

Processo de Institucionalização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público: uma comparação dos Estudos Brasileiros e de Países Membros da OECD

João Paulo Machado Ribeiro*
Inadilson da Costa Júnior**
Álvaro José Ribeiro Caldas***

RESUMO

O processo de convergência contábil do setor público aos padrões internacionais, representado pelas *International Public Sector Accounting Standard - IPSAS*, objetiva a melhoria das informações contábeis produzidas, aumentando a comparabilidade e a qualidade das informações contábeis divulgadas por entidades governamentais. Porém, esse é um processo que demanda muitos recursos e, como qualquer mudança contábil, sendo necessário tempo de adaptação para que estas sejam aplicadas e vistas como legítimas pelos indivíduos afetados e instituições. Assim, este estudo buscou, com base na Teoria Institucional e conceitos propostos por Tolbert e Zucker (1996) acerca do processo de institucionalização que é caracterizado pelas fases de habitualização, objetificação e sedimentação, responder ao seguinte problema de pesquisa: em que etapa do processo de institucionalização encontram-se as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD? Destarte, o objetivo do estudo foi identificar, através da análise bibliográfica de estudos empíricos, o estágio de institucionalização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e compará-lo ao dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Os resultados apontaram que o Brasil ainda se encontra na fase inicial desse processo, correspondente a fase de habitualização, mas apresentando alguns aspectos da etapa de objetificação, enquanto que os demais países analisados, em sua maioria, também se encontram na fase inicial do processo de convergência as *International Public Sector Accounting Standard*, o que leva à conclusão de que a convergência ainda é emergente. Como contribuições para estudos futuros, este trabalho apresenta um panorama atual e comparativo do processo de convergência do setor público brasileiro com o de países membros da OECD. Assim, sugere-se a análise aprofundada da convergência nos estados membros do país, bem como a inclusão de comparação entre outros governos nacionais.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade Pública; Teoria Institucional; Convergência internacional.

* Graduando em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Piauí. E-mail: jpmr0505@gmail.com

** Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade Federal do Piauí. E-mail: inadilson_costa@hotmail.com

*** Prof.º do Departamento de Ciências Contábeis e Jurídicas, Universidade Federal do Piauí. Mestre em Administração e Controladoria, pela Universidade Federal do Ceará. E-mail: alvarocaldas@ufpi.edu.br

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Nagatsuka e Teles (2002), o processo de desenvolvimento da Contabilidade durante toda sua história esteve relacionado com desenvolvimento econômico e as transformações sociopolíticas e culturais, em cada época. Assim, em um mundo de competitividade a nível global, as políticas internacionais se intensificaram, o sistema comercial impulsionou-se, ganhando amplitude, favorecendo o necessário acompanhamento da contabilidade e a criação de um sistema convergente de normas internacionais de contabilidade, de forma a prestar informações claras e eficazes às partes interessadas e aos mais diversos grupos de usuários.

Rodrigues e Pereira (2004), ao pesquisarem a real importância da harmonização contábil internacional em um contexto de crescente amplitude e crescimento dos mercados econômicos e financeiros, evidenciaram as vantagens decorrentes da adoção de normas de contabilidade que são aceitas internacionalmente e as barreiras colocadas pela diversidade de sistemas contábeis existentes.

Como destacam Silva, Madeira e Assis (2004), é necessário que haja uma regulamentação das normas contábeis, para que se possa estabelecer uma harmonização e, dessa forma, seja possível manter as relações econômicas em contexto global. Deste modo, entende-se que a globalização foi responsável pela demanda de padrões internacionais contábeis, o que viabilizou uma espécie de superestrutura, que tem como intuito a busca em reduzir os riscos e os custos de transações econômicas, tendo como consequência o aumento da compatibilidade e da comparabilidade (DINIZ et al., 2015).

Assim, é necessária a realização de pesquisas acerca da adoção das *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS)* pelo mundo, por tratar-se de uma temática atual e relevante, além da dinâmica de sua evolução, o que impacta na avaliação dos usuários da informação contábil e na credibilidade das demonstrações financeiras. Desta forma, a convergência tornou-se uma referência internacional para avaliar as práticas contábeis das organizações públicas, quanto aos fluxos de capitais e movimentações econômicas no atual cenário global (CHAN, 2009; PWC, 2013).

Por outro lado, a filosofia de comportamento organizacional, proposta pela teoria institucional, segundo DiMaggio & Powell (1983), entende de que forma o ambiente influencia o comportamento das organizações e as conduz a um isomorfismo, ou seja, a uma busca por compatibilidade com os demais organismos sob as mesmas condições ambientais.

Diante do contexto do cenário mundial, procurou-se no decorrer deste estudo responder a seguinte questão: Em que etapa do processo de institucionalização encontram-se as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e nos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OECD?

Portanto, o objetivo geral desta pesquisa é identificar através da análise de estudos empíricos, o estágio de institucionalização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e compará-lo com o de países membros da OECD, órgão internacional que monitora a cooperação entre os seus países membros e visa promover o desenvolvimento, combater a pobreza por meio do crescimento econômico e da estabilidade financeira, e garantindo implicações ambientais no desenvolvimento econômico e social (OECD, 2017), com base em pesquisas realizadas nesses países. Como objetivo secundário, buscou-se demonstrar o entendimento das normas contábeis voltadas para o setor público e a convergência aos padrões internacionais pelo mundo, mediante a teoria institucional e os estudos levantados no referencial teórico.

Desta forma, justifica-se a pesquisa ao destacar o processo de convergência da contabilidade governamental brasileira e o estudo comparativo nos países que compõe o grupo econômico OECD, através de estudos recentes, identificando o posicionamento do Brasil em comparação aos países mais desenvolvidos economicamente.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Teoria Institucional e sua Aplicação na Ciência Contábil

De acordo com Dias Filho e Machado (2012), a aplicação da teoria institucional na pesquisa contábil vem sendo defendida por diversos autores, devido as explicações que a mesma fornece acerca da prática contábil no contexto em que está inserida. E defende que, para uma organização receber suporte e ser percebida como legítima no campo organizacional do qual faz parte, deve articular em torno de regras e crenças institucionalizadas.

Tolbert e Zucker (1996) comentam que o processo de institucionalização de determinada prática, por exemplo, a utilização continuada de determinado método contábil, é constituída de três etapas sequenciais, a saber: habitualização, objetificação e sedimentação.

A etapa inicial, habitualização, consiste no desenvolvimento de padrões de comportamento para solução de problemas e a associação destes a estímulos particulares. No estágio da objetificação, os arranjos, modelos e procedimentos já se encontram disseminados dentro do campo organizacional, e há um consenso por parte dos tomadores de decisões no

que concerne à sua validade. A quantidade de organizações que aderem à determinada prática influencia na probabilidade de que este arranjo seja percebido como relevante ao processo decisório. A sedimentação realiza-se quando há uma completa propagação das estruturas pelos indivíduos identificados como adotantes significativos e por sua perpetuação durante um período consideravelmente longo (TOLBERT, ZUCKER, 1996). Para tanto, segundo Dias Filho e Machado (2012), é necessário que haja baixa resistência de grupos opositores, promoção e apoio cultural continuado, e correlação positiva com os resultados desejados.

Dentre as correntes da teoria institucional existentes, a que mais interessa a esse estudo é a Nova Sociologia Institucional que, de acordo com DiMaggio & Powell (1983), procura entender como o ambiente organizacional afeta o comportamento das organizações e as conduz a um comportamento isomórfico, ou seja, a uma busca por compatibilidade com os demais organismos sob as mesmas condições ambientais.

DiMaggio & Powell (1983) apontam três formas de isomorfismo institucional, a saber: coercitiva; mimética e normativa. A coercitiva resulta de pressões formais e informais exercidas sobre a organização por outras organizações e das expectativas culturais da sociedade. A mimética deriva da busca pela diminuição das incertezas através da imitação de práticas já adotadas por outras organizações. E a normativa dá-se em função do poder que certas entidades possuem de regular as atividades nas estruturas organizacionais, de acordo com seus interesses.

2.2 Normas Internacionais De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público

2.2.1 Breve Histórico Sobre o Processo de Formação do IPSAS

Silva, Madeira e Assis (2004), comentam sobre a grande influência da linguagem não homogênea da informação, na qual se insere a contabilidade, de forma a apresentar diversos modos em cada país, considerando a diferença entre seus cenários norteadores. Neste sentido, atestam Martins, Martins e Martins (2007) que as práticas contábeis entre as nações variam em virtude de sua formação normativa e em função do destinatário principal destas, o que dificultava as informações contidas em suas demonstrações financeiras para investidores internacionais.

Zürn (2013) colocou em debate o processo de interdependência entre as nações, no qual se destacam os espaços sociais globais nas mais diversas esferas, desde a economia à segurança e até mesmo o meio ambiente, que se desenvolveram principalmente ao longo da década de 1970, e a literatura sobre globalização que floresceu durante a década de 1990,

possuindo alguns aspectos em comum no que concernem as relações internacionais.

Para Nagatsuka e Teles (2002), a importância da abordagem da convergência é devido à necessidade do entendimento que a contabilidade internacional vem ganhando no sistema econômico mundial, para aperfeiçoar a avaliação da situação patrimonial, ao mesmo tempo em que acompanha as atividades econômicas cada vez mais complexas.

Rodrigues e Pereira (2004) colocam em pauta a conjuntura econômica contemporânea, sendo notória a intrínseca necessidade do fortalecimento de interdependência dos países e, ao mesmo tempo, a exigência de padrão de informação financeira, em função da expansão do mercado de capitais, avanços das tecnologias de comunicação e informação, geradas de acordo com os aumentos de investimentos estrangeiros nos mercados de capitais internos.

Nessa linha, conforme enfoca Mapurunga, Meneses e Peter (2011), fez-se necessário um desenvolvimento mundial em prol da convergência internacional das normas contábeis, tendo como objetivo maior a comparação e compreensão das informações apresentadas nos diferentes países, tanto na contabilidade aplicada ao setor privado como ao setor público.

Calixto (2010) menciona que as normas internacionais de contabilidade se denominavam *International Accounting Standards (IAS)*, atualmente conhecidas como *Internacional Financial Reporting Standards (IFRS)*, formando um conjunto de normas emitidas e revisadas pelo *International Accounting Standards Board (IASB)* para a padronização dos reportes financeiros. O surgimento das IFRS foi fundamental para o desenvolvimento das *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, estas dirigidas ao setor público, em função de suas peculiaridades, conforme demonstram Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), que esclarecem que as IPSAS foram resultadas de um conjunto de normas editadas pelo *International Federation of Accountants (IFAC)*, evitando a necessidade de novos conceitos contábeis ao setor.

Portando, no que se refere ao processo de formação das IPSAS, é importante destacar que foi instaurado um entendimento de que suas normas tem por objetivo a busca por melhorias nas informações contábeis aplicadas ao setor público, permitindo a comparabilidade e a qualidade das informações contábeis divulgadas por entidades governamentais e, assim, buscando trazer estabilidade ao sistema econômico no mundo, proporcionando melhores informações sobre a gestão pública (IFAC, 2007; ERNEST & YOUNG; FIPECAFI, 2010).

O Quadro 1 apresenta a evolução IPSAS pelo IFAC comparando com as IFRS.

Quadro 1 – Evolução das normas divulgadas para o setor público (IPSAS)

| Norma | Título da norma | Baseado |
|--------------|---|--------------------------|
| IPSAS 1 | Apresentação das demonstrações financeiras. | IAS 1 |
| IPSAS 2 | Demonstrações de fluxo de caixa. | IAS 7 |
| IPSAS 3 | Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Retificações de Erros. | IAS 8 |
| IPSAS 4 | Efeito das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis. | IAS 21 |
| IPSAS 5 | Custos de empréstimos. | IAS 23 |
| IPSAS 6 | Demonstrações Consolidadas e Separadas. | IAS 27 |
| IPSAS 7 | Investimentos em Coligadas. | IAS 28 |
| IPSAS 8 | Empreendimento Controlado em Conjunto. | IAS 31 |
| IPSAS 9 | Receitas de transações com Contraprestação. | IAS 18 |
| IPSAS 10 | Apresentação das Demonstrações Contábeis em Economias Hiperinflacionárias. | IAS 29 |
| IPSAS 11 | Contratos de Construção. | IAS 11 |
| IPSAS 12 | Estoques. | IAS 2 |
| IPSAS 13 | Opções de Arrendamento Mercantil. | IAS 17 |
| IPSAS 14 | Eventos Subsequentes. | IAS 10 |
| IPSAS 15 | Instrumentos financeiros: Divulgação e apresentação (substituída por IPSAS 28 e 30 de IPSAS). | |
| IPSAS 16 | Propriedade para Investimento. | IAS 40 |
| IPSAS 17 | Ativo Imobilizado. | IAS 16 |
| IPSAS 18 | Relato de segmentos. | IAS 14 |
| IPSAS 19 | Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. | IAS 37 |
| IPSAS 20 | Evidenciação Sobre Partes Relacionadas. | IAS 24 |
| IPSAS 21 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não gerador de Caixa. | IAS 36 |
| IPSAS 22 | Divulgação de informações financeiras sobre o setor do governo geral. | N/A |
| IPSAS 23 | Receita de Transações sem Contraprestação (Tributos e Transferências). | N/A |
| IPSAS 24 | Apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis. | N/A |
| IPSAS 25 | Benefícios a Empregados. | IAS 19 |
| IPSAS 26 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa. | IAS 36 |
| IPSAS 27 | Ativo Biológico e Produto Agrícola. | IAS 41 |
| IPSAS 28 | Instrumentos Financeiros: Apresentação. | IAS 32 |
| IPSAS 29 | Instrumentos financeiros: Reconhecimento e mensuração. | IAS 39 |
| IPSAS 30 | Instrumentos financeiros: divulgações. | IFRS 7 |
| IPSAS 31 | Ativo Intangível. | IAS 38 |
| IPSAS 32 | Acordos de concessão de serviço: outorgante. | IFRIC 12 |
| IPSAS 33 | Adopção pela primeira vez de competência base IPSAS's. | (IFRS 1) |
| IPSAS 34 | Separar as demonstrações financeiras. | IAS 27 |
| IPSAS 35 | Demonstrações financeiras consolidadas. | IFRS 10 |
| IPSAS 36 | Investimentos em associadas e empreendimentos conjuntos. | IAS 28 |
| IPSAS 37 | Disposições comuns. | IFRS 11 |
| IPSAS 38 | Divulgação de interesses em outras entidades. | IFRS 12 |
| IPSAS 39 | Benefícios dos empregados. | IAS 19 |
| IPSAS 40 | Combinações de Setor Público. | IFRS 3 (parcialmente) |

Fonte: elaborado com base em Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2017).

Como observado no Quadro 1, a convergência contábil para o setor público (IPSAS) procurou ser uma adaptação das normas internacionais já aplicadas para o setor privado (IFRS). Assim, conforme destacado, para atender às necessidades da classe contábil, os comitês internacionais constituíram-se como instrumento indispensável para a harmonização dos reportes financeiros.

Destarte, a regulação contábil tornou-se fundamental tanto para a harmonização,

quanto para a manutenção das relações econômicas, tendo com intuito a busca em reduzir os riscos e os custos de transações econômicas (SILVA; MADEIRA; ASSIS, 2004). Portanto, são oportunas as pesquisas sobre contabilidade internacional aplicada ao setor público, devida a grande relevância de sua adoção, impactando na avaliação dos usuários da informação contábil e na credibilidade das demonstrações financeiras, para avaliação das ações das entidades governamentais no mundo, quanto os fluxos de capitais e movimentações econômicas no cenário global (CHAN, 2009; PWC, 2013).

2.2.2 Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCSP)

De acordo com Bezerra Filho (2014), a contabilidade vem sofrendo mudanças expressivas nos últimos anos no contexto internacional, impactando diretamente o setor público brasileiro, onde se percebe uma intrínseca necessidade de adequação em relação a essa evolução, fazendo-se necessária a convergência aos padrões internacionais.

Para acompanhar o processo de convergência da contabilidade pública brasileira, como aponta Diniz et al. (2015), a atuação do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) buscou, além da preparação, a discussão e o debate entre os profissionais da área e os usuários da informação contábil sobre as propostas para as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP).

O Quadro 2 apresenta as NBCASP e sua correlação com normas internacionais.

Quadro 2 – NBCASP emitidas pelo CFC até 2017

| NBC | Resolução CFC | Nome da Norma | Correção |
|------------------------------------|-------------------|--|-----------------------------|
| NBC TSP Estrutura Conceitual | 2016/NBCTSPEC | Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público | <i>Conceptual Framework</i> |
| NBC TSP 01 | 2016/NBCTSP01 | Receita de Transação sem Contraprestação | IPSAS 23 |
| NBC TSP 02 | 2016/NBCTSP02 | Receita de Transação com Contraprestação | IPSAS 9 |
| NBC TSP 03 | 2016/NBCTSP03 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes | IPSAS 19 |
| NBC TSP 04 | 2016/NBCTSP04 | Estoques | IPSAS 12 |
| NBC TSP 05 | 2016/NBCTSP05 | Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente | IPSAS 32 |
| NBC TSP 06 | 2017/NBCTSP06 | Propriedade para Investimento | IPSAS 16 |
| NBC TSP 07 | 2017/NBCTSP07 | Ativo Imobilizado | IPSAS 17 |
| NBC TSP 08 | 2017/NBCTSP08 | Ativo Intangível | IPSAS 31 |
| NBC TSP 09 | 2017/NBCTSP09 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa | IPSAS 21 |
| NBC TSP 10 | 2017/NBCTSP10 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa | IPSAS 26 |
| NBC T 16.6 R1 | 2014/NBCT16.6(R1) | Demonstrações Contábeis | não há |
| NBC T 16.7 | 1.134/08 | Consolidação das Demonstrações Contábeis | não há |
| NBC T 16.8 | 1.135/08 | Controle Interno | não há |
| NBC T 16.9 | 1.136/08 | Depreciação, Amortização e Exaustão (revogada a partir de 1º/1/19) | não há |

| | | | |
|-------------|----------|--|--------|
| NBC T 16.10 | 1.137/08 | Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público (revogada a partir de 1º/1/19) | não há |
| NBC T 16.11 | 1.366/11 | Sistema de Informação de Custos do Setor Público | não há |

Fonte: adaptado do site do Conselho Federal de Contabilidade (2018)

As NBCASP, atualmente obrigatórias a todas as esferas e entes governamentais, são responsáveis por tratarem de aspectos contábeis bem específicos, buscando unificar e aproximar as práticas contábeis das entidades públicas com as vivenciadas pelo mundo empresarial, de acordo com as suas mais diversas variações. Como se pode observar, o Brasil iniciou o processo de convergência da contabilidade pública às normas internacionais, não se correlacionando a todas as IPSAS.

3 METODOLOGIA

Com o objetivo de identificar em qual dos estágios do processo de institucionalização, elencados por Tolbert e Zucker (1996), encontra-se a implementação das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e realizar um comparativo com o estágio dos países membros da OECD, este trabalho realizou um levantamento bibliográfico de estudos empíricos acerca desse processo em âmbito nacional, a fim de saber em qual estágio – habituação, objetificação e sedimentação – o Brasil se encontra, e internacional, tendo como foco a análise dos países membros da OECD.

Os estudos brasileiros foram coletados em periódicos e anais de congressos nacionais, onde se buscou pesquisas que analisaram empiricamente o processo de adoção das IPSAS. Para os países membros da OECD, realizou-se uma busca por estudos empíricos nas bases de dados *Web of Science* e *Scopus*. Destarte, a amostra final dessa pesquisa é composta por 2 estudos nacionais e 8 internacionais que analisaram países membros da OECD.

O Quadro 3 apresenta as etapas do processo de institucionalização, suas características e particularidades da adoção das IPSAS em cada etapa desse processo e servirá como base para orientar a análise dos artigos estudados.

Quadro 3 – Institucionalização das IPSAS: Etapas e Características

| Etapas do Processo de Institucionalização | Características da Etapa | Características do Processo de Institucionalização em relação às IPSAS |
|--|---|--|
| Habituação | Desenvolvimento de um novo padrão de comportamento para a solução de problemas e adaptação desses padrões aos estímulos ambientais. Um exemplo desse estágio seriam mudanças que visam resolver problemas específicos e resultam em arranjos formais, tais como, políticas, normas e procedimentos. | Adoção bem recente das IPSAS; Processo adoção em fase de adaptação por parte dos entes afetados, sem uma certeza quanto a sua eficácia; Nível de convergência consideravelmente baixo. |

| Etapa do Processo de Institucionalização | Características da Etapa | Características do Processo de Institucionalização em relação às IPSAS |
|---|---|--|
| Objetificação | Os novos arranjos já se encontram disseminados no campo organizacional e há entre os agentes afetados por estes arranjos um consenso quanto sua validade. Essa validação pode se dá através da observação do processo em outras organizações. | Adoção das IPSAS já é uma realidade presente; Processo adoção se encontra em fase de exigência de seguimentos desses padrões por parte da maior parte ou de todos entes afetados; Nível médio de convergência. |
| Sedimentação | Esse estágio consiste basicamente na completa propagação das estruturas, sejam elas práticas, normas ou qualquer outro elemento organizacional, e sua perpetuação por um período consideravelmente longo. | Os padrões estabelecidos pelas IPSAS são seguidos pelos entes afetados já há algum tempo; Há uma baixa resistência a esses padrões por grupos opositores; Nível alto de convergência. |

Fonte: elaborado pelos autores com base em Tolbert e Zucker (1996) e Dias Filho e Machado (2012)

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS DADOS

Os estudos acerca do processo de adoção das IPSAS no Brasil e nos países membros da OECD, selecionados conforme descrito na metodologia, são apresentados no Quadro 4, que descreve as características gerais desses trabalhos, tais como: autor/ano, país estudado, periódico ou evento publicado, e objetivos da pesquisa.

Quadro 4 – Caracterização dos estudos empíricos acerca da adoção das IPSAS

| Autor (Ano) | País Estudado | Periódico ou Evento | Objetivo do Estudo |
|----------------------------------|----------------------|--|---|
| Sour (2012) | México | <i>International Journal of Public Sector Performance Management</i> | Explicar a diferença entre às IPSAS's e o sistema real de contabilidade mexicana para determinar em que medida a adoção da IPSAS durante a reforma do sistema contábil no México pode promover a transparência e a responsabilização em todos os níveis de governo. |
| Connolly e Wall (2012) | Reino Unido | <i>Public Money & Management</i> | Avaliar o processo de implementação dos padrões internacionais de divulgação financeira no setor público do Reino Unido, discutindo sobre às lógicas, desafios e custos associados à implementação desses padrões para o setor público. |
| Brusca, Montesinos e Chow (2013) | Espanha | <i>Public Money & Management</i> | Constatar que uma combinação de fatores, tais como a necessidade política de demonstrar melhorias na responsabilização do setor público, "código-lei" baseados em sistemas de governança, pressões da União Europeia para a harmonização da contabilidade empresarial e da a credibilidade resultante das grandes instituições internacionais que adotam a IPSAS, contribuíram conjuntamente para a sua legitimação na Espanha. |
| Bellanca e Vandernoort (2013) | Bélgica | <i>International Journal of Business and Management</i> | Descrever o atual sistema de contabilidade pública belga e analisar sua conformidade legal com às IPSAS 1, 6 e 22, que tratam de pontos chaves da contabilidade pública moderna. |

| Autor (Ano) | País Estudado | Periódico ou Evento | Objetivo do Estudo |
|--|----------------------|---|--|
| Otrusínová e Pastuszková (2013) | República Checa | <i>Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis</i> | Descrever o processo de transformação da contabilidade governamental para seguimento dos princípios de contabilidade (e.g. regime de competência) na república tcheca e identificar os maiores problemas associados com a introdução desses princípios. |
| Diniz et al. (2015) | Brasil | Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade | Avaliar a percepção dos membros do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) quanto às vantagens da implantação das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. |
| Rua (2016) | Portugal | <i>Intangible Capital</i> | Analisar o Plano Oficial de Contabilidade das Autarquias Locais (1999), às NICSP do IPSASB e suas várias opiniões doutrinárias sobre o reconhecimento dos bens de domínio público (BDP), bem como para verificar se existem problemas inerentes ao reconhecimento dos BDP em Portugal, e se esses foram superados pela adoção do NICSP. |
| Pinheiro Filho, Müller e Silva Neto (2016) | Brasil | Congresso Brasileiro de Contabilidade | Analisar o processo de convergência da contabilidade pública sob a ótica da Teoria Institucional, utilizando o modelo conceitual desenvolvido por Burns e Scapens (2000), a abordagem de Scoot (2008) acerca dos três pilares que constituem as instituições (reguladores, normativos e cultural-cognitivos) e o isomorfismo institucional de DiMaggio e Powell (1991) no estudo dos campos organizacionais. |
| Argento, Peda e Grossi (2018) | Estônia | <i>Public Administration & Development</i> | Explicar o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público para modernizar a contabilidade aplicada o setor público na Estônia. |

Fonte: elaborado própria com base nos autores citados

Em relação aos estudos brasileiros, Diniz et al. (2015) concluem que a adoção das IPSAS é positiva, e que o Brasil se encontra em processo de adaptação e aceitação das novas mudanças, porém, ainda existem resistências em relação à atualização de seus conceitos e os desafios trazidos pela convergência da contabilidade pública. E conforme Pinheiro Filho, Müller e Silva Neto (2016), esse processo se encontra atualmente na fase de incorporação das rotinas e regras pelos profissionais de contabilidade. Assim, de acordo com os resultados desses estudos, percebe-se que o Brasil encontrasse no início de uma transição do estágio de habitualização das IPSAS para a etapa de objetificação do processo de convergência, mas ainda bem distante de uma institucionalização dos novos padrões internacionais de contabilidade pública.

Ainda num contexto latino-americano, o trabalho de Sour (2012) aponta um baixo nível de harmonização no sistema de contabilidade no governo mexicano e menciona o pouco tempo de início da reforma como um dos possíveis motivos dos resultados encontrados. Esse resultado indica que a convergência no México às IPSAS se encontra em uma fase inicial, o

que corresponde a etapa de habitualização.

Rua (2016), ao estudar o reconhecimento dos bens de domínio público nos municípios portugueses, percebeu que faltam critérios definidos com precisão nos regulamentos de Contabilidade Pública, os quais estão presentes na IPSAS 17, o que revele que Portugal ainda não fez a adequação de suas normas ao padrão internacional, ou seja, ainda está começando o estágio de habitualização.

Ao analisar a adoção das IPSAS pelo governo espanhol, Brusca, Montesinos e Chow (2013) destacam que o processo se tratou de um isomorfismo mimético, ou seja, uma imitação das práticas adotadas por outros países da Europa e acrescenta, porém, que as IPSAS são usadas como modelo básico para emular, mas não sobrepor, o regime contabilístico existente. Portanto, o processo de institucionalização na Espanha ainda se encontra em sua fase inicial.

O trabalho de Conolly e Wall (2012) relata que a adoção dos padrões internacionais de contabilidade pública é um processo em andamento no Reino Unido, mas que enfrenta dificuldades devido ao alto custo e benefícios incertos, e que, apesar de ter havido uma preparação do pessoal responsável, problemas surgiram quando foram colocados em prática os novos procedimentos contábeis. Em relação a etapa do processo institucionalização, esta caminha para uma objetificação do processo.

A pesquisa de Argento, Peda e Grossi (2018) revelou que a Estônia não sofreu muitas resistências ao adotar às IPSAS como base para seu sistema de contabilidade pública, devido a inexistência de um sistema tradicional de contabilidade, por causa da recente mudança de regime político. Sua adoção aos padrões propostos pelas IPSAS iniciou no período de 2003 a 2005, como membro da União Europeia, o que sugere a uma transição entre a objetificação dessas normas para um estágio de sedimentação, devido a característica de baixa resistência apresentada pelo país.

A República Checa também se juntou aos vários países, que atualmente estão passando por reforma da contabilidade do setor público, e está em processo de adoção das IPSAS, conforme descreve a pesquisa de Otrusínová e Pastuszková (2013). Contudo, o processo ainda encontra bastante resistência por parte dos preparadores das demonstrações contábeis, uma vez que os mesmos acreditam que as novas regras apenas ocasionam aumento no seu trabalho, sem promover benefícios evidentes, demonstrando ainda permanecer no estágio da habitualização.

A Bélgica também enfrenta problemas parecidos, no que se refere a existência de

grupos resistentes a adoção das IPSAS, mas nesse caso a resistência parte dos representantes do governo que se limitam apenas a enfoque orçamentário, conforme é relatado no trabalho de Bellanca e Vandernoot (2013). Da mesma forma, pode-se dizer que o país ainda não passou do estágio de habitualização.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar o estágio de institucionalização das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público no Brasil e compará-lo com o de países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OECD). Também se buscou demonstrar o entendimento das normas contábeis voltadas para o setor público e a convergência aos padrões internacionais pelo mundo, mediante o entendimento da teoria institucional, com base na plataforma teórica em seu referencial.

Para atingir a o objetivo geral proposto foi realizada uma análise de estudos empíricos, levantados por meio de pesquisa bibliográfica acerca da temática, a fim de identificar em qual dos estágios do processo de institucionalização, proposto por Tolbert e Zucker (1996), o Brasil e os demais países analisados se enquadram em relação a essas normas.

Assim, observou-se que o Brasil ainda se encontra em uma fase inicial do processo de convergência do setor público a um padrão internacional. Desta forma, pode-se afirmar que o processo de institucionalização no caso brasileiro das IPSAS ainda está em uma fase de habitualização, mas que apresenta indícios de uma evolução para o da objetificação.

Por outro lado, pode-se perceber que, assim como o Brasil, os países membros da OECD, cujos estudos foram analisados através dos resultados das pesquisas empíricas em seus respectivos países, a saber, México, Reino Unido, Espanha, Bélgica, República Checa, Portugal e Estônia, também apresentaram em sua grande maioria características que remetem a fase de habitualização do processo.

Não foi possível encontrar artigos dos demais países da OECD, considerando os 35 membros da organização, dentre os países fundadores como Áustria, França, etc., bem como países considerados como grandes potências mundiais, como os Estados Unidos, Alemanha, Japão, entre outros.

Diante do exposto e considerando a limitação da pesquisa, é possível constatar que o processo de convergência do setor público é ainda recente no contexto mundial, diante da amostra estudada, e que ainda vai ser necessário algum tempo para que as mudanças propostas pelas IPSAS sejam integralmente aplicadas e vistas como legítimas pelas

instituições públicas, para alcance do estágio de sedimentação das normas. Portanto, esse estudo contribui para a literatura contábil ao apresentar um panorama comparativo do processo de convergência do setor público brasileiro com o de alguns países membros da OECD, à luz da teoria institucional.

Por fim, com base nas lacunas observadas na literatura, sugere-se a realização de estudos empíricos futuros que analisem longitudinalmente o avanço na adoção das IPSAS no Brasil e que comparem a evolução do processo entre seus Estados membros, bem como evolução em outros países.

REFERÊNCIAS

- ARGENTO, D.; PEDA, P.; GROSSI, G. The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. **Public Admin Dev.** v.18; n. 38, p. 39–49, 2018.
- BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management.** v. 8, n. 9, p. 122-133, 2013.
- BEZERRA FILHO, J. E. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público:** Atualizada com as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC T 16) do CFC e o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) da STN. 1 ed. São Paulo: Atlas, 2014.
- BRUSCA, I.; MONTESINOS, V.; CHOW, D. S. L. Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain, **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013.
- CALIXTO, L. Análise das pesquisas com foco nos impactos da adoção do IFRS em países europeus. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 21, n. 1, p. 157-187, 2010.
- CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Brasileiras de Contabilidade:** NBC TSP – do Setor Público. 2018. Disponível em: <<http://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>>. Acesso em: 27 abr. 2018
- CHAN, J. L. International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues. In: D'AMORE, M. (org.). **The Harmonization of Government Accounting and the Role of IPSAS.** Milan: McGraw-Hill, 2009.
- CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.
- CONNOLLY, C.; WALL, A. Implementing IFRSs in the public sector: caveats from a case in the UK, **Public Money & Management**, v. 32, n. 1, p. 53-60, 2012.
- DELOITTE TOUCHE TOHMATSU LIMITED. IPSAS in your pocket: 2017 edition. New York: Delloite Touche Tohmatsu Limited, 2017.
- DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da Pesquisa em Contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A. B. (Org.) **Teoria Avançada da Contabilidade.** 2 ed. São Paulo: Atlas, 2012.
- DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and

collective rationality in organizational fields. **American Sociological Review**, n. 48, n. 2, p.147-160, 1983.

DINIZ, J. A.; SILVA, S. F. S.; SANTOS, L. C.; MARTINS, V. G. Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 9, n. 3, p. 275-294, 2015.

ERNEST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de Normas internacionais de contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IFAC - INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. **Internatonal Public Sector Accounting Standard Board: Strategy and Operational Plan**. New York: IFAC, 2007.

MAPURUNGA, P.V.R.; MENESES, A.F.; PETER, M.G.A. O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. **Revista Controle**, v. 09, n. 1, p. 87-107, 2011.

MARTINS, E.; MARTINS, E. A.; MARTINS, V. A. Normatização contábil: ensaio sobre sua evolução e o papel do CPC. **Revista Informação Contábil**, v. 1, n. 1, p. 7-30, 2007.

MEIRELLES JUNIOR, J. C.; MEIRELLES, C. D. A. A busca pela harmonização das normas internacionais de contabilidade. **Revista Mineira de Contabilidade**, v. 1, n. 33, p.6-15, 2009.

NAGATSUKA, D. A. S.; TELLES, E. L. **Manual de Contabilidade Introdutória**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

OECD - ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT.

Secretary-General's Annual Report to Ministers. Paris, 2017. 133 p.

OTRUSINOVÁ, M.; PASTUSZKOVÁ, E. Transformation process of state accounting to accrual basis accounting in conditions of the Czech Republic. **Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis**, v. 61, n. 7, p. 2593–2602, 2013.

RUA, S. C. El reconocimiento de los bienes de dominio público: El caso de los municipios portugueses. **Intangible Capital**, v. 12, n. 1, p. 73-94, 2016.

PINHEIRO FILHO, C.; MÜLLER, C. A. S.; SILVA NETO, J. M. Uma abordagem institucionalista sobre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil e a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 20., 2016, Fortaleza, **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Centro de Eventos do Ceará (CEC), 2016.

PWC - PRICEWATERHOUSECOOPERS. **Towards a new era in government accounting and reporting**. 2013.

RODRIGUES, L. L.; PEREIRA, A. A. C. **Manual de Contabilidade Internacional: A diversidade contabilística e o processo de Harmonização Internacional**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

SILVA, C. B. A.; MADEIRA, G. J.; ASSIS, J. L. F. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade Brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 1, p. 115-139, 2004.

TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. The institutionalization of institutional theory. In: CLEGG, S.; HARDY, C.; NORD, W. (Org.). **Handbook of organization studies**. London: SAGE, 1996. p. 175-190.

ZÜRN, M. Globalization and Global Governance. In: CARLSNAES, W. et al. (Ed.). **Handbook of International Relations**. 2. ed. Thousand Oaks: Sage Publications, 2013.