


ESTUDO COMPARATIVO SOBRE O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE APLICADOS AO SETOR PÚBLICO NO BRASIL E EM PORTUGAL

 <https://doi.org/10.56238/arev6n3-002>

Data de submissão: 01/10/2024

Data de publicação: 01/11/2024

Tiago Mota dos Santos

Doutor em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília

Eduardo Tadeu Vieira

Doutor em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília

Edmilson Soares Campos

Doutor em Ciências Contábeis
Universidade de Brasília

RESUMO

A Nova Sociologia Institucional preconiza que estruturas e procedimentos internos, incluindo a contabilidade, são influenciados por elementos externos, assim as organizações e a contabilidade são levadas a incorporar práticas e procedimentos institucionalizados socialmente. Neste sentido, podemos vincular o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade como a incorporação de práticas e procedimentos institucionalizados socialmente. Sendo assim, pesquisar sobre os desafios que os países percorreram auxilia outros a conhecer os obstáculos que o processo de convergência impõe. Destarte, o objetivo desta pesquisa é verificar quais foram os desafios que influenciaram o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e em Portugal. No Brasil os desafios começam pelo incentivo de uma maior participação da academia no assunto, do ponto de vista crítico, acompanhado por um full disclosure, seguido por uma aderência maior das normas brasileiras com as internacionais, auxiliados por uma evidenciação de todos os ativos e passivos pelo regime de competência, além de suportar pressões nos campos políticos e cultural. Em Portugal os desafios começam pelo incentivo a formação dos contabilistas portugueses que terão de lidar com uma contabilidade fundada em princípios, seguido da criação mecanismos institucionais que suportem pressões nos campos político e cultural, investir na harmonização da legislação local de modo que se obtenha uma maior comparabilidade, acelerar o uso do SNC-AP em todas os órgãos portugueses e promover os ajustes contábeis necessários que informem o valor real do patrimônio das entidades envolvidas no processo.

Palavras-chave: IPSAS. IPSASB. IFAC. Brasil. Portugal.

1 INTRODUÇÃO

Os indivíduos defrontam-se com a necessidade de pautar o seu comportamento por normas ou princípios que se ajuízam mais corretas ou dignas de serem cumpridas (Vázquez, 1992). Estas normas ou princípios são aceitas intimamente segundo Vázquez (1992), ou impostas por um regulador que decide qual conjunto de regras atinge melhor os objetivos regulatórios conforme Frantz & Instefjord (2018), e reconhecidas como compulsórias: de acordo com elas, os indivíduos compreendem que devem agir desta ou daquela maneira de acordo com Vázquez (1992).

Desta forma grupos sociais “tem a pretensão de que seus princípios e suas normas tenham validade universal” (Vázquez, 1992), tentando levar em conta as necessidades, interesses, fatores sociais, culturais e econômicos de cada ente. Dado o exposto, podemos assumir que os Normatizadores Internacionais da Contabilidade o *International Accounting Standards Board* (IASB) e o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) são grupos sociais que buscam a edição de normas contábeis com validade universal.

Do ponto de vista teórico a Nova Sociologia Institucional (NIS), uma vertente da Teoria Institucional, explica que o ambiente institucional é caracterizado pelo aceite de normas, práticas e crenças onde organizações e indivíduos precisam se conformar para serem aceitos, receberem apoio e legitimidade, ademais para a NIS o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade é resultado de pressões exercidas pelo ambiente no qual a contabilidade opera (de Moura Soeiro & de Araújo Wanderley, 2019).

No âmbito da contabilidade societária o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, com a adoção das *International Financial Reporting Standards* (IFRS), editadas pelo IASB, cresceu e ganhou relevância especialmente no início do século XXI, com a exigência de sua adoção no âmbito da União Europeia (Dantas et al., 2010).

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público segundo Jones (1992) os esforços normativos desenvolvidos nos Estados Unidos da América, apesar de não convergirem atualmente aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor públicos produzidos pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB/IFAC), influenciaram significativamente a partir dos anos 80 diversos países, destacando-se: Canadá, Reino Unido e Nova Zelândia.

Quanto às normas editadas pelo IPSASB seu crescimento e relevância deve-se a dois fatores, o primeiro ocorreu a partir de 2004 com o surgimento do IPSASB, após a extinção do *Public Sector Comimittee* (PSC) e o segundo ocorreu em vinte e dois de novembro de 2011 quando o IASB e o *International Federation of Accountants* (IFAC) firmaram um acordo visando o fortalecimento e a

cooperação para o desenvolvimento de normas contábeis de alto padrão para os setores privado e público (Berger, 2018).

No Brasil os primeiros passos ao processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor públicos produzidos pelo *IPSASB/IFAC* no âmbito normativo ocorreu com a publicação da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.111/2007 que versava sobre a interpretação dos Princípios de Contabilidade sob a Perspectiva do Setor Público, dando início ao processo de edição das primeiras normas aplicadas ao Setor Público, com isso, em 2008 10 normas foram publicadas seguindo os padrões normativos do *IPSASB/IFAC*.

Porém, quando da publicação dessas normas não houve por parte da classe contábil brasileira (profissionais e academia) um engajamento crítico sobre onde a contabilidade pública estava, onde queria chegar e como a tradução de normas internacionais, produzidas por profissionais que desconhecem a realidade político/cultural brasileira, poderiam ser aplicadas a todo o custo no Brasil.

No âmbito da regulação brasileira segundo Figueiredo (2017):

[...] Ministério da Fazenda do Brasil publicou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, dispondo sobre a intenção de convergir as regras contábeis voltadas para entes públicos de acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – IPSAS, emitidas pela IFAC através do seu comitê, o IPSASB (Figueiredo, 2017, p. 18).

O regulador brasileiro, exercendo seu papel, justifica o processo de convergência primeiro por conta do cenário econômico mundial e por causa da globalização; em segundo lugar por conta do estágio econômico alcançado pelo Brasil e somente em terceiro lugar cita a transparência e a comparabilidade como atributos de qualidade das demonstrações financeiras convergidas (Fazenda, 2008).

Ao contrário do Brasil (que optou pela convergência internacional aos padrões de contabilidade aplicados ao setor público em um momento econômico estável, apesar do resto do mundo sofrer as consequências da crise econômica de 2008) Portugal não teve esse mérito, com uma economia em crise (Pereira, 2018) e um sistema contábil frágil (Gonçalves, Lira, & da Conceição Marques, 2017) o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor públicos produzidos pelo IPSAB em Portugal iniciou em 2011.

Por meio do Decreto-Lei Português n.º 134/2012, foi criada a Comissão de Normalização Contábil que ficou encarregada da elaboração de um sistema contábil que atendesse às exigências de um adequado planejamento, prestação de contas e controle financeiro e que fosse convergente com as normas emitidas pelo *IPSASB/IFAC* (Gonçalves et al., 2017).

Dos Santos e Alves (2016) verificaram o impacto, no período de transição, da adoção das normas produzidas pelo *IPSASB/IFAC* no balanço patrimonial e em uma demonstração dos resultados de um organismo público português elaborados em conformidade com o Plano Oficial de Contabilidade Pública, notaram que os impactos derivados da mudança do padrão normativo foram significativos e consistentes com as pesquisas anteriores, fortalecendo o processo de convergência em Portugal.

Considerando o exposto e apoiado nos fundamentos da Nova Sociologia Institucional (NSI), uma vertente da Teoria Institucional, que identifica características que permitem verificar os desafios, a extensão das pressões coercitivas, normativas e miméticas capazes de influenciar a convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicado ao setor público nos países abordados (Pires, 2018) é que surge a inquietação sobre quais foram e serão os desafios que influenciaram o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e em Portugal? Destarte, o objetivo geral deste é demonstrar quais foram e serão os desafios enfrentados, de maneira geral, por ambos os países.

Há evidências de que o normatizador tem um papel fundamental no processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade, uma vez que suas normas são aceitas pelo ambiente institucional e para as organizações possuem validade universal, entretanto, os desafios impostos nesse processo são vários: reestruturações tecnológicas, mudanças culturais, políticas, legais e capacitação de pessoal. Todo esse esforço para produzir Demonstrações Financeiras de qualidade que transmitam confiança. Além do exposto, esse cenário econômico/contábil dicotômico vivenciado por Brasil e Portugal no momento em que decidem enveredar pelo processo convergência aos padrões internacionais justifica essa pesquisa.

2 TEORIA INSTITUCIONAL E SUAS VERTENTES

A Teoria Institucional segundo Scott & Meyer (1994) e Mintzberg et al. (2000) pode ser conceituada como aquela que administra impressões, procura explicar a estrutura e o funcionamento das instituições numa realidade social, sob esse panorama, elas são vistas como entes que atuam em função das regras, dos procedimentos, crenças e valores predominantes em um determinado contexto.

Para Schultz (2016) ela busca entender como as organizações procuram legitimar-se em seu ambiente, além disso a busca da legitimação vai justificar a existência de estruturas organizacionais análogas e de organizações que adotam práticas de gestão similares. Partindo desta abordagem, que fornece subsídios para a análise das pressões institucionais sofridas por uma organização, diversos autores institucionalistas segundo Daft (2014, p. 187), lembram que “as organizações adotam

estruturas e processos para agradar às pessoas de fora e essas atividades acabam por assumir um status de regras nas organizações”.

Para Mintzberg et al. (2000) a teoria institucional vê o ambiente como depósito de recursos econômicos e simbólicos; entende-se por recursos econômicos o dinheiro tangível, terra e maquinário e por recursos simbólicos valores intangíveis como reputação de eficiência, líderes celebrados por realizações pretéritas e o prestígio derivado de conexões com empresas e conhecidas. Nota-se que o grande desafio das organizações é equilibrar esses recursos de modo que as organizações diminuam as incertezas rodeiam o seu ambiente (Schultz, 2016).

Scott & Meyer (1994) e Pires (2018) indicam que há várias vertentes à Teoria Institucional, sendo aquelas que mais são pesquisadas na área contábil são: a nova economia institucional, a velha economia institucional e a nova sociologia institucional.

A ênfase da nova economia institucional são as instituições econômicas onde os envolvidos querem economizar nos custos transacionais, os agentes agem oportunamente e a racionalidade é limitada. A velha economia institucional foca nas rotinas da organização e sua institucionalização e a nova sociologia institucional se contrapõe ao modelo organizacional baseado nas concepções racionais (Pires, 2018).

3 A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL (NSI)

Visto isso, inicialmente os estudos sobre a NSI procuraram demonstrar como e porque ocorre alterações nas estruturas organizacionais formais quando não existe uma explicação apontando unicamente para motivos de busca de eficiência. Essas alterações são entendidas como sendo culturais e políticas enfocando a inquietação mais na legitimidade e no poder do que apenas na eficiência (Carruthers, 1995).

A NSI idealiza que as estruturas e procedimentos internos, incluindo a Contabilidade, são modelados por elementos externos ao invés de desígnios que levam em consideração a eficiência (Moll et al. (2006) e Pires (2018)). Meyer e Rowan (1977) propõe que organizações são direcionadas a incorporar práticas e procedimentos que estão institucionalizados socialmente e que funcionam como costumes racionalizados de procedimento adequado.

Seguindo o raciocínio de Meyer e Rowan (1977) pode-se vincular a incorporação de práticas e procedimentos com o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade que segundo Niyama (2010) é um processo que procura preservar as particularidades legais e culturais inerentes a cada país de modo que se permita comparabilidade das informações financeiras entre as entidades de diversos países distintos.

Cabe salientar que as Instituições se diferem no grau em que as atividades chegam às mãos dos contadores, as atividades realizadas exigem a participação de mais contadores do que as mesmas atividades realizadas há décadas ou séculos atrás. Nessa ótica a expansão do trabalho contábil reflete o tamanho e a diferenciação das organizações modernas (Blau & Schoenherr, 1971; citados por Scott & Meyer (1994) vide p. 122), como uma questão de necessidade técnica, então a atividade contábil surge para manter um controle central em uma situação de crescente complexidade ou diferenciação.

Nesta seara, os países irão adequar suas estruturas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade expedidas pelo organismo padronizador (*IPSASB/IFAC*) de forma que sejam reproduzidos procedimentos, regras e estruturas que aumentam sua legitimidade externa (Carruthers, 1995). Com isso, as informações financeiras, assim como as organizações, tendem a ser parecidas e o foco do contexto institucional repousa no processo de isomorfismo, que representa a semelhança estrutural entre as organizações (Beckert, 1999).

Para DiMaggio & Powell (2005) existem dois tipos de isomorfismo: o competitivo é aquele em que se supõe uma racionalidade sistêmica que enfatiza a competição no mercado, a mudança de nichos e medidas de adequação e o institucional que complementa o conceito de isomorfismo competitivo, segundo Kanter (1972, p. 152-54), citados por DiMaggio & Powell (2005), existem forças que pressionam as organizações em direção a uma adaptação ao mundo exterior, ou seja no ambiente contábil essa “adaptação ao mundo exterior” pode ser compreendida como o processo de convergências as normas internacionais de contabilidade.

O isomorfismo institucional pode ser classificado em 3 categorias, segundo DiMaggio & Powell (2005), Moll et al. (2006) e Pires (2018), como sendo: 1. coercitivo, que decorre das influências políticas e da adversidade da legitimidade; 2. mimético, resultado das respostas padronizadas à incerteza; e 3. normativo, associado à profissionalização. No tocante ao processo de convergências as normas internacionais de contabilidade o isomorfismo normativo é o mais adequado para explicar tal processo.

Por fim, para ilustrar o uso da NSI diversas pesquisas são desenvolvidas na área contábil a partir da Teoria Institucional e seus insights. Sendo assim e considerando os objetivos deste estudo, apresentam-se a seguir pesquisas que investigam a escolha e adoção de práticas contábeis pela perspectiva da NSI.

Pires (2018), em sua tese de doutoramento, procurou identificar que diferentes tensões institucionais influenciam o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação dos *heritage assets* em museus australianos, neozelandeses e ingleses apoiando-se nos fundamentos da NSI, para identificar características dos museus que permitissem a verificação da extensão com que estavam sujeitos a

pressões coercitivas, normativas e miméticas capazes de influenciar as práticas contábeis observadas. Os resultados revelaram que há adoção de diferentes práticas tanto quando os museus de um mesmo país são observados, como quando os países são comparados entre si, ademais, pressões normativas e miméticas podem exercer influência no tratamento contábil dispensado aos *heritage assets* nos três países estudados.

Santos, L. A. F. et al. (2017) amparando-se em conceitos no âmbito da NSI buscaram indagar a nível epistemológico onde o conservadorismo seria classificado hoje na estrutura conceitual da Contabilidade, para tanto investigaram se havia predominância de tal prática entre empresas listadas na B3, no período de 2007 e 2013, diante da regulação das IFRS e quais foram as motivações para isso. Os resultados rejeitam a hipótese de que medidas de conservadorismo não foram subjugadas pela aplicação do valor justo.

Almeida & Callado (2017) buscaram identificar, a luz da NSI, características isomórficas na divulgação de indicadores de desempenho sociais e ambientais de empresas do ramo de energia elétrica de 2010 a 2013, analisaram 66 relatórios de sustentabilidade publicados por 21 empresas (disponíveis no *website da Global Reporting Initiative - GRI*). Seus resultados apontam um aumento de 82% de adesão voluntária ao padrão de relatório de sustentabilidade da GRI e indicam um processo de aprendizagem para implementação do relato de sustentabilidade nos moldes da GRI, para os autores isso os resultados podem ser explicados como indicativos do processo de isomorfismo normativo.

4 O IPSASB/IFAC

O processo de convergência aos padrões internacionais passa necessariamente pelas normas emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB/IFAC)*. Suas normas têm por objetivo a melhoria da qualidade dos relatórios financeiros de propósito geral emitidos por entidades do setor público, proporcionando análises mais acuradas sobre os processos de alocação de recursos feitos pelos governos e uma maior transparência e prestação de contas (Berger, 2018).

Criado em 05/1987 o *IPSASB/IFAC*, um dos quatro conselhos apoiados pela Federação Internacional de Contadores (IFAC), é um comitê independente que desenvolve Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*IPSAS*). Composto por 18 membros que representam os seguintes países: Austrália, Áustria, Brasil, Canadá, China, França, Alemanha, Itália, Japão, Nigéria, Nova Zelândia, Panamá, Romênia, África do Sul, Suíça, Reino Unido e Estados Unidos. Sendo a Presidência exercida pelo Reino Unido, desde 2016, pelo Senhor *Ian Carruthers*. Atualmente, o programa de trabalho do *IPSASB/IFAC* reflete a necessidade de se abordar questões específicas do setor público e, ao mesmo tempo, manter a convergência com as IFRS (Berger, 2018 & IFAC, 2018a).

O *IPSASB/IFAC* segue um processo estruturado na produção das normas, transparente e público. Este processo oportuniza aos interessados nos relatórios financeiros do setor público, incluindo preparadores e usuários, a evidenciar seus pontos de vista (por meio de cartas comentário) conhecidos pelo *IPSASB/IFAC*, e assegurar que eles sejam considerados no desenvolvimento da definição de novos padrões (IFAC, 2018b).

Trabalhando desde 1997, o *IPSASB/IFAC* desenvolveu e emitiu um conjunto de 38 padrões, 3 diretrizes práticas recomendadas, que orientam de forma ampla relatórios financeiros de propósito geral, além disso orientam os países (que utilizam o regime de caixa) a progredirem para o regime contábil de competência. Em outubro de 2014, o *IPSASB/IFAC* emitiu a primeira Estrutura Conceitual de normas contábeis aplicadas ao setor público, um marco conceitual global para entidades desta esfera, a norma magna sustentará as atividades de desenvolvimento, diretrizes e definição de padrões do *IPSASB/IFAC* (IFAC, 2018b).

O *IPSASB/IFAC* justifica o uso do regime de competência em função dos governos que relatam em regime de caixa não contabilizarem passivos significativos, como pensões e empréstimos de funcionários e ativos, como imobilizado e investimentos. Para qualificar a informação contábil produzida pelo setor público o *IPSASB/IFAC* incentiva esses países a adotar o regime de competência - que melhorará a gestão financeira e aumentará a transparência, resultando em uma visão mais abrangente e precisa da posição financeira das finanças públicas do Governo, ademais muitos países e instituições internacionais já adotaram as *IPSAS* - muitas outras estão a caminho da convergência (IFAC, 2018b).

5 PESQUISAS RECENTES SOBRE CONVERGÊNCIA

Quanto a pesquisa contábil sobre convergência aos padrões internacionais proposto pelo *IPSASB Zeff* (2007) pesquisou sobre os obstáculos, a nível global, de uma comparabilidade e convergência de alto nível, neste trabalho observou que a comparabilidade é uma noção muito difícil de entender mesmo dentro de um país, sem falar globalmente, também notou que os países buscam a convergência (ou harmonização contábil até os anos 90) aos padrões internacionais com a intenção de fomentar a compatibilidade de suas normas contábeis com esses padrões e ampliar a comparabilidade das demonstrações financeiras produzidas localmente.

Rocher (2017) crítica a utilização das práticas contábeis do setor privado como forma de modernizar a gestão das organizações públicas no curto prazo, sua pesquisa revelou que ao priorizar a adaptação de normas internacionais de contabilidade do setor privado para o setor público, sem

considerar os aspectos específicos do setor público, levou os normatizadores há resultados improdutivos.

Lima et Al. (2017) verificaram o nível de aderência das Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público Brasileiro (NBCASP) em relação as *IPSAS*, ou seja, outro desafio enfrentado pelos Órgãos Normatizadores e Reguladores Brasileiros na convergência das normas brasileiras às *IPSAS*. Para conduzir a pesquisa utilizaram a técnica de análise de conteúdo de Bardin em conjunto com o software *NVivo Pro11*, compararam o conteúdo do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) com o *Handbook 2016* do *IPSASB/IFAC* e concluíram que o nível de aderência do MCASP com aquele é baixo, em torno de 40%.

Nunes e Lima (2017) procuraram fazer uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público, publicada em 2016, objetivando verificar as dificuldades não superadas nos oito anos do processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. Concluíram que a edição da Estrutura Conceitual do Setor Público foi um passo importante, por ser considerada a norma das normas, entretanto a convergência às normas internacionais de contabilidade tentou, e tenta ainda, superar diversos desafios como: pressões políticas dos entes federados, resistências culturais, a formação técnica dos contadores e técnicos e a ausência de debate na academia.

Zuccolotto et Al. (2017) pesquisaram sobre os desafios da utilização do regime de competência e da convergência às *IPSAS* em quatro países, incluindo o Brasil que em 2016 publicou seu Balanço Patrimonial contendo o patrimônio líquido negativo pela primeira vez. Por meio de um estudo comparativo concluíram que o patrimônio líquido negativo apresentado nas demonstrações contábeis brasileiras é fruto de diversas mudanças nos critérios de avaliação de ativos e passivos decorrentes da adoção do regime de competência e da convergência as *IPSAS*; ademais o desafio gerado pela adoção do regime de competência e da convergência às *IPSAS* será o reconhecimento de diversos ativos fora do Balanço brasileiro como ativos de infraestrutura e biológicos e outros passivos como o passivo atuarial dos Servidores Militares.

No cenário Português Jesus & Almeida (2017), por meio de um estudo de caso conduzido por uma investigação qualitativa, pesquisaram sobre a adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal que adveio em detrimento da grave crise da dívida pública que acometeu o país no período de 2009 a 2014; a época o Fundo Monetário Internacional (FMI) compulsou Portugal a reduzir o déficit público e buscar o equilíbrio do orçamento público, más para atingir os objetivos uma reforma na contabilidade aplicada ao setor público português era necessária.

Nunes et al. (2017) pesquisaram, por meio de um estudo de caso nas entidades vinculadas ao Serviço Nacional de Saúde português, sobre os impactos da implantação do SNC-AP em relação ao patrimônio das entidades e sobre sua dificuldade de implantação. No tocante ao processo de implantação concluíram que o desafio a ser superado pelos contabilistas portugueses é o da qualificação técnica em relação ao SNC-AP, dado que o processo de implantação deste envolve uma pluralidade de sujeitos (poder político, reguladores, dirigentes e as equipes contábeis que laboram nos órgãos), em relação aos impactos, segundo Nunes et al. (2017), os ativos e passivos não correntes foram impactados negativamente e, contudo, o patrimônio líquido adveio positivo; esses resultados indicam que haverá uma preocupação maior em entidades de maior dimensão, ou seja, tamanho.

Da Costa Marques (2018) analisou a reforma da contabilidade portuguesa baseada no SNC-AP, face ao regime anterior, ela concluiu que o SNC-AP configura um modelo contábil moderno balizado em princípios, além disso permite dotar a administração pública portuguesa de sistemas orçamentário e financeiro mais eficientes e convergentes com os adotados a nível internacional, ademais com o a implantação do SNC-AP ajustes patrimoniais serão necessários em razão da adoção do regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público português.

Rua (2018) pesquisou, por meio de um estudo comparativo e qualitativo, os sistemas contábeis português (SNC-AP) e espanhol (PGCP) baseados em *IPSAS* relativo à mensuração de ativos não circulantes. Considerando o objeto da pesquisa a autora não vê distinções entre os sistemas contábeis em relação a mensuração de ativos não circulantes, destacando-se a mensuração inicial destes, especificamente para o caso português o desafio é a escolha do tratamento contábil dado a mensuração posterior das propriedades destinadas a investimento, para esses ativos o SNC-AP prevê dois modelos de mensuração que são custo ou valor justo.

Sendo assim, investigar quais desafios institucionais influenciaram o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público do *IPSASB/IFAC* no Brasil e em Portugal, fundamentado na NSI parece-nos razoável para a compreensão desses desafios.

6 METODOLOGIA

Na busca de respostas para quais os desafios enfrentados por ambos países segundo Gil (2017) essa pesquisa classifica-se quanto a forma do exame da inquietação como qualitativa, relativo a sua finalidade como aplicada e quanto a seus objetivos gerais classifica-se em explicativa dado que procura identificar quais foram os desafios enfrentados por ambos países objeto da pesquisa.

Na busca de alcançarmos o objetivo proposto nesta confeccionamos uma entrevista estruturada, segundo Lodi (1974) nesse tipo o entrevistador segue um roteiro previamente estabelecido, aqui não

há o uso da discricionariedade na condução do processo de entrevista, dado que as perguntas feitas foram previamente determinadas.

Para elaboração das perguntas dispostas na entrevista optamos por trilhar o seguinte caminho: elaboramos a primeira versão das perguntas a serem enviadas aos entrevistados e submetemos a uma rodada de avaliação por pares a cegas (aqui um dos autores elaborou as questões e os demais criticaram sem a intervenção uns dos outros); após a avaliação por pares promovemos as devidas correções e incluímos as contribuições sugeridas.

Na segunda rodada encaminhamos a segunda versão da entrevista para três juízes (Professores vinculados a um Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis e que lecionam em Doutorado) o envio do questionário deu-se por e-mail, os juízes foram selecionados aleatoriamente e essa avaliação também fora feita às cegas. Obtivemos a resposta somente de um dos juízes e incluímos todas as sugestões na versão final do questionário para os entrevistados.

A versão final da entrevista aplicada a amostra selecionada foi:

Bloco 1 – Identificação do Entrevistado:

1. Descreva sua trajetória profissional.

Bloco 2 – O Processo de Convergência de modo Geral e o IPSASB:

2. [...] grupos sociais “tem a pretensão de que seus princípios e suas normas tenham validade universal” (Vázquez, 1992), tentando levar em conta as necessidades, interesses, fatores sociais, culturais e econômicos de cada ente. Tomando como base o texto comente sobre como o processo normativo e as normas editadas pelo IPASB buscam essa “validade universal”.
3. O processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade é resultado de pressões exercidas pelo ambiente no qual a contabilidade aplicada ao setor público opera? Explique sua resposta
4. Os Estados Unidos da América, apesar de não convergirem atualmente aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público produzidos pelo IPSASB, exercem influência sobre o processo normativo do Board? Comente.
5. Fale sobre a importância do Regime de Competência (*accruals basis*) para o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor públicos do IPASB.

Bloco 3: O Processo de Convergência no seu País de Origem:

6. Fale sobre o seu papel profissional (atuando direta ou indiretamente) no processo de convergência do seu país de origem?

7. Fale sobre a situação econômica do seu país de origem ao optar pelo processo de convergência?
8. O cenário econômico do seu país de origem no momento do processo de convergência foi preponderante para a adoção das normas internacionais do IPSASB?
9. Discorra sobre o estágio que o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público pelo IPSASB que seu país se encontra.
10. Fale sobre desafios que seu país de origem irá enfrentar para conclusão do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público pelo IPSASB.

Os entrevistados foram selecionados admitindo a “conveniência do pesquisador” que procurou observar aqueles personagens que interagiram de forma direta no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público em seus países, ou seja, tiveram papel relevante na tomada de decisão quanto ao tema.

A entrevista foi encaminhada para o e-mail dos entrevistados e os mesmos tiveram vinte dias, após o recebimento, para responderem as perguntas, os entrevistados não souberam da existência uns dos outros e não tiveram contato para dialogarem sobre as respostas das perguntas feitas. As respostas foram enviadas aos pesquisadores também por e-mail e não houve nenhum tipo de manipulação que alterasse seu conteúdo.

Para análise do material coletado nas entrevistas utilizamos a técnica análise de conteúdo, preconizada por Bardin (1977), que é demonstrada como um rol de diversas de técnicas de análise das comunicações, utilizando procedimentos sistemáticos e racionais na descrição do conteúdo das mensagens, sua intenção é inferir conhecimentos relativos às condições de produção, inferência esta que recorre a indicadores (quantitativos ou não).

A análise de conteúdo é dividida em três etapas: a pré análise, a exploração do material e o tratamento dos resultados buscando-se a inferência e a interpretação (Bardin, 1977). Na pré análise busca-se a organização do material e a elaboração de indicadores que fundamentem a interpretação final do material (Bardin, 1977).

Segundo Bardin (1977) a construção de indicadores auxiliam na interpretação final do material e podem ser a menção explícita de um tema em determinada mensagem, assim parte-se do princípio que este tema é mais importante para o locutor dado sua repetição, sendo assim, ousaremos propor dois indicadores, construídos a partir pesquisa, sendo eles:

I1: Crise fiscal como epicentro do processo de convergência – quando não há presença de crise fiscal os entes não investem no processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

I2: O regime de competência é o primeiro passo para o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público.

Um dos passos da análise de conteúdo e a montagem do quadro categorial sobre a percepção dos entrevistados quanto aos temas perguntados, essas categorias foram criadas a partir das respostas apresentadas por cada entrevistado com o auxílio do software MAXQDA 2020.

7 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para criarmos as categorias consolidamos as entrevistas no seguinte formato: pergunta, resposta Brasil e resposta Portugal, após o feito o documento gerou 34 segmentos codificados que são apresentados na tabela 1 abaixo:

Tabela 1 – Categorias

| Categorias | Descrição da Categoria | Frequência |
|--|--|------------|
| Crise fiscal estimula o processo de convergência. | A crise fiscal estimula o processo de convergência às normas internacionais do IPSASB. | 6 |
| Regime de competência é fundamental para a convergência. | O regime de competência (<i>accrual basis</i>) é fundamental para o sucesso do processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade. | 3 |
| Validade Internacional. | As normas IPSASB procuram ter validade internacional | 3 |
| Atualização legislativa. | É necessária uma atualização dos dispositivos legais para que haja a convergência às normas de contabilidade aplicada ao setor público. | 2 |
| A falta de recursos financeiros. | Parcos recursos financeiros são um entrave para o processo de convergência. | 2 |
| Processo de Convergência em andamento. | O processo de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público está em andamento. | 2 |
| Sou estabelecedor de normas no âmbito nacional. | Sou responsável, ou laboro no órgão responsável, pelo estabelecimento de normas de contabilidade aplicada ao setor público, atuando diretamente no processo de convergência. | 2 |
| Conflito normativo existente. | As normas produzidas pelo board produzem um conflito normativo no ente por não levarem em consideração situações regionais. | 2 |
| Normas locais convergidas. | As normas locais estão convergidas às normas do IPSASB. | 1 |
| Capacitação profissional. | Diversos órgãos e profissionais necessitam de capacitação para lidar com o processo de convergência. | 1 |

| | | |
|--|---|---|
| Formato federativo. | O formato federativo (união, estado e município) no qual o ente está submetido é um impeditivo para o sucesso do processo de convergência às normas internacionais. | 1 |
| Represento a Academia no processo de convergência. | Sou representante da Academia / Pesquisadores. | 1 |
| Sou membro do IPSASB. | Atuo como membro do IPSASB. | 1 |
| Regime de caixa é limitado. | O regime de caixa utilizado em alguns países limita a tomada de decisão por não demonstrar a situação das contas nacionais no longo prazo. | 1 |
| EUA não influência o processo normativo do IPSASB. | Os EUA não influenciam o processo normativo do board para a produção de normas aplicadas ao setor público. | 1 |
| Financiadores estimulam o processo de convergência. | Os financiadores do setor público são favoráveis ao processo de convergência. | 1 |
| Normas convergidas estimulam a transparência das contas. | A convergência aos padrões internacionais de contabilidade produz informações claras e mais transparentes sobre as contas públicas. | 1 |
| Contabilidade não adaptada ao contexto econômico. | As bases da ciência contábil não podem ser modificadas em função do contexto econômico. | 1 |
| Impessoalidade do Entrevistado. | Ao se tornar membro do Board o entrevistado procura laborar de forma impessoal os interesses de seu país não são levados em consideração. | 1 |
| Rigor na produção normativa. | O IPSASB segue um processo rigoroso na produção de suas normas | 1 |

Fonte: Respostas dadas na Entrevista.

A exploração do material ocorre de maneira satisfatória quando as fases da pré análise foram favoravelmente concluídas, ou seja nesta fase só aplicamos, de forma sistemática, as definições expostas por Bardin (1977). Por fim, o tratamento dos resultados buscando-se a inferência e a interpretação dos dados obtidos por meio das entrevistas é feito nesta seção.

O primeiro bloco de perguntas da entrevista buscou saber mais sobre a trajetória profissional dos entrevistados até sua atuação, sendo assim o Entrevistado Português (EP) optou por não responder essa pergunta e o Brasileiro (EB) possui formação em curso superior de Ciências Contábeis – “*primeira função na profissão foi como Contador*”, fora aprovado em pelo o menos dois concursos públicos (Banco do Brasil e Secretária do Tesouro Nacional) e exerceu diversos cargos em comissão vinculados a contabilidade pública.

O segundo bloco de perguntas foi produzido a partir dos conceitos trazidos pela nova sociologia institucional, nele procurou-se verificar, de modo amplo, sobre: o processo de produção de normas pelo IPSASB e sua validade, se há uma influência -demasiada- norte americana, se existem pressões externas à convergência e se o regime de competência é um fator preponderante no processo.

Ao categorizarmos os trechos das respostas dadas buscamos verificar a frequência de ocorrência de determinada ideia central, muitas vezes a trechos das respostas de outras perguntas

remetem a categorias já criadas, ou seja, não ocorre necessariamente a criação de uma categoria para cada resposta.

A partir da tabela 1 podemos verificar que as normas produzidas pelo IPSASB possuem validade internacional na visão dos entrevistados, não há uma influência dos EUA na produção das normas do IPSASB (os entrevistados justificam isso em função dos USGAAP estarem em um estágio avançado frente as IPSAS) e é unânime que a crise fiscal e o regime de competência são fatores preponderantes para o sucesso de convergência.

Ao analisarmos especificamente a situação de cada país vemos que em Portugal a crise fiscal foi fundamental para o início do processo de convergência conforme as palavras do EP: *“foi preponderante uma vez que a adoção das normas internacionais foi um dos objetivos estabelecidos com a Troika no Memorando de Entendimento”*. Esse posicionamento do EP é convergente com o indicador 1 proposto.

No Brasil o processo de convergência teve início em 2008 e neste período o país não atravessava uma crise fiscal, entretanto a partir de 2015 com o avanço da crise fiscal, que contribuiu para o impedimento da então Presidente, é que o processo de convergência passa a ser mais priorizado dado a exigência dos organismos financiadores do setor público, conforme o EB: *“penso que a reprovação das contas de 2015 acelerou o processo, mas já havia esse movimento antes, basicamente guiado a novas exigências do FMI e de outros organismos multilaterais”*.

Quanto ao regime de competência ambos entrevistados concordam que ele é a base para o processo de convergência, não seria exagero afirmar que esse é o primeiro passo para o ente que deseja convergir suas normas aos padrões internacionais produzidos pelo IPSASB, o que corrobora com o indicador 2.

O terceiro, e último bloco, buscou saber sobre o estágio em se encontra o processo de convergência às normas internacionais de contabilidade a aplicadas ao setor público e os desafios locais que os países estão enfrentando durante e após o processo.

Quanto ao estágio os entrevistados concordam que deve haver um maior investimento por parte do poder público para a consecução do processo de convergência e também uma atualização dos dispositivos legais de cada país frente ao processo.

Do ponto de vista específico a forma de organização do País pode ser um entrave no processo de convergência esse é o caso do Brasil, que dividido em União, Estados e Municípios se vê em um processo mais demorado e dispendioso quanto a convergência conforme dispõe o EB: [...] *“enfrentamos muitos problemas, pois a implantação também deve ocorrer nos municípios”* [...]; ao passo que em países com formato de Estado Único tem o processo mais facilitado.

8 CONCLUSÕES

Procuramos verificar quais foram os desafios que influenciaram o processo de convergência aos padrões internacionais de contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e em Portugal na visão de personagens que participaram ativamente do processo. Fundamentado na nova sociologia constitucional, onde pode ser observado que os países adequam suas estruturas contábeis aos padrões internacionais de contabilidade expedidas pelo organismo padronizador (*IPSASB/IFAC*) como forma aumentar sua legitimidade externa e possibilitar uma maior comparabilidade dos números contábeis entre os países.

Utilizamos como aparato metodológico entrevista estruturada e para interpretar seus códigos fora utilizado análise de conteúdo, além disso foram concebidos, fundamentados nas pesquisas sobre convergência, dois indicadores que procuraram simbolizar os grandes desafios que os entes estão expostos na busca pela plena convergência.

No Brasil os desafios enfrentados no processo de convergência são muitos e serão contínuos, a começar pela maior participação da academia no assunto, uma vez que ela não é mencionada pelo entrevistado, uma aderência maior das normas brasileiras com as internacionais, auxiliados por uma evidenciação de todos os ativos e passivos pelo regime de competência, um investimento maior municípios e além de suportar pressões nos campos políticos e cultural.

Em Portugal, apesar de recente o processo de convergência (dado que o SNC-AP fora implantado a partir de 01/01/2018) os desafios enfrentados neste começam pelo incentivo a formação dos contabilistas portugueses que terão de lidar com uma contabilidade fundada em princípios, seguido da criação mecanismos institucionais que suportem pressões nos campos político e cultural, investir na harmonização da legislação local de modo que se obtenha uma maior comparabilidade, acelerar o uso do SNC-AP em todas os órgãos portugueses e promover os ajustes contábeis necessários que informem o valor real do patrimônio das entidades envolvidas no processo.

Considerando as diferenças entre os modelos de estado adotados pelos países objeto desta pesquisa (federado x único) verificam-se que os desafios a serem enfrentados por ambos os países são semelhantes em alguns aspectos; o Brasil já está com o processo de convergência mais amadurecido e pretende concluí-lo até 2025, além disso participa das reuniões do *IPSASB/IFAC* como membro o que de certo modo facilita o planejamento de ações nessa área e por fim suas dimensões continentais e sua diversidade cultural podem ser um dificultador do processo.

Ao contrário em Portugal mesmo iniciando seu processo de convergência o modelo de estado único pode ser facilitador no processo de convergência (considerando que nesse modelo as diferenças político/culturais são menores), investir na capacitação dos contabilistas locais é primordial para o

sucesso do processo, atualizar as leis locais e promover os ajustes contábeis também é necessário e por fim suas dimensões geográficas podem facilitar o processo de convergência.

A relevância de se estudar convergência contábil aplicada ao setor público recai na importância de que os números contábeis produzidos pela Administração Pública devem possuir confiabilidade, neutralidade e relevância de modo a possibilitar a comparabilidade entre as nações, um *accountability* e o controle dos atos e fatos do gestor público.

Essa pesquisa procurou contribuir ao demonstrar o ponto de vista dos autores que pesquisam o tema e o status do processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil e em Portugal comparando ambos os desafios enfrentados por esses países e aqueles que deverão continuar no futuro, dado que não há estudos comparativos sobre o tema em voga.

Como sugestão de pesquisas futuras recomenda-se verificar o nível de aderência das normas contábeis portuguesas as *IPSAS*, pesquisar se o nível de evidenciação por competência dos ativos e passivos brasileiros evoluiu, examinar se houve um incentivo a capacitação dos contabilistas portugueses no tocante as normas convergidas, verificar se em outros países que atravessam períodos de crise fiscal se houve o início do processo de convergência, pesquisar o nível de aderência das normas locais com as do IPSASB em países que adotam o regime de competência e verificar se a academia brasileira tem participado de modo mais ativo/crítico do processo de convergência no Brasil.

REFERÊNCIAS

- Almeida, K. K. N., & Callado, A. L. C. (2017). Indicadores de desempenho ambiental e social de empresas do setor de energia elétrica brasileiro: uma análise realizada a partir da ótica da Teoria Institucional. *Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade*, 7(1), 222-239.
- Barbosa, J. M. (2009). A Harmonização Contábil das NICSP na Contabilidade Pública: o caso do Brasil e Portugal (Doctoral dissertation).
- Bardin, L. (1977). Análise de conteúdo (LA Reto, & A. Pinheiro, Trad.) Lisboa: Edições 70. *Trabalho Original Publicado Em*.
- Berger, T. M.-M. (2018). *IPSAS explained: A summary of international public sector accounting standards*. John Wiley & Sons.
- Beckert, J. Agency, entrepreneurs, and institutional change. The role of strategic choice and institutionalized practices in organizations. *Organizations Studies*, vol. 20, 1999.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS) implementation in the European Union (EU) member states. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 10(3). Carruthers, B. G. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 20, n. 4, p. 313-328, 1995.
- Carvalho, L. N. G. D., Costa, P. D. S., & Oliveira, A. T. D. (2010). Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 839-876.
- Conselho Federal de Contabilidade. Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.111/2007. Disponível em < http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc>
- da Costa Marques, M. D. C. (2018). Public Accounting and *IPSAS* in Portugal: The Accounting Standardization System for Public Administrations. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 14(4), 153-164.
- Daft, R. L. *Organizações: teoria e projetos*. 11. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2014.
- Dantas, J. A., Rodrigues, F. F., NIYAMA, J. K., & de Melo Mendes, P. C. (2010). Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 4(9), 3-29.
- de Moura Soeiro, T., & de Araújo Wanderley, C. (2019). A TEORIA INSTITUCIONAL NA PESQUISA EM CONTABILIDADE: UMA REVISÃO. *Revista Organizações & Sociedade*, 26(89), 291-316.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (2005). A gaiola de ferro revisitada: isomorfismo institucional e racionalidade coletiva nos campos organizacionais. *RAE-Revista de Administração de Empresas*, 45(2), 74-89.

Diniz, J. A., da Silva, S. F. S., da Costa Santos, L., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das *IPSAS* na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).

dos Santos, S. M. C., & Alves, M. T. V. D. (2016). IMPACTO DA ADOÇÃO DAS *IPSAS* EM DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS PREPARADAS EM CONFORMIDADE COM O POCP: O CASO DA CFP. *Revista Universo Contábil*, 11(4), 184-205.

Fazenda, M. (2008). *Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008.(2008) Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes.* de 26/08/08.

Figueiredo, L. M. (2017). *Custo da regulação contábil no setor público brasileiro: aplicação do Standard Cost Model na adoção de IPSAS pelos ministérios federais.* Dissertação de Mestrado, PPGCONT. Universidade de Brasília.

Frantz, P., & Instefjord, N. (2018). Regulatory competition and rules/principles-based regulation. *Journal of Business Finance & Accounting*.

Gil, A. C. (2008). *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 6. ed. Editora Atlas SA.

Gil, A. C. (2017). *Como elaborar projetos de pesquisa* (Vol. 6). Atlas Rio de Janeiro.

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

Federação Internacional de Contadores (2018a). História. Nova Iorque: Autor. Recuperado de <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

Federação Internacional de Contadores (2018b). Sobre o *IPSASB/IFAC*. Nova Iorque: Autor. Recuperado de <http://www.IPSASB/IFAC.org/about-IPSASB/IFAC>

Giroto, M. (2017). Leonardo Silveira do Nascimento, Representante do Brasil no International Public Sector Accounting Standards Board (*IPSASB/IFAC*). *Revista Brasileira de Contabilidade*, (227), 4-11.
Jesus, M. A. & Almeida, R. H. G. (2017) Adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. <
https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/152.pdf>

Lima, D., Régis, V. & Santos, V. S. (2017). Brazilian Patterns"-As peculiaridades da contabilidade pública brasileira frente à adoção das *IPSAS*.
https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/291.pdf

Lodi, J. B. (1974). *A entrevista: teoria e prática*. (2nd ed.). Pioneira São Paulo.

Macêdo, F. F. R. R., & Klann, R. C. (2014). Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL*-Universidade Federal do Rio Grande do Norte-ISSN 2176-9036, 6(1), 253-272.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B. & Lampel, J. (2000). Safári de estratégia: um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Bookman.

Meyer, J. W.; Rowan, B. Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *The American Journal of Sociology*, vol. 83, n. 2, p. 340-363, 1977.

Moll, J.; Burns, J.; Major, M. Institutional Theory. In: HOQUE, Zahirul. Methodological Issues in Accounting Research: theories, methods and issues. London: Spiramus, 2006.

Niyama, J. K. Contabilidade internacional. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Nunes, S. P., & Lima, D. D. (2017). Uma análise crítica da Estrutura Conceitual do Setor Público no Brasil. (https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/289.pdf)

Nunes, C., Fernandes, J. S. A., & Gonçalves, C. (2017). Aplicação do SNC-AP nas entidades do Serviço Nacional de Saúde. Dos Algarves: *A Multidisciplinary e-Journal*, 29(unknown), 49-63.

Pereira, M. A. L. (2018). Crise económica e financeira: o enquadramento da sétima avaliação da troika ao Programa de Ajustamento Económico e Financeiro português (PAEF) no Jornal Negócios. *Estudos em Comunicação*, 1(26).

Pires, C. B. Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação de heritage assets: um estudo comparativo em museus australianos, ingleses e neozelandeses utilizando abordagem da Teoria Institucional.

Rocher, S. (2017). La convergence du public vers le privé, de la pertinence à la dépendance-Le cas de l'IPSASB/IFAC. *Revue Française de Gestion*, 43(265), 93-106.

Rua, S. C. (2018). Os ativos não correntes das administrações públicas: enquadramento normativo da sua mensuração em Portugal e Espanha. *European Journal of Applied Business and Management*, 4(3).

Santos, L. A. F., Gonçalves, D. E. S., & Santos, R. O. (2017). Uma análise do Conservadorismo após a implantação das IFRS: um estudo em empresas listadas na BMF&Bovespa. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 9(1).

Santos, P. G. D., & Pinho, C. (2014). A adoção das IPSAS em Portugal conduzirá necessariamente ao relato de informação financeira comparável no âmbito do Sector Público Administrativo?. *XXIV Jornadas Luso-Espanholas de Gestão Científica*, 1-22.

Scott, WR e Meyer, JW (1994). Ambientes e organizações institucionais: complexidade estrutural e individualismo. Sábio.

Schultz, G. (2016). Introdução à gestão de organizações (DERAD103). PLAGEDER.

Vásquez, A. S. (1992). Ética. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira

Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4), 290-302.

Zuccolotto, R., da Rocha, D. G., & da Silva Suzart, J. A. (2017). O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos? *Revista Brasileira de Contabilidade*, (228), 14-27.