



Revista de Administração Pública

ISSN: 0034-7612

ISSN: 1982-3134

Fundação Getulio Vargas

Neves, Fabrício Ramos; Gómez-Villegas, Mauricio  
Public sector accounting reform in Latin America and Epistemic Communities: an institutional approach  
Revista de Administração Pública, vol. 54, no. 1, 2020, January-February, pp. 11-31  
Fundação Getulio Vargas

DOI: 10.1590/0034-761220180157x

Available in: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=241063200003>

- ▶ How to cite
- ▶ Complete issue
- ▶ More information about this article
- ▶ Journal's webpage in redalyc.org

redalyc.org  
UAEM

Scientific Information System Redalyc  
Network of Scientific Journals from Latin America and the Caribbean, Spain and Portugal  
Project academic non-profit, developed under the open access initiative

# Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional

Fabrício Ramos Neves <sup>1</sup>

Mauricio Gómez-Villegas <sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universidade de São Paulo / Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Ribeirão Preto / SP – Brasil

<sup>2</sup> Universidad Nacional de Colombia / Escuela de Administración y Contaduría Pública, Bogotá – Colômbia

Os países da América Latina têm experimentado um crescente interesse pelas normas internacionais de contabilidade. Vários países estão avançando na adoção de padrões internacionais, impulsionados por diferentes fatores internos e dinâmicas externas. O papel dos especialistas na definição e recomendação de políticas públicas associadas a padrões internacionais tem sido estudado pela teoria de comunidades epistêmicas. O artigo retoma este arcabouço teórico para abordar a influência de diferentes organizações internacionais na adoção das IPSAS no Brasil e na Colômbia. Discute a pressão institucional isomórfica sobre os governos desses dois países para convergir para um padrão internacional considerado adequado. A tendência emergente para a adoção de IPSAS nos países da América Latina está crescendo, embora existam obstáculos significativos para alcançar as metas definidas na reforma.

**Palavras-chave:** reforma contábil do setor público; adoção de IPSAS; comunidade epistêmica.

## Reformas de la contabilidad del sector público en Latinoamérica y comunidades epistémicas: una perspectiva institucional

Los países de América Latina han experimentado un creciente interés por las normas internacionales de contabilidad. Varios países están avanzando en la adopción de estándares internacionales, impulsados por diferentes factores internos y dinámicas externas. El papel de los expertos en la definición y recomendación de las políticas públicas asociadas con los estándares internacionales ha sido estudiado por la teoría de las comunidades epistémicas. El artículo retoma este marco teórico para abordar la influencia de diferentes organismos internacionales en la adopción de IPSAS en Brasil y Colombia. Discute la presión institucional isomórfica sobre los gobiernos de estos dos países para converger hacia un estándar internacional considerado adecuado. La tendencia emergente hacia la adopción de IPSAS en los países latinoamericanos crece, aunque existen importantes obstáculos para alcanzar las metas definidas en la reforma.

**Palabras claves:** Reforma contable del sector público; Adopción de IPSAS; Comunidades Epistémicas.

## Public sector accounting reform in Latin America and epistemic communities: an institutional approach

Latin American countries have undergone a growing interest in international accounting standards. Several countries are making progress in the adoption of international standards driven by different internal factors as well as external dynamics. The role of experts in the design of public policies associated with international standards has been studied by the epistemic community theory, which is the theoretical framework used in this study to address the influence of different international organizations on the adoption of IPSAS in Brazil and Colombia. This paper discusses the isomorphic institutional pressure exerted over the governments of these two countries in order to meet an international standard considered to be adequate. Meanwhile, the emerging trend towards the adoption of IPSAS in Latin America continues to grow, although some obstacles to achieving the goals defined in the reform arise.

**Keywords:** Public Sector Accounting Reform; IPSAS adoption; Epistemic Communities.

## 1. INTRODUÇÃO

A Nova Gestão Pública tornou-se a doutrina dominante para as reformas do setor público durante os últimos 30 anos. Estas reformas abrangem diferentes sistemas, incluindo a gestão de finanças públicas (GFP) e a contabilidade. O uso de técnicas contábeis do setor privado aplicadas às entidades do setor público sob as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS, na sigla em inglês) pode ser um desafio (Timoshenko & Adhikari, 2010), o que implica não apenas esforços dos governos em relação à mudanças de seus processos e práticas, mas também estratégias de órgãos profissionais e agências multilaterais para fazer o processo funcionar.

A literatura especializada descreve a adoção de técnicas de contabilidade internacional por entidades públicas como um recurso simbólico pelos governos que buscam legitimidade externa (Rahaman & Lawrence, 2001; Uddin & Hopper, 2001) ou, em outros casos, como uma tentativa de obter recursos de agências internacionais para implementar as reformas do setor público (Adhikari & Mellemvik, 2011). As ambiguidades técnicas, a diversidade em sua aplicação, os custos de transição e o baixo uso da contabilidade em regime de competência executada por alguns atores públicos são constantemente apontados por acadêmicos e profissionais contábeis como restrições para a implementação das IPSAS (Caperchione, Salvatori, & Benghi, 2014).

Apesar do acima exposto, alguns estudos buscaram entender as razões que levaram os países europeus a considerar a adoção das IPSAS para os sistemas de contabilidade em regime de competência dos governos centrais e, em uma abordagem posterior, os diferentes níveis de adoção (Christiaens, Reyniers, & Rolle, 2010; Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & van Cauwenberge, 2015). Tais estudos identificaram que alguns governos acreditam que a adoção das IPSAS melhoraria a comparabilidade da informação financeira, tanto nacional quanto internacionalmente. Além disso, descobriram que a maioria das jurisdições não optaram por aplicar IPSAS porque temem perder sua autoridade no estabelecimento de normas, ou optaram por implementar sua própria regulamentação contábil (Christiaens et al., 2010, 2015). Neste contexto, a União Europeia vem desenvolvendo as Normas Europeias de Contabilidade do Setor Público, EPSAS<sup>1</sup> (Brusca & Gómez-Villegas, 2013; Brusca, Caperchione, Cohen, & Manes-Rossi, 2015).

Na América Latina, muitas reformas da administração pública estão em andamento, incluindo a implementação das IPSAS (Araya-Leandro, Caba-Pérez, & López-Hernández, 2016; Brusca, Gómez-Villegas, & Montesinos, 2016; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). As agências internacionais e multilaterais, como o Banco Mundial ou o Banco Interamericano de Desenvolvimento, podem influenciar as reformas contábeis. Estas organizações têm ampla experiência em reformas públicas, contam com especialistas na implementação e *design* das IPSAS, e estiveram envolvidas no *design* e execução de normas para relatórios financeiros por parte dos governos (Adhikari, Kuruppu, & Matilal, 2013; Brusca et al., 2016). Portanto, podem agir como uma comunidade epistêmica difundindo inovação, convertendo ideias, percepções e crenças, e criando oportunidades para que a mudança ocorra. Baseado na teoria da difusão, uma comunidade epistêmica é “...uma rede de profissionais com reconhecida experiência em um campo particular e uma reivindicação autoritária do conhecimento da regulamentação nesta área” (Haas, 1992, p. 3). Assim, atuando como portadores de ideias no

<sup>1</sup> Recuperado de <https://www.epsas.eu/en/>

estabelecimento de normas contábeis e como financiadores (Himick & Brivot, 2018), sua influência como motores de reforma é reforçada (Laughlin & Pallot, 1998).

A Teoria da Difusão forneceu alguns *insights* amplos sobre as reformas contábeis do setor público em trabalhos anteriores. Vários estudos comparativos em contabilidade no setor público foram centrados nas reformas em curso nos países da OCDE, particularmente em países anglo-saxônicos (por exemplo, Benito, Brusca, & Montesinos, 2007; Brusca, Montesinos, & Chow, 2013). Em contraste, faltam estudos que analisem como as reformas do setor público são iniciadas e disseminadas na América Latina, e que permitam compreender os desafios na sua implementação (Araya-Leandro et al., 2016; Brusca et al., 2016; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012).

Este trabalho busca preencher a lacuna mencionada, apresentando a experiência de dois países latino-americanos na implementação de reformas contábeis no setor público, principalmente na contabilidade em regime de competência e nas IPSAS. Usando a Colômbia e o Brasil como estudos de caso, este trabalho visa contribuir para o crescente corpo de pesquisas comparativas sobre o tema, apresentando uma comparação entre dois países nas reformas contábeis do setor público; especialmente em países com diferentes estruturas na organização política e antecedentes culturais diversos, que podem influenciar diretamente na articulação das reformas contábeis do setor público.

As diferenças nos países selecionados podem levar a trajetórias de reformas substancialmente diferentes (Hyndman et al., 2013). Ao fazer isso, nosso objetivo é auxiliar a compreensão da diversidade em cenários específicos. Não pretendemos fornecer uma descrição definitiva das reformas contábeis do setor público na América Latina. O objetivo deste estudo é identificar os fatores subjacentes que levaram duas chamadas economias emergentes (Colômbia e Brasil) à decisão de adotar as IPSAS. Para isto, duas perguntas guiam o nosso trabalho: Como as agências internacionais e multilaterais afetam a decisão de adotar as IPSAS? Que semelhanças e diferenças existem entre os dois países em desenvolvimento na adoção de uma contabilidade em regime de competência (baseada nas IPSAS) sob uma influência epistêmica?

Após esta introdução, o artigo é organizado da seguinte forma: a segunda seção resume o processo de convergência em direção às IPSAS. A terceira seção apresenta o marco teórico das comunidades epistêmicas e o novo institucionalismo, que apoiam a interpretação do processo de adoção das IPSAS na América Latina. Em seguida, na quarta seção, delineamos os elementos metodológicos utilizados para abordar os casos do Brasil e da Colômbia. Os resultados das entrevistas e da análise dos documentos institucionais são apresentados e discutidos na quinta seção. A última seção apresenta algumas conclusões deste estudo.

## 2. PROCESSO DE CONVERGÊNCIA INTERNACIONAL PARA AS IPSAS

Em termos de conteúdo, a maioria das IPSAS se baseia em uma Norma Internacional de Relatório Financeiro (*International Financial Reporting Standard - IFRS*) ou em uma Norma Internacional de Contabilidade (*International Accounting Standard - IAS*) correspondente. As IFRS/IAS foram concebidas principalmente para empresas – e não para entidades do setor público, o que explica porque tiveram de ser ajustadas às características do setor público. Assim, as IPSAS foram concebidas para serem usadas por entidades do setor público (por exemplo, governo estadual, governo municipal), sendo o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), um organismo privado dentro do IFAC, o órgão regulador.

Um ponto importante das IPSAS é o seu foco principal na contabilidade (por exemplo, relatórios financeiros *ex-post*). Contudo, as reformas da gestão das finanças públicas requerem uma contabilidade e orçamento em regime de competência. No setor público, o orçamento anual é geralmente um dos mais importantes instrumentos de governança financeira (Bergmann, 2009). Entretanto, na maioria dos países o orçamento ainda é feito a partir da base de caixa, situação que pode causar algumas dificuldades na implementação do uso das IPSAS, especialmente em países onde o orçamento é um instrumento essencial para a tomada de decisões políticas (Monteiro & Gomes, 2013).

A implementação da contabilidade em regime de competência no setor público pode ser considerada uma inovação, uma vez que permite gerar demonstrações financeiras com conteúdo mais informativo (Gómez-Villegas & Montesinos, 2012). A transição de uma contabilidade baseada no regime de caixa para uma contabilidade em regime de competência permitiria então registrar os efeitos econômicos da aplicação de recursos públicos através de gastos e investimentos. Permitiria também o reconhecimento das obrigações presentes das entidades públicas e do patrimônio público. As diferentes bases na contabilidade governamental estão resumidas no quadro 1.

#### QUADRO 1 PRÁTICAS CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS

Regime de caixa	Regime de caixa modificado	Regime de competência modificado	Regime de competência
Os pagamentos e recebimentos em dinheiro são registrados à medida que ocorrem.	As entradas e saídas de caixa comprometidos no orçamento anual são registradas e divulgadas num período específico após o final do exercício.	A contabilidade por regime de competência é utilizada, mas certas classes de ativos (por exemplo, ativos fixos) ou passivos não são reconhecidos.	As transações e eventos econômicos são registrados e reportados quando ocorrem, independentemente de quando ocorrem transações em dinheiro.

**Fonte:** Adaptado de PwC (2013).

Alguns dos principais atores no campo regulatório do setor público são organizações internacionais que apoiam modelos contábeis semelhantes aos modelos empresariais, como as IPSAS: a Comissão Europeia; a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); o Banco Mundial (BM) e o Fundo Monetário Internacional (FMI). Vários deles são observadores no IPSASB. O modelo é estimulado para combater a corrupção e a má gestão, e aumentar a transparência e a *accountability*. O BM e o FMI tentam influenciar explicitamente os sistemas contábeis dos governos, que são “beneficiários dos seus empréstimos e subvenções” (Jones, 2007).

A adoção das IPSAS por organizações governamentais é considerada uma medida para melhorar tanto a qualidade quanto a comparabilidade da informação financeira fornecida pelos organismos públicos (Brusca et al., 2013). Então, o regime de competência começou a ser adotado por outros governos em um projeto de convergência com os padrões internacionais. Assim, algumas organizações

internacionais, como a OCDE<sup>2</sup> e a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN)<sup>3</sup>, já adotaram as IPSAS para preparar suas demonstrações financeiras (Benito et al., 2007; Brusca et al., 2016), enquanto outras, como o FMI, o Banco Mundial e o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), propuseram aos diferentes governos adotar ou adaptar suas normas ao modelo das IPSAS (Chang, Chen, & Chow, 2008). Da mesma forma, o FMI adotou o regime de competência para as Estatísticas das Finanças Públicas (EFP - *Government Finance Statistics*, GFS) em 2001.

Alguns estudos revelaram uma importante mudança em vários países para a contabilidade em regime de competência, especialmente para as IPSAS, embora ainda exista um nível de resistência entre os governos centrais (por exemplo, os países nórdicos), e discrepâncias entre os países europeus (Christiaens et al., 2015). Também foi apontado que os países anglo-saxões mostram um alto nível de homogeneidade na adoção do modelo de contabilidade em regime de competência e IPSAS (Christiaens et al., 2015). Outros trabalhos constataram que a falta de homogeneidade era maior entre os países europeus (Benito et al., 2007). Podemos dizer que algumas das razões para esta diferença é que os países da Europa continental têm uma forte tradição legal e uma longa tradição em contabilidade orçamentária e de caixa (Grossi & Steccolini, 2015). Portanto, as dificuldades na implementação das IPSAS e a heterogeneidade do contexto europeu levaram à criação de normas contábeis regionais (EPSAS), embora baseadas em IPSAS (Caperchione, 2015).

### **3. FONTES TEÓRICAS PARA PESQUISA**

Para alcançar nosso propósito, retomam-se os argumentos teóricos sobre as comunidades epistêmicas e do novo institucionalismo sociológico.

#### **3.1 Conceituando comunidades epistêmicas**

O caráter político na criação das normas contábeis é bastante aceito, assim como o fato de que as diferentes alternativas consideradas na adoção de normas não são hierárquicas, mas dependem dos objetivos atribuídos ao sistema contábil e à informação contábil. A adoção de uma norma contábil pode ter consequências econômicas significativas para uma sociedade, considerando que estas normas não são neutras e que o seu desenvolvimento é considerado como uma questão de interesse público (Chiapello & Medjad, 2009). Devido a isso, os padrões devem lidar com as partes interessadas que são afetadas pelas regras produzidas, e muitas vezes consultadas durante o processo. Alguns estudos na área de desenvolvimento de políticas públicas têm enfatizado o uso de especialistas (Haas, 1992; Janis & Mann, 1977) e o desejo de envolver as partes interessadas no processo.

Neste contexto, os normatizadores contábeis enfrentam a mesma situação. Colasse (2005) destaca a necessidade de uma dupla legitimidade, tanto técnica como política. Portanto, o desenvolvimento de normas contábeis é um campo técnico e político, pois procura abordar um campo complexo e dinâmico com a missão de satisfazer os interesses públicos, o que torna necessário aproximar as partes envolvidas e os “especialistas” no tema. As diferenças nas estruturas e tradições jurídicas dos Estados, o direito comum (*common law* nos países anglo-saxões) e o direito romano (Europa continental), geram

<sup>2</sup> Recuperado de <https://www.oecd.org/about/budget/financial-statements.htm>

<sup>3</sup> Recuperado de [https://www.nato.int/nato\\_static\\_fl2014/assets/pdf/pdf\\_2016\\_04/20160509\\_160429-accounting-framework.pdf](https://www.nato.int/nato_static_fl2014/assets/pdf/pdf_2016_04/20160509_160429-accounting-framework.pdf)

complexidades no processo de regulação contábil. Estas duas tradições têm concepções diferentes de interesse público e do devido processo legal (*due process*) no estabelecimento de normas (Colasse, 2005; Nobes & Parker, 2008). Como exemplo, na tradição anglo-saxônica, conhecida por favorecer a especialização, o desenvolvimento de normas contábeis tem sido tradicionalmente confiado à profissão contábil.

### **3.2 Especialistas internacionais como comunidade epistêmica em normas de contabilidade**

O conceito de comunidade epistêmica tem sido particularmente utilizado no campo da ciência política e da regulamentação (Haas, 1992), bem como no campo da produção científica (Roth, 2008). Em ambos, a noção de grupo de indivíduos que trabalham sobre valores compartilhados está presente, embora este trabalho se baseie principalmente na visão da ciência política deste conceito e no trabalho de Haas (1992), onde uma comunidade epistêmica é “...uma rede de profissionais com reconhecida experiência em um campo particular e uma reivindicação autoritária de conhecimento da regulamentação nesta área” (p. 3).

A base de uma comunidade epistêmica parece ser o conhecimento especializado. No entanto, outros elementos podem retratá-la e distingui-la de outros tipos de grupos de peritos (Haas, 1992). As duas características seguintes podem ser destacadas:

- a. A existência de valores partilhados, crenças comuns, a mesma visão das coisas, um paradigma no sentido de Kuhn (Haas, 1992; Roth, 2008). Uma comunidade epistêmica é “... um grupo sociológico com um modo de pensar comum” (Haas, 1992, p. 3).
- b. A presença de regras, normas e modelos de causalidade que impulsionam a ação de seus membros e definem os objetivos da comunidade e os meios a serem utilizados para alcançá-los, e o comportamento coletivo de governo dentro da comunidade “... um conjunto de regras ou um código de conduta” (Cohendet, Créplet & Dupouet, 2003, p. 105).

O conceito de comunidade epistêmica parece ser flexível em muitos aspectos. Inicialmente destinado a grupos transnacionais, este conceito tem sido amplamente aplicado nas ciências políticas, especialmente no campo das relações internacionais, ligado à influência no desenvolvimento, coordenação e difusão de políticas internacionais (Haas, 1992). Assim, ela se presta ao estudo da regulação a nível internacional e se situa na interseção das duas correntes desenvolvidas acima: por um lado, o uso de especialistas na elaboração de normas e, por outro, a emergência de novos padrões de governança num contexto de globalização (Christensen, 2006; Christensen, Newberry & Potter, 2010).

Quanto à existência de valores compartilhados, a grande representatividade do mundo anglo-saxão e da profissão contábil (Chiapello & Medjad, 2009; Colasse, 2005) induz o nosso pensamento à dependência “intelectual e ideológica” do mundo anglo-saxão e à qualificação cultural dos membros do Conselho (Colasse, 2005). Argumentamos que a forma de desenvolver normas se baseia em uma série de princípios e processos de governança (Tamm-Hallström, 2004; IFAC, 2017), entre eles, alguns princípios básicos como o procedimento de consulta formal em vigor nos órgãos de padronização anglo-saxônica, conhecido como *due-process*. Botzem e Quack (2006) o identificaram como um quadro processual para resolver as diferenças de opinião entre aqueles que supervisionam os processos de padronização. Eles associam a institucionalização e a legitimidade deste procedimento à emergência de uma comunidade de especialistas a nível internacional, uma comunidade de

“significado compartilhado”, mesmo no caso de desacordos sobre pontos específicos, que poderiam ser resolvidos democraticamente, uma vez que este procedimento constitui uma referência comum agora exportada para outros países.

Acadêmicos debateram sobre os fatores que impulsionaram a adoção das IPSAS (Brusca et al., 2016; Christiaens et al., 2015; Gómez-Villegas & Montesinos, 2012), mas uma questão diferente e, no entanto, relacionada permanece: Quem está por trás das rodas do processo de adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público? Uma lista de atores (ou condutores) oferece uma possível resposta a esta pergunta: Banco Mundial, OCDE, FMI, BID, IFAC, ou mesmo agências de *rating*, como comunidades transnacionais de especialistas que fornecem soluções tecnológicas, entre outras.

Os membros da comunidade epistêmica possuem um prestígio que lhes oferece acesso ao sistema político que legitima ou autoriza suas ações com base em sua experiência em uma área altamente valorizada pela sociedade e/ou pelos tomadores de decisão de elite, que compartilham não apenas ideias, mas também interesses políticos coletivos e obediência normativa (Irvine, Cooper, & Moerman, 2011). Estas ações são uma agência específica que atua a nível transnacional com um impacto em termos de exercício da autoridade pública para além do Estado, o que contribui para processos de mudança de políticas públicas (Christensen, 2006; Christensen et al., 2010). Trabalhando juntos, constroem as abordagens e regulamentos que estabelecem e reforçam a legitimidade de suas ideias. Como Madsen e Christensen (2016) afirmaram, também aderimos ao termo convencional “atores”, implicando “agência” em termos de sua capacidade de se engajar em ações sociais no cenário global.

Em alguns casos, percebe-se a emergência de uma comunidade epistêmica, como no caso da regulação transnacional dos serviços profissionais oferecidos pelas grandes empresas de auditoria (Suddaby, Cooper & Greenwood, 2007). Esta comunidade opera instrumentalmente, definindo um problema e fornecendo a solução (Laughlin & Pallot, 1998), alterando assim o domínio contábil. Uma comunidade epistêmica opera frequentemente como implementadora das políticas contábeis onde tem operado instrumentalmente.

### **3.3 Teoria Neo-Institucional e pressões isomórficas nos países**

De acordo com a teoria neo-institucional, as organizações que ocupam um setor em comum acabam eventualmente imitando um ao outro devido a pressões coercivas, normativas e miméticas. Um elemento chave da teoria institucional é a crença “de que as organizações que compartilham o mesmo ambiente empregarão práticas semelhantes e, portanto, se tornarão isomórficas umas com as outras”. Na formulação clássica das pressões isomórficas, DiMaggio and Powell (1983, p. 150) postulam que: “(1) o isomorfismo coercivo resulta da influência política e do problema da legitimidade; (2) o isomorfismo mimético decorre de respostas padrão à incerteza; e (3) o isomorfismo normativo está associado à profissionalização”. Estas comunidades epistêmicas são originadas principalmente do isomorfismo normativo como resultado da profissionalização, onde indivíduos ou organizações similares se reúnem e se organizam para estabelecer, promover e praticar modelos cognitivos para legitimar suas atividades (DiMaggio & Powell, 1983).

Há uma literatura importante que documenta processos isomórficos em reformas do setor público em países desenvolvidos e em desenvolvimento (Adhikari et al., 2013; Brinkerhoff & Brinkerhoff, 2015; Brusca et al., 2013; Potter, 2005). O isomorfismo no contexto da adoção das IPSAS refere-se,

portanto, aos diferentes fatores que moldam o desenvolvimento dos procedimentos contábeis a um formato, estrutura ou configuração similar. O grau de pressão isomórfica nos países da América Latina varia de acordo com o seu ambiente operacional. Propomos que o papel das comunidades epistêmicas seja reforçado, já que os governos da América Latina estão solicitando e recebendo apoio de consultores e especialistas de agências multilaterais, seguindo assim um processo isomórfico. Além disso, muitos consultores regionais reforçam a sua experiência participando como assessores de reforma em diferentes países.

#### **4. METODOLOGIA**

Este trabalho assume um posicionamento qualitativo (Ryan, Scapens & Theobald, 2002) para interpretar e compreender o processo de adoção das IPSAS na região. Realizamos uma análise profunda de diferentes documentos institucionais, tais como relatórios de governos, organismos nacionais de normatização contábil, agências multilaterais e organismos profissionais. Da mesma forma, realizamos entrevistas estruturadas e semiestruturadas com atores-chave dos processos regulatórios dos países estudados.

Foram aplicados questionários e realizadas entrevistas semiestruturadas com seis atores-chave engajados na definição das normas contábeis do setor público do Brasil e da Colômbia. O questionário possuía cinco itens sobre a natureza, processos e fatores percebidos sobre a adoção das IPSAS. Foram realizadas entrevistas individuais com representantes do *Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina* (FOCAL), na Colômbia e no Brasil, e com o integrante do IPSASB em Brasília, durante o V Seminário Brasileiro de Contabilidade e Custos Aplicados ao Setor Público, realizado em abril de 2018, e através de entrevista *online* quando foi possível. As entrevistas consistiram em perguntas sobre os estímulos e as barreiras ao processo de reforma da gestão financeira e da implementação das IPSAS, e os resultados obtidos com o processo. As entrevistas duraram 45 minutos e foram gravadas e transcritas. A interpretação dos resultados segue uma abordagem metodológica qualitativa para estes instrumentos (Ryan et al., 2002).

O quadro comparativo de casos facilita a avaliação de semelhanças e diferenças de lógicas institucionais entre países, e torna-se um meio para alcançar uma melhor compreensão de como e até que ponto a contabilidade tem sido aplicada em diferentes contextos (Potter, 2005).

#### **5. RESULTADOS**

Em primeiro lugar, caracterizamos o processo de implementação da contabilidade por regime de competência e a adoção formal das IPSAS (*endorsement*) no Brasil e na Colômbia, com base na análise profunda de documentos institucionais e outras fontes acadêmicas. Posteriormente, apresentamos os resultados das entrevistas para tornar visível o papel das comunidades epistêmicas e sua dinâmica institucional dentro do processo de adoção das IPSAS.

##### **5.1 Regime de competência e adoção das IPSAS no Brasil**

As normas internacionais de contabilidade não são obrigatorias, uma vez que não existe uma lei internacional que exija a sua adoção. Em vez disso, cada país deve adotar ou adaptar as normas relevantes à sua própria legislação ou regulamentos nacionais. A adoção das IPSAS pode ser feita direta ou indiretamente (Bergmann, 2009). Na aplicação direta, a legislação do país se refere especificamente

à adoção do texto original das IPSAS. Indiretamente, como nos casos brasileiro e colombiano, o país aprova em maior ou menor grau em sua legislação normas baseadas nas IPSAS. Estes são seguidos por regulamentos secundários, tais como guias ou manuais, que os põem em vigor. Em ambas as abordagens, um manual de contabilidade é um portador para divulgar normas internacionais em todo o país, enquanto as consultas técnicas relativas à sua implementação são realizadas através de resoluções ou decretos administrativos.

Em 2005, o Banco Mundial preparou pela primeira vez o Relatório de Cumprimento de Normas e Códigos de Contabilidade e Auditoria (ROSC-A&A) do Brasil. Devido ao fato de o Brasil não ter adotado nenhuma das normas internacionais emitidas pelo *International Accounting Standards Board* ou pelo IFAC, e ao fato de a autoridade que estabelece as normas contábeis no Brasil estar dispersa por diferentes organizações, o Banco Mundial apresentou uma recomendação chave: a criação de um órgão profissional que traduzisse as normas internacionais de contabilidade para o português e verificasse sua compatibilidade com as leis brasileiras. No mesmo ano, foi criado o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, composto por seis membros votantes - Associação Brasileira de Companhias Abertas, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais, a Bolsa de Valores do Brasil (Brasil Bolsa e Balcão), o Conselho Federal de Contabilidade, um representante da academia de contabilidade (Fundação Instituto de Pesquisa em Contabilidade e Finanças), e a Associação Brasileira dos Auditores Independentes; e alguns observadores sem direito a voto, como a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, entre outros. Com base na orientação do mercado de capitais de seus membros, o Comitê de Normas Contábeis se dedicou apenas à tradução das IFRS. Dois anos depois, foi emitida a Lei 11.638/2007, que exige que as empresas listadas em bolsa de valores e as entidades de grande porte implementem as IFRS.

No Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade é o órgão regulador da profissão e tem autoridade legal para tomar medidas disciplinares. O Conselho do Comitê de Convergência decidiu incorporar as IPSAS emitidas pelo IPSASB ao processo de convergência brasileiro. Essa decisão foi tomada em conjunto com o Tesouro Nacional, com grande envolvimento dos representantes do governo brasileiro, a fim de assegurar esse importante compromisso para o país. A implementação será feita gradualmente para o governo federal, estadual e municipal.

A estrutura de Gestão Financeira Pública no Brasil - baseada na Constituição de 1988, na Lei 4.320/1964 e na Lei de Responsabilidade Fiscal 101/2000 - fornece o marco regulatório financeiro básico que orienta todos os procedimentos financeiros em todos os níveis governamentais, reunindo as regras gerais para a elaboração, contabilidade e prestação de contas do orçamento, sob um regime de contabilidade de caixa modificado. As empresas estatais brasileiras são classificadas como dependentes ou independentes do orçamento público, seguem uma lei específica, e são classificadas como tal quando pertencem integralmente ao Governo, seguindo tanto a Lei 4.320/1964 como a lei societária (Lei 6.404/1976 - baseada no IFRS). Quando o capital é misto, as empresas estão sujeitas apenas ao direito societário.

O Brasil usa atualmente uma base de caixa modificada, que é uma combinação dos dois métodos contábeis (Quadro 1), que é usada para reportar o recurso recebido e as despesas incorridas. O Brasil não adotou plenamente as IPSAS de início, mas a decisão veio em 2008 pela Portaria 184/2008. No final daquele ano, o Brasil apresentou as primeiras 10 novas orientações normativas do Conselho Federal de Contabilidade que também está trabalhando no processo de “adaptação”.

O primeiro guia surgiu em 2009, quando o Tesouro Nacional expediu a Portaria 751/2009, que estabelece que a implementação ocorreria opcionalmente a partir de 2010 e obrigatoriamente a partir de 2012 para o Governo Central e os Estados Federais, e em 2013 para os municípios. Mais tarde, em 2015, o procedimento mudou e o Brasil iniciou um processo de adoção que se sobreponha às normas antigas e emitiu novas normas para adotar normas baseadas em IPSAS.

## 5.2 Adoção das IPSAS na Colômbia

Na Colômbia, com a Constituição Política de 1991 (artigo 354), foi criada a Contabilidade Geral da Nação (*Contaduría General de la Nación*) para regular, centralizar e consolidar a informação contábil do setor público. Com a Lei 298/1996, a Contabilidade Geral da Nação foi formalmente introduzida, inaugurando o moderno estágio da contabilidade patrimonial e de regime de competência no setor público colombiano. Duas mudanças regulatórias foram feitas durante os primeiros 10 anos do processo. Todos os regulamentos iniciais foram construídos com a participação de atores-chave de todo o país (funcionários públicos, gestores financeiros de empresas públicas etc.). Na primeira etapa (1996-2004), as empresas estatais (as maiores empresas do país: Ecopetrol, ISA, ISAGEN, EPM, EEB, entre outras) aplicaram os mesmos padrões utilizados pelas entidades governamentais e estabelecidos pela Contabilidade Geral da Nação, que não eram como as *International Accounting Standards* para empresas privadas.

Durante 2005 e 2006 foi realizado um estudo que buscou harmonizar o Plano Geral de Contabilidade com as 21 IPSAS da época. O objetivo era identificar aspectos inovadores das IPSAS que não se opõem ao sistema jurídico colombiano e às disposições da Constituição Política da Colômbia. Isto levou à emissão do Regime de Contabilidade Pública através da Resolução 354/2007, que é a atual norma regulamentar.

Em 2009, a Colômbia iniciou um novo processo de regulamentação de grandes empresas públicas. A Lei 1.314/2009 tinha sido emitida para empresas privadas, estabelecendo uma convergência com as Normas Internacionais de Relatório Financeiro (IFRS), o que resultou numa grande pressão sobre as empresas de serviços públicos (algumas delas são empresas estatais). As IFRS permitem a reavaliação dos ativos imobilizados, beneficiando as empresas através de tarifas. Neste cenário, a principal preocupação foi harmonizar e diferenciar requisitos para entidades governamentais e empresas privadas, assim como “consolidar” todo o setor público (empresas e governo). A Lei 1.314/2009 estabeleceu que no setor privado, o Conselho Técnico de Contabilidade Pública (CTCP), é o organismo de normatização e os reguladores deste setor serão conjuntamente o Ministério das Finanças e o Ministério da Indústria, Comércio e Turismo. O CTCP deve avaliar a conveniência de cada IFRS e recomendar a sua adoção pelo país. Esta lei também reafirma que a Contabilidade Geral da Nação é o órgão regulador e de normatização da contabilidade do setor público.

Em 2011, o país experimentou mudanças de política com a chegada do novo contador geral, e começou a trabalhar na construção de três marcos regulatórios: i) um para o governo, com elementos das IPSAS (*impairment* do valor dos ativos geradores de caixa e não caixa, entre outros); ii) outro para empresas estatais que não operam em bolsas de valores; e iii) um terceiro para grandes empresas estatais onde a aplicação das IFRS foi permitida. Desta forma, foram emitidas algumas resoluções: o enquadramento regulamentar das empresas cujos instrumentos de dívida ou de capital são negociados em mercado público ou detêm ativos na qualidade fiduciária para um grupo ampliado de *outsiders*

como um dos seus principais negócios (Resolução 743/2013 revogada pela Resolução 037/2017), para entidades governamentais (Resolução 533/2015) e para empresas não listadas em bolsa de valores (Resolução 414/2014). O Quadro 2 resume as referências para as quais as normas convergem no setor público colombiano e brasileiro.

## QUADRO 2 NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA DIVERSAS ENTIDADES DO SETOR PÚBLICO

<b>Brasil</b>	Setor Público	Governo Geral	Governo Central Estados Municípios	Baseado em IPSAS
			Empresas Públicas (dependentes)	Combinação de IPSAS e IFRS
			Empresas Públicas (independentes)	IFRS
		Setor Privado		
<b>Colômbia</b>	Setor Público	Governo Geral	Entidades governamentais (nacionais e regionais)	Baseado em IPSAS
			Empresas estatais que não operam na bolsa de valores	IPSAS e a combinação de padrões do próprio país.
			Empresas estatais listadas e empresas de serviços públicos	IFRS
		Setor Privado		

**Fonte:** Elaborado pelos autores.

### 5.3 Agências multilaterais influenciando a implementação das IPSAS no Brasil e na Colômbia

Formalmente, a principal razão para a implementação das IPSAS defendida pelas agências multilaterais é garantir a transparência e a qualidade dos relatórios financeiros do setor público, buscando a estabilidade nos mercados financeiros internacionais. O IFAC emitiu um pronunciamento ao Grupo dos 20 (G20) em busca de uma governança mais forte nos setores público e privado e de um ambiente regulatório estável que melhore a estabilidade econômica global, após a crise financeira global de 2008. Uma das recomendações foi fortalecer a governança e a integridade nos setores privado e público, facilitando e incentivando a adoção das IPSAS, requerendo que o Conselho de Estabilidade Financeira (*Financial Stability Board*, FSB) englobe o setor público (IFAC, 2016b).

O IPSASB apoia os países na adoção do regime de competência e na transição do regime de caixa para o regime de competência, embora esta entidade não tenha poder para obrigar todos os países a adotar as IPSAS a fim de alcançar a uniformidade dos relatórios financeiros (Christians, 2010). Ao contrário, a cooperação é o caminho comum para o processo de adoção das IPSAS, como afirma o IFAC (2016a):

“O IPSASB pode realizar projetos em **cooperação**, ou conduzir projetos conjuntamente, com um ou mais normatizadores internacionais ou nacionais ou outras organizações com experiência relevante. No caso de um projeto a ser realizado em conjunto, um membro das cadeiras do IPSASB, ou co-presidentes, da Força Tarefa Conjunta. Quando praticável, os projetos conjuntos são conduzidos em uma base multinacional, na qual dois ou mais organismos nacionais de normatização ou organizações nacionais estão envolvidos no projeto conjunto” (p. 6, grifo nosso).

No Brasil e na Colômbia, o fator determinante no processo de adoção ou adaptação das IPSAS foi o objetivo de modernizar os sistemas de contabilidade pública (Gómez & Montesinos, 2012; Sousa, Vasconcelos, Caneca & Niyama, 2013). Nesse contexto, o BID prestou assistência técnica substancial a muitos países latino-americanos em questões de GFP, incluindo financiamento de projetos, treinamento e capacitação, e ajudou os países na implementação de reformas de GFP, particularmente em termos de gestão de tesouraria e contabilidade pública. Além disso, desde a sua criação em 2010, o *Foro de Tesorerías Gubernamentales de América Latina* (FOTEGAL<sup>4</sup>) tornou-se o principal fórum sobre gestão de tesouraria, promovendo e facilitando debates sobre temas-chave e desafios para a região (Pimenta et al., 2015).

FOTEGAL é composto por 17 tesouros nacionais. Recentemente, foi criado o *Foro de Contadores Gubernamentales de América Latina* (FOCAL<sup>5</sup> em espanhol). Espera-se que isto gere um impacto semelhante em relação à contabilidade governamental dominada por uma nova onda de reformas. O Brasil e a Colômbia são membros de ambos os fóruns.

Uma tendência a imitar as possíveis melhores práticas adotadas por instituições internacionais também contribuiu para o crescimento das IPSAS como modelo líder para o setor público (Brusca et al., 2013). Isto sensibilizou os governos para a necessidade de modernizar os seus sistemas contábeis a fim de alcançar legitimidade, tendo os padrões internacionais como o meio mais viável para fazer. No contexto da globalização e da Nova Gestão Pública, tudo isso foi consequência da tendência internacional para a implementação das IPSAS. Citando um ator-chave brasileiro...

“A convergência com as IPSAS e a consequente adoção do regime de competência, permitirá aos órgãos públicos, cidadãos, investidores, administradores, entre outros, ter clara visibilidade da situação econômica e financeira real do país e será um importante instrumento de apoio ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal do Brasil, permitindo, por exemplo, maior visibilidade do endividamento público e das despesas com pessoal” (Ator-chave A, Brasil).

Embora Brasil e Colômbia não façam parte da OCDE<sup>6</sup>, estes países mostraram interesse em fazer parte do grupo, o que pressiona ambas as nações a fazer os ajustes necessários em seus processos de reforma (políticos e orçamentários). O Brasil é um parceiro-chave ativo da OCDE, cuja cooperação remonta a 1994. A Colômbia, por sua vez, realizou um processo desde 2013 que resultou na sua adesão à convenção da OCDE em maio de 2018. Neste processo, a adoção de boas práticas e padrões foi decisiva.

<sup>4</sup> Recuperado de <http://fotegal.hacienda.go.cr/?p=3260>

<sup>5</sup> Recuperado de <https://www.focal.red/>

<sup>6</sup> Quando esta pesquisa foi realizada, no caso da Colômbia.

Como parceiro-chave, o Brasil tem acesso a parcerias em órgãos da OCDE, adesão aos instrumentos da OCDE, integração nos sistemas de informação e relatórios estatísticos da OCDE, revisões entre pares setoriais específicas e tem sido convidado para todas as reuniões da OCDE em nível ministerial desde 1999. O país também contribui para o trabalho dos comitês da OCDE e participa com membros da OCDE em vários organismos e projetos significativos.

A este respeito, um ator-chave afirmou o seguinte:

“A missão da OCDE é antes coletar dados sobre práticas; conduzir pesquisas e elaborar recomendações” (Ator-chave C, Brasil).

Isto implica que ser aceito como membro da OCDE melhoraria a percepção de outros países e investidores externos, como um isomorfismo mimético, aumentando o interesse de fazer negócios. A OCDE trabalha nas classificações dos países e tais classificações visam impulsionar os países para a promoção das políticas que a organização considera importantes.

As agências multilaterais têm desempenhado um papel importante na promoção da adoção das IPSAS. Como exemplo, isto foi encorajado pelo Banco Mundial e pelo FMI (2014) como parte das suas recomendações para melhorar a *accountability* e a transparência nas entidades do setor público. Estas agências cooperamativamente através da sua assistência financeira e capacidade para desenvolver programas (PwC, 2013).

O Banco Mundial tem apoiado o desenvolvimento das IPSAS, envolvendo-se em agendas técnicas e fornecendo financiamento significativo. Como parte deste apoio, o Banco está copatrocinando um projeto para desenvolver uma das normas IPSAS sobre Contabilidade para assistência ao desenvolvimento (*IPSAS on Accounting for Development Assistance*). O envolvimento do banco reflete seu interesse em melhorar a qualidade dos relatórios financeiros dos governos e de suas agências constituintes.

Em relação a esta situação, um dos entrevistados assinalou o seguinte:

“As reformas da Gestão de Finanças Públicas na região começaram há vários anos com a concepção e implementação de sistemas de informação de gestão financeira abrangendo desde a formulação e execução do orçamento, folha de pagamento, contabilidade e relatórios financeiros e assim por diante. Contudo, os países da região perceberam que as reformas da GFP não se limitavam aos sistemas, mas que se centravam também no reforço da governança e das instituições. O Banco, através do seu processo de ‘*Governance Global Practice*’ oferece um conjunto de assessoria e assistência técnica de GFP aos nossos clientes na sua busca de reformar a sua gestão do setor público para melhor prestação de serviços aos cidadãos e aumentar a responsabilidade e transparência, que é agora uma questão transversal na região” (Ator-chave B, Banco Mundial).

Além disso, um ator-chave da Contabilidade Geral da Nação da Colômbia declarou:

“Fizemos importantes avanços na reforma da contabilidade pública na Colômbia, beneficiando da colaboração com a equipe de gestão financeira do Banco Mundial. Para nós, será vital contar com o apoio contínuo do Banco nas próximas fases da reforma” (Ator-chave E, Colômbia).

O Banco incentiva os mutuários a utilizarem seus próprios sistemas para a elaboração de relatórios de acompanhamento financeiro, embora recomende que os relatórios de acompanhamento financeiro dos projetos estejam em conformidade com as IPSAS.

Outro entrevistado afirmou:

“Não temos nenhum projeto para o governo central no Brasil, temos alguns projetos para ajudar os governos estaduais com suporte técnico, treinamento e projetos de atualização de TI e financiamento de infraestrutura” (Ator-chave A, Brasil).

Poderíamos dizer que a adoção das IPSAS na Colômbia e no Brasil tem sido principalmente mimética, com alguns componentes de isomorfismo normativo. Isto mostra que os órgãos multilaterais são um fator determinante para o desenvolvimento, a promoção de reformas estruturais e a estabilidade macroeconômica dos programas (Brusca et al., 2013, 2016).

Além disso, também estávamos interessados em reconhecer o papel das grandes empresas de auditoria (*Big Four*) dentro do processo de harmonização das IPSAS.

A este respeito, citamos um entrevistado brasileiro:

“A empresa tem serviços de consultoria de governo e do setor público que cobrem uma variedade de serviços. Aqui no Brasil já prestamos muitos serviços, principalmente de consultoria, como os Jogos Olímpicos Rio 2016 e o estádio do Mineirão para desenvolver um projeto conceitual. Gostaríamos de reforçar o nosso desempenho também no setor público. Não realizamos nenhuma tarefa relacionada com as IPSAS no Brasil porque não existe um processo completo” (Ator-chave D, Brasil).

Na Colômbia, um dos entrevistados disse:

“Os principais consultores do setor público foram acadêmicos e profissionais não vinculados às grandes empresas de auditoria” (Ator-chave F, Colômbia).

A falta de influência dessas empresas poderia ser explicada pelas características do setor público, considerando que os sistemas contábeis e financeiros são muito diferentes dos do setor empresarial. Durante anos, as entidades do setor público não foram vistas como clientes pelas grandes empresas de auditoria. Isto deveu-se aos limitados recursos financeiros disponíveis e às limitações legais nos processos de controle fiscal e auditoria pelos órgãos públicos. Entretanto, a introdução das IPSAS, com a base do modelo IFRS, oferece claramente possibilidades para que estas empresas começem a trabalhar com as IPSAS e se beneficiem da implementação de modelos e ferramentas de negócio (Christensen & Skærbaek, 2010).

As desvantagens e barreiras incluem custos de implementação, maior complexidade, orientação sem fins lucrativos e baixa utilização da informação do balanço pelos gestores públicos (Brusca et al., 2013; Caperchione, 2006; Guthrie, 1998; Hepworth, 2003).

Parece que a ideia de modernização, a comparabilidade da informação financeira e o crescente número de países adotando são os principais motivos para mudar para o modelo IPSAS, apesar das dificuldades, como afirmaram os entrevistados:

“Muitos países em todo o mundo decidiram recentemente migrar para uma contabilidade em regime de competência para permitir uma melhor tomada de decisão e estão gradualmente percebendo

que a adoção do regime de competência é muito mais do que uma reforma contábil. As IPSAS se tornaram fundamentalmente o ‘padrão contábil global para o setor público’, e cada vez mais países da região têm emitido ou planejam emitir normas contábeis baseadas nas IPSAS. Espera-se que os benefícios das regulamentações baseadas nas IPSAS produzam informação financeira abrangente padronizada para que os governos otimizem o uso de recursos limitados para uma melhor prestação de serviços e construam instituições transparentes e responsáveis” (Ator-chave B, Banco Mundial).

“Melhores contabilidade/controles internos: a transição para o regime de competência é um meio para modernizar a contabilidade do setor público e contar com dados contábeis mais completos e confiáveis, ainda que os países lutem para utilizá-los” (Ator-chave C, Brasil).

Isto também é defendido por representantes do governo:

“Com a adoção das normas de contabilidade baseadas nas IPSAS, o país poderá projetar melhor o fluxo de caixa, bem como avaliar e comparar com outros países” (Ator-chave G, Ministério da Fazenda, Brasil).

A retórica pode ser identificada nas opiniões dos entrevistados. Como resultado dos diferentes processos de implementação das IPSAS nos casos estudados, estas normas foram ajustadas ao contexto específico e às estruturas técnicas de cada país. Isto tem implicações negativas na comparabilidade da informação pública entre os países da região. Contudo, os atores com um papel chave, como consultores, ignoram estas circunstâncias e reexaminam os argumentos lógicos que lhes conferem identidade como membros de uma comunidade epistêmica.

Finalmente, os principais atores reconhecem os desafios das reformas e da implementação das IPSAS. A este respeito, alguns entrevistados disseram:

“Um dos principais desafios enfrentados na implementação das IPSAS é o envolvimento de outros departamentos, como Tecnologia da Informação, Assessoria Jurídica e, sobretudo, dos Funcionários/Gestores Públicos, que ainda têm uma cultura orçamentária muito forte (lógica de entradas e saídas de recursos) e uma falta de compreensão do conceito de competência. O apoio político também é fundamental para o sucesso da implementação de padrões no Brasil” (Ator-chave A, Brasil).

“Sistema, formação e orçamento. Vejo que o processo ainda não está na agenda central do governo. Muitos políticos não veem a contabilidade por regime de competência como um mecanismo de controle. Também é difícil para um profissional com muitos anos de experiência mudar uma visão de orçamento para o regime de competência” (Ator-chave E, Colômbia).

Da perspectiva da literatura sobre comunidade epistêmica, as agências multilaterais são as principais apoiadoras das reformas e, ao mesmo tempo, os mais importantes utilizadores da informação gerada. Estas agências solicitam novas informações aos governos para monitorar e avaliar a implementação de políticas.

Além disso, o isomorfismo coercitivo pode ser observado examinando o impacto da regulamentação estatal no processo de adoção das IPSAS. Por exemplo, no caso do Brasil, a adoção da Portaria 184 do Ministério da Fazenda, em 2008, deu um novo rumo à reforma contábil nos níveis federal, estadual

e local, introduzindo a convergência do modelo IPSAS em alguns marcos legais e estabelecendo como vetor do isomorfismo coercitivo. Este processo tem sido semelhante na Colômbia, onde as IPSAS foram usadas como base para atualizar os sistemas locais de contabilidade pública por meio de instrumentos legais. Quando as fontes legais estabeleceram sua implementação obrigatória, todos os atores assumiram com propriedade os argumentos sobre os benefícios do modelo IPSAS. No entanto, as conquistas ainda são manifestações retóricas, e não fatos.

## 6. CONCLUSÕES

Os países latino-americanos têm experimentado um interesse crescente pelas normas internacionais de contabilidade. Vários países têm mudado em direção à adoção, esperando alcançar as vantagens da aplicação ampla da contabilidade em regime de competência. Nenhum dos países, no entanto, completou ainda a transição. A concepção por trás da reforma contábil é melhorar a confiança nos dados, a transparência, a credibilidade fiscal das demonstrações financeiras, melhorando a qualidade da tomada de decisões nas entidades públicas.

Acrescentamos à literatura acadêmica a importância das agências multilaterais no estabelecimento de normas contábeis (Humphrey, Loft & Woods, 2009), considerando os dois países estudados. Na América Latina, as organizações multilaterais promovem a adoção das IPSAS entre os países membros. Estes desenvolvimentos também podem ser vistos no contexto de um movimento mundial para a adoção de técnicas atreladas à ideia da Nova Gestão Pública.

Encontramos múltiplas influências sobre os governos brasileiro e colombiano para fazer convergir seus padrões contábeis com o que eles entendem como sendo a melhor prática. As histórias são um dispositivo útil para ajudar a transmitir as vantagens das IPSAS, já que a simples introdução destas normas levou a melhores informações e classificação de crédito. Isto ajudou a convencer os ministros das finanças dos benefícios da informação contábil.

Entre os principais fatores que influenciaram as reformas regionais durante os últimos anos estão a aprendizagem entre pares, resultante da fundação do FOTEGAL e do FOCAL. Estes fóruns realizam seminários e implementam programas de trabalho anuais (incluindo cursos, pesquisa e assistência técnica) apoiados por vários organismos internacionais (por exemplo, FMI, BID, BM).

Esta comunidade epistêmica opera instrumentalmente, definindo um problema e fornecendo soluções para alterar o domínio na área contábil (Christensen, 2006; Christensen et al., 2010). Também atua como implementador das políticas contábeis que operam além das suas atribuições oficiais, construindo as abordagens e regulamentos que estabelecem e reforçam a legitimidade de suas ideias. Ao utilizar o Brasil e a Colômbia como estudos de caso, este trabalho mostrou as pressões externas dentro do processo de isomorfismo como fator chave para a adoção das IPSAS em ambos os países. A teoria institucional ajudou a explicar os esforços de diversos atores para a implementação de normas internacionais.

No entanto, apesar de sua reputação internacional, não conseguimos medir adequadamente o(s) resultado(s) da adoção das IPSAS, pois há poucas (e mais retóricas do que práticas) evidências para os países latino-americanos. Embora este tema tenha sido abordado por muitos outros trabalhos científicos, são necessárias mais investigações para compreender o desempenho dos países latino-americanos a este respeito. Sugerimos essa perspectiva como uma linha produtiva de investigação para futuras pesquisas.

## REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Mellemvik, F. (2011). The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 1(2), 123-143. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/2042116111138495>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3), 213-230. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Araya-Leandro, C., Caba-Pérez, M. D. C., & López-Hernández, A. M. (2016). The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283. Recuperado de <http://www.scielo.br/pdf/rap/v50n2/0034-7612-rap-50-02-00265.pdf>
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. *International Review of Administrative Science*, 73, 293-317. Recuperado de <https://doi.org/10.1177/0020852307078424>
- Bergmann, A. (2009). *Public Sector Financial Management*. London, UK: FT Prentice Hall.
- Botzem, S., & Quack, S. (2006). Contested rules and shifting boundaries: international standard-setting in accounting. In M. L. Djelic, & K. Sahlin-Andersson (Eds.), *Transnational governance: Institutional dynamics of regulation* (pp. 266-286). Cambridge, UK: Cambridge University Press. Recuperado de <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ssoar-196742>
- Brinkerhoff, D., & Brinkerhoff, J. (2015). Public Sector Management Reform in developing countries: perspectives beyond NPM orthodoxy. *Public Administration and Development*, 33, 222-237. Recuperado de <https://doi.org/10.1002/pad.1739>
- Brusca, I., & Gómez-Villegas, M. (2013). Hacia la Armonización de la Contabilidad Pública en Europa: Las Normas Europeas de Contabilidad Pública. *Revista Española de Control Externo*, 15(44), 91-111. Recuperado de <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/5255524.pdf>
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. L. (2013). Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444. Retrieved from <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836006>
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (eds.). (2015). *Public Sector Accounting and Auditing in Europe. The Challenge of Harmonization*. London, UK: Palgrave Macmillan
- Brusca, I., Gómez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public Financial Management Reforms: IPSAS Role in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51-64. Recuperado de <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Caperchione, E. (2006). *The new public management: A perspective for finance practitioners*. Brussels, Belgium: FEE.
- Caperchione, E., Salvatori, F., & Benghi, E. (2014). New development: where there's will, there's a way-acting beyond cutbacks. *Public Money & Management*, 34(2), 135-138. Recuperado de <https://doi.org/10.1080/09540962.2014.887546>
- Caperchione, E. (2015). Standard Setting in the Public Sector: State of Art. In I. Brusca, E. Caperchione, S. Cohen, & F. Manes-Rossi (Eds.), *Public sector accounting and auditing in Europe* (pp. 1-11). London, UK: Palgrave MacMillan
- Chang, C. J., Chen, G., & Chow, C. W. (2008). Exploring the desirability and feasibility of reforming China's governmental accounting system. *Journal Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 20(4), 482-510. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/JPBAM-20-04-2008-B006>
- Chiapello, E., & Medjad, K. (2009). An unprecedented privatisation of mandatory standard-setting: The case of European accounting policy. *Critical Perspectives on Accounting*, 20(4), 448-468. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2008.09.002>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554. Recuperado de <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>

- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 8(1), 158-177. Recuperado de <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Christensen, M. (2006). On Public Sector Accounting Change: Epistemic Communities, Consultants, Naive Officials and a Reply to Humphrey. *European Accounting Review*, 15 (2), 289-296. Recuperado de <https://doi.org/10.1080/09638180600551544>
- Christensen, M., & Skærbaek, P. (2010). Consultancy outputs and the purification of accounting technologies. *Accounting, Organizations and Society*, 35, 524-545. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.12.001>
- Christensen, M., Newberry, S., & Potter, B. (2010). The role of global epistemic communities in enabling accounting change creating a more business-like public sector, *Accounting and the state: proceedings of the 6th Accounting History International Conference*, Wellington, New Zealand, 18-20 August, Victoria University of Wellington, Wellington, New Zealand. Recuperado de [https://epubs.scu.edu.au/bus\\_pubs/841/](https://epubs.scu.edu.au/bus_pubs/841/)
- Cohendet, P., Créplet, F., & Dupouet, O. (2003). Innovation organisationnelle, communautés de pratique et communautés épistémiques: le cas de Linux. *Revue Française de Gestion*, 146, 99-121. Recuperado de <https://doi.org/10.3166/rfg.146.99-121>
- Colasse, B. (2005). La régulation comptable entre public et privé. In M. Capron (Ed.), *Les normes comptables internationales, instruments du capitalisme financier* (pp. 27-48). Paris, France: Éditions la Découverte.
- Constitución Política de Colombia de 20 de julio de 1991*. (1991). Recuperado de <http://www.secretariosenado.gov.co/index.php/constitucion-politica>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. Recuperado de <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Gómez-Villegas, M., & Montesinos, J. V. (2012). Las Innovaciones en Contabilidad Gubernamental en Latinoamérica: el caso de Colombia. *INNOVAR. Revista de Ciencias Administrativas y Sociales*, 22(45), 17-35. Recuperado de <https://www.redalyc.org/pdf/818/81824864003.pdf>
- Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector: Applying IPSAS to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334. Recuperado de <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001239>
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector—rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Haas, P. M. (1992). Introduction: epistemic communities and international policy coordination. *International Organization*, 46(1), 1-35. Recuperado de <https://doi.org/10.1017/S0020818300001442>
- Heworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, 23(1), 37-43. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00339>
- Himick, D., & Brivot, M. (2018). Carriers of ideas in accounting standard-setting and financialization: The role of epistemic communities. *Accounting, Organizations & Society*, 66, 29-44. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.12.003>
- Humphrey, C., Loft, A., & Woods, M. (2009). The global audit profession and the international financial architecture: understanding regulatory relationships at a time of financial crisis. *Accounting, Organizations & Society*, 34(6-7), 810-825. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.06.003>
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R., Polzer, T., Rota, S., & Seiwald, J. (2013). The translation and sedimentation of accounting reforms: a comparison of the UK, Austrian and Italian experiences. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4-5), 388-408. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.008>
- International Federation of Accountants [IFAC] (2016a). *Due Process and Working Procedures Effective*. June 2016. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IPSASB/IPSASB-Due-Process-and-Working-Procedures-June-2016.pdf>

International Federation of Accountants [IFAC] (2016b). *Trust and Integrity. The Accountancy Profession's call for action by the G-20. G-20 Leaders' Summit.* Recuperado de [http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Trust-and-Integrity-2016-IFAC-G20-V10\\_Singles.pdf](http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Trust-and-Integrity-2016-IFAC-G20-V10_Singles.pdf)

International Federation of Accountants [IFAC] (2017). *Handbook of International Public Sector Accounting Procurement.* (Volume I). New York, NY: IFAC. Recuperado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-HandBook-2018-Volume-1.pdf>

International Monetary Fund [IMF] (2014). *The Fiscal Transparency Code.* Washington, D.C.: IMF. Recuperado de <http://www.imf.org/external/np/fad/trans/>

Irvine, H. J., Cooper, K., & Moerman, L. (2011). An epistemic community as influencer and implementer in local government accounting in Australia. *Financial Accountability and Management*, 27(3), 249-271. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2011.00524.x>

Janis, I. L., & Mann, L. (1977). *Decision-making: a psychological analysis of conflict, choice and commitment.* New York, NY, USA: Free Press.

Jones, H. (2007). The functions of governmental accounting in Europe. *Tékhne: Revista de Estudos Politécnicos*, 4(7), 89-110. Recuperado de <http://www.scielo.mec.pt/pdf/tek/n7/v4n7a04.pdf>

Laughlin, R., & Pallot, J. (1998). Trends, patterns and influencing factors: Some reflections. Global Warning! In O. Olson J. Guthrie & C. Humphrey (Eds.), *Debating International Developments in New Public Financial Management* (pp. 376-397). Oslo, Norway: Cappelen Akademisk Forlag.

*Lei n. 4320, de 17 de março de 1964.* (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)

*Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976.* (1976). Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm)

*Lei Complementar n. 101, de 04 de maio de 2000.* (2000). Estabelece normas de finanças públicas

voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm)

*Lei n. 11638, de 28 de dezembro de 2007.* (2007). Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Brasília, DF. Recuperado de [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)

*Ley 298, de 23 de julio de 1996.* (1996). Ley por la cual se desarrolla el artículo 354 de la Constitución Política y se crea a Contaduría General de la Nación. Recuperado de <http://www.suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1657792>

*Ley 1314, de 13 de julio de 2009.* (2009). Ley que regula los principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptadas en Colombia. Recuperado de <http://suin.gov.co/viewDocument.asp?ruta=Leyes/1677255>

Madsen, M., & Christensen, M. J. (2016). Global Actors: Networks, Elites, Institutions. In *Oxford Research Encyclopedia of Politics.* Recuperado de <https://doi.org/10.1093/acrefore/9780190228637.013.9>

Monteiro, B. R. P., & Gomes, R. C. (2013). International experiences with accrual budgeting in the public sector. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(62), 103-112. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000200002>

Nobes, C., & Parker, R. (2008). *Comparative international accounting.* (10th ed.) Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.

Pimenta, C., Pessoa, M., Varea, M., Arosteguiberry, A., Williams, M., Fainboim, I. ... Rezai, N. (2015). *Public Financial Management in Latin America: The Key to Efficiency and Transparency.* New York, NY, USA: Inter-American Development Bank. Recuperado de <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Public-Financial-Management-in-Latin-America-The-Key-to-Efficiency-and-Transparency.pdf>

*Portaria n. 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 com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Brasília, DF. Recuperado de <http://www.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/arquivos/portaria-no-184-de-25-de-agosto-de-2008.pdf>

*Portaria STN n. 751, de 16 de dezembro de 2009.* (2009). Aprova o volume V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público e republica o volume IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 2<sup>a</sup> edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília, DF. Recuperado de <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=218737>

Potter, B. (2005). Accounting as a Social and Institutional Practice: Perspective to Enrich our Understanding of Accounting Change. *Abacus*, 41(3), 265-89. Recuperado de <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2005.00182.x>

PricewaterhouseCoopers [PWC] (2013). *PWC Global Survey on Accounting and Reporting by Central Governments*. London, UK: Autor. Recuperado de <https://www.pwc.com/gx/en/psrc/publications/assets/pwc-global--ipsas-survey-government-accounting-and-reporting-pdf.pdf>.

Rahaman, A. S., & Lawrence, S. (2001). A negotiated order perspective on public sector accounting and financial control. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(2), 147-65. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/09513570110389297>

*Resolución 354, de 5 de septiembre 2007.* (2007). Por la cual se adopta el Régimen de Contabilidad Pública. Contaduría General de la Nación. Colombia. Recuperado de <https://www.apccolombia.gov.co/resolucion-no-354-de-2007-de-la-contaduria-general-de-la-nacion>

*Resolución 743, de 5 de septiembre 2013.* (2013). Por la cual se incorpora, en el Régimen de Contabilidad Pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito. Derogada por la Resolución 037/2017. Contaduría General de la Nación. Colombia. Recuperado de <http://www.contaduria.gov.co/wps/portal/internetes/home/internet/rcp1/rcp-niif/marco-normativo-res-743/entidades-sujetas-res-037/>

*Resolución 414, de 8 de septiembre 2014.* (2014). Por la cual se incorpora, en el régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable para algunas empresas sujetas a su ámbito. Contaduría General de la Nación. Colombia. Recuperado de [https://www.redjurista.com/Documents/resolucion\\_414\\_de\\_2014\\_contaduria\\_general\\_de\\_la\\_nacion.aspx#/](https://www.redjurista.com/Documents/resolucion_414_de_2014_contaduria_general_de_la_nacion.aspx#/)

*Resolución 533, de 8 de octubre 2015.* (2015). Por la cual se incorpora, en el régimen de contabilidad pública, el marco normativo aplicable a entidades de gobierno. Contaduría General de la Nación. Colombia. Recuperado de [https://www.redjurista.com/Documents/resolucion\\_533\\_de\\_2015\\_contaduria\\_general\\_de\\_la\\_nacion.aspx#/](https://www.redjurista.com/Documents/resolucion_533_de_2015_contaduria_general_de_la_nacion.aspx#/)

*Resolución 37, de 7 febrero, 2017.* (2017). Por la cual se regula el Marco Normativo para Empresas que Cotizan en el Mercado de Valores, o que Captan o Administran Ahorro del Públco. Contaduría General de la Nación. Colombia. Recuperado de <https://cdn.actualicese.com/normatividad/2017/Resoluciones/R037-17.pdf>

Roth, C. (2008). Réseaux épistémiques: formalizer la cognition distribuée. *Sociologie du travail*, 50(3), 353-371. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j.soctra.2008.06.005>

Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). *Research Method and Methodology in Finance and Accounting* (2 ed.). Cambridge, MA: Academic Press/Thomson Business Press.

Sousa, R., Vasconcelos, A., Caneca, R., & Niyama, J. (2013). Accrual basis accounting in the Brazilian public sector: empirical research on the usefulness of accounting information. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219-230. Recuperado de <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>

Suddaby, R., Cooper, D., & Greenwood, R. (2007). Transnational Regulation of Professional Services: Governance Dynamics of Field Level Organizational Change. *Accounting Organizations and Society*, 32(4-5), 333-62. Recuperado de <https://doi.org/10.1016/j-aos.2006.08.002>

Tamm-Hallström, K. (2004). *Organizing international standardization. ISO and the IASC in quest of authority*. Cheltenham, UK: Edward Elgar.

Timoshenko, K., & Adhikari, P. (2010). A two-country comparison of public sector accounting reforms: same ideas, different paths? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 22(4), 449-486. Recuperado de <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-22-04-2010-B001>

Uddin, S., & Hopper, T. (2001). A Bangladesh soap opera: privatisation, accounting and regimes of control in a less developed country. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7-8), 643-72. Recuperado de [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00019-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00019-8)

## Fabrício Ramos Neves



<http://orcid.org/0000-0003-4790-8035>

Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto - Universidade de São Paulo (USP). E-mail: fabriconeves@usp.br

## Mauricio Gómez-Villegas.



<https://orcid.org/0000-0001-9043-6358>

Doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência (Espanha); Professor Associado da Faculdade de Gestão e Contabilidade Pública - Universidade Nacional da Colômbia. E-mail: mgomezv@unal.edu.co