

UMA DISCUSSÃO SOBRE A ADOÇÃO DE IPSAS DIFERENCIADAS PARA MUNICÍPIOS BRASILEIROS DE PEQUENO PORTE

Jéssica Francine Zitkoski

Universidade De Brasília

Diana Vaz De Lima

Universidade De Brasília

Agradecimentos

Agradecemos a Confederação Nacional dos Municípios pelo fornecimento das informações relacionadas ao porte e características dos Municípios analisados.

Resumo

Este estudo teve objetivo analisar como as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) podem ser adaptadas para serem adotadas de forma diferenciada em municípios brasileiros de pequeno porte. Para tratar a questão da pesquisa, foram avaliadas as experiências e discussões feitas pelo IASB (IFRS for SME), pela IFAC (IPSAS Lite), pela European Commission (Experience EPSAS Small Local Governments) e pelo Governo de Portugal (NCP-PE), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), de modo a selecionar as práticas mais recorrentes. Ao levantar as experiências internacionais, verificou-se que a preocupação em tratar diferentemente entidades menores tem sido revelada em algumas ações desenvolvidas pelos próprios comitês responsáveis pela elaboração de padrões internacionais. Os achados do estudo mostram que apenas 10 IFRS/IPSAS são recorrentes em todos os padrões analisados (1, 2, 5, 9, 12, 13, 17, 19, 28 e 31), três não foram contempladas no conteúdo das IFRS for SMEs, porque se tratam de normas especificamente voltadas para o Setor Público (23, 27 e 32), e uma das normas (IPSAS 24) estava contemplada apenas nos normativos do Brasil, talvez em razão da forte cultura orçamentária do ambiente do Setor Público brasileiro. Dado que o processo de convergência da contabilidade pública brasileira ainda está em sua fase inicial, a proposição é que apenas as normas acima destacadas sejam incorporadas nos municípios brasileiros de pequeno porte, por entender que essa pré-seleção já sinalizaria serem essas as normas mais relevantes para as entidades públicas de pequeno porte.

Palavras-chave: IPSAS; Municípios; Padrões Contábeis; Normas Diferenciadas

UMA DISCUSSÃO SOBRE A ADOÇÃO DE IPSAS DIFERENCIADAS PARA
MUNICÍPIOS BRASILEIROS DE PEQUENO PORTE

RESUMO

Este estudo teve objetivo analisar como as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) podem ser adaptadas para serem adotadas de forma diferenciada em municípios brasileiros de pequeno porte. Para tratar a questão da pesquisa, foram avaliadas as experiências e discussões feitas pelo IASB (*IFRS for SME*), pela IFAC (*IPSAS Lite*), pela European Commission (*Experience EPSAS Small Local Governments*) e pelo Governo de Portugal (*NCP-PE*), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), de modo a selecionar as práticas mais recorrentes. Ao levantar as experiências internacionais, verificou-se que a preocupação em tratar diferentemente entidades menores tem sido revelada em algumas ações desenvolvidas pelos próprios comitês responsáveis pela elaboração de padrões internacionais. Os achados do estudo mostram que apenas 10 IFRS/IPSAS são recorrentes em todos os padrões analisados (1, 2, 5, 9, 12, 13, 17, 19, 28 e 31), três não foram contempladas no conteúdo das *IFRS for SMEs*, porque se tratam de normas especificamente voltadas para o Setor Público (23, 27 e 32), e uma das normas (IPSAS 24) estava contemplada apenas nos normativos do Brasil, talvez em razão da forte cultura orçamentária do ambiente do Setor Público brasileiro. Dado que o processo de convergência da contabilidade pública brasileira ainda está em sua fase inicial, a proposição é que apenas as normas acima destacadas sejam incorporadas nos municípios brasileiros de pequeno porte, por entender que essa pré-seleção já sinalizaria serem essas as normas mais relevantes para as entidades públicas de pequeno porte.

Palavras-chave: IPSAS; Municípios; Padrões Contábeis; Normas Diferenciadas.

1 INTRODUÇÃO

Em 2007, foi iniciado no Governo brasileiro o processo de convergência da contabilidade pública aos padrões internacionais a partir da publicação pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) do documento intitulado “*Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*” (Lima & Lima, 2019). O argumento do CFC foi o de promover diretrizes relacionadas com o desenvolvimento conceitual, a convergência às normas internacionais e o fortalecimento institucional da contabilidade pública brasileira (Lima, 2018). Uma das diretrizes estabelecidas pelo CFC foi a de estimular a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, em inglês), editadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC), cuja viabilização contou com a parceria institucional firmada entre o CFC e a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), órgão central de contabilidade do governo brasileiro, que passou a operacionalizar o processo a partir do ano de 2008 (Lima & Lima, 2019; Lima, 2018).

Inicialmente, a estratégia adotada pelo grupo assessor da área pública do CFC, responsável pela condução do processo de convergência na instituição, era de que houvesse uma harmonização entre os normativos contábeis brasileiros aplicados ao setor público com as IPSAS. Em 2015, com a mudança dos membros do grupo assessor da área pública e o protagonismo que a equipe da STN passou a ter sobre o processo, a estratégia passou a ser pela padronização e, desde então o CFC vem publicando as IPSAS traduzidas na forma de Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC T SP).

Apesar da complexidade do modelo federativo brasileiro, que apresenta desequilíbrio nos vínculos relacionais entre os entes (Pires, 2013), as diretrizes emanadas do CFC e as orientações da STN não estabeleceram até o momento tratamento diferenciado para os entes

subnacionais brasileiros, independentemente do porte. Na prática, as NBC T SP geradas a partir das IPSAS traduzidas são de aplicação obrigatória em sua integralidade em todos os entes federados brasileiros (STN, 2018).

Pesquisa realizada pela Confederação Nacional dos Municípios (CNM), entidade municipalista que congrega quase 90% dos municípios brasileiros, revela que houve avanços em algumas das ações que compõem o processo de convergência brasileiro aos padrões contábeis internacionais, mas, adaptadas às exigências dos Tribunais de Contas aos quais esses municípios encontram-se jurisdicionados. De acordo com relatório elaborado pelos técnicos a partir de uma pesquisa realizada pela entidade junto aos contadores municipais, passados quase 10 anos do processo de convergência o que se observa são as constantes mudanças de orientação que acabam por consumir milhões de reais, sem evidências de melhorias na qualidade da informação contábil municipal (CNM, 2017).

Diante desse cenário, considerando que quase 80% dos municípios brasileiros possuem menos de 50 mil habitantes (Calvo et al, 2016), e que os profissionais ligados às entidades públicas muitas vezes não possuem habilidades e capacidades necessárias para lidarem com complexos aspectos contábeis / financeiros (EU, 2016; Giroto, 2017), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *quais adaptações devem ser feitas para que as IPSAS sejam adotadas em municípios brasileiros de pequeno porte?*

Desta forma, o presente estudo tem objetivo analisar como as IPSAS podem ser adaptadas para serem adotadas de forma diferenciada em municípios brasileiros de pequeno porte. Para tratar a questão da pesquisa, foram avaliadas as experiências e discussões feitas pelo IASB (*IFRS for SME*), pela IFAC (*IPSAS Lite*), pela European Commission (*Experience EPSAS Small Local Governments*) e pelo Governo de Portugal (*NCP-PE*), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), de modo a selecionar as práticas mais recorrentes.

Além desta introdução, este estudo possui mais quatro seções. Na Seção 2, são apresentados os pressupostos que motivaram a adoção dos padrões contábeis internacionais e as especificidades do processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. A metodologia da pesquisa é apresentada na Seção 3. Na Seção 4, são apresentadas as experiências internacionais sobre a edição de normas diferenciadas para entidades de pequeno porte, o perfil dos municípios brasileiros de pequeno porte e a presença das IFRS/IPSAS nos padrões contábeis analisados. As considerações finais do estudo são apresentadas na Seção 5, seguidas das referências utilizadas.

2 ADOÇÃO DE PADRÕES CONTÁBEIS INTERNACIONAIS

2.1 Pressupostos e Experiências Iniciais

O processo de internacionalização da contabilidade teve início ainda na década de 1970, com o surgimento do *International Accounting Standards Committee* (IASC). O IASC foi reestruturado em 2000, quando mudou o nome para *International Accounting Standards Board* (IASB), com a missão de desenvolver as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), padrão internacional de contabilidade aplicado ao setor privado (Niyama, 2005). Partindo do pressuposto de que a convergência aos padrões contábeis internacionais proporcionaria comparações entre as demonstrações contábeis, esse processo se espalhou para o setor público, buscando "*adicionar capacidade informacional às demonstrações*" (Mapurunga, Meneses & Peter, 2011, p. 97).

Sobre o *Public Sector Committee* (PSC), surgiu em 1986 com o propósito de melhorar a qualidade da transparência dos relatórios financeiros do Setor Público, estabelecer padrões contábeis de alta qualidade para os governos, além de auxiliar na compreensão de informações contábeis para gestão financeira e tomada de decisões no setor público. Entre 1997 e 2002, o PSC publicou as primeiras *International Public Sector Accounting Standards*

(IPSAS) (IFAC, 2011), essencialmente importadas das normas contábeis do Setor Privado, emitidas pelo IASB (Dutra & Jesus, 2012). A partir de partir de 2003, o PSC passou a focar em temas mais afetos ao Setor Público, como tributos e implicações do orçamento para relatórios financeiros. Em 2004, o PSC foi reestruturado, surgindo em seu lugar o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), comitê da IFAC até hoje responsável pela edição das IPSAS (Lima, 2018)

Até fevereiro de 2020, 42 IPSAS haviam sido publicadas pela IFAC, estando 37 atualmente em vigor. Apesar de as IPSAS terem se tornado referência para o setor público do mundo inteiro (Chan, 2008; Christiaens, Reyniers & Rollé, 2010), a IFAC não tem o poder de exigir dos Governos Nacionais a conformidade com seus padrões, assim, a adoção das IPSAS pelos Governos dos Países depende de grupos de interesse ativos, que no Brasil são representados pelo CFC e pela STN (Lima & Lima, 2019).

Registre-se que, além das IPSAS, outros padrões contábeis têm sido adotados e discutidos pelos Governos dos Países ao redor do mundo ao redor do mundo. Na União Europeia, por exemplo, são utilizados os relatórios intitulados *Government Finance Statistics* (GFS), cuja ênfase está na substância econômica sobre a forma legal, produzido de acordo com o *European System of Accounts 2010* (ESA 2010), que é a versão europeia do sistema de contas nacionais (2008 SNA). Apesar de as IPSAS ainda serem referência para determinação de contas harmonizadas nos Países membros da OCDE, seus representantes concluíram que as mesmas não podem ser facilmente implementadas, o que levou ao desenvolvimento de normas contábeis próprias, denominadas *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Lima, 2018). Em 2014, foi lançada uma consulta pública sobre os futuros princípios e estrutura de governança das EPSAS, e desde então essas discussões têm evoluído.

Na América Central, as demonstrações financeiras anuais apresentadas, embora tenham avançado em direção às recomendações das IPSAS, ainda não alcançaram um grau muito alto de convergência com esse padrão internacional (Araya-Leandro, Caba-Pérez & López-Hernandez (2016). Uma explicação pode estar relacionada com as estratégias adotadas nesses Governos para que as IPSAS sejam implementadas: na maioria dos casos, os processos em andamento são altamente centralizados, o que não favorece a introdução de inovações nos sistemas de contabilidade governamentais (Luder, 1992; Ouda, 2007). Também, se observa a pouca participação do setor acadêmico e das organizações profissionais no processo de convergência, além de os Governos dos países não terem alocado os custos necessários para esse fim nem estudado as adaptações necessárias em seus sistemas de computação (Araya-Leandro, Caba-Pérez & López-Hernandez, 2016).

No Governo Americano, diferentemente de outros países, o poder para estabelecer padrões de contabilidade pública local e estadual é do próprio Estado, mas há uma preocupação para que os governos locais não estabeleçam normas diferenciadas entre si. Nessa linha, foram criados o *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), órgão incumbido de editar as normas contábeis para governos locais menores, e o *Federal Accounting Standards Advisory Board* (FASAB), a quem foi atribuído a edição de normas contábeis a serem utilizadas pelo Governo Central (Santana, 2013). Segundo Lima (2018), as diferenças entre GASB e FASAB envolvem desde a jurisdição até seu financiamento.

No caso de Portugal, o difícil período econômico, a necessidade de o Governo de Portugal melhorar as contas públicas do país e a presença de entidades de ajuda externa, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), levaram à publicação do *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas* (SNC-AP), que tem por base as IPSAS (Jesus & Almeida, 2017). Segundo as pesquisadoras, a dependência de dinheiro de credores representou uma pressão externa relevante que acabou por determinar as mudanças na Contabilidade Pública portuguesa. Inicialmente, as mudanças se deram com aprovação do Plano Oficial de Contabilidade Pública (POCP), por meio da publicação do Decreto-Lei nº

23/1997, que buscou integrar a contabilidade orçamental, patrimonial e analítica em um único sistema, em que cada subsistema funcionaria de forma independente. Após 15 anos da aprovação do POCP, e após terem sido ponderadas as necessidades de se dispor de um sistema contabilístico que respondesse às exigências de um adequado planeamento, relato e controle financeiro, o Governo de Portugal decidiu incumbir a Comissão de Normalização Contabilística de elaborar um novo sistema contabilístico para as administrações públicas, surgindo então, por meio da publicação do Decreto-Lei n.º 192/2015, o SNC-AP. O SNC-AP contempla 27 normas de contabilidade pública (NCP), sendo 26 delas convergidas com as IPSAS, modelos de demonstrações financeiras, um plano de contas multidimensional; uma norma específica para contabilidade orçamentária e outra para gestão (Gonçalves & Conceição Marques, 2017).

Os Governos do Reino Unido também passam por uma convergência com características próprias, tendo optado pela adoção das IFRS também no setor público. A expectativa é que a adoção das IFRS pelas entidades públicas do Reino Unido traga consistência e comparabilidade entre os relatórios financeiros na economia mundial com o objetivo de que no setor público também sejam seguidas as melhores práticas do Setor Privado (Connolly & Wall, 2013).

2.2 Especificidades do Processo de Convergência da Contabilidade Pública Brasileira às IPSAS

Conforme comentado anteriormente, o processo de convergência da contabilidade pública brasileira às IPSAS teve início com a publicação das “*Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*”, no qual foram estabelecidas três diretrizes estratégicas, entre elas, o fomento a iniciativas que visassem a convergência das normas brasileiras às melhores práticas internacionais de contabilidade aplicada ao Setor Público, e a intenção de disseminação das IPSAS (Lima, 2018).

Em parceria com a STN, nos últimos 10 anos o CFC vem desenvolvendo várias ações para promover a adoção dos padrões contábeis nos normativos brasileiros aplicados ao Setor Público, entre elas a criação de um plano de contas padronizado para ser usado em todos os entes federados brasileiros (PCASP) e a edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), com atualizações periódicas. Também foram editadas normas brasileiras consubstanciadas nas IPSAS, em um primeiro momento buscando uma harmonização e a partir de 2016 a tradução propriamente dita das IPSAS, denominadas de normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público (NBC T SP) (Lima, 2018).

Na prática, a adoção das IPSAS no âmbito do Governo brasileiro está sendo incorporada no conteúdo do MCASP que, desde a primeira edição publicada em 2008, tem sido o grande norteador das práticas contábeis aplicadas no Setor Público brasileiro (Lima, 2018). Atualmente, em sua oitava edição, o MCASP está estruturado em uma Parte Geral, que tem como objetivo contextualizar as transformações da contabilidade do setor público brasileiro rumo à convergência aos padrões internacionais regulamentados pelo IFAC, e em mais cinco partes:

- i. Parte 1: trata dos procedimentos contábeis orçamentários (PCO), estabelecendo padrões a serem observados pelos entes governamentais no que se refere à receita e à despesa orçamentária, suas classificações, destinações e registros, com vistas a evidenciação e consolidação das contas públicas nacionais;
- ii. Parte 2: contempla os procedimentos contábeis patrimoniais (PCP), observando a legislação aplicada à contabilidade pública brasileira vigente e incorporando os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de ativos e passivos e suas variações patrimoniais, da perspectiva patrimonial;

- iii. Parte 3: apresenta um conjunto procedimentos contábeis específicos (PCE), que não estão contemplados no conjunto das IPSAS, mas que são de aplicação cotidiana nos entes federados brasileiros (*Brazilian Patterns*), em atendimento à regulação;
- iv. Parte 4: apresenta o plano de contas aplicado ao setor público (PCASP) e sua lógica de funcionamento em naturezas de informação contábil. Trata-se de um capítulo que não tem aderência direta ao conteúdo das IPSAS, mas oferece um conjunto de contas contábeis que possibilitam atender o registro dos procedimentos patrimoniais nela contemplados.
- v. Parte 5: apresenta o conteúdo das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público (DCASP), atendendo tanto ao disposto na regulação nacional (Lei nº 4.320/1964) como ao conteúdo das IPSAS 1 (*Presentation of Financial Statements*), IPSAS 2 (*Cash Flow Statements*) e IPSAS 24 (*Presentation of Budget Information in Financial Statements*).

A cada ano, uma nova edição do MCASP é publicada pela STN, com a incorporação das IPSAS já traduzidas pelo CFC (Lima, 2018). Considerando a necessidade de graduar as exigências de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais em razão do relato das dificuldades operacionais e de recursos materiais e humanos dos entes subnacionais, a STN editou em 2015 o documento intitulado Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP). Na ocasião, foram listados os procedimentos patrimoniais a serem observados para a consolidação das contas públicas nacionais, trazendo em seu conteúdo conceitos, procedimentos e orientações presentes nas IPSAS, com prazos diferenciados dependendo do porte dos municípios, com destaque aqueles com menos de 50 mil habitantes (Quadro 1).

Quadro 1 – Procedimentos contábeis patrimoniais contemplados no PIPCP

Reconhecimento, mensuração e evidenciação das variações patrimoniais aumentativas decorrentes de créditos a receber.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de bens móveis e imóveis e da respectiva depreciação, amortização ou exaustão.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação das provisões, ativos contingentes e passivos contingentes.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação do ativo intangível e da respectiva amortização e reavaliação.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de obrigações e provisões por competência (não se aplica a passivos contingentes)
Reconhecimento, mensuração e evidenciação de investimentos permanentes.
Reconhecimento, mensuração e evidenciação dos demais aspectos referentes aos procedimentos patrimoniais estabelecidos nas IPSAS, NBC TSP e MCASP.

Fonte: PIPCP (2015)

Contudo, essa ação não se mostrou suficiente. Mesmo com os prazos diferenciados, a maior parte dos Municípios não conseguiu avançar da implementação os procedimentos contábeis patrimoniais estabelecidos: a precariedade dos sistemas contábeis e a falta de pessoal técnico qualificado para efetuar a adoção dos procedimentos patrimoniais foram apontados como as principais dificuldades encontradas (CNM, 2017).

3 METODOLOGIA

Objetivando analisar como as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS) podem ser adaptadas para serem adotadas de forma diferenciada em municípios brasileiros de pequeno porte, este estudo avaliou as experiências e discussões feitas pelo IASB (*IFRS for SME*), pela IFAC (*IPSAS Lite*), pela European Commission (*Experience EPSAS Small Local Governments*) e pelo Governo de Portugal (*NCP-PE*), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), de

modo a selecionar as práticas mais recorrentes. Para alcançar os objetivos propostos, foram percorridas quatro etapas:

- i. Levantamento das experiências internacionais sobre a edição de normas diferenciadas para entidades de pequeno porte, analisando, além da estrutura das normas diferenciadas, os ajustes realizados em seus conteúdos;
- ii. Levantamento dos Municípios brasileiros de pequeno porte, para identificar aqueles que poderiam ser favorecidos com as normas diferenciadas, com destaque para os Municípios até 10 mil habitantes;
- iii. Seleção das IFRS/IPSAS mais recorrentes e a proposição dos ajustes a serem observados nos Municípios de pequeno porte.

Essas análises aconteceram durante o exercício de 2019 como parte de um projeto de pesquisa de iniciação científica. Como limitações, registre-se a ausência de literatura a respeito do tema, cuja análise se deu apenas a partir de dispositivos normativos.

4 RESULTADOS

4.1 Experiências Internacionais sobre a Edição de Normas Diferenciadas para Entidades de Pequeno Porte

A preocupação em tratar diferentemente entidades menores tem sido revelada em algumas ações desenvolvidas pelos próprios comitês responsáveis pela elaboração de padrões internacionais. Nos anos 2000, o IASC/IASB desenvolveram uma versão das normas internacionais de contabilidade voltadas para pequenas e médias empresas, cujo projeto foi consolidado em 2009, com a edição das *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. Em seu conteúdo, a *IFRS for SMEs* oferecem simplificações que refletem a necessidade dos usuários de pequenas e médias empresas e a relação custo benefício, e é constituída de aproximadamente 240 páginas, 10% do conjunto das IFRS completas. De acordo com o *IFRS for SME Fact Sheet*, entre as principais simplificações das *IFRS for SMEs* feitas em relação ao conjunto das IFRS estão (EY, 2016):

- a. Alguns tópicos das IFRSs são omitidos, uma vez que não são relevantes para as PME típicas;
- b. Simplificação de muitos dos princípios de reconhecimento e mensuração em IFRSs completas;
- c. Substancialmente menos divulgações;
- d. Não é esperado que revisões do IFRS para PMEs sejam feitas com mais frequência do que uma vez a cada três anos;
- e. Linguagem simplificada e explicações em todo o padrão.

Pesquisa realizada por Albu et al (2013) em quatro economias emergentes (Hungria, República Checa, Romênia e Turquia) para investigar a adoção das *IFRS for PME* em termos de custos, benefícios e estratégia de adoção mostra que houve preferência dos preparadores, auditores, reguladores, entidades profissionais e usuários por essas normas do que com relação a adoção obrigatória, adoção voluntária ou convergência das regulamentações nacionais. Ratificada no Brasil no ano de 2009 por meio da Resolução CFC nº 1.255/2009, recebendo a denominação de CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, a *IFRS for SMEs* se propõe a fornecer informação em relação a posição financeira, do patrimônio e do caixa, para auxiliar na tomada de decisão dos usuários.

De acordo com Silva (2011), a adoção da *IFRS for SMEs* reordena as informações e reclassificações nas demonstrações contábeis, possibilitando que as pequenas e medias empresas possam reexaminar e planejar sua administração. No caso da norma do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, editada pelo CFC do Brasil, da mesma forma que na *IFRS for SMEs*, a norma está estruturada em 35 seções, conforme Quadro 2.

Quadro 2 - Estrutura do CPC PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas

Seção	Assunto
	Introdução
1	Pequenas e Médias Empresas
2	Conceitos e Princípios Gerais
3	Apresentação das Demonstrações Contábeis
4	Balanco Patrimonial
5	Demonstração de Resultado e Demonstração do Resultado Abrangente
6	Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados
7	Demonstração dos Fluxos de Caixa
8	Notas Explicativas às Demonstrações Contábeis
9	Demonstrações Consolidadas e Separadas
10	Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro
11	Instrumentos Financeiros Básicos
12	Outros Tópicos sobre Instrumentos Financeiros
13	Estoques
14	Investimento em Coligada e Controlada
15	Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)
16	Propriedade para Investimento
17	Ativo Imobilizado
18	Ativo Intangível Exceto Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (<i>Goodwill</i>)
19	Combinação de Negócios e Ágio por Expectativa de Rentabilidade Futura (<i>Goodwill</i>)
20	Operações de Arrendamento Mercantil
21	Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes (Apêndice – Guia sobre reconhecimento e mensuração de provisão)
22	Passivo e Patrimônio Líquido (Apêndice – Exemplos de tratamento contábil para o emissor de instrumento de dívida conversível)
23	Receitas (Apêndice – Exemplos de reconhecimento de receita)
24	Subvenção Governamental
25	Custo de Empréstimos
26	Pagamento Baseado em Ações
27	Redução ao Valor Recuperável de Ativos
28	Benefícios a Empregados
29	Tributos sobre o Lucro
30	Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis
31	Hiperinflação
32	Evento Subsequente
33	Divulgação sobre Partes Relacionadas
34	Atividades Especializadas
35	Adoção Inicial deste Pronunciamento

Fonte: CFC (2009)

Mesmo com essa ação, pesquisa de Faria e Silva (2014) mostra que seis anos depois apenas 15% dos contadores haviam adotado o CPC-PME, e que havia uma fragilidade no conhecimento dos profissionais a respeito da norma. Segundo as pesquisadoras, entre as principais dificuldades para a adoção do CPC-PME estava a formação acadêmica dos contadores.

No âmbito do Setor Público, nem todas as nações desenvolveram normas diferenciadas em função do risco ou do tamanho das entidades. Algumas jurisdições na Austrália já possuem algum nível de relatório diferencial para algumas entidades muito pequenas (com base no tipo de entidade e não no tamanho ou risco), por exemplo, contas para fins especiais. Na Nova Zelândia, as regras diferenciadas são concedidas às entidades com base no critério de tamanho e no critério de "prestação de contas públicas", e algumas entidades podem optar por usar o regime de divulgação reduzida, com base em um padrão de relatório de formato simples (EY, 2016).

A própria IFAC vem discutindo o desenvolvimento de um padrão para pequenas entidades públicas (*IPSAS Lite*), visando estabelecer regras contábeis diferenciadas para entidades do setor público que não apresentam materialidade significativa em relação ao total de entidades de governo, denominado *Ipsas Lite* (ou *Differential Reporting*). Em seu site, a entidade reconhece que não há justificativa para se exigir a aplicação do conjunto completo das IPSAS para pequenas províncias, pois considera que os investimentos para a implantação das suas normas são significativos e a relação custo-benefício trazida para a transparência e tomada de decisão nessas entidades é questionável. Apesar da relevância do tema, o projeto *IPSAS Lite* ainda não se materializou.

Na Europa, em 2016 o *EPSAS Working Group*, comitê responsável pela edição das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), trouxe essa discussão no documento intitulado *EPSAS issue paper on relief for smaller and less risky entities*, com o propósito de discutir a construção de uma EPSAS para as entidades pequenas e de menor risco. Neste documento, a Comunidade Europeia reconhece a limitada capacidade administrativa das pequenas entidades públicas em lidar com complexos padrões de relatórios (YE, 2016). A discussão foi pautada em três questões: (i) quais as vantagens e desvantagens de se adotar normas diferenciadas para essas entidades? (ii) quais critérios deveriam ser considerados para identificar as entidades pequenas e de menor risco? (iii) qual maneira de reduzir a carga sobre as entidades pequenas e de menor risco parece ser mais proveitosa e quais são as consequências disso?

Em seu documento, *EPSAS Working Group* considera que as pequenas entidades muitas vezes não possuem as habilidades e capacidades necessárias para lidar com complexos aspectos contábeis / financeiros. E que pelo fato de os custos de aplicação das IPSAS para pequenas entidades governamentais serem muito altos em relação aos benefícios, que poderia levar a abordagens de compilação desarmonizadas ou de menor qualidade, esse efeito seria evitado reduzindo os requisitos contábeis em andamento para entidades menores e menos arriscadas. Uma das constatações do estudo é que para governos locais o número de habitantes é o melhor indicador para o tamanho de uma entidade (YE, 2016).

O Governo de Portugal foi mais além. Embora os elementos constantes do seu *Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP)* seja de aplicação generalizada nas entidades públicas portuguesas, a equipe a frente do projeto entendeu que tal aplicação poderia não ser apropriada na relação custo/benefício quando se trata de entidades de menor dimensão e baixo risco (Marques, 2003), motivo pelo qual o próprio Decreto-Lei n.º 192/2015 já previa que essas entidades poderiam se beneficiar de um regime diferenciado de contabilidade pública (art. 5º). Com isso, foi então publicada a Portaria n.º 218/2016, instituindo o que ficou denominado de *Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas*. No caso das pequenas entidades (aquelas que apresentam orçamento entre um milhão e cinco milhões de euros no exercício financeiro), o regime simplificado é composto da norma de contabilidade pública – pequenas entidades (NCP-PE), das normas de contabilidade pública n.º 26 (contabilidade e relato orçamental) e n.º 27 (contabilidade de gestão) e do plano de contas multidimensional (PCM). Para as micro entidades (aquelas que apresentam orçamento anual igual ou inferior a um milhão de euros no

exercício financeiro), a exigência apenas é que atendam a norma de contabilidade pública nº 26 e a divulgação de inventário do patrimônio. A Portaria nº 218/2016 encontra-se estruturada conforme Quadro 3.

Quadro 3 - Estrutura da norma portuguesa destinada às entidades públicas de pequeno porte**1 ° PARTE: ALCANCE E DISPOSIÇÕES GERAIS**

Objetivo
Âmbito
Pequenas entidades
Microentidades
O regime simplificado das pequenas e micro entidades
A consolidação das contas
Manual de implementação
Integração das lacunas
Disposições transitórias
Quando a norma entra em vigor

2 ° PARTE: ORIENTAÇÕES ESPECÍFICAS

Objetivo
Considerações gerais sobre reconhecimento
Estrutura e conteúdo das demonstrações financeiras
Políticas contabilísticas, alterações nas estimativas contabilísticas e erros
Ativos fixos tangíveis
Ativos intangíveis
Locações
Custos dos empréstimos obtidos
Propriedades de investimento
Inventários
Rendimento de Transações com Contraprestação
Rendimento de Transações sem Contraprestação
Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes
Efeitos de alterações em taxas de câmbio
Instrumentos Financeiros
Benefícios aos empregados
Acontecimentos após a data do relato
Agricultura
Imparidade

3° PARTE: APÊNDICE

Modelo de Balanço
Modelo de Demonstração de resultado por naturezas
Modelo de Demonstração de fluxo de caixa
Modelo de Demonstração das alterações do patrimônio líquido

Fonte: Portaria nº 218/2016 - Governo de Portugal

Segundo o disposto na Portaria nº 218/2016, quando a NCP- PE não contemplar o tratamento contabilístico de determinada transação ou evento, atividade ou circunstância, deve-se obedecer supletivamente à seguinte hierarquia de normas, tendo em vista somente a superação dessa lacuna: (a) As Normas de Contabilidade Pública que integram o regime geral

do SNC-AP; e (b) As Normas de Contabilidade e Relato Financeiro que integram o Sistema de Normalização Contabilística. Compete à Comissão de Normalização Contabilística interpretar e dar resposta às questões relacionadas com o Regime Simplificado do SNC-AP que lhes venham a ser colocadas pelas entidades públicas.

Ao adotarem o regime simplificado pela primeira vez, as entidades portuguesas devem reconhecer todos os ativos e passivos cujo reconhecimento é exigido pela NCP -PE; b) reconhecer itens como ativos apenas se os mesmos forem permitidos pela NCP -PE; c) reclassificar itens que foram reconhecidos de acordo com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, numa categoria, mas que, de acordo com a NCP-PE, devem pertencer a outra categoria; d) aplicar a NCP-PE na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos. Os ajustamentos resultantes da alteração de políticas contabilísticas do Plano Oficial de Contabilidade Pública, ou planos setoriais, para o Regime Simplificado, devem ser reconhecidos no saldo de resultados transitados no período em que os itens são reconhecidos e mensurados nos termos das novas políticas contabilísticas.

4.2 Perfil dos Municípios Brasileiros de Pequeno Porte

Na prática, não existe no Brasil uma métrica que caracteriza o que vem a ser municípios de pequeno porte. A Lei nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal - LRF), que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal de todos os entes federados brasileiros, estabelece prazos diferenciados para divulgação de instrumentos de transparência em três faixas populacionais: (i) até 50 mil habitantes; (ii) de 50 a 100 habitantes; e (iii) mais de 100 mil habitantes.

Partindo do entendimento de que nos governos locais o número de habitantes é o melhor indicador para o tamanho de uma entidade (YE, 2016), o presente estudo tomou como base os critérios adotados para distribuição do fundo de participação dos municípios (FPM), modalidade de transferência de recursos financeiros da União para municípios prevista no art. 159 da Constituição Federal do Brasil de 1988. Atualmente, o FPM é dividido em 18 faixas, classificado em 0,6 (a menor delas) até 4,0 (a maior delas), com variação de 0,2 de uma faixa para outra. Em 2018, 45% dos municípios brasileiros foram enquadrados na faixa de 0,6 (menor faixa), e receberam entre 3,8 e 10 milhões de reais anuais a título de FPM, a maioria deles com menos de cinco mil habitantes (CNM, 2018).

Além da quantidade de habitantes, a distribuições dos recursos do FPM considera a unidade da federação (UF) onde o Município está localizado, o nível de contribuição do Estado perante a união e renda per capita, em conformidade com o Decreto Lei nº 1.881/1981 (Cartilha, 2018). Os Municípios brasileiros compreendidos na faixa FPM 0,6 estão distribuídos em todas as regiões e estados brasileiros, conforme Quadro 4.

Quadro 4 - Municípios brasileiros compreendidos na faixa do FPM 0,6

Especificação	Quantidade de Municípios apurados por habitantes			
Municípios com menos de 4999 habitantes	1.256			
Municípios de 5000 a 9999 habitantes	1.201			
Municípios de 10.000 a 10188 habitantes	29			
Total de municípios FPM Faixa 0,6	2.486			
Regiões brasileiras	Quantidade de Municípios por Faixa Populacional			Total
	Até 4999 Habitantes	De 5000 a 9999 habitantes	De 10000 a 10188 habitantes	
Centro Oeste	134	114	2	248
Nordeste	230	365	11	606
Norte	77	79	1	157
Sudeste	377	383	8	768
Sul	438	260	7	705
Regiões e Estados	Quantidade de Municípios por Faixa Populacional			Total
	Até 4999	De 5000 a 9999	De 10000 a 10188	

		Habitantes	habitantes	habitantes	
Centro Oeste	Goiás	95	59	1	155
	Mato Grosso	34	32	1	67
	Mato Grosso do Sul	5	21	0	26
Nordeste	Alagoas	6	23	0	29
	Bahia	10	64	0	74
	Ceará	2	18	0	20
	Maranhão	4	33	0	37
	Paraíba	68	67	0	135
	Pernambuco	2	13	1	16
	Piauí	78	82	1	161
	Rio Grande do Norte	49	45	1	95
	Sergipe	11	15	0	26
Norte	Acre	0	4	1	5
	Amapá	1	5	0	6
	Amazonas	1	3	0	4
	Pará	1	11	0	12
	Rondônia	5	10	0	15
	Roraima	0	3	0	3
	Tocantins	69	42	0	111
Sudeste	Espírito Santo	1	9	0	10
	Minas Gerais	233	242	2	477
	São Paulo	143	124	4	271
	Rio de Janeiro	0	6	0	6
Sul	Paraná	101	98	0	199
	Rio Grande do Sul	231	100	0	331
	Santa Catarina	106	60	2	168

Fonte: CNM (2018)

Apesar de a Lei nº 4.320/1964 e do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) editado pela STN não estabelecerem tratamento contábil diferenciado para os entes públicos de menor porte, a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) apresenta que “*devem ser adotadas normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros necessários ao controle social*” (Lei nº 101/2000, art. 67). Na prática, o art. 63 da LRF faculta aos Municípios com população inferior a 50 mil habitantes optar por: a) verificar o cumprimento dos limites estabelecidos nos artigos 19 e 20 (despesa com pessoal) e apurar o montante da dívida consolidada (§ 4º do artigo 30), para fins de verificação do atendimento do limite, ao final de cada semestre; b) divulgar semestralmente o Relatório de Gestão Fiscal e os demonstrativos de que trata o artigo 53; c) elaborar o Anexo de Metas Fiscais e o Anexo de Riscos Fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias e o anexo de que trata o inciso I do artigo 5º (demonstrativo da compatibilidade da programação dos orçamentos com os objetivos e metas constantes do Anexo de Metas Fiscais), a partir do quinto exercício seguinte ao da publicação da LRF, ou seja, em 2005.

Para Alves, Canan e Lima (2015), as prefeituras brasileiras podem não ter condições de implementar satisfatoriamente as normas brasileiras de contabilidade para o setor público, especialmente aquelas de municípios pequenos, com menores estruturas administrativas e relações interpessoais fortalecidas pela proximidade entre os gestores e os contadores. A leitura entre os especialistas brasileiros é que o processo de convergência não representa apenas desafios de natureza contábil, mas, também, nos processos necessários para que essas mudanças sejam aplicadas corretamente nas organizações (Righes & Colegaris, 2014; Alves, Canan & Lima, 2015; Santos, 2015; Lima & Lima, 2019).

4.3 Presença das IFRS/IPSAS nos Padrões Contábeis Analisados

Ao relacionar as normas contempladas no conteúdo das *IFRS for SMEs* e da NCP-PE (Portugal) com os dispositivos nacionais (PIPCP e MCASP), verificou-se que apenas 10 IFRS/IPSAS são recorrentes em todos os padrões: 1, 2, 5, 9, 12, 13, 17, 19, 28 e 31, conforme pode ser observado no Quadro 5.

Quadro 5 – Presença das IFRS/IPSAS nos padrões contábeis analisados

IPSAS	<i>IFRS for SMEs</i>	SNC-PE	PIPCP	MCASP
Estrutura Conceitual	Não	Sim	Não	Sim
IPSAS 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 2 - Demonstração dos Fluxos de Caixa	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 3 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 4 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 5 - Custos de Empréstimos	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 6 - Demonstrações Consolidadas e Separadas	Substituída pelas IPSAS 34 e 35.			
IPSAS 7 - Investimento em Coligada e em Controlada	Substituída pela IPSAS 36.			
IPSAS 8 - Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (<i>Joint Venture</i>)	Substituída pela IPSAS 37.			
IPSAS 9 - Receita de Transação com Contraprestação	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 10 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	Sim	Não	Não	Não
IPSAS 11 - Contratos de Construção	Não	Não	Sim	Não
IPSAS 12 – Estoques	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 13 - Operações de Arrendamento Mercantil	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 14 - Evento Subsequente	Sim	Sim	Não	Não
IPSAS 15 - Instrumentos Financeiros: Divulgação e Apresentação	Substituída pela IPSAS 28, 29 e 30.			
IPSAS 16 - Propriedade para Investimento	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 17 - Ativo Imobilizado	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 18 - Informações por Segmento	Não	Não	Não	Sim
IPSAS 19 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 20 - Divulgação sobre Partes Relacionadas	Sim	Não	Não	Sim
IPSAS 21 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 22 - Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral	Não	Sim	Não	Sim
IPSAS 23 - Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	Não	Sim	Sim	Sim
IPSAS 24 - Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	Não	Não	Sim	Sim
IPSAS 25 - Benefícios a Empregados	Substituída pela IPSAS 39			
IPSAS 26 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 27 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	Não	Sim	Sim	Sim
IPSAS 28 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 29 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	Sim	Sim	Sim	Não
IPSAS 30 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	Sim	Não	Sim	Não
IPSAS 31 - Ativo Intangível	Sim	Sim	Sim	Sim
IPSAS 32 - Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente	Não	Sim	Sim	Sim
IPSAS 33 - First Adoption of IPSAS	Não	Não	Não	Não
IPSAS 34 - Demonstrações Contábeis Separadas	Sim	Não	Sim	Sim
IPSAS 35 - Demonstrações Contábeis Consolidadas	Sim	Não	Sim	Sim
IPSAS 36 - Investimento em Coligada e em Empreendimento Controlado em Conjunto	Sim	Não	Sim	Não
IPSAS 37 - Acordos em Conjunto	Não	Não	Sim	Sim
IPSAS 38 - Divulgação de Participações em Outras Entidades	Não	Não	Sim	Não

IPSAS 39 - Benefícios a Empregados	Sim	Sim	Não	Sim
IPSAS 40 - Combinações No Setor Público	Não	Não	Não	Não
IPSAS 41 - Instrumentos Financeiros	-	-	-	-
IPSAS 42 - Benefícios sociais	-	-	-	-

Fonte: elaboração própria

Observações: (i) as IFRS for SMEs são atualizadas periodicamente; (ii) o SNC-PE foi publicado em 2016; (iii) o PIPCP foi publicado em 2015; (iv) a versão analisada do MCASP é de 2018; (v) as IPSAS 41 e 42 foram editadas em 2019, depois de as demais normas analisadas entrarem em vigor.

As IPSAS 23, 27 e 32 só não foram contempladas no conteúdo das *IFRS for SMEs*, porque se tratam de normas especificamente voltadas para o Setor Público. No caso das IPSAS 24, que trata da apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis, é contemplada apenas nos normativos brasileiros, talvez em razão da forte cultura orçamentária que ainda impera no Brasil. Dado que o processo de convergência da contabilidade pública brasileira ainda está em sua fase inicial (Lima & Lima, 2019), inicialmente a proposição é de que apenas as normas acima destacadas sejam incorporadas nos municípios de pequeno porte, por entender que essa pré-seleção já sinalizaria serem essas normas as mais relevantes para as entidades públicas de pequeno porte.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve objetivo analisar como as IPSAS podem ser adaptadas para serem adotadas de forma diferenciada em municípios brasileiros de pequeno porte, a partir da avaliação de experiências e discussões feitas pelo IASB (*IFRS for SME*), pela IFAC (*IPSAS Lite*), pela European Commission (*Experience EPSAS Small Local Governments*) e pelo Governo de Portugal (*NCP-PE*), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), de modo a selecionar as práticas mais recorrentes.

A revisão da literatura mostrou que o processo de internacionalização da contabilidade teve início ainda na década de 1970, com o surgimento do *International Accounting Standards Committee (IASC)*, e que partindo do pressuposto de que a convergência aos padrões contábeis internacionais proporcionaria comparações entre as demonstrações contábeis, esse processo se espalhou para o setor público para adicionar capacidade informacional às demonstrações. Sobre as IPSAS, até fevereiro de 2020 42 IPSAS haviam sido publicadas pela IFAC, estando 37 atualmente em vigor. Apesar de as IPSAS terem se tornado referência para o setor público do mundo inteiro, a IFAC não tem o poder de exigir dos Governos Nacionais a conformidade com seus padrões, e a sua adoção pelos Governos dos Países depende de grupos de interesse ativos, que no Brasil são representados pelo CFC e pela STN.

Com relação ao processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões contábeis internacionais, seu início se deu em 2007, com a publicação das "Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil". Desde 2008, o CFC em conjunto com a STN vem desenvolvendo ações para promover a adoção dos padrões contábeis nos normativos brasileiros aplicados ao Setor Público, entre eles o MCASP e o PIPCP. Contudo, mesmo com o estabelecimento de prazos diferenciados para os Municípios com menos de 50 mil habitantes implementarem os procedimentos estabelecidos no PIPCP, a precariedade dos sistemas contábeis e a falta de pessoal técnico qualificado ainda são entraves para a adoção dos procedimentos patrimoniais para as mudanças propostas.

Ao levantar as experiências internacionais sobre a edição de normas diferenciadas para entidades de pequeno porte ao redor do mundo, verificou-se que a preocupação em tratar diferentemente entidades menores tem sido revelada em algumas ações desenvolvidas pelos próprios comitês responsáveis pela elaboração de padrões internacionais, como as *IFRS for SMEs*, desenvolvida pelo IASB, e a *NCP-PE*, publicada pelo Governo de Portugal. Entre as

principais mudanças efetuadas pelo IASB para edição de normas diferenciadas estão a omissão de tópicos que não são considerados relevantes e o compromisso de as *IFRS for SMEs* não serem atualizadas com uma frequência maior do que a cada três anos.

Partindo do entendimento de que nos governos locais o número de habitantes é o melhor indicador para o tamanho de uma entidade, o estudo verificou que em 2018 45% dos municípios brasileiros possuem até 10 mil habitantes e foram enquadrados na faixa de 0,6 (menor faixa), recebendo entre 3,8 e 10 milhões de reais anuais a título de FPM. Ao avaliar as experiências e discussões feitas pelo IASB (*IFRS for SME*), pela IFAC (*IPSAS Lite*), pela European Commission (*Experience EPSAS Small Local Governments*) e pelo Governo de Portugal (*NCP-PE*), confrontando os resultados apurados com os dispositivos nacionais (MCASP e PIPCP), verificou-se que apenas 10 IFRS/IPSAS são recorrentes em todos os padrões (1, 2, 5, 9, 12, 13, 17, 19, 28 e 31), três não foram contempladas no conteúdo das *IFRS for SMEs* por se tratarem de normas especificamente voltadas para o Setor Público (23, 27 e 32) e uma (IPSAS 24) estava contemplada apenas nos normativos do Brasil, talvez em razão da forte cultura orçamentária do ambiente do Setor Público brasileiro.

Dado que o processo de convergência da contabilidade pública brasileira ainda está em sua fase inicial, inicialmente a proposição é de que apenas as normas acima destacadas sejam incorporadas nos municípios de pequeno porte, por entender que essa pré-seleção já sinalizaria serem essas normas as mais relevantes para as entidades públicas de pequeno porte. Para futuras pesquisas, recomenda-se que seja feita uma análise de conteúdo das IPSAS destacadas no estudo junto aos usuários da informação contábil em entidades de pequeno porte, para avaliar o grau de compreensão entre atores envolvidos sobre as normas a serem aplicadas.

REFERÊNCIAS

Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Gîrbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovacs, D. M., ... & Arsoy, A. P. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 24(2), 140-175.

Alves, H. D. S. F., Canan, I., & de Lima, E. I. (2015) Desafios na Implantação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. 9º Congresso Iberoamericano de Contabilidad e Gestión. Universidade Federal de Santa Catarina e Universidade de Valência.

Araya-Leandro, C., Caba-Pérez, M. D. C., & López-Hernandez, A. M. (2016). The convergence of the central American countries to international accounting standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283.

Calvo, M. C. M., Lacerda, J. T. D., Colussi, C. F., Schneider, I. J. C., & Rocha, T. A. H. (2016). Estratificação de municípios brasileiros para avaliação de desempenho em saúde. *Epidemiologia e Serviços de Saúde*, 25, 767-776.

Chan, J. L. (2008). International public sector accounting standards: conceptual and institutional issues. *The Harmonization of Government*, 21, pp. 1-15.

Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.

Connolly, C., & Wall, T. (2013). *The Implementation of IFRS in the UK Devolved Administrations*. ICAS. Disponível em: <<http://icas.org.uk/connolly-wall.pdf>>. Acesso em: 22/10/2019.

Dutra, T. A. D. G. L., & JESUS, M. A. J. D. (2012). Adoção do regime de competência e convergência com as normas internacionais na contabilidade pública: um estudo comparado entre Brasil e países desenvolvidos da OCDE. *XV Encuentro AECA'Nuevos caminos para Europa: El papel de las empresas y los gobiernos'*. *XY Encuentro AECA*.

EPSAS Working Group - CIRCABC - Europa EU. Disponível em: <<https://circabc.europa.eu>>

Faria, C. T. A., & Silva, D. M. (2014). A Adoção do CPC PME–Contabilidade para pequenas e médias empresas. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 8(3), 75-91.

Giroto, M. (2017). Leonardo Silveira do Nascimento, Representante do Brasil no International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsasb). *Revista Brasileira de Contabilidade*, (227), 4-11.

Gonçalves, M., Lira, M., & Conceição Marques, M. (2017). Síntese Cronológica sobre a Contabilidade Pública em Portugal, seu Passado, Presente e Futuro (1222-2016): Revisão da Literatura. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 5(2), 121-143.

IFAC International Federation of Accountants. Disponível em: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/conselho-federal-de-contabilidade>

IPSASB International Public Sector Accounting Standards. Disponível em <[https://www.ifac.org/system/files/downloads/IPSASB Fact Sheet.pdf](https://www.ifac.org/system/files/downloads/IPSASB_Fact_Sheet.pdf)>

Jesus, M., & Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. In *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*.

Lima, D. V. (2018). *Orçamento, Contabilidade e Gestão no Setor Público*. São Paulo: Atlas.

Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.

Lüder, K. (1992). A contingency model of governmental accounting innovations in the political-administrative environment. *Research in governmental and nonprofit accounting*, 7(1), 99-127.

Mapurunga, P. V. R.; Meneses, F. de; Peter, M. da G. A. (2011) O Processo de Convergência das Normas Internacionais de Contabilidade: Uma Realidade nos Setores Privado e Público Brasileiros. *Revista Controle*, 1(11).

Marques, M. D. C. D. C. (2003). Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade & Finanças*, 14(31), 96-108.

Niyama, J. K. (2005). *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas.

Ouda, H. A. (2003). Accrual Accounting in the government sector. *Public Fund Digest*, 3, 52-73.

Pires, M. C. S. (2013). Federalismo brasileiro: a emergência de um redesenho institucional do modelo. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, 106, 163-190.

Righes, A. P., & Calegari, P. (2014). *Adesão, vantagens e dificuldades na adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP) nos municípios da região sudoeste do Paraná* (Bachelor's thesis, Universidade Tecnológica Federal do Paraná).

Santana, A. L. R. R. (2013). *Análise crítica dos processos de convergência do setor público aos padrões contábeis internacionais*. Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais. Universidade de Brasília.

Silva, R. C. In: Soares, J. R. (Coord.). (2011). *Normas Internacionais de Relatórios Financeiros para Pequenas e Médias Empresas – IFRS-PME*.