulados quanto na avaliação.

9. Entidades. Existe um conjunto de entidades que constitui a estrutura para as ações econômicas. [...] A3. Entidades. A atividade econômica é exercida através de unidades específicas ou entidades. Qualquer relatório sobre atividade precisa identificar claramente a unidade ou a atividade especificamente envolvida. [...] B3. Entidades. Os resultados do processo contábil são expressos em termos de unidades ou entidades específicas.

Moonitz (1961, *apud* IUDÍCIBUS, 1997) identifica a entidade contábil como sendo a unidade que controla recursos, aceita responsabilidades por tarefas e conduz atividades econômicas. Segundo o referencial do FASB (1998), concebido para o setor privado (ANTHONY, 1978), a divulgação contábil refere-se ao empreendimento individual – a firma, sob o prisma da microeconomia. Assim, o FASB (1998) afasta-se da evidenciação do ramo de negócios, da economia como um todo ou dos membros interessados da sociedade – visão macroeconômica. Em outras palavras, o modelo contábil elaborado pelo FASB restringe-se à microcontabilidade do setor privado.

Belkaoui (1985) frisa a existência de dois elementos de conexão ou critérios para selecionar o conceito de entidade a ser aplicado. A definição de entidade contábil com base na responsabilidade por atividades econômicas e controle administrativo transparece nas demonstrações consolidadas de diferentes entes jurídicos representados como um único ente econômico. O outro elemento de conexão da entidade contábil consiste no interesse dos usuários, que justifica a ampliação dos dados processados pelos sistemas contábeis pela tentativa de satisfazer as necessidades potenciais de informações dos usuários. Hendriksen e Van Breda (1999) acrescentam que ambos os enfoques podem conduzir às mesmas conclusões, embora o último alargue as fronteiras da entidade, incluindo questões como a responsabilidade social e as relações com o meio-ambiente. No interesse dos cidadãos, o setor governamental pode promover pelo exemplo as boas práticas de governança corporativa e divulgação contábil (*financial reporting*) (BALL, 2003).

2.3 Teorias Residuais do Direito de Propriedade

Moonitz e Jordan (1963) alertam para o equívoco de transferir conceitos e procedimentos convencionais típicos da contabilidade privada para a contabilidade governamental, em razão da ausência de propriedade residual. Belkaoui (1985) contrapõe a teoria da entidade às do proprietário e do fundo, e concebe o empreendimento, respectivamente, a partir do seu desempenho operacional e financeiro, da riqueza apropriável pelo proprietário ou da observância das restrições ao emprego dos ativos. Conforme Hendriksen e Van Breda (1999), a teoria da entidade aplica-se às formas corporativas de empreendimentos, em que ocorre a separação entre o proprietário e o gestor, e evidencia que a corporação zela igualmente pelo interesse de todos os *stakeholders*. A teoria do proprietário está relacionado à visão residual das operações; contempla os entes em que essas figuras são confundidas, a exemplo dos empreendimentos familiares, e denota a existência de uma categoria de *stakeholder* mais importante do que as demais. A teoria dos fundos é empregada, primordialmente, em entes governamentais e organizações sem fins lucrativos e desconsidera os resíduos patrimoniais.

As despesas (*expenses*) medem o consumo de bens e serviços em determinado período; os gastos (*expenditures*) correspondem à incorrência de obrigações, relacionadas ou não ao consumo de materiais e serviços (ANTHONY, 1978). A despesa oferece uma medida de desempenho operacional; o gasto mede o desempenho financeiro, associando-se, respectivamente, à manutenção do capital físico e do capital financeiro. No setor governamental, dadas as dificuldades em obter medidas satisfatórias, a tendência é substituir a noção de despesas pela de gastos. Esse foco de mensuração no fluxo de recursos financeiros "condiciona todos os outros objetos de mensuração que a contabilidade governamental se proponha a relatar" (MACHADO, 2002, p. 114). A administração gerencial (NPM) exige mudanças na métrica da avaliação governamental. Os sistemas contábeis governamentais deveriam informar sobre a observância da equidade intergeracional (GRANOF; WARDLOW, 2003). Entretanto, Pérez e Hernández (2003) expõem a escassa importância conferida pelas demonstrações governamentais dos países do Mercosul a itens como ativos de infra-estrutura e provisões para pensão, em desobediência às IPSASs.

2.4 Dimensões da Entidade

Segundo a estrutura conceitual básica do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e da Comissão de Valores Mobiliários (CVM, 2003), a entidade consiste num dos postulados ambientais. Tais postulados expressam as condições sociais, econômicas e institucionais em que atua a contabilidade e que não se submetem ao seu domínio exclusivo. Os postulados são acompanhados de princípios, postura filosófica e prática da contabilidade, e seguidos por convenções ou restrições – condicionamentos da aplicação dos princípios.

O postulado da entidade contábil possui quatro dimensões (CVM, 2003): a jurídica distingue o ente objeto do exame contábil do seu criador, financiador ou sócio; a econômica acompanha a massa patrimonial qualitativa e quantitativamente; a organizacional expressa o controle exercido sobre as origens e as aplicações de recursos; a social avalia a utilidade do ente do ponto de vista dos terceiros afetados. Note-se que a soma das partes (departamentos, divisões ou microentidades) não equivale ao todo (ente consolidado ou macroentidade); a consolidação gera uma entidade diferente dos órgãos e das entidades individuais, agrupadas pelo critério de subordinação ao mesmo controlador (CVM, 2003).

2.5 Entidade, segundo o IASB

No Quadro 1, aparecem os conceitos de entidade propostos pelo AASB e pelo IASB.

Sugestão do AASB	Sugestão do IASB	Diferenças Apontadas
Ente sobre o qual é razoável supor a existência de usuários que dependem das demonstrações contábeis genéricas para obter informação útil para decidir e julgar as alocações de recursos efetuadas. Uma entidade contábil pode ser um ente apenas ou um grupo, abrangendo uma controladora (<i>parent</i>) e todas as suas subsidiárias.	Ente em relação ao qual existem usuários dependentes das demonstrações contábeis genéricas para obter informação útil para decidir sobre a alocação de recursos. A entidade contábil pode ser um ente isolado ou um grupo, abrangendo a controladora e todas as suas subsidiárias.	1) O AASB contenta-se com a mera suposição de que existam usuários dependentes das demonstrações contábeis, ao passo que o IASB exige a sua efetiva existência; 2) O AASB explicita o seu compromisso com a informação que confirme as decisões passadas, além de facultar a previsão de futuras ocorrências, diferentemente do IASB, que se concentra nesta última utilidade.

Fonte: adaptado de AASB (2003a, grifos nossos).

Quadro 1 – Comparação de Conceitos de Entidade (AASB *versus* IASB)

A sucinta definição de empresa que reporta do IASB (entidade contábil) refere-se à existência de usuários dependentes das demonstrações contábeis como fonte principal de informações acerca da organização, mas (IBRACON, 1998, p. 56, grifo nosso): "As normas internacionais de contabilidade são aplicáveis às demonstrações contábeis de qualquer empresa comercial, industrial ou de outra natureza, **com fins lucrativos**". O IASB pretende substituir o termo *reporting enterprise* por *reporting entity*, no bojo do seu projeto de aperfeiçoamento (*Improvements Project*) (AASB, 2003a). O AASB (2003a) destacou a capacidade de os sistemas institucionais dos entes sem fins lucrativos (*not-for-profit entities*) e governamentais (*public sector entities*) afetarem a proposta australiana de convergência com o IASB.

3 GRAUS DE *ACCOUNTABILITY*

A *accountability* simboliza o início e o fim da Contabilidade (MATTESSICH, 1995). Esse conceito baseia-se na crença de que o cidadão delegante tem o direito à informação que lhe permita debater publicamente com os demais cidadãos e os seus representantes delegados (GASB, 2002). O destaque conferido para a responsabilidade pela prestação de contas explica-se nas palavras de Nakagawa (1993, p. 17):

Sob a ótica da teoria dos contratos e como consequência das relações sociais, políticas e econômicas que ocorrem em qualquer sociedade, verifica-se, de um lado, que há sempre uma delegação de poder (autoridade), e de outro, como contrapartida, a geração de responsabilidades, formando assim uma grande cadeia de *accountability*.

Em nome da *accountability* australiana, os gerentes apresentam demonstrações contábeis de propósitos genéricos (*general purpose financial statements – GPFSSs*) para quitarem as suas contas (AASB, 2003c). *Accountability* apresenta-se como conceito amplo e fundamental para toda a divulgação contábil dos entes estaduais e locais dos Estados Unidos (GASB, 2002). Segundo o FASAB (2004), *accountability* e seu corolário, utilidade decisória, compõem-se de informação fundamental aos objetivos da divulgação contábil federal norte-americana, tanto para justificar as decisões, quanto para adotá-las.

A efetividade (*effectiveness*) associa-se à consecução dos resultados sociais almejados; a eficácia (*efficacy*) à obtenção dos produtos pretendidos; a eficiência (*efficiency*) à relação entre os insumos e os produtos ou os resultados (MACHADO, 2002; MCNAB; MELESE, 2003). O setor governamental exige a explicitação da efetividade, da eficácia e da eficiência separadamente, devido à falta de congruência desses indicadores e da alternância dos governos e dos seus objetivos (GRANOF; WARDLOW, 2003). Ademais, os preços dos bens públicos não correspondem à sua utilidade social (GIAMBIAGI; ALÉM, 2000). No caso do setor privado com fins lucrativos, efetividade, eficácia e eficiência confundem-se na medida de desempenho operacional do lucro (ANTHONY, 1978), entendimento coerente com os pressupostos de justo preço e mercado perfeito, em que o valor da transação sinaliza a utilidade social dos bens e dos serviços ofertados.

Segundo o *Committee on Concepts of Accounting Applicable to the Public Sector* (1970, *apud* GASB, 2002; *apud* ICERMAN; SINASON, 2003), do *American Accounting Association*, a contabilidade governamental deveria observar quatro níveis de *accountability*: I – recursos financeiros; II – aderência às demandas legais e às políticas administrativas; III – eficiência e economicidade das operações; IV – resultados (realizações, benefícios e efetividade). O acréscimo de mais um estágio resultou em (FASAB, 2004; GASB, 2002; STEWART, 1984, *apud* ICERMAN; SINASON, 2003): I – *accountability* de probidade e legalidade (aderência): uso dos recursos em conformidade com o orçamento aprovado ou em obediência às leis e aos regulamentos pertinentes; II – *accountability* de processo (planejamento, alocação e gerenciamento): utilização adequada dos processos, dos

procedimentos ou das medidas nas ações demandadas (a eficácia – consecução dos objetivos – opera neste plano); III – *accountability* de desempenho (eficiência das operações e economicidade); IV – *accountability* de programas (*outcomes* e efetividade): estabelecimento e realização das metas sociais; V – *accountability* de políticas (valor): aprovação ou rejeição de políticas.

As GPFs concentram-se nos aspectos de aderência, fundamentais para o exame das demais modalidades de *accountability*. A informação ali veiculada é essencial para acompanhar o desempenho da responsabilidade fiscal do ente, apesar de não assegurar uma representação fiel e justa nos demais níveis. No setor privado com fins lucrativos, explicitam-se as ações até o Nível 3 – eficiência e economicidade. Os Níveis 4 e 5 – efetividade e valor – estariam implícitos na crença de o mercado direcionar a alocação socialmente ótima dos recursos e promover a convergência das políticas, apesar de os bens públicos, como a informação, por exemplo, invalidarem tal resultado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). Aliás, Pereira (2003) cita as falhas de mercado como justificadoras da existência e da atuação governamental.

A preocupação explícita com os desdobramentos do exercício da responsabilidade social pelos entes do setor privado ainda não atingiu o cerne da doutrina e das práticas contábeis (SILVA, C., 2001). Nesse particular, há dúvidas sobre a capacidade de os empresários otimizar o gasto social, concorrendo com a burocracia mantida para tanto, bem como sobre o desejo de acionistas, empregados e consumidores financiarem diretamente o interesse público. Os contrários à noção de que a responsabilidade social da empresa corresponde apenas ao aumento dos lucros argumentam pela capacidade de sobrevivência do empreendimento socialmente responsável (SUCUPIRA, 2001). O diagnóstico do quadro social da Nação para subsidiar o planejamento teve início, na França, apenas da década de 1970 (TINOCO, 1984, *apud* LIMA, E., 2002).

Nas duas concepções hierarquizadas de *accountability*, cada nível depende da realização nos níveis anteriores (GASB, 2002; ICERMAN; SINASON, 2003). Por exemplo, a definição de entidade do Nível 3 de *accountability* governamental (eficiência e economicidade) pressupõe a incorporação dos níveis 1 (aderência) e 2 (eficácia), acrescentando-lhes novos elementos. De acordo com o estágio, há diferentes perspectivas para os sistemas de informação contábil, cumprindo identificar as variáveis referenciais empíricas e numéricas adequadas a cada nível.

O Quadro 2 associa os cinco níveis de *accountability* e as quatro dimensões de entidade.

Graus de <i>Accountability</i> (GASBCS 2)	Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação n. 29/1986)	Elementos de Conexão	Divulgação por Setor	
			Governamental	Privado
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Objetivo	Explícita	Explícita
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Subjetivo	Explícita	Explícita
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economicidade)	Econômica	Objetivo	Explícita	Explícita
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Subjetivo	Explícita	Implícita
5. Políticas (valor)	–	Subjetivo	Explícita	Implícita

Fonte: adaptado do GASB (2002) e da CVM (2003).

Quadro 2 – Graus de *Accountability* e Dimensões da Entidade Contábil

Note-se a restrição da teoria contábil, no tocante à *accountability* das políticas públicas. Não há interface que permita aquilatar a escolha das políticas governamentais, apesar da provável existência de usuários interessados. Outrossim, a teoria contábil do setor privado apenas recentemente começou a explorar a dimensão social da entidade na elaboração de balanços sociais e no aperfeiçoamento da governança corporativa (ASHLEY, 2002; LIMA, E., 2002; SILVA, C.; FREIRE, 2001).

4 RESULTADOS OBTIDOS

Quanto às teorias dos direitos residuais, percebe-se a tentativa de a NPM transportar a visão corporativa da entidade do setor privado para o setor governamental, complementando-se a perspectiva da teoria dos fundos, tradicionalmente associada a esse setor.

Tendo em vista os objetivos e as restrições da coisa pública, a contabilidade governamental é estimulada constantemente a conceber e formalizar instrumentos que evidenciem as práticas sociais. Mas a prevalência da dimensão jurídica da entidade impede que se desenvolvam as demais dimensões. Nesse sentido, a adoção das práticas contábeis privadas, prestigiada pela NPM, traz benefícios, pois amplia as dimensões da entidade evidenciada pela contabilidade governamental e, em consequência, a qualidade da informação prestada e o número de usuários atendidos.

O Quadro 3 vincula os pronunciamentos com as dimensões da entidade contábil.

Graus de <i>Accountability</i>	Dimensões da Entidade Contábil (Deliberação n. 29/1986)	Austrália (SAC 1)	Estados Unidos				Federal (SFFAC 2 e SFFAS 7)	Espanha (Documentos I e 7)	Brasil (PFC)	IFAC (EC-IASB* e IPSASs 6, 7 e 8)
			Estadual e Local							
			NCGAS		GASBS					
			1	3 e 7	14	34				
1. Probidade e legalidade (aderência)	Jurídica	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	Sim	
2. Processo (planejamento, alocação e gerenciamento)	Organizacional	Sim	–	Sim	Sim	Sim	–	–	Sim	
3. Desempenho ou <i>performance</i> (eficiência e economicidade)	Econômica	Sim	–	–	–	Sim	–	–	Sim	
4. Programas (<i>outcomes</i> e efetividade)	Social	Sim	–	–	–	–	–	–	–	
5. Políticas (valor)	–	–	–	–	–	–	–	–	–	

Fonte: elaboração própria.

* EC: Estrutura Conceitual

Quadro 3 – Dimensões da Entidade Contábil Governamental

O setor privado trabalha com os conceitos de entidade, nas dimensões jurídica, organizacional e econômica, sem adentrar na efetividade dos programas ou no valor das

políticas praticadas pelo ente. De fato, sob o paradigma neoclássico do preço de mercado como equivalente da utilidade social, o lucro sinaliza para a convergência da eficácia, da eficiência e da efetividade. Entretanto, no setor governamental, a capacidade de imposição unilateral da vontade, a existência dos bens comuns e os efeitos das externalidades demandam a explicitação em separado das três medidas de desempenho.

A entidade contábil australiana denota o benefício das discussões amplas acerca das políticas e das práticas contábeis, pois se subordina a dimensão econômica à social. Todavia, essa orientação não parece pacífica, pois, no pronunciamento consultado, alternam-se as discussões sobre os elementos de conexão "interesse do usuário" e "controle". O primeiro mostra-se coerente com a dimensão social, mas o segundo está afeto à dimensão econômica.

A frustrada experiência do GASBS n. 11, *Measurement Focus and Basis of Accounting – Governmental Fund Operating Statements*, de maio de 1992, prestigiando a dimensão econômica da entidade contábil governamental, deixou várias lições. Uma delas é que as atribuições bem definidas dos membros e o papel meramente consultivo do FASAB permitiram-lhe, em 1995, promover a definição de entidade contábil econômica ampla antes do GASB, que só o conseguiu em 1999.

Os pronunciamentos espanhóis e brasileiros frisam a dimensão jurídica de entidade contábil governamental, usando a noção de entidade no nível mais baixo de *accountability*. Isso pode ser associado ao reduzido espaço regulatório conquistado e disputado pelas respectivas corporações, respeitadas algumas diferenças irrelevantes para este artigo.

A Estrutura Conceitual do IASB mostra-se lacônica quanto à entidade contábil. A afiliação do PSC aos pronunciamentos do IASB e à ênfase econômica transparece tanto nas análises do *Study n. 8* quanto nos IPSASs (IFAC, 2003, 2004).

Segundo a teoria contábil, a dimensão econômica está aquém do necessário para a *accountability* do setor governamental, mas além das instituições de vários membros do IFAC, como demonstram o *Study 8* e este artigo. Nesses casos, a orientação do PSC estimula a relevância dos sistemas de informações governamentais e a disputa corporativa por espaço regulatório, além de reforçar as posições da classe junto à microcontabilidade internacional do setor privado.

Tanto referenciais conceituais (AASB, FASAB, IGAE e CFC), quanto padrões (NCGA, GASB, FASAB, PSC), são utilizados para definir entidade contábil governamental. A Austrália, a Espanha e o Brasil utilizam níveis de *accountability* diferentes da eficiência econômica em seus pronunciamentos sobre entidade contábil. São compelidos, portanto, a justificarem de maneira mais intensa o respectivo posicionamento acerca da entidade governamental, na forma de referenciais conceituais. Ademais, a tentativa de o GASB reunir a concepção econômica e a visão ampla com a Contabilidade por fundos era rejeitada, ao tempo da definição de entidade contábil pelo FASAB. Assim, explica-se a escolha do referencial como instrumento dessa definição por parte desse órgão.

Na esfera federal norte-americana, um padrão alterou um referencial anterior. A mudança de texto efetuada pelo padrão é mínima, ante o conteúdo do referencial conceitual. Formalmente, isso denota a fragilidade do devido processo empregado e respalda as exigências do AICPA para que os pronunciamentos do FASAB (2004) adquirissem a condição de GAAPs. Antes disso, a autoridade substantiva do FASAB era reduzida e baseada nas atribuições dos seus membros.

Se as NICs operam com a *accountability* de eficiência, e os pronunciamentos brasileiros situam-se na de legalidade, o Brasil não adotou por inteiro as NICs governamentais, pois rejeita que uma nova entidade resulte da consolidação de outras.

Frisem-se algumas limitações dos resultados obtidos. A análise restringe-se aos pronunciamentos estudados. O confronto desses pronunciamentos com os emanados de outros órgãos legiferantes poderia conduzir a resultados diferentes, pois incluiria outros segmentos sociais e profissionais. A adição de países com outras tradições – islâmica ou comunista, por exemplo – poderia apontar para questões não suficientemente explanadas pela teoria contábil consultada. Por fim, o substrato documental da pesquisa não permite averiguar a efetividade dos pronunciamentos na prática contábil.

5 CONCLUSÕES

O exame dos referenciais e dos padrões contábeis produzidos pela classe contábil e do contexto da sua elaboração aponta para a tendência de prestigiar a dimensão econômica da entidade contábil governamental. Tal dimensão está associada à *accountability* de desempenho ou *performance*, caracterizando-se pela busca de medidas de eficiência e economicidade, tradicionalmente associadas ao setor privado. A equiparação dessas métricas permite comparar as oportunidades de investimento oferecidas por agentes privados e governamentais, em âmbito globalizado, e favorece a decisão de escolha racional dos estados nacionais beneficiados, do ponto de vista dos fornecedores internacionais de capital.

Nesse sentido, o Brasil, juntamente com a Espanha, ainda não incorporou a ideologia da NPM, pois a sua entidade contábil atua na dimensão jurídica, mensurada pela aderência à probidade e à legalidade. No outro extremo, a entidade contábil australiana preserva vários elementos da dimensão econômica, apesar de explicitamente propugnar pela social. As medidas de efetividade (*outcomes*) relacionadas à dimensão social e situadas na *accountability* de programas – um nível mais abrangente do que a *accountability* de desempenho, conforme a definição australiana – vêm recebendo alguma atenção do setor privado. Todavia, não adquiriram a mesma proeminência da dimensão econômica, nem avançam com desenvoltura no setor governamental, apesar da maior pertinência para os fins dos entes públicos.

Conclui-se, então, que a teoria contábil comporta as várias definições constantes dos referenciais e dos padrões examinados, embora nenhum deles opere no nível mais abrangente de *accountability*, a de valor das políticas públicas. Tal deficiência pode decorrer da necessidade de maior reconhecimento das práticas relativas à dimensão social da entidade contábil. As evidências colhidas no desenrolar da pesquisa não confirmaram o pressuposto de que os órgãos representativos da profissão contábil usam definições distintas de entidade contábil para cada setor. Pelo contrário, a tendência das corporações contábeis parece ser a de aglutinar os conceitos, sob argumentos de eficiência, apesar de, à luz da teoria contábil e do exercício da *accountability* governamental, haver dissonâncias entre os objetivos de melhoria do setor governamental e as ferramentas conceituais do setor privado.

REFERÊNCIAS

AASB. AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Exposure Draft n. 124*. Request for comment on: the definition of reporting entity; IASB framework for the preparation and presentation of financial statements; IAS 18 revenue; and IAS 20 accounting for government grants and disclosure of government Assistance. Melbourne, Sep. 2003a.

_____. *Statement of Accounting Concept 1*. SAC 1. Definition of the reporting entity. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements/SAC1_8-90_2001V.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003b.

_____. *Statement of Accounting Concept 2*. SAC 2. Objective of general purpose financial reporting. Disponível em: <http://www.aasb.com.au/public_docs/concept_statements/SAC2_8-90_2001V.pdf>. Acesso em: 1º out. 2003c.

- ANTHONY, R. N. *Financial accounting in nonbusiness organizations: an exploratory study of conceptual issues*. FASB: Stamford, 1978.
- ANTHONY, R. N.; NEWBERRY, S. M. GASB 34 should be revised. *The Journal of Government Financial Management*, USA, v. 49, n. 1, p. 36-38, Spring 2000.
- ASHLEY, P. A. (Coord.) *Ética e responsabilidade social nos negócios*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- BALL, I. *CPA Australia – Inaugural neil walker memorial lecture: speech presented by Ian Ball, Chief Executive Officer, International Federation of Accountants*. 23 Oct. 2002. Disponível em: <http://www.cpaaustralia.com.au/01_information_centre/16_media_releases/docs/speech_20021023.pdf>. Acesso em: 6 out. 2003.
- BAUER, M. W. Análise de conteúdo clássica: uma revisão. In: BAUER, M. W; GASKELL, G. (Coord.). *Pesquisa qualitativa com texto: imagem e som: um manual prático*. Petrópolis: Vozes, 2002.
- BELKAOUI, A. *Public policy and the practice and problems of accounting*. USA: Quorum Books, 1985.
- BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. *Dicionário de política*. 12. ed. Brasília: EDU, 2004. 2 v.
- CFC. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. *Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade*. 3. ed. Brasília, 2001.
- CHAMBERS, R. J. *Accounting, evaluation and behavior*. USA: Prentice-Hall, 1966.
- COOMBS, G; DOLLERY, B. An analysis of the debate on intergenerational equity and fiscal sustainability in Australia. *Australian Journal of Social Issues*, v. 37, n. 4, p. 363-381, Nov. 2002.
- COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, análise e interpretação de dados. In: BEUREN, I. M. (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p.76-97.
- CVM. COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. *Deliberação CVM n. 29*, de 5 de fevereiro de 1986. Aprova e referenda o pronunciamento do IBRACON sobre a estrutura conceitual básica da Contabilidade. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=\deli\deli029.htm>>. Acesso em: 11 out. 2003.
- FASAB. FEDERAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Statements of Federal Financial Accounting Concepts and Standards*. Disponível em: <<http://www.fasab.gov/pdf/files/vol1v3.pdf>>. Acesso em: 3 jul. 2004.
- FASB. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Statements of financial accounting concepts*. USA: Wiley, 1998.
- GASB. GOVERNMENTAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Governmental Accounting Research System (GARS)*. Atualizado até 31 dez. 2001. 2002, CD-ROM.
- GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. D. *Finanças públicas*. 2. ed. Rio de Janeiro, 2000.
- GRANOF, M. H.; WARDLOW, P. S. *Core contents of government and not-for-profit accounting*. USA: John Wiley & Sons, 2003.
- GUERREIRO, R. *Modelo conceitual de sistema de informação de gestão econômica: uma contribuição à Teoria da Comunicação da Contabilidade*. Tese de Doutorado em

Contabilidade. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 1989.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. *Teoria da Contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

IBRACON. INSTITUTO BRASILEIRO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. *Normas Internacionais de Contabilidade*. São Paulo, 1998.

ICERMAN, R. C.; SINASON, D. H. The Dynamics of Accountability in the U.S. *Public Funds Digest*, 1996, p. 64-80. Disponível em: <<http://www.icgfm.org/downloads/total.pdf>>. Acesso em: 18 nov. 2003.

IFAC. INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *Study 8*. The government financial reporting entity. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/PSC-Study_No_08.pdf>. Acesso em: 30 out. 2003.

_____. *IFAC handbook of international public sector accounting standards*. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2004_PSC_Handbook.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2004.

IGAE. INTERVENCIÓN GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO. *Principios contables públicos*: Documentos 1 a 8. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. Disponível em: <http://www.igae.minhac.es/publicaciones/Principios_Contables_Publicos_Doc_1_a_8.pdf>. Acesso em: 24 mar. 2004.

IUDÍCIBUS, S. *Teoria da Contabilidade*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

LARSEN, E. J. *Modern advanced accounting*. 8th ed. Cingapura: McGraw-Hill, 1999.

LIBONATI, J. J. Taxinomia contábil: uma proposta de classificação relacionada aos objetivos dos usuários da Contabilidade. *Revista Enfoque Reflexão Contábil*, Maringá, n. 8, p. 11-16, jan.-jul. 1994.

LIMA, E. O. *Associação do balanço social e o marketing social*: implicações na comunicação da organização não-governamental. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2002.

LIMA, D. V.; CASTRO, R. G. *Contabilidade pública*: integrando União, Estados e Municípios (SIAFI e SIAFEM). 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

LLEWELLYN, S. What counts as "theory" in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 16, n. 4, p. 662-708, 2003.

LOPES, A. B. *A informação contábil e o mercado de capitais*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LÜDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. *Pesquisa em educação*: abordagens qualitativas. São Paulo: EPU, 1986.

MACHADO, N. *Sistema de informação de custo*: diretrizes para integração ao orçamento público e à contabilidade governamental. Tese (Doutorado em Contabilidade). Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

MACKINTOSH, I. Commentary to the annual research lecture. In: *Annual Research Lecture in Government Accounting*, 2001, Canberra. International Harmonisation of Accounting

Standards. Disponível em: <http://www.cpaaustralia.com.au/01_information_centre/04_ps_account/docs/KeithAlfredson_speech.pdf>. Acesso em: 5 out. 2003.

MATTESSICH, R. *Critique of accounting: examination of the foundations and normative structure of an applied discipline*. USA: Quorum Books, 1995.

MCNAB, R. M.; MELESE, F. Implementing the GPRA: Examining the prospects for performance budgeting in the federal government. *Public Budgeting & Finance*, USA, v. 33, n. 2, p. 73-95, Jun. 2003.

MEIRELLES, H. L. *Direito administrativo brasileiro*. 27 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MELLO, C. A. B. *Curso de direito administrativo*. 14 ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MONTESINOS, V.; VELA, J. M. Governmental accounting in Spain and the European Monetary Union: a critical perspective. *Financial Accountability & Management*, Oxford, v. 16, n. 2, p. 129-150, May 2000.

MOONITZ, M.; JORDAN, L. H. *Accounting: An analysis of its problems*. v. 1. New York: Holt, Rinehart and Winston, 1963.

MOURA, R. A. *Princípios contábeis aplicados à contabilidade governamental: uma abordagem comparativa Brasil-Estados Unidos*. Dissertação (Mestrado em Contabilidade). Programa Multiinstitucional e Inter-regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte. Brasília, 2003.

NAKAGAWA, M. *Introdução à controladoria: conceitos, sistemas, implementação*. São Paulo: Atlas, 1993.

NEWBERRY, S. Public-Sector Accounting: a Common Reporting Framework? *Australian Accounting Review*, Sydney, v. 11, n. 1, p. 2-7, Mar. 2001.

NEWBERRY, S.; PALLOT, J. Fiscal (ir)responsibility: privileging PPPs in New Zealand. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 16, n. 3, p. 467-492, 2003.

PALLOT, J. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Bradford, v. 5, n. 1, p. 38-59, 1992.

PEREIRA, J. M. *Finanças públicas: a política orçamentária no Brasil*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

PÉREZ, C. C.; HERNÁNDEZ, A M. L. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosour: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. *Revista Contabilidade & Finanças USP*, São Paulo, n. 33, p. 90-100, set.-dez. 2003.

PETREI, H. *Budget and control: reforming the public sector in Latin América*. USA: Inter-American Development Bank, 1998.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.) *Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas, 2003. p.76-97.

RUPPEL, W. *GAAP for governments field guide 2002*. USA: Wiley, 2002.

SILVA, C. A. T. Introdução. In: SILVA, C. A. T.; FREIRE, S. F. (Org.) *Balanço social: teoria e prática*. Inclui o novo modelo IBASE. São Paulo: Atlas, 2001. Introdução.

SILVA, C. A. T.; FREIRE, S. F. (Org.) *Balanço social: teoria e prática*. Inclui o novo modelo IBASE. São Paulo: Atlas, 2001.

SLOMSKI, V. *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SUCUPIRA, J. A. Ética nas empresas e balanço social. In: SILVA, C. A. T.; FREIRE, S. F. (Org.) *Balanço social: teoria e prática*. Inclui o novo modelo IBASE. São Paulo: Atlas, 2001. Capítulo 5.