

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PADRÕES CONTÁBEIS DA IFAC E DO IASB

CLEITON BORGES DE MENEZES JUNIOR

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

cleitonjunior77@hotmail.com

DIANA VAZ DE LIMA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

diana_lima@unb.br

MARIÂNGELA LOBATO CORREIA VEIGA

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

mlcveiga@hotmail.com

MARINA DE FREITAS PRIETO

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB)

marina_mfp@yahoo.com.br

Introdução

A International Federation of Accountants (IFAC) constituiu o International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), que emitiu, sob sua responsabilidade, as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS, em inglês), utilizadas como padrão de referência em muitos Governos de Países, entre eles o Brasil. De acordo com a IFAC, a aderência das IPSAS às normas privadas editadas pelo Accounting Standards Board (IASB) foi uma preocupação desde o início.

Problema de Pesquisa e Objetivo

Baseando-se em uma perspectiva institucional e considerando que as IPSAS se baseiam nos padrões emitidos para o setor empresarial, o presente estudo tem como objetivo analisar o grau de aderência entre as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo comitê criado pela IFAC, e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Privado, emitidas pelo IASB.

Fundamentação Teórica

A contabilidade é influenciada pelo seu conceito institucional, no qual a sua forma e o seu objetivo serão determinados pelo ambiente organizacional em que está inserida, da mesma forma, a contabilidade auxilia na configuração desse ambiente organizacional. Sob essa perspectiva, a teoria institucional tem sido uma aliada nos estudos contábeis que buscam entender os motivos que explicam a natureza e a influência da contabilidade dentro das organizações.

Metodologia

Foi realizada uma análise qualitativa entre o conteúdo das normas, verificando palavra por palavra as potenciais diferenças e semelhanças entre as normas emitidas pelo IPSASB e pelo IASB, para auxiliar objetivamente nessa análise foram utilizados os softwares wordclouds.com, com o objetivo de demonstrar quais os termos mais referenciados dessas normas, e Copy Spider, com a intenção de avaliar a existência de cópias dessas normas entre documentos disponíveis pela internet.

Análise dos Resultados

Para efeito da pesquisa a “Aderência” ocorre quando as normas de maneira substancial possuem a mesma intenção em relação aos seus principais procedimentos, desconsiderando da análise a diferença entre terminologias das IPSAS com as IAS/IFRS, a qual não impacta qualitativamente na aderência entre as normas.

Conclusão

Os resultados da pesquisa reafirmaram que as IPSAS analisadas comparativamente são substancialmente construídas a partir dos padrões emitidos pelo IASB, e que as diferenças, em sua maior parte, estão relacionadas à inclusão de termos específicos e à adaptação de nomenclaturas e comentários adicionais, para que a aplicação das IPSAS se torne mais clara nas entidades do Setor Público.

Referências Bibliográficas

Dimaggio, P. J.; Powell, W.W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, n. 48, p. 147-160, 1983.

Financial Accounting Standards Boars International (2013). *Convergence of Accounting Standards – A Brief History*. Consultado em 10 de Agosto de 2014 através de <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&c>

PROCESSO DE CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO: ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PADRÕES CONTÁBEIS DA IFAC E DO IASB

1 INTRODUÇÃO

O processo de convergência no Setor Público aos padrões contábeis internacionais tem sido tema de diversas pesquisas (Lima & Lima, 2016; Salaroni, 2013; Varandas, 2013; Fragoso et al., 2012; Moura, Lima & Ferreira, 2012; Nascimento, Botelho & Lima, 2011; Mapurunga, Meneses & Peter, 2011), que buscam compreender as repercussões dos novos normativos no ambiente da contabilidade pública brasileira.

Na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da Federação Internacional de Contabilidade (IFAC), o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) instituiu grupos de estudo com a finalidade de estudar e propor Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) alinhadas com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS) (CFC, 2008).

De acordo com o CFC, as IPSAS foram elaboradas pela IFAC tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial. De modo geral, as IPSAS buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de receitas e despesas, ativos e passivos, bem como da forma de evidenciação da situação financeira, resultados do exercício, mutações da posição financeira e mutações no patrimônio líquido no âmbito do Setor Público (CFC, 2008).

Segundo a IFAC, a aderência das IPSAS aos padrões aplicados ao setor empresarial foi uma preocupação desde o início. O *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), comitê da IFAC responsável pela edição das IPSAS, traz expressamente que “O IPSASB tenta, sempre que possível, manter o tratamento contábil e o texto original das IFRS, a não ser que haja um aspecto peculiar ao Setor Público que justifique posicionamento diferente” (CFC, 2010, p. 23).

O tratamento disposto pelo IPSASB faz sentido diante de uma posição institucional, uma vez que segundo Soeiro (2015, p. 15) e Lima e Lima (2016, p. 5) a teoria institucional oferece possibilidades de compreender, entre outros, os padrões de contabilidade internacional e as decisões acerca da adoção das normas internacionais, e que ao se estudar a motivação da adoção dos padrões internacionais, o modelo de isomorfismo revela-se adequado.

Baseando-se em uma perspectiva institucional e considerando que as IPSAS se baseiam nos padrões emitidos para o setor empresarial, de responsabilidade do *International Accounting Standards Board* (IASB), o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *em que medida existe aderência entre os padrões contábeis emitidos pela IFAC e pelo IASB e em que ponto se justifica a diferença entre os padrões emitidos?*

Portanto, o presente estudo tem como objetivo analisar o grau de aderência entre as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público, emitidas pelo comitê criado pela IFAC, e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Privado, emitidas pelo IASB.

Para tratar a questão de pesquisa, foi efetuada análise textual qualitativa a partir do texto base original em inglês, palavra por palavra, das IPSAS e de suas correspondentes IFRS, editadas até junho de 2016 e em vigor. O método do desenvolvimento do trabalho é o estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa, com coleta de dados realizada de forma essencialmente documental.

Além desta introdução, o presente trabalho possui mais cinco seções. Na seção 2 é apresentada a abordagem referente à teoria institucional, além de um breve histórico do processo de convergência e a evolução desse processo no Setor Público e no Setor Privado. A

terceira seção trata do conteúdo dos padrões emitidos pela IFAC e pelo IASB. A quarta seção apresenta a metodologia do estudo. A quinta seção traz os resultados da análise textual qualitativa do texto base original em inglês dos padrões emitidos pela IFAC e pelo IASB. As considerações finais são apresentadas na seção 6, seguida das referências utilizadas no estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Teoria Institucional

A contabilidade é influenciada pelo seu conceito institucional, no qual a sua forma e o seu objetivo serão determinados pelo ambiente organizacional em que está inserida, da mesma forma, a contabilidade auxilia na configuração desse ambiente organizacional. Sob essa perspectiva, a teoria institucional tem sido uma aliada nos estudos contábeis que buscam entender os motivos que explicam a natureza e a influência da contabilidade dentro das organizações (Hoque, 2006, p. 183).

As organizações podem mudar seus objetivos ou desenvolver novas práticas e também novas organizações podem entrar no campo. Os pioneiros na adoção de inovações organizacionais são comumente impulsionados por um desejo de melhorar o desempenho (DiMaggio; Powell, 1983). Com a disseminação da inovação, um limite é atingido além do qual a adoção fornece legitimidade ao invés de melhorar o desempenho. (Meyer; Rowan, 1977).

O ambiente contábil tem procurado a homogeneidade das normas de contabilidade entre o setor público e privado, conforme demonstrado pela criação do IPSASB, com o propósito de emissão das IPSAS em referência ao disposto nas IFRS do setor privado. Sendo essa homogeneidade a particularidade onde as normas internacionais buscam a semelhança entre suas estruturas, funções, distribuições e etc. O conceito que melhor captura o processo de homogeneização é o isomorfismo (DiMaggio; Powell, 1983).

A literatura institucional procura utilizar o conceito de isomorfismo na explicação sobre a forma em que as características organizacionais são modificadas para aumentar a compatibilidade com as características ambientais (DiMaggio; Powell, 1983). O isomorfismo parte do pressuposto que as organizações irão responder de maneira similar a outras organizações que estão de alguma forma ajustadas a determinado ambiente.

DiMaggio e Powell (1983) oferecem uma análise macroinstitucional de mudança estrutural nas organizações, a qual é definida como isomorfismo. O foco de sua teoria está na similaridade organizacional, ao invés de teorizar sobre a diversidade organizacional. Sob a perspectiva institucional, identificaram três mecanismos pelos quais a mudança isomórfica ocorre: 1) isomorfismo coercivo; 2) isomorfismo mimético; e, 3) isomorfismo normativo.

Com relação as forças coercitivas do ambiente organizacional, Peci (2006) afirma que são resultado de pressões formais e informais exercidas por outras organizações das quais são dependentes e por expectativas culturais da sociedade. O ambiente legal, estados racionalizadores e outras grandes organizações são apontados como fontes de pressão sobre as organizações. Conforme sugerido por Meyer e Rowan (1977), as organizações adotam formas que são institucionalizadas e legitimadas pelo Estado.

Por outro lado, segundo DiMaggio e Powell (1983), nem todo isomorfismo institucional deriva de uma autoridade coercitiva. O processo mimético é caracterizado pela imitação de arranjos estruturais e de procedimentos estruturais bem-sucedidos. Isso ocorre na existência de objetivos ambíguos ou quando existe incerteza no ambiente das organizações, portanto as organizações modelam-se nas características de outras organizações, a modelagem surge como resposta à incerteza. Organizações tendem a modelar a si mesmas quando organizações similares do seu campo de atuação são percebidas com maior legitimidade e sucesso.

DiMaggio e Powell (1983) ainda apontam que a terceira fonte de mudança organizacional isomórfica é normativa e originária primariamente da profissionalização. A profissionalização pode ser interpretada como a luta coletiva dos membros de uma ocupação para definir condições e métodos de seus trabalhos e para estabelecer uma base cognitiva e legitimação para sua autonomia ocupacional. As profissões são sujeitas às mesmas pressões coercitivas e miméticas que as organizações. Dois aspectos da profissionalização são importantes para o isomorfismo, um é focado na educação formal e na legitimação em uma base cognitiva da produção acadêmica, a segunda é o crescimento e a elaboração de contatos profissionais que aproximam as organizações e transmitem novos modelos rapidamente.

Em resumo, a perspectiva institucional é uma estrutura determinística que busca enfatizar as normas ambientais e o peso da história da empresa na explicação das ações organizacionais (Eisenhardt, 1988). Portanto a perspectiva institucional, como consequência, estabelece a representação organizacional diferente de um processo racional, de forma a ser um processo que deriva de pressões tanto externas como internas que, com o tempo, levam às organizações a serem semelhantes uma com as outras.

2.2 Processo de Convergência no Setor Privado

O IASB que é o atual organismo internacional que elabora e edita as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Privado. De acordo com Mapurunga, Meneses e Peter (2011), este *board* congrega representantes de mais de 140 unidades profissionais de todo o mundo, inclusive do Brasil, e tem desempenhado papel fundamental no processo de convergência das normas de Contabilidade. Os autores destacam, ainda, que o objetivo do IASB ganhou força a partir da regulamentação, aprovada em julho de 2002, pela União Europeia, obrigando todas as empresas sediadas nos países-membros a apresentarem demonstrações contábeis consolidadas a partir de 2005, com base nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

No Brasil, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais aplicados ao Setor Privado ocorreu formalmente com a alteração da Lei nº 6.404/76, pelas Leis 11.638/07 e 11.941/09, modernizando a contabilidade e exigindo que as empresas brasileiras (especialmente as sociedades por ações) passassem a utilizar pronunciamentos contábeis baseados nas normas internacionais de contabilidade (Costa, Theóphilo & Yamamoto, 2012).

Conforme explica Castro (2013), as IFRS estão sendo adaptadas no Brasil pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e incluídas nas práticas contábeis brasileiras pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), CFC e outras entidades reguladoras.

O CPC foi criado pelo CFC com o objetivo de estudar, preparar e emitir pronunciamentos técnicos, levando sempre em consideração a convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão internacional. Costa, Theóphilo e Yamamoto (2012) destacam que o trabalho do CPC consiste em estudar as normas internacionais de contabilidade, traduzi-las e, caso haja alguma divergência com as leis brasileiras, adequá-las.

Registre-se que o CPC reúne representantes das áreas privada, acadêmica e governamental, do CFC, do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (Ibracon), da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras da FEA/USP (Fipecafi), da Bolsa de Valores de São Paulo (Bovespa), da Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (Apimec) e, ainda, da Associação Brasileira das Companhias Abertas (Abrasca).

Para Mapurunga, Meneses e Peter (2011), com a inserção do CPC no Brasil, houve a centralização da emissão de normas contábeis no País. Cabe destacar que os pronunciamentos emitidos pelo CPC não têm cunho compulsório, mas, quando aprovados pelo órgão regulador do segmento em que atua a entidade passam a ter caráter normativo.

2.3 Processo de Convergência no Setor Público

No âmbito do Setor Público, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais tem por finalidade aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis, proporcionando melhores informações para a gestão pública e para o aperfeiçoamento do processo decisório, conforme evidenciam Mapurunga, Meneses e Peter (2011). Para Silva (2007), esse processo de convergência contribui para facilitar o entendimento dos usuários dessas informações.

Se a informação contábil for essencialmente a mesma em todo o universo do Setor Público, teríamos demonstrações convergentes e compreensíveis para todos os usuários. A Contabilidade Pública seria, assim, uma verdadeira linguagem nacional dos negócios públicos e facilitaria o entendimento, não só por parte dos investidores interessados em fornecer bens e serviços ou aplicar capitais, bem como dos cidadãos que precisam de informações sobre o destino dado aos recursos que lhe são subtraídos mediante a cobrança de impostos (Silva, 2007, p. 37).

A IFAC é o organismo internacional que elabora as normas de contabilidade aplicadas ao Setor Público. Segundo Lima (2011a), para orientar setores específicos da profissão (ética, auditoria, educação e Setor Público), a IFAC criou uma série de conselhos e comitês, entre eles, o IPSASB, constituído para desenvolver e emitir sob sua própria autoridade as IPSAS, que são os padrões contábeis aplicados ao Setor Público.

De acordo com Amaral e Lima (2013), em 2004 o CFC, órgão regulador das práticas contábeis no Brasil e membro da IFAC, editou normativo que instituiu um grupo de estudos voltado para a área pública com a finalidade de estudar e propor as NBCASP, alinhadas com as IPSAS.

Nesse contexto e buscando a modernização e o aperfeiçoamento da gestão voltada para uma adequada evidenciação do patrimônio público e para resgate de procedimentos contábeis suportados por conceitos e princípios, o CFC empreendeu esforços fundamentados em três diretrizes: a promoção do desenvolvimento conceitual, o fortalecimento institucional da Contabilidade Pública e a convergência às normas internacionais de contabilidade (Lima, Santana & Guedes, 2009).

Segundo Cruvinel e Lima (2011), com o objetivo de aproximar as NBCASP com as diretrizes internacionais sobre a matéria, o Ministério da Fazenda publicou, em 2008, a Portaria MF nº 184, para promover a convergência das práticas contábeis brasileiras aos padrões internacionais de Contabilidade. Com isso, passou a ser editado o Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), trazendo para a prática contábil pública brasileira uma nova visão voltada para o controle patrimonial.

3 PADRÕES CONTÁBEIS EMITIDOS PELA IFAC E PELO IASB

3.1 Padrões Contábeis Emitidos pela IFAC

De modo geral, as IPSAS buscam a convergência dos critérios de reconhecimento de Receitas e Despesas (Ativos e Passivos), bem como da forma de evidenciação da situação financeira, dos resultados do exercício, das mutações da posição financeira e das Mutações do Patrimônio Líquido (PL) no âmbito do Setor Público (Lima, Santana & Guedes, 2009).

Até janeiro de 2015, 38 IPSAS haviam sido publicadas, conforme relação da Tabela 1. Contudo, apenas 34 normas estão em vigor, posto que a IPSAS 15 - *Financial Instruments*:

Disclosure and Presentation foi substituída pelas IPSAS 28 e 30, que abordam, respectivamente, a apresentação e a divulgação dos instrumentos financeiros; a IPSAS 6 - *Consolidated and Separate Financial Statements* foi substituída pelas IPSAS 34 e 35, que tratam, respectivamente, das demonstrações financeiras separadas e consolidadas; a IPSAS 7 - *Investments in Associates* foi substituída pela IPSAS 36, que trata de investimentos em coligadas e empreendimentos em conjunto; e a IPSAS 8 - *Interest in Joint Ventures* foi substituída pela IPSAS 37, que trata de negócios em conjunto.

Tabela 1 – Normas editadas pela IFAC

Pronunciamentos	Descrição
IPSAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i>
IPSAS 2	<i>Cash Flow Statements</i>
IPSAS 3	<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>
IPSAS 4	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>
IPSAS 5	<i>Borrowings Costs</i>
IPSAS 6	<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i>
IPSAS 7	<i>Investments in Associates</i>
IPSAS 8	<i>Interest in Joint Ventures</i>
IPSAS 9	<i>Revenue from Exchange Transactions</i>
IPSAS 10	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>
IPSAS 11	<i>Construction Contracts</i>
IPSAS 12	<i>Inventories</i>
IPSAS 13	<i>Leases</i>
IPSAS 14	<i>Events after the reporting date</i>
IPSAS 15	<i>Financial Instruments: Disclosure and Presentation</i>
IPSAS 16	<i>Investment Property</i>
IPSAS 17	<i>Property, Plant, and Equipment</i>
IPSAS 18	<i>Segment Reporting</i>
IPSAS 19	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>
IPSAS 20	<i>Related Party Disclosures</i>
IPSAS 21	<i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i>
IPSAS 22	<i>Disclosure of Financial Information about the General Government Sector</i>
IPSAS 23	<i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>
IPSAS 24	<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>
IPSAS 25	<i>Employee Benefits</i>
IPSAS 26	<i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>
IPSAS 27	<i>Agriculture</i>
IPSAS 28	<i>Financial Instruments: Presentation</i>
IPSAS 29	<i>Financial Instruments: recognition and measurement</i>
IPSAS 30	<i>Financial Instruments: disclosures</i>
IPSAS 31	<i>Intangible Assets</i>
IPSAS 32	<i>Service Concession Arrangements: Grantor</i>
IPSAS 33	<i>First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>
IPSAS 34	<i>Separate Financial Statements</i>
IPSAS 35	<i>Consolidated Financial Statements</i>
IPSAS 36	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>
IPSAS 37	<i>Joint Arrangements</i>
IPSAS 38	<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>

Fonte: IFAC. Disponível em: <www.ifac.org>.

3.2 Padrões Contábeis Emitidos pelo IASB

Conforme visto anteriormente, até o ano de 2001, a entidade responsável pela edição de normas internacionais de contabilidade era o IASC e, na ocasião, as normas emitidas eram intituladas *International Accounting Standards* (IAS). Com a criação do IASB, passaram a ser emitidas as IFRS e atualizadas as IAS em vigor. Até junho de 2016, o conjunto de normas

internacionais aplicadas ao Setor Privado era formado por 15 IFRS e 26 IAS, conforme Tabela 2.

Tabela 2 – Normas editadas pelo IASC/IASB

Pronunciamentos	Descrição
IFRS 1	<i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i> (Adoção pela primeira vez das Normas Internacionais de Relatório Financeiro)
IFRS 2	<i>Share-based Payment</i> (Pagamento baseado em ações)
IFRS 3	<i>Business Combinations</i> (Combinações de Negócios)
IFRS 4	<i>Insurance Contracts</i> (Contratos de Seguros)
IFRS 5	<i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i> (Ativos Não Circulantes mantidos para venda e operações descontinuadas)
IFRS 6	<i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i> (Exploração e Avaliação de recursos minerais)
IFRS 7	<i>Financial Instruments: Disclosures</i> (Instrumentos Financeiros: Divulgações)
IFRS 8	<i>Operating Segments</i> (Segmentos Operacionais)
IFRS 9	<i>Financial Instruments</i> (Instrumentos financeiros)
IFRS 10	<i>Consolidated Financial Statements</i> (Demonstrações Financeiras Consolidadas)
IFRS 11	<i>Joint Arrangements</i> (Negócios em Conjunto)
IFRS 12	<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i> (Divulgação de Participações em Outras Entidades)
IFRS 13	<i>Value Measurement</i> (Mensuração do Valor Justo)
IFRS 14	<i>Regulatory Deferral Accounts</i>
IFRS 15	<i>Revenue from Contracts with Customers</i>
IFRS 16	<i>Leases</i>
IAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i> (Apresentação de Demonstrações Financeiras)
IAS 2	<i>Inventories</i> (Estoques)
IAS 7	<i>Statements Cash Flows</i> (Demonstrações dos Fluxos de Caixa)
IAS 8	<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i> (Políticas Contábeis, Alterações nas Estimativas Contábeis e Erros)
IAS 10	<i>Events after the Reporting Period</i> (Eventos após o Período de Relatório)
IAS 12	<i>Income Taxes</i> (Impostos sobre a Renda)
IAS 16	<i>Property, Plant and Equipment</i> (Imobilizado)
IAS 19	<i>Employee Benefits</i> (Benefícios aos Empregados)
IAS 20	<i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i> (Contabilização de Subvenções Governamentais e Divulgação de Assistência Governamental)
IAS 21	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i> (Os efeitos das mudanças nas taxas de câmbio)
IAS 23	<i>Borrowing Costs</i> (Custos de Empréstimos)
IAS 24	<i>Related Party Disclosures</i> (Divulgações de Partes Relacionadas)
IAS 26	<i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i> (Contabilização e Relatório dos Planos de Benefícios de Aposentadoria)
IAS 27	<i>Consolidated and Separate Financial Statements</i> (Demonstrações Financeiras Separadas e Consolidadas)
IAS 28	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i> (Investimentos em Coligadas e Empreendimentos em Conjunto - Joint Ventures)
IAS 29	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i> (Relatório Financeiro em Economias Hiperinflacionárias)
IAS 32	<i>Financial Instruments: Presentation</i> (Instrumentos Financeiros: Apresentação)
IAS 33	<i>Earnings per Share</i> (Lucro por Ação)
IAS 34	<i>Interim Financial Reporting</i> (Relatório Financeiro Intermediário)
IAS 36	<i>Impairment of Assets</i> (Redução ao Valor Recuperável de Ativos)
IAS 37	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i> (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes)
IAS 38	<i>Intangible Assets</i> (Ativos Intangíveis)
IAS 39	<i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i> (Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração)
IAS 40	<i>Investment Property</i> (Propriedades para Investimento)

Pronunciamentos	Descrição
IAS 41	<i>Agriculture</i> (Agricultura)

Fonte: IFAC. Disponível em: <www.ifac.org>. (com tradução em português)

Registra-se que, além das IAS e das IFRS, outros normativos emitidos pelo IASC e pelo IASB encontram-se em vigor, com o objetivo de auxiliar a aplicação de uma Norma em relação a um determinado assunto que esteja em evidência e que requeira direcionamento sobre sua correta interpretação técnica.

O *International Financial Reporting Interpretations Committee* (IFRIC) é o comitê de interpretações ligado ao IASB, que emite as interpretações técnicas oficiais. Na época do IASC também havia um comitê de interpretações denominado *Standing Interpretations Committee* (SIC), que desempenhava funções semelhantes às do atual IFRIC. Atualmente, estão em vigor 13 IFRICs e 5 SICs.

4 METODOLOGIA

De acordo com Raupp e Beuren (2006), as pesquisas aplicáveis à contabilidade podem ser classificadas quanto aos objetivos, quanto à abordagem do problema e quanto aos procedimentos técnicos.

Esta pesquisa pode ser caracterizada, de acordo com Vergara (2009), como um estudo descritivo e explicativo, pois procura expor características das informações contábeis (no caso sua aderência) no processo de convergência ao padrão internacional, por meio da análise da relação entre as normas internacionais aplicadas ao setor público e ao setor privado.

Segundo Martins e Theóphilo (2009, p. 99), a técnica de análise de conteúdo buscará a essência do disposto em um texto, se aprofundando no detalhe de suas informações e em acordo com as evidências disponíveis.

Existem diferentes técnicas de organização e análise dos dados na pesquisa qualitativa, sendo a Análise de Conteúdo uma destas possibilidades. Para Bardin (1997) a análise de conteúdo se constitui de várias técnicas onde se busca descrever o conteúdo emitido no processo de comunicação, seja ele por meio de falas ou de textos. Desta forma, a técnica é composta por procedimentos sistemáticos que proporcionam o levantamento de indicadores (quantitativos ou não) permitindo a realização de inferência de conhecimentos.

No que se refere às unidades de análise ou o elemento básico de análise foram definidos tendo o tema como unidade de significação. Como indica Bardin (1997, p. 105) a análise temática consistirá na descoberta dos “núcleos de sentido” que irão compor a comunicação na qual a sua presença ou frequência de aparição pode significar algo para o objetivo analítico em estudo. Ou seja, esses núcleos de sentido podem ser entendidos como recortes de um texto que variam de acordo com os objetivos do estudo.

Considerou-se como universo de análise todos os pronunciamentos, interpretações e orientações, publicadas e alteradas pelo IPSASB e pelo IASB até o mês de junho de 2016. Relativamente aos procedimentos técnicos, a coleta se deu essencialmente documental, em relação às normas editadas e publicas até junho de 2016 e em vigor, a partir do texto base original em inglês das IPSAS publicadas através do *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements – 2015 Edition*, e de suas correspondentes IFRS, publicadas diretamente no site do IFRS.

Dessa forma, foi realizada uma análise qualitativa entre o conteúdo das normas, verificando palavra por palavra as potenciais diferenças e semelhanças entre as normas emitidas pelo IPSASB e pelo IASB, para auxiliar objetivamente nessa análise foram utilizados os softwares *wordclouds.com*, com o objetivo de demonstrar quais os termos mais referenciados dessas normas, e *Copy Spider*, com a intenção de avaliar a existência de cópias dessas normas entre documentos disponíveis pela internet.

As *Word Clouds* (nuvem de palavras) são formadas por meio da análise de textos pré-selecionados, são imagens formadas com palavras presentes nos dois textos. A quantidade de vezes que uma única palavra é colocada em um 'word cloud' determinará o tamanho daquela palavra dentro do objeto de sua escolha quanto mais vezes uma palavra for mencionada, maior ela será na imagem que se formará na nuvem. A utilidade do *Word Clouds* se apresenta através da apresentação entre quais os termos mais frequentes em um determinado documento, o que caracterizaria um ponto em comum entre as normas. Apesar de ainda precisar de uma verificação qualitativa da relação entre esses termos no contexto próprio das normas e ainda a consideração das diferentes terminologias.

5 ANÁLISE COMPARATIVA ENTRE OS PADRÕES CONTÁBEIS DA IFAC E DO IASB

De acordo com Lima (2011a), as IPSAS têm como base as IFRS, adaptadas, quando necessário, ao contexto do Setor Público. Para Sutcliffe (2003), citado por Salaroli (2013, p. 29), essa estratégia impede que se tente “reinventar a roda” no Setor Público. Além disso, Torres (2011) ressalta que as IPSAS seguem um modelo parecido com o IFRS, com a pretensão de se tornar a linguagem única e global da contabilidade para os governos.

A Tabela 3 relaciona cada IPSAS com a sua correspondente IAS/IFRS, considerando as normas publicadas até junho de 2016. Logo a seguir, apresentam-se as normas específicas do Setor Público que não possuem correspondência com as normas internacionais de contabilidade, bem como uma síntese da análise comparativa entre os Padrões e a análise de aderência entre os padrões contábeis divulgados pela IFAC e pelo IASB.

Tabela 3– Relação das IPSAS com as correspondentes IFRS

IPSAS	Title	Corresponding IFRS
IPSAS 1	<i>Presentation of Financial Statements</i>	IAS 1
IPSAS 2	<i>Cash Flow Statements</i>	IAS 7
IPSAS 3	<i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	IAS 8
IPSAS 4	<i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	IAS 21
IPSAS 5	<i>Borrowings Costs</i>	IAS 23
IPSAS 9	<i>Revenue from Exchange Transactions</i>	IFRS 15
IPSAS 10	<i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	IAS 29
IPSAS 11	<i>Construction Contracts</i>	IFRS 15
IPSAS 12	<i>Inventories</i>	IAS 2
IPSAS 13	<i>Leases</i>	IAS 17/ IFRS 16
IPSAS 14	<i>Events after the reporting date</i>	IAS 10
IPSAS 16	<i>Investment Property</i>	IAS 40
IPSAS 17	<i>Property, Plant, and Equipment</i>	IAS 16
IPSAS 18	<i>Segment Reporting</i>	IFRS 8
IPSAS 19	<i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	IAS 37
IPSAS 20	<i>Related Party Disclosures</i>	IAS 24
IPSAS 21	<i>Impairment of Non-Cash-Generating Assets</i>	No directly corresponding IFRS
IPSAS 22	<i>Disclosure of Financial Information about the General Government Sector</i>	No corresponding IFRS
IPSAS 23	<i>Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers)</i>	No corresponding IFRS
IPSAS 24	<i>Presentation of Budget Information in Financial Statements</i>	No corresponding IFRS
IPSAS 25	<i>Employee Benefits</i>	IAS 19
IPSAS 26	<i>Impairment of Cash-Generating Assets</i>	IAS 36
IPSAS 27	<i>Agriculture</i>	IAS 41
IPSAS 28	<i>Financial Instruments: Presentation</i>	IAS 32/IFRIC 2
IPSAS 29	<i>Financial Instruments: recognition and measurement</i>	IAS 39/IFRIC 9/ IFRIC 16
IPSAS 30	<i>Financial Instruments: disclosures</i>	IFRS 7

IPSAS	Title	Corresponding IFRS
IPSAS 31	<i>Intangible Assets</i>	<i>IAS 38/SIC 32</i>
IPSAS 32	<i>Service Concession Arrangements: Grantor</i>	<i>SIC 29/IFRIC 12(*)</i>
IPSAS 33	<i>First-time Adoption of Accrual Basis IPSASs</i>	<i>No corresponding IFRS</i>
IPSAS 34	<i>Separate Financial Statements</i>	<i>IAS 27</i>
IPSAS 35	<i>Consolidated Financial Statements</i>	<i>IFRS 10</i>
IPSAS 36	<i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>	<i>IAS 28</i>
IPSAS 37	<i>Joint Arrangements</i>	<i>IFRS 11</i>
IPSAS 38	<i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>	<i>IFRS 12</i>

Fonte: BERGER, 2012 e IFAC.

Registre-se que em que pese haver duas normas para tratar do assunto *impairment* (ativos não geradores de caixa e ativos geradores de caixa) no Setor Público, ambas foram construídas com base na IAS 36. E que as IPSAS 22, 23 e 24 não possuem norma correspondente no Setor Privado, pois tratam de situações específicas do Setor Público, não sendo, também, objeto de análise.

Outro ponto se refere à IPSAS 13 - *Leases*, a qual tem sua correspondência com a IAS 17, mas que deverá ser alterada para convergir aos pontos presentes na nova IFRS 16, com vigência a partir Janeiro de 2019, com um novo tratamento sobre *leasing*. Para efeito de pesquisa foi verificada a correspondência da IPSAS 13 apenas com a IAS 17, por ser a norma em vigência.

5.1 Análise Comparativa entre os Padrões

A análise comparativa detalhada com as divergências encontradas entre os padrões contábeis da IFAC e do IASB encontra-se no Apêndice 1 desse estudo. No entanto, pode-se destacar que as IPSAS utilizam terminologias diferentes das IAS/IFRS. Os principais exemplos são o uso dos termos “entidade”, “receita”, “demonstração do desempenho financeiro”, “demonstração da posição financeira”, “ativos líquidos/patrimônio líquido”, “superávits e déficits acumulados”, “entidade econômica” e “data das demonstrações contábeis”. Os termos equivalentes nas IAS/IFRS são “empresa”, “renda”, “demonstração dos resultados”, “balanço patrimonial”, “patrimônio líquido”, “lucros acumulados”, “grupo” e “data do balanço”.

Além disso, verificou-se que houve a inclusão de definições de termos específicos nos padrões contábeis da IFAC, como é o caso das IPSAS 1, 2, 5, 9, 10, 11, 17, 18, 19 e 30, bem como a adaptação de nomenclaturas e comentários adicionais, para que a aplicação das IPSAS se torne mais clara nas entidades do Setor Público.

5.2 Análise de Aderência

Após a análise comparativa entre o texto dos padrões, elaborou-se a Tabela 4 com a síntese da análise de aderência entre o conteúdo das Normas divulgadas pela IFAC e pelo IASB. Para efeito da pesquisa a “Aderência” ocorre quando as normas de maneira substancial possuem a mesma intenção em relação aos seus principais procedimentos, desconsiderando da análise a diferença entre terminologias das IPSAS com as IAS/IFRS, a qual não impacta qualitativamente na aderência entre as normas.

O conceito de aderência pesquisado é próximo ao conceito de Niyama (2010) sobre harmonização contábil, a qual é definida como um processo que procura preservar as particularidades inerentes a cada país, mas que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas. A diferença consiste que na situação em estudo, as normas buscam preservar as particularidades inerentes a cada setor, seja público ou privado, e além disso, visam

melhorar a troca de informações entre esses setores, com resultado em melhor transparência para os usuários da informação.

Tabela 4– Síntese da análise de aderência

Padrões	Divergências encontradas	Aderência
IPSAS 1 <i>versus</i> IAS 1 - Apresentação das Demonstrações Contábeis	Basicamente com relação à nomenclatura e inclusão de termos técnicos.	Sim
IPSAS 2 <i>versus</i> IAS 7 - Demonstração dos Fluxos de Caixa	Inclusão de termos específicos e incentivo à apresentação da conciliação entre o superávit líquido/déficit e o fluxo de caixa líquido proveniente das atividades operacionais nas notas explicativas, caso seja utilizado o método direto.	Sim
IPSAS 3 <i>versus</i> IAS 8 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	Basicamente com relação a não exigência de evidenciação sobre ajustes no lucro básico por ação ou lucro diluído por ação.	Sim
IPSAS 4 <i>versus</i> IAS 21 - Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	Inserção de comentários adicionais aos da IAS 21 para esclarecer a aplicabilidade da Norma no Setor Público, inclusão do tratamento da alteração da taxa de câmbio de moeda estrangeira na demonstração do fluxo de caixa e disposição transitória adicional.	Sim
IPSAS 5 <i>versus</i> IAS 23 - Custos dos Empréstimos	Inclusão de termos técnicos específicos e informações sobre o reconhecimento e evidenciação dos custos dos empréstimos de acordo com o tratamento padrão e tratamento alternativo permitido.	Sim
IPSAS 9 <i>versus</i> IAS 18 - Receita de Transação com Contraprestação	Título da Norma diferente e inclusão de termos técnicos.	Sim
IPSAS 10 <i>versus</i> IAS 29 - Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	As divergências encontradas decorrem basicamente de inclusão de termos técnicos.	Sim
IPSAS 11 <i>versus</i> IAS 11 - Contratos de Construção	As principais divergências estão relacionadas à inclusão de comentários adicionais aos da IAS 11 e ao reconhecimento imediato como despesa de um déficit esperado em um contrato se for provável que os custos irão exceder as receitas do contrato.	Sim
IPSAS 12 <i>versus</i> IAS 2 – Estoques	Inclusão de termos específicos, mensuração pelo valor justo da data de aquisição dos estoques adquiridos por meio de transação sem contraprestação e mensuração pelo valor de custo ou custo corrente de reposição, dos dois o menor, dos estoques distribuídos gratuitamente ou por valor irrisório.	Sim
IPSAS 13 <i>versus</i> IAS 17 - Operações de Arrendamento Mercantil	As principais divergências encontradas estão relacionadas à exclusão do alcance da norma das propriedades de investimento e a comentários adicionais aos da IAS 17 para esclarecer a aplicabilidade da Norma às entidades do Setor Público.	Sim
IPSAS 14 <i>versus</i> IAS 10 - Eventos Subsequentes	Comentários adicionais aos da IAS 10, principalmente ao que se refere ao pressuposto da Continuidade, e inclusão de informações para determinação da data da autorização da emissão das demonstrações contábeis.	Sim
IPSAS 28, 29 e 30 <i>versus</i> IAS 32, 39 e IFRS 7 - Instrumentos Financeiros	Inclusão de transições transitórias para entidades que aplicam a Norma pela primeira vez, comentários adicionais aos das IAS/IFRS e inserção de termos técnicos específicos.	Sim
IPSAS 16 <i>versus</i> IAS 40 - Propriedade para Investimento	Inserção de comentários adicionais, mensuração dos ativos adquiridos por meio de transação sem	Sim

Padrões	Divergências encontradas	Aderência
	contraprestação pelo valor justo na data da aquisição e inclusão de disposições transitórias.	
IPSAS 17 <i>versus</i> IAS 16 - Ativo Imobilizado	Inclusão de termos técnicos e comentários adicionais aos da IAS 16, além de disposições transitórias.	Sim
IPSAS 18 <i>versus</i> IAS 14 - Informações por Segmento	Inclusão de termo técnico e comentários adicionais aos da IAS 14.	Sim
IPSAS 19 <i>versus</i> IAS 37 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	Inclusão de termo técnico e comentários adicionais aos da IAS 37.	Sim
IPSAS 20 <i>versus</i> IAS 24 - Evidenciação sobre Partes Relacionadas	Divergências substanciais na estrutura da norma, exigências específicas voltadas para o Setor Público e uso de terminologias diferentes.	Não
IPSAS 21 e 26 <i>versus</i> IAS 36 - Redução ao Valor Recuperável de Ativos	Em que pese no âmbito governamental haver duas normas para tratar do assunto <i>impairment</i> (ativos geradores e não geradores de caixa), ambas estão contempladas na IAS 36, apenas trazendo comentários para aplicabilidade no Setor Público.	Sim
IPSAS 25 <i>versus</i> IAS 19 - Benefícios a Empregados	Inclusão de premissa refutável que os pagamentos por invalidez de longo prazo não estão geralmente sujeitos ao mesmo grau de incerteza como a mensuração de benefícios pós-emprego e determinação de passivo inicial para os planos de benefício definido na primeira adoção.	Sim
IPSAS 27 <i>versus</i> IAS 41 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	Destacam-se as principais divergências encontradas: a definição “atividade agrícola” que contemplou as transações para distribuição de ativos biológicos gratuitamente ou por contraprestação; regras para a mensuração no reconhecimento inicial de aquisição de ativo biológico por meio de transação sem contraprestação; e exigência para distinção entre ativos biológicos maduros ou imaturos.	Sim
IPSAS 31 <i>versus</i> IAS 38 - Ativo Intangível	Discussão sobre o tratamento contábil do patrimônio cultural e mensuração pelo valor justo na data da aquisição dos ativos intangíveis adquiridos por meio de transações sem contraprestação.	Sim
IPSAS 32 <i>versus</i> SIC 29/IFRIC 12(*) – Acordos de Concessão de Serviços	(*) A IPSAS 32 apresenta os conceitos relacionados aos contratos de concessão a partir da visão contábil da concedente. Por outro lado, a SIC 29 e a IFRIC 12 consideram a contabilidade pelo ponto de vista do concessionário.	Não
IPSAS 34 <i>versus</i> IAS 27 – Demonstrações Financeiras Separadas	A IPSAS 34 contém requerimentos específicos para uma entidade controladora com investimento em uma controlada.	Sim
IPSAS 35 <i>versus</i> IFRS 10 – Demonstrações Financeiras Consolidadas	A IPSAS 35 discute algumas características típicas de uma entidade de investimento dentro do contexto de definição de uma entidade de investimento. A IPSAS 35 contém maiores informações sobre benefícios não-financeiros. A IPSAS 35 não requer que uma entidade controladora consolide todas as entidades controladas.	Sim
IPSAS 36 <i>versus</i> IAS 28 – Investimentos em Associadas e <i>Joint Ventures</i>	A IPSAS 36 é aplicável a todos investimentos onde exista uma participação quantificável. A IPSAS 36 permite que a entidade carregue o valor do custo no reconhecimento inicial do ativo financeiro ao mensurar sua participação retida em um ex-associado ou em uma <i>joint venture</i> . A IPSAS 36 requer que a entidade com interesse em uma associação ou <i>joint venture</i> , quando aplicado o método de equivalência patrimonial, retenha a mensuração a valor justo	Sim

Padrões	Divergências encontradas	Aderência
IPSAS 37 <i>versus</i> IFRS 11- Acordos em Conjunto	aplicada a essa entidade de investimento associada ou <i>joint venture</i> para o seu interesse em entidades controladas. A IPSAS 37 não fornece um indicativo sobre a alocação do <i>goodwill</i> a uma <i>joint venture</i> ou sobre como contabilizar a aquisição de um interesse em uma operação conjunta que constitui um negócio. A IPSAS 37 exemplifica o contexto do setor público.	Sim
IPSAS 38 <i>versus</i> IFRS 12 – Divulgação de Interesse em Outras Entidades	A IPSAS 38 traz outra definição de “entidade estruturada”, a qual reconhece as formas diferentes na qual o controle pode ser obtido no setor público. A IPSAS 38 traz outros requerimentos de divulgação para a entidade controladora a respeito de entidades de informações sobre investimentos não-consolidados, sobre participações não-quantificáveis e, além disso, sobre interesses nas entidades que foram adquiridas com a intenção de venda e nas que ainda estão mantidas para venda.	Sim

Fonte: Elaboração dos autores.

Cabe ressaltar que são comuns as divergências relacionadas à inclusão de comentários adicionais incluídos às IPSAS no que se refere à clarificação sobre a aplicabilidade dos Padrões de Contabilidade nas entidades do setor público. Além disso, destaca-se o uso de diferentes terminologias nas IPSAS, as quais possuem termos equivalentes nas IFRS, e os requisitos diferentes de divulgação de determinadas informações, com o objetivo de atender da melhor forma os seus respectivos usuários os quais possuem necessidades diferentes de informação.

Além disso, as normas não apresentam distorções significantes sob o aspecto comparativo-qualitativo de seus conteúdos, de tal forma que não podemos rejeitar a hipótese da existência de aderência entre as IPSAS e as IFRS estudadas, uma vez que se consideram aceitáveis as particularidades de cada setor, não influenciando substancialmente nos principais procedimentos adotados pelas normas. Portanto não faria sentido a padronização completa entre as normas, pois não iria considerar a necessidade de informação específica, inerentes a seus usuários.

Sobre a data efetiva de aplicabilidade dos novos padrões emitidos, cumpre afirmar que as IPSAS 33, 34, 35, 36, 37 e 38 deverão ser aplicadas a partir das demonstrações contábeis iniciadas a partir de janeiro de 2017. Essas normas ainda não possuem tradução para o português.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar o grau de aderência entre as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público e ao Setor Privado sob a perspectiva Institucional, essa se deu mediante análise textual qualitativa a partir do texto base original em inglês, palavra por palavra, das IPSAS e de suas correspondentes IFRS, editadas até junho de 2016 e em vigor.

A revisão da literatura mostrou que com o desenvolvimento dos mercados e a globalização da economia, as empresas necessitaram preparar as demonstrações contábeis fundamentadas em normas e critérios uniformes e homogêneos, de forma que os proprietários, os gestores e investidores de todo o mundo possam utilizar informações transparentes, confiáveis e comparáveis nos seus processos de tomada de decisão.

No caso do Setor Público, o processo de convergência aos padrões contábeis internacionais foi motivado pela necessidade de aumentar a qualidade e a transparência das demonstrações contábeis, proporcionando melhores informações para a gestão pública e para o aperfeiçoamento do processo decisório, e para facilitar o entendimento dos usuários dessas informações.

Para Meyer e Rowan (1977, p.340) as organizações são estruturadas em conformidade com as características de seus ambientes e tendem a se tornarem isomórficas com eles. Explica-se o isomorfismo no momento em que as organizações se tornam idênticas ao ambiente em que estão inseridas devido às interdependências técnicas e ao intercâmbio de conhecimento existente. Portanto, as organizações estão altamente condicionadas às características gerais dos ambientes institucionais que participam.

Sobre a abordagem institucional a partir da aplicação do conceito de isomorfismo mimético, as organizações com tecnologias organizacionais enfraquecidas são levadas a modelarem-se em outras (Dimaggio; Powell, 1983, p. 151). O estudo reafirma que as IPSAS foram elaboradas tomando como referência os padrões aplicados ao setor empresarial, e que o IPSASB, comitê da IFAC responsável pela sua elaboração, tenta, sempre que possível, manter o tratamento contábil e o texto original das IFRS, a não ser que haja um aspecto peculiar ao Setor Público que justifique posicionamento diferente.

Isso demonstra, a partir da abordagem institucional, que a grande maioria das normas contábeis e a maior parte da discussão da teoria contábil é focada no setor privado com fins lucrativos (Niyama; Silva, 2011, p.299), uma vez que o próprio setor público procura mimetizar as disposições divulgadas nas normas do setor privado.

Eisenhardt (1988, p.492) considera que a principal ideia do processo institucional é que muitas ações organizacionais refletem uma maneira de realizar seus procedimentos que evolui no decorrer do tempo e torna-se legitimada dentro dessa organização ou ambiente. Assim, essa legitimidade afirma que as coisas serão feitas de uma determinada maneira, pelo simples fato de haver se tornado o único modo aceitável de fazê-las. Nessa relação com a teoria institucional encontra-se a boa aceitação das IFRS, a qual se encontra legitimada na aplicação de seus procedimentos ao longo do tempo e com grande aderência em diversos países.

Os resultados da pesquisa reafirmaram que as IPSAS analisadas comparativamente são substancialmente construídas a partir dos padrões emitidos pelo IASB, e que as diferenças, em sua maior parte, estão relacionadas à inclusão de termos específicos e à adaptação de nomenclaturas e comentários adicionais, para que a aplicação das IPSAS se torne mais clara nas entidades do Setor Público.

Portanto, as IPSAS são em consideravelmente baseadas nos mesmos princípios que as IFRS. As IPSAS foram adaptadas considerando-se as peculiaridades do setor público. Isto leva a uma maior comparabilidade entre os relatórios financeiros do setor público e privado para transações semelhantes. De tal maneira que as IPSAS levam em consideração algumas diretrizes e orientações específicas para os problemas do setor público que não têm contrapartida em IFRS, como a apresentação de informações sobre o orçamento, as receitas provenientes de operações sem contrapartida, dentre outras.

No que se refere às divergências entre a contabilidade pública e a contabilidade financeira, Nyama (2011) dispõe as características do governo que as justificam: as características dos serviços prestados e do processo administrativo do governo; ênfase na teoria do fundo; o volume expressivo de investimento em ativos que não produzem receita; a natureza do processo decisório; o uso das informações contábeis; e os usuários das informações.

Diante do exposto, pode-se depreender que existe aderência entre os padrões contábeis divulgados pela IFAC e pelo IASB, uma vez que com a emissão das IPSAS busca-se uma linguagem única e global da contabilidade no âmbito do Setor Público.

Para futuras pesquisas, recomendam-se estudos que avaliem as implicações para a qualidade da informação contábil devido ao fato de os Governos dos países conduzirem seus processos de convergência tendo como parâmetros normas aplicáveis ao Setor Privado.

REFERÊNCIAS

Amaral, G. F., & Lima, D.V. (2013, jul./dez.) A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2),173-189.

Bardin, L. (1997). *Análise de Conteúdo*. Lisboa: Edições 70.

Berger, T. M. M (2012). *IPSAS Explained: A Summary of International Public Sector Accounting Standards*. (2a. ed.). New York: John Wiley & Sons Inc.

Castro, D. P. (2013). *Auditoria, contabilidade e controle interno no Setor Público: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa*. (5a. ed.). São Paulo: Atlas.

Conselho Federal de Contabilidade (2008). *Orientações Estratégicas para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil*. Consultado em 14 de Maio de 2016 através de http://www3.tesouro.gov.br/contabilidade_governamental/downloads/CCASP_Orientacoes_Estrategicas_Contabilidade.pdf

Conselho Federal de Contabilidade (2010). *Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público*. Consultado em 10 de Junho de 2016 através de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf

Costa, J. A., Theóphilo, C. R., & Yamamoto, M. M. (2012). A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às normas internacionais de contabilidade. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(2),110-126.

Cruvinel, D. P., & Lima, D. V (2011, set./dez.). Adoção do regime de competência no Setor Público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(3), 69-85.

Dimaggio, P. J.; Powell, W.W. *The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields*. *American Sociological Review*, n. 48, p. 147-160, 1983.

Eisenhardt, K. M. *Agency and institutional theory explanations; the case of retail sale compensation*. *Academy of Management Journal*, v. 31, p. 488-511, 1988.

Hoque, Z., (Ed.). *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*. Londres: Spiramus, 2006.

International Federation Of Accountants – IFAC (2010). *Preface to International Public Sector Accounting Standards*. Consultado em 17 de Janeiro de 2014 através de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-1-presentation-of-f-3.pdf>

Financial Accounting Standards Boards International (2013). *Convergence of Accounting Standards – A Brief History*. Consultado em 10 de Agosto de 2014 através de <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&c>

Fragoso, A. R. *et al.* (2012, out/dez.). Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público e o desafio da convergência: uma análise comparativa IPSAS e NBC T SP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), 434-447.

Lima, D. V. (2011a, jan./fev.) A IFAC e as normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Setor Público (IPSAS). *Jornal CRC-DF*, Brasília, Edição online, 98.

Lima, D. V., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009, mai./ago.). As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao Setor Público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15-23.

Lima, J. B. N. (2011b). *A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil*. Tese de Doutorado da Universidade de São Paulo, São Paulo. Consultado em 10 de Maio de 2016 através de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24032011-185955/>

Lima, R. L.; Lima, D. V. Produção Acadêmica em Contabilidade Aplicada ao Setor Público sob a Ótica da Teoria Institucional. *X Congresso Anpcont (2016)*, disponível em: <http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/tema/cpt>

Martins, G. de A., & Theóphilo, C. R. (2009). *Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas*, (2a Ed.). São Paulo: Atlas.

Mapurunga, P. V. R., Meneses, A. F., & Peter, M. G. A. (2011, jan./jun). O processo de convergência das normas internacionais de contabilidade: uma realidade nos setores privado e público brasileiros. *Revista Controle*, 9(1).

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

Moura, P. A. A., Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012, jan./abr.). Plano de contas e convergência aos padrões internacionais: estudo comparativo entre as propostas dos governos brasileiro e espanhol. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 15(1), 3-16.

Nascimento, H. H. V., Botelho, D. R., & Lima, D. V. (2011, abr./jun.). Convergência às normas internacionais de contabilidade governamental. *Revista de Informação Contábil*, 5(2), 21-42.

Niyama, J. K. (2010). *Contabilidade Internacional*. (2a. ed). São Paulo: Atlas.

Niyama, J. K., & Silva, C. A. T.. (2011). *Teoria da Contabilidade*. (2a. ed). São Paulo: Atlas.

Peci, A. A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica. *Cadernos EBAPE. BR*, v. 4, n. 1, mar. 2006.

Prates, A. A. P. Organização e instituição no velho e novo institucionalismo. In: Rodrigues, S.B. e Cunha, M. P. (org.). *Novas perspectivas na administração de empresas: uma coletânea lusobrasileira*. São Paulo: Iglu, 2000.

Raupp, F. M., & Beuren, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: Beuren, Ilse Maria (Org.). (2003). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.

Salaroli, A. R. (2013). *Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Espírito Santo, Vitória. Consultado em 11 de Junho de 2016 através de http://portais4.ufes.br/posgrad/teses/tese_6826_Disserta%E7%E3o%20Abner20131107-175625.pdf

Silva, J. B. N. (2011). *A relevância da informação contábil e o processo de convergência para as normas IFRS no Brasil*. Tese de Doutorado em Controladoria e Contabilidade: Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo. Consultado em 10 de Maio de 2016 através de <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-24032011-185955/>

Silva, L. M. (2007, jan./abr.). A normatização da contabilidade governamental: fatores críticos que impactam as informações dadas aos usuários das informações contábeis. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 1(1), 25-38.

Torres, F. (2011, 24 de novembro). *Estudo mostra que mais governos adotam regime contábil de competência*. *Valor Econômico*. Consultado em 11 de Junho de 2016 através de <http://crc-pr.jusbrasil.com.br/noticias/2938968/estudo-mostra-que-mais-governos-adotam-regime-contabil-de-competencia>

Varandas, R. Q. (2013). *A presença das IPSAS na construção das normas brasileiras de contabilidade aplicada ao Setor Público: uma abordagem infométrica*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade da Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Consultado em 10 de Maio de 2016 através de <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/sites/default/files/documentos/Dissertacoes/D082.pdf>.