



Esta obra está licenciada sob uma [Licença Creative Commons Attribution 3.0](https://creativecommons.org/licenses/by/3.0/). Fonte: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/4134>. Acesso em: 10 out. 2023.

Referência

PEREIRA, Vinícius Monteiro; COSTA, Abimael de Jesus Barros. **Pensar Contábil**, Rio de Janeiro v. 25, n. 86, p. 52-66, jan./abr. 2023. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/4134>. Acesso em: 10 out. 2023.

Accrual Financial Reporting no Setor Público Brasileiro: O Estado da Arte à Luz dos Indicadores Bibliométricos

Accrual Financial Reporting in the Brazilian Public Sector: The State of the Art Through Bibliometric Indicators

Artigo recebido em: 06/03/2021 e aceito em: 23/12/2021

Vinicius Monteiro Pereira

Brasília – DF
Mestre em Contabilidade pela UnB¹
vinimonteiropereira@gmail.com

Abimael de Jesus Barros Costa

Brasília – DF
Pós-Doutor em Contabilidade Pública pela Universidade de Valência/Espanha²
acosta@unb.br

RESUMO

A convergência para as normas internacionais de contabilidade pública ensejou a adoção, no Brasil, de *accrual accounting* para os relatórios financeiros. Entretanto, tendo por base a Lei 4.320/64, os relatórios orçamentários continuam a ser elaborados por *cash basis*. Pesquisadores ao redor do mundo tem demonstrado que a manutenção de dois sistemas diferentes para a elaboração dos relatórios financeiros (regime de competência) e orçamentários (regime de caixa) pode resultar em dificuldades para a efetiva adoção do regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público. Com isso, este artigo teve por objetivo geral identificar quais são as contribuições da literatura contábil brasileira nessa temática. Para tanto, selecionou-se artigos científicos publicados entre 2015 e 2019 em quatro dos maiores congressos de contabilidade do Brasil e, à luz dos indicadores destacados na metodologia da pesquisa, promoveu-se uma pesquisa bibliométrica. Os resultados demonstraram que as pesquisas na área são incipientes e não abordam especificamente a adoção do *accrual accounting* no setor público brasileiro. Foram identificados, também, quais as abordagens, métodos, referências e influências mais utilizadas nos artigos analisados.

Palavras-chave: Regime de competência, Convergência, Contabilidade pública, Bibliometria.

ABSTRACT

The convergence to International public accounting standards led to the adoption, in Brazil, of accrual accounting for financial reporting. However, based on Law 4,320/64, budget reports continue to be prepared on a cash

basis. Researchers around the world have shown that maintaining two different systems for the preparation of financial (accrual basis) and budgetary (cash basis) reporting can result in difficulties for the effective adoption of accrual basis in accounting applied to the public sector. Thus, this paper aimed to identify what are the contributions of the Brazilian accounting literature on this topic. To this end, scientific articles published between 2015 and 2019 were selected in four of the most important accounting congresses in Brazil. Based on the indicators highlighted in the research methodology, bibliometric research was promoted. The results showed that research in this area is incipient and does not specifically address the adoption of accrual accounting in the Brazilian public sector. Also identified were the approaches, methods, references and influences most used in the analyzed articles.

Keywords: Accrual accounting, Convergence, Public accounting, Bibliometrics.

1. INTRODUÇÃO

Um dos objetivos da contabilidade é atender aos usuários da informação no que tange ao fornecimento de dados úteis que possam auxiliá-los no processo decisório (CFC, 2019, p.5). Conforme elencado por Niyama e Silva (2013, p.1), a existência de diversos usuários da informação traz a necessidade de que as informações evidenciadas sejam comparáveis.

A demanda por informações comparáveis cresceu nos recentes anos, muito por conta da intensificação do processo de globalização entre os países. Verificou-se, portanto, tanto no âmbito privado como no público, a necessidade de reduzir as divergências contábeis entre os países. No Brasil, esse movimento culminou em um processo que ficou conhecido como convergência às normas internacionais de contabilidade e resultou na publicação da Lei nº 11.638/07 e, posteriormente, da Lei nº 11.941/09, ambas com foco no setor privado.

No setor público brasileiro, anteriormente ao processo de convergência, a contabilidade era focada em atender aos aspectos orçamentários do governo, tanto é que a principal norma regente da contabilidade pública brasileira à época era a Lei nº 4.320/64, que é um normativo essencialmente orçamentário. Entretanto, a sociedade brasileira demandava maiores atribuições à contabilidade, principalmente no que tange ao fornecimento de informações que possam melhorar a qualidade dos serviços prestados, bem como diminuir os seus custos.

¹ UnB - Universidade de Brasília – Brasília - DF – CEP. 70910-900.

² Universidade de Valencia – Valencia - Espanha – CEP.46010.

Em consequência de tais necessidades, aliado ao esforço global de harmonização dos conceitos contábeis, o Ministério da Fazenda editou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, determinando à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) a promoção da convergência das normas de contabilidade pública às normas emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) e editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) (NIYAMA; SILVA, 2013, p. 313).

O Brasil passou a adotar, conforme plano de adoção estabelecido na Portaria nº 548/2015 da STN, as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público, internacionalmente chamadas de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS). Um dos maiores conflitos gerados com todo esse processo foi a adoção ou não do regime de competência para os relatórios orçamentários e financeiros no âmbito do setor público.

Alguns países, como Espanha, Portugal e Itália insistiram em manter dois sistemas diferentes para a elaboração dos relatórios orçamentários e financeiros, ou seja, o *cash-based* (regime de caixa) para o orçamento e o *accrual-based* (regime de competência) para os relatórios financeiros. Já outros, como Austrália, Reino Unido e Holanda, adotaram o *accrual-based* como sistema único para a elaboração orçamentária e financeira (HOEK, 2005; JORGE; CARVALHO; FERNANDES, 2008; BRUSCA ALIJARDE; MONTESINOS JULVE, 2014).

No Brasil, apesar dos esforços trazidos com a convergência, ainda há uma clara dualidade de princípios regentes dos relatórios orçamentários e financeiros. Isso pode ser verificado claramente no art. 35 da Lei nº 4.320/64, no qual há a previsão do reconhecimento das receitas no momento da arrecadação financeira.

Conforme destacado por Brusca Alijarde e Montesinos Julve (2014), a dualidade de sistemas contábeis para os aspectos orçamentários e financeiros representa uma barreira para a implementação da contabilidade por competência na prática, pois os relatórios financeiros acabam tendo papel secundário frente ao orçamento. A dificuldade de implementação dos *accruals* pode representar, por conseguinte, um forte obstáculo para a consolidação e efetividade das IPSAS, uma vez que o regime de competência é um princípio basilar desses normativos.

Outro relevante ator nessa discussão é o Tribunal de Contas da União (TCU), que tem demonstrado preocupação com a observância do princípio da competência no âmbito da contabilidade patrimonial do Governo Federal do Brasil. Recentemente, no parecer prévio sobre a regularidade das contas do Presidente da República relativas a 2019, o TCU destacou a necessidade de melhorar controles internos contábeis, com fim de aplicar corretamente o regime de competência no setor público (BRASIL, 2020).

Com esse contexto, o estudo de como está sendo conduzido o conhecimento científico nesta área se faz necessário e, portanto, o objetivo principal desta pesquisa é identificar as contribuições da literatura no tema em questão, com vistas a responder ao seguinte questionamento: quais as contribuições da literatura contábil acerca da adoção dos *accruals* no setor público brasileiro?

Com isso, espera-se descrever as principais influências das literaturas nacional e internacional e os aspectos metodológicos dos artigos analisados, bem como apresentar um panorama da produção científica nacional e,

consequentemente, um estado de arte atualizado acerca do tema supracitado.

Este trabalho está estruturado da seguinte forma. Nesta seção é apresentada a introdução ao tema, contextualização, problema e o objetivo do estudo. Na seção seguinte, é realizada uma revisão da literatura. Na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos. Na quarta, é realizada a apresentação e análise dos resultados. E, finalmente, na última seção são feitas as considerações finais sobre o estudo efetuado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *Accrual Accounting* no Setor Público

O IFAC, que é uma entidade internacional da profissão contábil, constituiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) para desenvolver normas contábeis de qualidade que sejam usadas na elaboração das demonstrações contábeis do setor público. As normas publicadas pelo IPSASB envolvem as IPSAS, estudos técnicos, artigos e relatórios de pesquisa, sendo utilizadas internacionalmente por diversos países que promoveram a convergência de seus sistemas contábeis, inclusive o Brasil.

Em um dos seus pronunciamentos mais relevantes, o Estudo nº 14, o IPSASB tratou sobre os benefícios da adoção do *accrual basis of accounting* nos relatórios públicos. O órgão trouxe, ainda, procedimentos para facilitar no processo de transição do *cash basis* para o *accrual basis*, tendo em vista que o regime de competência é princípio imprescindível nos normativos publicados pelo órgão.

Nesse sentido, importante destacar que o setor público pode adotar, em síntese, dois sistemas para os seus registros contábeis. O primeiro deles, o regime de caixa (*cash basis*), tem por base o registro contábil no momento da movimentação financeira, enquanto no outro, o regime de competência (*accrual basis*), o registro contábil é efetuado no momento da ocorrência do fato gerador, ou seja, independentemente da movimentação financeira (ATHUKORALA; REID, 2003).

A tabela 1 (na próxima página) sintetiza as principais diferenças entre as duas bases contábeis em termos de utilidade da informação do setor público.

Conforme destacado no Estudo nº 14 do IPSASB, a informação contábil preparada sob *accrual basis of accounting* é útil tanto para a *accountability* como para a tomada de decisão. Ademais, a contabilidade por competência destaca o impacto das decisões financeiras no patrimônio líquido e pode levar as entidades públicas a ter uma visão de longo prazo, quando comparado à *cash basis of accounting* (IFAC, 2011, p.12).

Barton (2009), em pesquisa que estudou a adoção dos *accruals* integralmente pelo governo australiano, afirmou que a contabilidade por competência, se adequadamente implementada, pode fornecer informações necessárias para o controle departamental de custos, para o gerenciamento eficiente da maioria dos ativos e passivos públicos e para a sustentabilidade das políticas fiscais de longo prazo.

Os normativos contábeis praticamente consagraram a adoção do regime de competência para os relatórios financeiros, entretanto, o mesmo não se pode dizer quanto à adoção do regime de competência para os relatórios orçamentários. Ocorre que, para efeitos de comparabilidade e de melhor adequação do regime de competência, os relatórios financeiros deveriam ter a mesma base dos relatórios orçamentários (CRUVINEL; LIMA, 2011; BRUSCA

Tabela 1 - Diferenças entre as bases contábeis

Critério	Regime de caixa	Regime de competência
Complexidade da informação	Simple, mas não familiar a muitos usuários.	Complexa, porém mais familiar aos usuários.
Manipulação (Gerenciamento)	Relativamente fácil de manipular.	Fácil de manipular, dependendo dos padrões contábeis e de auditoria.
Compreensibilidade	Apenas informação do caixa.	Trata do caixa e de outras informações financeiras.
Utilidade no gerenciamento do fluxo de caixa	Fornecer apenas informações básicas.	Fornecer informações sobre o caixa e obrigações financeiras.
Gestão de ativos não-financeiros	Não fornece esse tipo de informação.	Fornecer informação sobre todos os tipos de ativo.
Comparabilidade	Os países usam métodos contábeis que não consistentes entre si.	Os países adotam padrões e procedimentos contábeis que não são consistentes entre si.
Mensuração da política de recursos fiscais	Utilidade bastante limitada.	Útil, principalmente se for complementada com informações adicionais.
Credibilidade	Limitada.	Mais familiar para as agências de classificação de riscos, credores e mídia.
Base para determinação da estratégia fiscal	Limitada.	Útil quando aplicada junto às informações de caixa.
<i>Accountability</i>	Limitada.	Fornecer informação útil.
Base para a precificação de produtos e serviços	Limitada.	Fornecer informação útil.
Desincentivo a fraudes e corrupção	Limitada.	Melhor que o regime de caixa, a depender do ambiente de controle e outros aspectos gerenciais.
Implementação	Alto custo dos sistemas de informação (personalização e disponibilidade limitada).	O custo dos sistemas pode ser menor, mas esforços adicionais podem ser necessários para a identificação e mensuração de ativos e outros componentes.
Continuidade de operação	Pouca habilidade necessária por parte de contadores.	Fácil treinar operadores e integrar as áreas (pagamentos, contas a receber).

Fonte: Traduzido e adaptado de Sousa, Vasconcelos, Caneca e Niyama (2013).

Tabela 2 - Vantagens e desvantagens do Orçamento por Competência

Vantagens	Desvantagens
Maior transparência em relação aos custos do serviço público	Aumento das estimativas contábeis no orçamento, gerando incerteza em relação aos números orçados
Maior <i>accountability</i>	Aumento da complexidade
Comparabilidade informação junto aos relatórios contábeis (mesma base)	Redução do controle parlamentar
Aprimoramento na alocação de gastos dos ativos públicos	
Melhor identificação de contingências e provisões	

Fonte: Adaptado de Monteiro e Gomes (2013)

ALIJARDE; MONTESINOS JULVE, 2014).

A Lei nº 4.320/64 estabelece, por exemplo, que o registro das receitas, para aspectos orçamentários, deve se dar no momento da arrecadação financeira, ao passo que as despesas devem ser registradas no momento do empenho (momento semelhante ao fato gerador). Nesse sentido, fica claro que o legislador brasileiro consagrou a adoção do regime de caixa (ou regime misto) para a elaboração orçamentária (BORGES et al, 2010).

Monteiro e Gomes (2013) realizaram um estudo sobre as experiências internacionais na adoção do *accrual basis* para a elaboração do orçamento. Os pesquisadores sintetizaram os achados em uma tabela elencando as vantagens e desvantagens do orçamento por competência.

Andrade e Carvalho (2013) realizaram uma pesquisa sobre qual seria o melhor regime contábil para o setor público por meio da análise de experiências internacionais. Os autores realizaram uma pesquisa bibliográfica em periódicos internacionais e encontraram artigos tratando da adoção do regime de competência no setor público de oito países, quais sejam: Austrália, Estados Unidos, Grécia, Holanda, Nova Zelândia, Reino Unido, Romênia e Suécia.

Os pesquisadores destacam, ainda, que a adoção do regime de competência não consegue resolver todos os problemas da gestão pública, tendo em vista que existem diferenças culturais entre os países, bem como outros fatores determinantes, como a vontade política e a disponibilização de recursos para a devida adaptação e implantação do novo sistema (ANDRADE; CARVALHO, 2013).

Para Lapsley, Mussari, e Paulsson (2009), a adoção do regime de competência não é uma questão trivial, tampouco ausente de questionamentos e conflitos. Trata-se, portanto, de uma situação complexa que exige a avaliação dos legisladores brasileiros acerca da ponderação entre as vantagens e desvantagens da mudança de regime orçamentário. Porém, fato é que o Brasil convive hoje com uma dicotomia entre a Lei nº 4.320/64 e as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), tendo em vista que as novas normas contábeis consagram o princípio da competência, sugerindo que este deve ser adotado integralmente no setor público.

Nesse sentido, Cruvinel e Lima (2011) explicam a necessidade de mudanças na Lei nº 4.320/64, pois a lei trata da adoção do regime misto e, pautados no princípio da legalidade estrita, não pode a harmonização contábil prevalecer sobre uma lei ordinária. Os autores trouxeram, além da perspectiva material sobre a dicotomia supracitada, a impossibilidade de convivência entre os dois normativos quanto aos aspectos formais.

2.2 As Experiências Internacionais sobre *Accrual Financial Reporting*

Ao redor do mundo, diversos pesquisadores da seara contábil têm destinado esforços para o estudo do fenômeno da aplicação do regime de competência no setor público. Van der Hoek (2005) retratou como foi realizada a mudança dos sistemas contábil e orçamentário na Holanda, destacando a utilização dos *accruals* tanto nos relatórios financeiros como nos orçamentários nos governos locais. O autor destaca, ainda, a importância da adoção do regime de competência para suprir deficiências de fornecimento de informações úteis para que os governos possam atuar com eficácia e eficiência.

Na Alemanha, a investigação de Ridder, Bruns e Spier (2005) indicou que as pressões financeiras e a falta de

eficiência governamental foram as principais causas que resultaram na reforma das práticas de gestão dos governos locais. Um dos pontos principais da reforma de gestão foi a implementação do regime de competência para os relatórios financeiros. Posteriormente, a pesquisa de Jones e Lüder (2011) retratou que o governo alemão acabou postergando a adoção do regime de competência para os relatórios financeiros e do orçamento por resultados por temer mudanças bruscas em um cenário pós-crise de 2008.

O estudo de Jorge, Carvalho e Fernandes (2007), ao analisar o processo de harmonização aos procedimentos contábeis adotados internacionalmente, o setor público de Portugal também absorveu os principais problemas trazidos com a adoção do regime de competência. Dentre os problemas explicitados, os autores destacam a dificuldade de lista e mensurar ativos de domínio público, a compreensão conceitual do regime de competência pelos usuários e a necessidade de uma estrutura conceitual que esclarecesse as formas de adaptar e aplicar os procedimentos do setor privado no setor público.

Jorge, Carvalho e Fernandes (2008) demonstraram que, de maneira semelhante aos procedimentos brasileiros, Portugal também adota um sistema misto, isto é, os aspectos orçamentários são tratados por *cash basis* e os aspectos patrimoniais e financeiros são reconhecidos por *accrual basis*. Os autores destacaram também uma importante diferença nos tratamentos contábeis portugueses quando ao Demonstrativo de Fluxos de Caixa (DFC), pois, ao contrário do que ocorre no Brasil, a DFC é um demonstrativo orçamentário. Os principais resultados encontrados na investigação foram no sentido que ainda há uma prevalência dos aspectos orçamentários (*cash based*) sobre os aspectos financeiros e patrimoniais (*accrual based*) no cenário português.

Anessi-Pessina e Steccolini (2007) analisaram os efeitos da coexistência do regime de competência e do regime de caixa para a elaboração dos relatórios financeiros e orçamentários, respectivamente, em governos locais na Itália. Quanto aos resultados da pesquisa, identificaram que as principais causas de diferenças entre os resultados orçamentários (*cash-based*) e financeiros (*accrual-based*) são largamente explicados por ganhos e perdas extraordinárias, depreciações, provisões, variações nos estoques, entre outros.

Os resultados encontrados na Itália vão ao encontro das conclusões encontradas na pesquisa de Brusca Alijarde e Montesinos Julve (2014), que teve como alvo os governos locais da Espanha. Na referida investigação, os autores concluíram que as diferenças entre os resultados orçamentários e financeiros são mais teóricas do que práticas, visto que há um alto grau de correlação entre as duas variáveis. As maiores diferenças entre os dois relatórios estão nos itens extraordinários.

Os pesquisadores afirmam, em sequência, que a coexistência de dois critérios diferentes para os relatórios orçamentários e financeiros acaba por dar predominância ao orçamento, uma vez que, apesar da determinação legal de adoção dos *accruals* para relatórios financeiros, as entidades locais espanholas não adotaram o regime de competência em itens essenciais, como a depreciação. Nesse sentido, os autores defendem que os problemas gerados pela dicotomia entre relatórios orçamentários e financeiros desaparecerá quando for adotado o regime de competência para ambos os relatórios (BRUSCA ALIJARDE; MONTESINOS JULVE, 2014).

De forma geral, é possível inferir que as pesquisas internacionais tem abordado, em maioria, questões

relativas à identificação das variáveis que explicam as diferenças entre os resultados orçamentários e financeiros. Dessa forma, na tabela 3, estão sintetizados os achados encontrados pelos pesquisadores.

Tabela3 - Síntese das Pesquisas Internacionais Anteriores

Fonte	País	Objetivo	Método
Van der Hoek (2005)	Holanda	Análise da experiência holandesa na adoção dos <i>accruals</i> para orçamento e contabilidade.	Estudo de caso/Análise documental
Ridder, Bruns e Spier (2005)	Alemanha	Análise da mudança de regime contábil por parte de municípios alemães.	Estudo de caso/Entrevistas
Anessi-Pessina e Steccolini (2007)	Itália	Identificar os impactos da manutenção de regimes diferentes para a elaboração do orçamento e da contabilidade em governos locais.	Estudo de caso/Regressão e correlação
Jorge, Carvalho e Fernandes (2007)	Portugal	Descrever e analisar a situação portuguesa quanto à adoção dos <i>accruals</i> .	Estudo de caso/Análise bibliográfica
Jorge, Carvalho e Fernandes (2008)	Portugal	Análise das diferenças entre os relatórios orçamentários e financeiros.	Estudo de caso/Análise documental
Jones e Lüder (2011)	Alemanha	Análise do cenário alemão quanto ao adiamento da adoção dos <i>accruals</i> .	Estudo de caso/Análise documental
Brusca Alijarde e Montesinos Julve (2014)	Espanha	Estudo sobre as diferenças entre os resultados orçamentários e financeiros, tendo em vista a adoção de dois sistemas distintos.	Estudo de caso/Regressão e correlação

Fonte: Elaborado pelos autores

3. METODOLOGIA

O estudo em questão tem por objetivo primordial a análise do estado de arte da produções acadêmicas voltadas ao processo de adoção de *accruals* no setor público, abrangendo também pesquisas relacionadas à convergência da contabilidade pública e à adoção das IPSAS.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa tem natureza descritiva, pois busca descrever fatos e fenômenos sobre o estado de arte das pesquisas científicas relacionadas à adoção de *accruals* no setor público brasileiro. Em relação à abordagem, enquadra-se como quantitativa, uma vez que as inferências realizadas na seção conclusiva desta pesquisa são baseadas em dados estatísticos e quantificáveis. Por fim, quanto aos procedimentos, a pesquisa tem caráter bibliográfico, haja vista ser desenvolvida com base em material já elaborado, isto é, os artigos científicos publicados em congressos. (GIL, 2002, P.44)

Utilizou-se, portanto, a análise bibliométrica, que é a técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico (ARAUJO, 2007). O estudo bibliométrico tem três leis como pilares: a lei de Lotka, a lei de Bradford e a lei de Zipf. A

primeira, também conhecida como a lei dos quadrados inversos, descreve a produtividade dos autores, demonstrando a coexistência de um pequeno número de autores extremamente produtivos e uma grande quantidade de autores menos produtivos; a segunda incide sobre a relevância dos periódicos sobre determinada área; a última descreve a relação entre a quantidade do uso de palavras e os temas pesquisados. (SANTOS; KOBASHI, 2009)

Importante, ainda, citar a contribuição de Price para o desenvolvimento da cientometria, técnica também utilizada nesta pesquisa. Conforme destacado por Santos e Kobashi (2009), a lei de Price classificou a cientometria como o estudo quantitativo da atividade científica. Com isso, os dados quantitativos sobre artigos científicos obedecem a regras estáveis e podem, conseqüentemente, ser utilizados como indicadores do estado da ciência.

Nesse cenário, os principais indicadores bibliométricos utilizados em pesquisas científicas estão destacados na Tabela 4. Neste estudo, utilizou-se, especificamente, o número de publicações por autor, número de publicações por revista (ou congresso), número de coautores/colaboradores e o número de citações.

Tabela 4 - Indicadores Bibliométricos

Indicador	Conceito
Lei de Lotka	Investiga as distribuições de frequência da autoria de artigos de determinado tema/área.
Lei de Bradford	Investiga as distribuições de frequência do número de artigos publicados por periódicos de determinado tema/área.
Lei de Zipf	Investiga as distribuições de frequência do vocabulário de textos de determinado tema/área.
Número de publicações por autor, revista, instituição ou tema	Investiga o volume de publicações de autores, periódicos, instituições ou temas de determinado área.
Número de autores	Investiga a dinâmica do volume de pesquisa realizada de forma colaborativa, seja entre pesquisas individuais ou em grupo, ou nacionais e internacionais.
Co-publicações: publicação com autores de diferentes países, instituições	Investiga a cooperação entre representantes de entidades e países, em pesquisas conjuntas, com a finalidade de criar uma matriz que evidencie os principais parceiros e forneça a descrição da rede científica.
Número de citações	Investiga o impacto dos artigos, dos periódicos e dos pesquisadores em função do número de citações.
Índice de afinidade	Investiga a taxa relativa de trocas científicas (entre países, instituições) por meio de citações.
Laços científicos	Investiga e mensura a influência de redes entre diferentes comunidades científicas.
Cocitações	Investiga o número de vezes que dois ou mais artigos são citados, simultaneamente, num mesmo artigo.

Fonte: Soares, Picolli e Casagrande (2018)

Para tanto, foram selecionados trabalhos científicos publicados em quatro dos principais Congressos Científicos de Contabilidade do país, conforme detalhado na tabela a seguir. A escolha dos Congressos teve por princípio a distribuição geográfica, ou seja, foi selecionado um congresso científico de cada região do Brasil, exceto da Região Norte, pois esta não contém (à época da pesquisa) Congressos em Contabilidade.

Tabela 5 - Congressos Selecionados

Região	UF	Instituição	Congresso
Centro-oeste	DF	UnB	Congresso Internacional de Contabilidade e Governança da UnB
Nordeste	PB	UFPB	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba – CONCICAT
Sudeste	SP	USP	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade
Sul	SC	UFSC	Congresso UFSC de Controladoria e Finanças

Fonte: Elaborado pelos autores

A população do estudo são todos os artigos publicados nos congressos científicos listados anteriormente. A amostra da pesquisa são as publicações realizadas de 2015 a 2019, pois, à época da pesquisa, são os anos mais recentes e que fornecem, conseqüentemente, o panorama mais atualizado do estado de arte da temática proposta por este trabalho.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nos sites dos congressos definidos anteriormente, acessou-se o tópico dos anais de pesquisa e, posteriormente, a temática referente à Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Em seguida, por meio da análise de títulos, resumos, palavras-chave e introdução, selecionou-se os artigos relacionados ao processo de convergência no setor público, com ênfase na adoção das IPSAS e nas suas consequências. Com isso, com base no índice de publicações por congresso referente a uma temática específica, a consulta retornou resultados com 36 artigos, distribuídos da seguinte forma:

Tabela 6 - Distribuição dos Artigos por Ano

Congresso	2015	2016	2017	2018	2019	Total
USP	1	4	2	3	2	12
UFSC	6	0	1	1	3	11
UnB	4	2	2	0	0	8
UFPB	0	0	0	2	3	5
Total	11	6	5	6	8	36

Fonte: Elaborado pelos autores

A tabela 7 demonstra que, quanto ao estudo do número de autores por publicação, a ampla maioria dos estudos contém mais de um autor, sendo que somente em dois casos os artigos foram publicados individualmente. Os estudos de Beuren, Schindwein e Pasqual (2007), Leite Filho (2008), Santos (2015) e Gesser, Corrêa e Martins (2020) encontraram resultados convergentes aos desta pesquisa, em que se confirmou a tendência de publicação de artigos com mais de um autor.

Tabela 7 - Autores por Publicação

Autores	Quantidade	% Quantidade
1 autor	2	5,56%
2 autores	12	33,33%
3 autores	12	33,33%
4 ou mais autores	10	27,78%
Total	36	100,00%

Fonte: Elaborado pelos autores

No que tange à abordagem, as pesquisas foram classificadas em quantitativas, qualitativas ou qualitativas-quantitativas. A maioria dos artigos continham essa classificação explicitamente, entretanto, para aqueles que não o fizeram, a classificação foi realizada com base nos procedimentos metodológicos e análise dos resultados obtidos.

Assim como na pesquisa de Farias et al. (2017), a maioria da amostra fez uso da abordagem quantitativa. Conforme demonstrado na tabela 8, 50% (18 artigos) das

pesquisas analisadas são quantitativas, ao passo que 31% (11 artigos) e 19% (7 artigos) são de abordagem qualitativa e qualitativa-quantitativa, respectivamente.

Importante ressaltar que na pesquisa de Oliveira et al. (2013), para uma amostra de 2007 a 2011, a maioria das publicações tinha abordagem qualitativa. Tal mudança na preferência dos pesquisadores pode ser um reflexo da publicação, em novembro de 2011, da Lei de Acesso à Informação, que permitiu a obtenção de dados mais robustos para a realização de pesquisas quantitativas.

Tabela 8 - Abordagem por Congresso

Congresso	Quantitativa	Qualitativa	Quali-quantitativa	Total
USP	7	2	3	12
UFSC	6	4	1	11
UnB	3	4	1	8
UFPB	2	1	2	5
Total	18	11	7	36

Fonte: Elaborado pelos autores

Quanto aos objetivos de pesquisa, conforme destacado por Gil (2002, p. 41), as pesquisas podem ser divididas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas.

Tabela 9 - . Objetivos das Pesquisas

Objetivos	Quantidade	% por objetivo
Descritiva	25	69%
Exploratória	9	25%
Exploratória/Descritiva	2	6%
Total	36	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

A substancial maioria das pesquisas em questão tiveram objetivos descritivos. Essas pesquisas, conforme Gil (2002, p.46) buscam descrever características de determinada população ou fenômeno. As exploratórias tem por objetivo principal o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições, geralmente com a formulação de hipóteses. Já as explicativas buscam identificar os fatores que ensejam a ocorrência de determinados fenômenos.

Com relação aos métodos, as pesquisas foram classificadas em seis grandes grupos, conforme demonstrado a seguir.

Tabela 10 - . Métodos das Pesquisas

Método de pesquisa	Quantidade	% por método
Questionário	14	39%
Bibliometria	7	19%
Estudo de caso	6	17%
Análise documental	4	11%
Entrevista	4	11%
Ensaio teórico	1	3%
Total	36	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

O questionário foi o principal método utilizado pelos pesquisadores para obtenção de dados. Isso pode ser explicado pelo fato de grande parte das pesquisas terem por objetivos específicos a obtenção de dados que permitam avaliar a percepção de contadores sobre a adoção das NBCASP.

Outro ponto relevante observado na análise dos dados é com relação aos órgãos ou instituições que são alvos das pesquisas para a obtenção dos dados. Dentre os 36 artigos analisados, nenhum teve os Poderes Legislativo e Judiciário como base, ou seja, todos eles se utilizaram do Poder Executivo para obter os dados, seja pela realização de questionários aos contadores deste poder ou pela análise de documentos orçamentários e financeiros.

Tabela 11 - . Distribuição por Entes Federativos e Poderes

Poder ou Ente Federativo	Quantidade	% Quantidade
Executivo/Federal	6	17%
Executivo/Estadual	9	25%
Executivo/Municipal	10	28%
Não especificado	11	31%
Legislativo	0	0%
Judiciário	0	0%
Total	36	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os resultados corroboraram os resultados da pesquisa de Farias et al. (2017), demonstrando preferências para o Poder Executivo. É natural que haja um interesse maior da academia pelo Poder Executivo, tendo em vista que ele é, por determinação constitucional, o elaborador e executor das peças orçamentárias. No entanto, os Poderes Legislativo e Judiciário não podem ser ignorados, uma vez que nestes poderes há também grande aplicação de recursos financeiros e orçamentários.

Os artigos foram classificados em seis grandes grupos para fins de especificação dos temas de pesquisa.

Tabela 12 - .Distribuição por Temas de Pesquisa

Temáticas	Quantidade	% Quantidade
Percepção de contadores sobre as NBCASP	10	28%
Impactos da convergência	8	22%
Bibliometria de CASP	7	19%
Análise de performance orçamentária e financeira	5	14%
Análise de conformidade normativa	3	8%
Impactos orçamentários	3	8%
Total	36	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Os pesquisadores têm destinado esforços em analisar a percepção dos contadores sobre a adoção de determinados normativos trazidos com a convergência para as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). Além disso, boa parcela das pesquisas destina-se a avaliar os impactos das recentes mudanças contábeis, sendo aqui classificadas as investigações que avaliam os impactos, desafios e avaliação do nível de adoção das alterações normativas. Tais resultados vão ao encontro dos achados de Farias et al. (2017), em que as pesquisas envolvendo NBCASP também tiveram maioria.

Ressalta-se, entretanto, que somente uma pesquisa, dentre os 36 artigos analisados, teve temática especificamente relacionada com a adoção dos *accruals* no

setor público brasileiro. A pesquisa de Nunes, da Costa Nunes e Marcelino (2017) apresenta uma visão crítica acerca da utilização do regime de caixa para a elaboração de resultados fiscais, quais sejam os resultados primário e nominal. Os autores defendem que a manutenção do regime de caixa pode ser explicada pela tradição de manter o que sempre foi feito ou pelas atitudes oportunistas de gestões pouco identificadas com a responsabilidade fiscal.

Foi realizado, ainda, tendo em vista o estudo do número de citações, um levantamento sobre as referências utilizadas nas pesquisas publicadas nos congressos analisados neste estudo. Analisou-se, por exemplo, a quantidade de referências e os seus tipos, classificando-as em artigos nacionais, artigos internacionais, livros, legislação, teses, dissertações, entrevistas ou notícias.

Tabela 12 - .Distribuição por Temas de Pesquisa

Temáticas	Quantidade	% Quantidade
Percepção de contadores sobre as NBCASP	10	28%
Impactos da convergência	8	22%
Bibliometria de CASP	7	19%
Análise de performance orçamentária e financeira	5	14%
Análise de conformidade normativa	3	8%
Impactos orçamentários	3	8%
Total	36	100%

Fonte: Elaborado pelos autores

Pode-se inferir, tendo por base a tabela apresentada anteriormente, que há, nas pesquisas analisadas, uma preferência por citação de artigos nacionais, visto que eles representam aproximadamente 31% do total de referências, com uma média de 9,19 artigos nacionais por pesquisa analisada. Os artigos internacionais vêm logo em seguida, com aproximadamente 27% do total de referências.

Beuren et al. (2007) encontraram um número médio de 26,35 referências por artigo analisado, sendo que 71,5% das referências eram nacionais. No estudo de Gesser et al. (2020), foi encontrado um número médio de 26 referências por artigo. Com isso, haja vista a média de 29,64 referências encontradas nesta pesquisa, pode-se inferir que houve um aumento na utilização de referências.

Tal como nas pesquisas de Beuren et al. (2007), Santos (2015) e Gesser et al. (2020), existe uma preferência por citações nacionais, uma vez que elas representam cerca de 73% das referências desta pesquisa.

Com vistas a identificar quais são as principais influências da literatura internacional, tendo por base, ainda, as referências utilizadas nos 36 artigos em questão, pode-se elencar quais os autores e pesquisas foram mais citados.

Tabela 14 - . Influências da Literatura Internacional

Referência	Qtd.	Autores do artigo	Congresso	Ano
Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. <i>International Review of Administrative Sciences</i> , 73(2), 293-317.	2	Almeida, Santana e Lima	1º Congresso UnB de Contabilidade e Governança	2015
		Rodrigues, Silva e Mareth	9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2019
Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. <i>Critical Perspectives on Accounting</i> , 25(3), 272-285.	2	Almeida, Santana e Lima	1º Congresso UnB de Contabilidade e Governança	2015
		Rodrigues, Silva e Mareth	9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2019
Piotrowski, S. J., & Van Ryzin, G. G. (2007). Citizen attitudes toward transparency in local government. <i>The American Review of Public Administration</i> , 37(3), 306-323.	3	Reis, Ferreira e Ferreira,	XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade	2015
		Bezerra, Silva e Albuquerque	XVII USP International Conference in Accounting	2017
		Baldissera, Fiirst, Dall'Asta e Strassburg	7º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2017

Fonte: Elaborado pelos autores

Há também que se destacar as influências nacionais encontradas nos artigos estudados nesta pesquisa, ou seja, quais os pesquisadores mais citados na temática referente à adoção dos *accruals* no setor público brasileiro (página ao lado).

Tabela 15 - . Influências da Literatura Nacional

Referências	Qtd.	Autores dos artigos	Congresso	Ano
Lima, D. V. de, Guedes, M. A., & Santana, C. M. (2009). As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. Contabilidade, Gestão e Governança, 12(2), 15 – 23.	6	Almeida, Santana e Lima	1º Congresso UnB de Contabilidade e Governança	2015
		Cavichioli, Fiirst e Dall’Asta	2º Congresso UnB de Contabilidade e Governança	2016
		Sasso e Varela	XVIII USP International Conference in Accounting	2018
		Alves e Leitão	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba	2019
		Leite e Holanda	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba	2019
		Andrade e Ávila	6º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2015
Piccoli, M. R., & Klann, R. C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público–NBCASP. Revista do Serviço Público, 66(3), 425-448.	6	Xavier e Silva	XIV Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade	2017
		Carvalho e Azevedo	XVI Congresso USP de Iniciação Científica em Contabilidade	2019
		Monteiro e Leitão	8º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças	2018
		Silva, Câmara, Lima e Lucena	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba	2018
		Alves e Leitão	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba	2019
		Leite e Holanda	Congresso de Ciências Contábeis e Atuariais da Paraíba	2019

Fonte: Elaborado pelos autores

Para as publicações internacionais, dentre os 36 artigos estudados, a maior influência foi citada em somente 3 deles, o que pode indicar linhas de pesquisas distintas por parte dos pesquisadores. Nesse sentido, a dispersão das referências pode representar algo positivo para o desenvolvimento científico, uma vez que pode indicar a adoção de diferentes metodologias e procedimentos de pesquisa, fomentando o debate acadêmico.

Quanto às principais influências nacionais, há uma maior concentração das referências, com destaque para a pesquisa de Lima, Guedes e Santana (2009) e Piccoli e Klann (2015), citada por seis diferentes artigos, ou seja, 16,67% da amostra de

artigos analisados. A maior concentração de citações quanto aos autores nacionais pode ser mais um indicativo de que não há muitas pesquisas que abordem temas relacionados à adoção dos *accruals*, ensejando a citação em demasia das poucas pesquisas existentes.

À luz dos indicadores bibliométricos destacados na metodologia deste estudo, as pesquisas com temáticas relacionadas à adoção dos *accruals* no setor público brasileiro utilizam, em suma: (a) quanto ao número de autores, há mais publicações com múltiplos autores; (b) quanto ao número de publicações em congressos, há maior influência do Congresso da USP frente aos demais alvos da pesquisa; (c) quanto ao número de citações, há preferência por citações de artigos nacionais; (d) quanto às principais influências, há grande dispersão de referências no âmbito internacional e maior concentração de influências no âmbito nacional.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a implementação das IPSAS na contabilidade pública brasileira, depois de intensos debates acerca da adoção do regime de competência nos relatórios financeiros públicos, cresceram os questionamentos sobre a adoção ou não do regime de competência para os relatórios orçamentários, visto que muitos países o tem feito.

Nesse sentido, diante da complexidade do tema, espera-se que a academia possa apresentar as suas contribuições, com vistas a elencar as principais vantagens e desvantagens de uma eventual mudança. Com isso, buscou-se, nesta pesquisa, por meio de uma pesquisa bibliométrica, analisar o estado da arte e identificar as contribuições da academia no que tange à situação em questão. Para tanto, analisou-se artigos publicados em quatro dos maiores congressos de contabilidade do país.

As contribuições encontradas vão no sentido de identificar as principais características das publicações analisadas. A ampla maioria dos artigos utiliza abordagem quantitativa, objetivos descritivos e métodos de questionário. Somente dois artigos foram publicados individualmente, demonstrando uma preferência por publicações conjuntas, confirmando resultados obtidos por Beuren et al. (2007), Leite Filho (2008) e Santos (2015).

Além disso, no que tange às referências das pesquisas, demonstrou-se uma preferência por citações nacionais, em sua maioria por artigos, livros e legislação. Foram, também, elencadas as principais referências internacionais e nacionais para os 36 artigos alvo, ou seja, quais são as publicações mais citadas dentre essas pesquisas.

Importante, por fim, destacar a preferência dos pesquisadores pelo Poder Executivo, tendo em vista que

nenhum artigo teve por alvo os Poderes Legislativo e Judiciário, confirmando os resultados de Farias et al. (2017).

Pode-se concluir que a discussão sobre a adoção dos *accruals* no setor público ainda é incipiente na literatura brasileira, tendo em vista os resultados obtidos nesta pesquisa. Salvo pela pesquisa de Nunes, da Costa Nunes e Marcelino (2017), nenhum dos outros 35 artigos analisados neste estudo tratou especificamente da adoção dos *accruals* nos relatórios públicos brasileiros. Sendo assim, os temas pesquisados foram ampliados para as consequências da implementação das IPSAS e outros aspectos relacionados ao processo de convergência contábil ocorrido no Brasil.

Em outros países, diversos pesquisadores contribuíram com a temática em questão, tal qual van der Hoek (2005) na Holanda; Anessi-Pessina e Steccolini (2007) na Itália; Jorge, Carvalho e Fernandes (2008) em Portugal; Barton (2009) na Austrália; Jones e Lüder (2011) na Alemanha; e Brusca Aljarde e Montesinos Julve (2014) na Espanha. A pesquisa de Monteiro e Gomes (2013) trata, inclusive, das experiências internacionais na adoção do *accrual basis* para a elaboração do orçamento.

Portanto, é de se esperar que, em trabalhos futuros, a literatura brasileira acompanhe a tendência internacional de pesquisas com esse tema, uma vez que se trata de essencial debate para a real implementação do regime de competência no setor público brasileiro. Sugere-se a ampliação da investigação para outros congressos e periódicos, bem como o desenvolvimento de pesquisa quantitativa abrangendo a identificação das variáveis que explicam as diferenças entre os resultados orçamentários e financeiros no setor público brasileiro.

REFERÊNCIAS

- ANDRADE, Maria Elisabeth Moreira Carvalho; DE CARVALHO, Luiz Nelson Guedes. Análise da adoção do regime de competência no setor público internacional. **Revista FSA** (Centro Universitário Santo Agostinho), v. 10, n. 1, p. 40-58, 2013.
- ANESSI-PESSINA, Eugenio; STECCOLINI, Ileana. Effects of budgetary and accruals accounting coexistence: evidence from Italian local governments. **Financial Accountability & Management**, 23(22), 113-131. 2007.
- ARAÚJO, Carlos AA. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2007.
- ATHUKORALA, Sarath Lakshman; REID, Barry. Accrual budgeting and accounting in government and its relevance for developing member countries. **Manila: Asian Development Bank**. 2003.
- BARTON, Allan. The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. **Abacus**, v. 45, n. 2, p. 221-248, 2009.
- BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.
- BORGES, Thiago Bernardo et al. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010.
- BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404 e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. 2007.
- BRASIL. **Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários e dá outras providências. 2009.
- BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços. 1964.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de Agosto de 2008**. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público quanto às demonstrações contábeis. 2008.
- BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 548, de 24 de setembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação. 2015.
- BRASIL. TCU – Tribunal de Contas da União. **Parecer prévio sobre as contas prestadas pelo Presidente da República referentes ao exercício de 2019**. Brasília: TCU. 2020.
- BRUSCAALIJARDE, Isabel; MONTESINOS JULVE, Vicente. Accrual financial reporting in the public sector: is it a reality? **Innovar**, v. 24, n. 54, p. 107-120, 2014.
- CFC. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), de 01 de novembro de 2019**. Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. 2019.
- CRUVINEL, Daniel Pereira; DE LIMA, Diana Vaz. Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em contabilidade**, v. 5, n. 3, p. 69-85, 2011.
- FARIAS, Ivaneide Ferreira et al. Contabilidade Aplicada ao Setor Público: o Estado da Arte da Produção de Dissertações e

- Teses Brasileiras. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 9, n. 3, 2017.
- GESSER, Marcela; CORRÊA, Rosiany Adriano; MARTINS, Zilton Bartolomeu. IFRS: Um Estudo Bibliométrico em Periódicos Vinculados aos Conselhos Regionais de Contabilidade do Brasil no Período de 2010 a 2017. **Pensar Contábil**, v. 22, n. 78, 2020.
- GIL, Antonio Carlos et al. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS – IFAC. Study 14: Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities, 3ed. **IFAC**, New York, 2011.
- JONES, Rowan; LÜDER, Klaus. The federal government of Germany's circumspection concerning accrual budgeting and accounting. **Public Money & Management**, v. 31, n. 4, p. 265-270, 2011.
- JORGE, Susana Margarida; CARVALHO, João Baptista da Costa; FERNANDES, Maria José. From cash to accruals in Portuguese local government accounting: What has truly changed. **Tékhné-Revista de Estudos Politécnicos**, n. 10, p. 239-261, 2008.
- JORGE, Susana Margarida; DA COSTA CARVALHO, João Baptista; FERNANDES, Maria José. Governmental accounting in Portugal: why accrual basis is a problem 1. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, 2007.
- LAPSLEY, Irvine; MUSSARI, Riccardo; PAULSSON, Gert. On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, 18, 4, pp. 719–723. 2009.
- LEITE FILHO, Geraldo Alemandro. Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 2, p. 533-554, 2008.
- LIMA, Diana Vaz; GUEDES, Marianne Antunes; SANTANA, Cláudio Moreira. As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Journal of Accounting, Management and Governance**, v. 12, n. 2, 2009.
- MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; GOMES, Ricardo Corrêa. International experiences with accrual budgeting in the public sector. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 62, p. 103-112, 2013.
- NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, César Augusto. **Teoria da contabilidade**. Editora Atlas SA, 3.ed. 2013.
- NUNES, Selene Peres Peres; DA COSTA NUNES, Ricardo; MARCELINO, Gileno Fernandez. O Regime Contábil nos Demonstrativos de Resultado Fiscal no Brasil: uma visão crítica. In: **3º Congresso UnB de Contabilidade e Governança-3rd UnB Conference on Accounting and Governance**. 2017.
- OLIVEIRA, Sheila Cristina Macário et al. Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2013.
- PICCOLI, Marcio Roberto; KLANN, Roberto Carlos. A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). **Revista do Serviço Público – RSP**, 66(3), 425-448, 2015.
- RIDDER, Hans-Gerd; BRUNS, Hans-Jürgen; SPIER, Fabian. Analysis of public management change processes: the case of local government accounting reforms in Germany. **Public administration**, v. 83, n. 2, p. 443-471, 2005.
- SANTOS, Geovane Camilo. Análise bibliométrica dos artigos publicados como estudos bibliométricos na história do Congresso Brasileiro de Custos. **Pensar Contábil**, v. 17, n. 62, 2015.
- SANTOS, Raimundo Nonato Macedo dos; KOBASHI, Nair Yumiko. Bibliometria, cientometria, infometria: conceitos e aplicações. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, 2(1), 155-172, 2009.

SOARES, Sandro Vieira; PICOLLI, Icaro Roberto Azevedo; CASAGRANDE, Jacir Leonir. Pesquisa bibliográfica, pesquisa bibliométrica, artigo de revisão e ensaio teórico em administração e contabilidade. **Administração: ensino e pesquisa**, v. 19, n. 2, p. 1-19, 2018.

SOUSA, Rossana Guerra de et al. Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013.

VAN DER HOEK, Peter. From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience. **Public Budgeting & Finance**, v. 25, n. 1, p. 32-45, 2005.