

## DOZE ANOS DE CONVERGÊNCIA DAS NORMAS BRASILEIRAS ÀS IPSAS: AVANÇOS E LIMITES DAS PESQUISAS

### TWELVE YEARS OF CONVERGENCE OF BRAZILIAN STANDARDS TO IPSAS: ADVANCES AND LIMITS OF RESEARCH

**Maiara Sasso**

Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras  
maiarasassop@gmail.com

**Patrícia Siqueira Varela**

Universidade de São Paulo  
psvarela@usp.br

#### RESUMO

O estágio atual da pesquisa em contabilidade aplicada ao setor público (CASP) demanda teorização, levando a debates sobre pesquisa positiva versus normativa, pluralismo de abordagens teóricas e metodológicas e desafios na delimitação do objeto de pesquisa. Nesse contexto, a experiência do Brasil pode ser considerada um relevante objeto de estudo, com grande potencial para contribuições para a literatura da área, uma vez que está em processo de convergência às International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), tanto formal quanto material, e por ter dimensão continental e ser uma federação formada por entes com características variadas, como econômicas, políticas, sociais, organizacionais e profissionais. Sendo assim, o presente estudo responde à seguinte questão de pesquisa: quais as características das pesquisas que estão sendo realizadas sobre a CASP no Brasil? Por meio de pesquisa de revisão de literatura, constataram-se diversas oportunidades de pesquisas sobre a CASP no Brasil que variam no emprego de diferentes métodos e técnicas metodológicas, lentes teóricas e na abordagem de temas que possam gerar inputs ao processo de normatização, haja vista que os achados têm contribuído majoritariamente à estratégia de implementação das mudanças contábeis oriundas do processo de convergência às IPSAS. Ademais, o trabalho conjunto entre pesquisadores e profissionais pode ser oportuno com vistas a melhor abordar o objeto de estudo, dada a complexidade do setor público. Por fim, destaca-se que as IPSAS se baseiam nas International Financial Reporting Standards (IFRS), quando pertinente, fato esse que viabiliza, até mesmo, a contribuição dos pesquisadores e profissionais que atuam no setor privado. Nesse caso, no entanto, é imprescindível considerar as especificidades entre ambos os setores.

**PALAVRAS-CHAVE:** pesquisas em contabilidade; revisão de literatura; Brasil; setor público; IPSAS

#### ABSTRACT

*The current stage of public sector accounting research demands theorization, leading to debates about positive versus normative research, theoretical pluralism and methodological approaches, and challenges in delimiting the research object. In this context, the Brazilian experience can be considered a relevant object of study, with great potential for contributions to the public sector literature, since it is in the process of convergence to International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*

*and because of the country has a continental dimension and is a federation formed by entities with varied characteristics, both economic, political, social, organizational, and professional. Thus, the present study answers the following research question: what are the research characteristics of Brazilian public sector accounting? Through a literature review, it was found that there are several research opportunities that vary in the use of different methodological methods and techniques, theoretical lenses, and in the approach of themes that can generate inputs to the standardization process, given that the findings have a major contribution to the strategy for implementing accounting changes arising from IPSAS convergence process. Furthermore, the joint work between researchers and professionals may be opportune to better address the issue, given the public sector complexity. Finally, it is noteworthy that IPSAS are based on International Financial Reporting Standards (IFRS), when pertinent, a fact that also enables the private sector researchers and professional's contribution. In this case, however, it is essential to consider the specificities between both sectors.*

**KEYWORDS:** *accounting research; literature review; Brazil; public sector; IPSAS*

## 1. CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA

A regulação e a prática da contabilidade aplicada ao setor público (CASP), tanto em âmbito internacional quanto em âmbito nacional, passam por mudanças significativas e têm exigido esforços de diferentes atores envolvidos no processo a fim de que a contabilidade possa cumprir seu objetivo de gerar informações para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC, 2016).

As International Public Sector Accounting Standards Board (IPSAS), emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), constituem um dos padrões contábeis baseados no regime de competência utilizados por diferentes países. O padrão IPSAS já estava sendo utilizado por 37 países em 2018 e estima-se que esse número aumentará para 98 em 2023, conforme pesquisa realizada pela International Federation of Accountants (IFAC) e The Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) (IFAC; CIPFA, 2018). Esse é o padrão utilizado como base para o novo arcabouço normativo aplicado à CASP.

No processo de normatização pelo IPSASB, faz parte de sua estratégia o alinhamento das IPSAS às International Financial Reporting Standards (IFRS) sobre transações e elementos das demonstrações contábeis comuns tanto ao setor público quanto ao setor privado – por exemplo, ativo imobilizado, com as alterações necessárias à observância das especificidades do setor público. Adicionalmente, são desenvolvidos projetos específicos do setor público, tais como: bens de infraestrutura, bens do patrimônio cultural e recursos naturais. Além disso, recentemente, faz parte da agenda do IPSASB obter inputs sobre projetos que poderão ser incluídos no seu plano de trabalho, por meio de pesquisas, até mesmo com a colaboração da comunidade acadêmica, sendo eles: reporte diferenciado, gastos tributários, apresentação das demonstrações contábeis e taxas de descontos (IPSASB, 2019).

Entre os grandes desafios inerentes ao processo de normatização, têm-se a produção de padrões de alta qualidade e a adoção e implementação pelas entidades do setor público de diferentes países. No primeiro desafio, há pontos centrais a considerar, tais como: o que deve ser incluído nas demonstrações contábeis do setor público, e por qual valor, e o que deve ficar de fora. Esses pontos se relacionam com a possibilidade de identificar, reconhecer e mensurar os elementos das demonstrações contábeis oriundos das transações realizadas pelas entidades, quais sejam: ativos,

passivos, receitas, despesas, outros recursos, outras obrigações, contribuições dos proprietários e distribuições aos proprietários, com as ainda insuficientes discussões e elaborações, na literatura contábil, sobre o patrimônio líquido no setor público. O padrão contábil, ao ter por base o regime de competência, amplia as informações sobre os recursos, obrigações, receitas e despesas e, assim, exige maior esforço quanto à divulgação de informação contábil de propósito geral, seja nas demonstrações contábeis ou em notas explicativas. No segundo caso, além de as normas serem aderentes à realidade das entidades dos diferentes países e gerarem informações úteis à prestação de contas e accountability e tomada de decisão, deve-se observar outros fatores de diferentes naturezas, tais como: políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos.

A complexidade do processo de produção de padrões de alta qualidade, assim como da sua adoção e implementação, tem levado ao estudo de diferentes objetos e sob abordagens teóricas e metodológicas diversas. Bergmann, Fuchs e Schuler (2019), a partir de revisões de estudos anteriores sobre a pesquisa em CASP, afirmam que muitos autores combinam insights teóricos de diferentes autorias e disciplinas com intuito de mais bem compreender a atividade do setor público e concluem que “a complexidade contextual e institucional desse setor impede a utilização de abordagens uni-paradigmáticas e uni-metodológicas” (BERGMANN et al., 2019, p. 562).

Bergmann et al. (2019) afirmam que a falta de uma base teórica dominante pode ser uma das razões pelas quais a contabilidade baseada no regime de competência ainda não alcançou um papel incontestável no âmbito da comunidade das finanças públicas. Os autores ressaltam que as pesquisas que têm utilizado as quatro teorias predominantes – teoria da accountability, new public management (NPM), teoria crítica de Habermas e teoria neoinstitucional –, apesar de contribuírem para o conhecimento da área, não têm tratado apropriadamente as questões que surgem na CASP com base no regime de competência. Considerando esses argumentos e a necessidade de desenvolvimento de uma base teórica própria para a área, os autores propuseram uma abordagem normativa com base na utilização da estrutura conceitual do IPSASB como uma aproximação a uma teoria de nível três, cuja ênfase é um arcabouço conceitual, conforme estrutura de teorização desenvolvida por Llewelyn (2003), mas que permite estabelecer ligações entre os níveis 1 e 2, com constructos mais normativos, e 4 e 5, com constructos mais positivistas.

A revisão de literatura conduzida por Jacobs (2016) sobre a teorização nos artigos mais citados referentes à CASP, além de sinalizar as quatro principais teorias citadas por Bergmann et al. (2019) e sua utilização combinada com outras abordagens teóricas, indica que há um esforço de desenvolvimento dos modelos existentes para que haja maior engajamento com os processos e práticas subjacentes à lógica da CASP.

Lapsley e Miller (2019) realizaram uma avaliação da pesquisa sobre o setor público, com objetivo principal de fornecer uma visão estruturada da literatura contábil que tem abordado as múltiplas transformações do setor público ao longo do período de 1998-2018. Os autores observaram que, durante o período, a lógica de mercado e as métricas da contabilidade tornaram-se enraizadas em toda forma de serviços públicos, não obstante, reformas anteriores e subsequentes.

As cinco abordagens-chave, ou modos de teorização, identificadas nos estudos sobre a reforma no setor público foram: NPM, teoria institucional, governabilidade, teoria ator-rede e processos de reformas (LAPSLEY; MILLER, 2019). NPM é considerada a menos óbvia, já que é tanto um descritor/estrutura quanto um objeto de estudo em

si mesmo, mas os autores consideram que há um tanto de teoria nela, o que justifica sua inclusão. A teoria institucional, talvez, tem sido a mais amplamente utilizada para analisar os processos de reforma, devido às suas formulações mais recentes. Governabilidade oferece um caminho fecundo para examinar, conjuntamente, as dimensões programáticas e tecnológicas das reformas. A teoria ator-rede, cujas análises abordam atores humanos e não humanos, tem ênfase similar à da governabilidade, algumas vezes utilizada juntamente com essa. Por fim, na abordagem de processos de reforma, o foco está nos “modernizadores incessantes”, “atores e organizações que têm um comprometimento messiânico com os modelos racionais de mudanças e, ao mesmo tempo, uma capacidade notável de esquecer enquanto imaginam novamente o futuro” (LAPSLEY; MILLER, 2019, p. 2236).

O pluralismo teórico como forma de lidar com as complexidades inerentes a muitas reformas no setor público também foi uma preocupação de Lapsley e Miller (2019). Foram apresentadas evidências de que governabilidade, teoria ator-rede e teoria institucional são teorias dominantes que dão suporte a outras. Já NPM e processos de reforma são utilizadas predominantemente em estudos que abordam somente uma teoria. Os autores ainda citam temas a serem acrescentados à agenda de pesquisa, tais como: (i) resiliência do setor público na austeridade, mais especificamente se levou a uma renovação das práticas da NPM; e (ii) mudanças climáticas quanto à estimativa de custos de alteração para uma agenda verde, desenvolvimento de estimativas de custos que se estendam além da contabilidade de custos tradicional e necessidade de mecanismos, tais como orçamento participativo.

Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2020) conduziram uma revisão sistemática da literatura específica sobre as IPSAS. Com base em uma amostra de 80 artigos científicos publicados até 2017 na língua inglesa e revisados por pares, os autores identificaram a preponderância de lentes teóricas a depender da temática referente às IPSAS. Indicaram que os estudos que abordaram os fatores que influenciam a adoção das IPSAS se baseiam na teoria institucional e na teoria de contingência; aqueles que abordam a implementação do regime de competência com base nas IPSAS utilizam, primordialmente, os argumentos da NPM no que se refere ao processo de reforma e, por fim, para explicar sobre os resultados da adoção das IPSAS, os estudos empregam a NPM, o modelo da lata de lixo (garbage can model), a teoria econômica e a tomada de decisão com base em incertezas. No entanto, Schmidhuber et al. (2020) apontaram o fato de que um número elevado de estudos não utilizou explicitamente uma teoria. Assim, o avanço dos fundamentos teóricos somado à promoção de pesquisas normativas, ao uso de técnicas estatísticas mais sofisticadas e à abordagem de temas específicos foram sugestões dos autores para uma agenda de pesquisa em CASP.

Uma das principais abordagens utilizadas nas pesquisas sobre a CASP – NPM – foi alvo de análises e críticas por Steccolini (2019). O objetivo do trabalho desenvolvido pela autora foi refletir sobre os vários caminhos para a pesquisa sobre accountability e CASP em um contexto pós NPM, uma vez que essa abordagem pode ter inibido esforços para teorização e consolidado o isolamento da pesquisa da CASP de outras disciplinas. A sugestão é a CASP se posicionar na intersecção entre disciplinas, setores, profissões, interesses e poder, assim como entre academia e prática.

Nesse sentido, “publicness pode, assim, ser visto como um conceito central e qualificado por considerar diversas características relevantes e os diferentes graus e extensão pela qual tais características se manifestam na arena pública” (STECCOLINI, 2019, p. 262). Tal conceito deve ser utilizado para entender como os estudos sobre a

contabilidade podem oferecer mais amplos e longos impactos, e os avanços recentes na administração pública podem representar um bom estímulo para os estudiosos da contabilidade, tais como: valor público; coprodução, hibridismo e multiplicidade de lógicas; austeridade, crises e problemas nefastos; e gestão e mensuração de desempenho (STECCOLINI, 2019).

A intersecção entre diferentes atores também está presente no estudo de Christensen, Greiling e Christiaens (2018), mas com foco nos profissionais da CASP que foram definidos como “[...] qualquer indivíduo que tem competência requerida ou esperada ou interesse na preparação, comunicação, auditoria e/ou avaliação nos produtos da contabilidade relevantes para uma entidade do setor público” (CHRISTENSEN et al., 2018, p. 1028).

Os autores acreditam que há benefícios ao se colocar os profissionais da contabilidade no centro de questões de pesquisa relevantes, sendo que as seguintes linhas de pesquisa merecem a atenção: (i) examinar o networking dos profissionais; (ii) identificar as implicações do projeto de profissionalização via, por exemplo, entidades de classes; (iii) analisar as respostas dos profissionais ao surgimento de especialistas externos à CASP; e (iv) explorar como os profissionais interagem com forças que modelam a técnica contábil (CHRISTENSEN et al., 2018, p. 1028).

Apartir das análises e reflexões dos autores sobre a pesquisa em CASP, é possível concluir que existe demanda por teorização, levantando o debate sobre pesquisa positiva versus normativa. Na literatura internacional, as principais abordagens teóricas têm sido combinadas entre si e com outras a fim de gerar conhecimentos sobre a complexidade dos fenômenos no setor público ou no que é ser público. A delimitação do objeto de pesquisa, em si, já implica em grande desafio, principalmente se for considerada a intersecção necessária entre elementos do objeto empírico, por exemplo, atores e setores, mas também da literatura de diferentes disciplinas, sem perder de vista que o estudo é sobre a CASP.

É assim que surge a seguinte indagação: quais as características das pesquisas que estão sendo realizadas sobre a CASP no Brasil?

As complexidades inerentes à CASP e, especificamente, ao processo de normatização, têm impulsionado a origem de espaços dedicados exclusivamente à sua apresentação e discussão. Exemplos são as edições temáticas publicadas neste ano, 2020, pelos seguintes periódicos: *International Journal of Public Sector Management*, *Public Money & Management* e *Revista de Administração Pública*. Nas edições publicadas, nota-se o crescente interesse pelas experiências latino-americanas no processo de reforma contábil.

A experiência do Brasil, em especial, pode contribuir para a literatura da área, uma vez que está em processo de convergência às IPSAS, tanto formal quanto material. Além disso, o país tem dimensão continental, com a complexidade de um sistema federativo e entes federados com características variadas, como econômicas, políticas, sociais, organizacionais e profissionais. Assim, pode ser considerado relevante ambiente de pesquisa, com grande potencial de contribuições para a literatura da área.

Revisão de literatura sobre a CASP no Brasil foi executada por Freitas, Silva e Prado (2017). Os autores, no entanto, limitaram o estudo aos principais periódicos nacionais e aplicaram os enfoques temáticos e metodológicos das leis bibliométricas de Lotka, que analisa a produtividade científica dos autores, e Bradford, que estuda a produtividade dos periódicos. Gomes, Oliveira, Coelho e Andrade (2008), Oliveira, Barbosa, Rezende, Silva e Albuquerque (2008) e Roza, Machado e Quintana (2011) abordaram estudos também referentes à CASP apresentados em eventos brasileiros

e publicados nos anais desses eventos.

O presente estudo, por sua vez, apresenta uma revisão de artigos sobre a CASP no Brasil, buscando relacionar o processo de normatização e implementação das normas no Brasil, as abordagens presentes nos artigos e a discussão sobre os desafios da pesquisa na CASP.

Em termos estruturais, a presente pesquisa apresenta quatro seções, considerando esta sobre a contextualização e a problematização. As seções 2 e 3 apresentam, respectivamente, os procedimentos metodológicos empregados para o levantamento da literatura e a apresentação e discussão dos achados. Por fim, a seção 4 apresenta as conclusões do estudo.

## 2. METODOLOGIA

Para obtenção de uma visão geral das características das pesquisas que estão sendo realizadas sobre a CASP e, especificamente, sobre o processo de normatização e implementação das normas no Brasil, a pesquisa de revisão de literatura foi conduzida. Nos meses de maio e junho de 2020, os seguintes indexadores/diretórios foram utilizados como ponto de partida para a localização de estudos que apresentavam os termos “IPSAS and Brazil”: Capes, Scopus, SciELO, DOAJ e SPELL.

A partir da busca e da coleta dos metadados dos estudos, as classificações Qualis 2013-2016 dos periódicos dos estudos coletados foram obtidas no portal da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes) (<https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/veiculoPublicacaoQualis/listaConsultaGeralPeriodicos.jsf>). Para fins de análises, utilizaram-se somente as pesquisas publicadas em periódicos nos estratos A1 e A2 do Qualis da Capes/Ministério da Educação (MEC). O Quadro 1 apresenta as classificações Qualis 2013-2016 dos periódicos dos estudos analisados.

**Quadro 1** Classificações Qualis da Capes/MEC 2013-2016 dos periódicos analisados

A1	<i>International Journal of Public Sector Management</i>
	<i>International Review of Administrative Sciences</i>
	<i>Public Administration and Development</i>
	<i>Public Money &amp; Management (PMM)</i>
A2	<i>Advances in Scientific and Applied Accounting (ASAA Journal)</i>
	<i>Brazilian Administration Review (BAR)</i>
	<i>Contabilidade Vista &amp; Revista</i>
	<i>Revista Contabilidade &amp; Finanças (RC&amp;F)</i>
	<i>Revista Contemporânea de Contabilidade (RCC)</i>
	<i>Revista de Administração Pública (RAP)</i>
<i>Revista de Contabilidade e Organizações (RCO)</i>	

Fonte: elaboração própria (2020).

Considerando o intuito de abordar estudos referentes ao processo de normatização e implementação das normas no Brasil, excluíram-se as pesquisas que mencionavam tal processo, mas cujo objeto de estudo não permeava o objetivo do presente estudo. Ademais, trabalhos acadêmicos não localizados por meio dos indexadores/diretórios utilizados, mas que abordavam o objeto analisado e que foram publicados nos estratos A1 e A2, Qualis 2013-2016, foram inseridos nas análises. Essa estratégia de pesquisa, utilizada em estudos anteriores (POLZER; GÅRSETH-NESBAKK; ADHIKARI, 2020), é denominada abordagem de bola de neve ou snowballing approach e, no presente

estudo, consistiu em identificar fontes adicionais por meio das referências bibliográficas dos estudos localizados. Tomados em conjunto, os procedimentos descritos, o presente estudo se baseia em evidências extraídas de 26 pesquisas científicas publicadas por pesquisadores nacionais e internacionais no período de 2003 a inícios de 2020.

### **3. RESULTADOS E DISCUSSÕES**

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre a elaboração dos instrumentos de planejamento e orçamento: Plano Plurianual (PPA), Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e Lei Orçamentária Anual (LOA) (BRASIL, 1988). Os dois primeiros, apesar de experiências pontuais anteriores de elaboração, são inovações trazidas por essa Constituição. A LOA, por sua vez, já vinha sendo elaborada por décadas, sendo que o controle legislativo sobre as ações governamentais tinha como foco, preponderantemente, o aspecto orçamentário da CASP. Formou-se, assim, uma tradição baseada no registro das transações por meio de registros orçamentários que ainda é observada na administração pública brasileira. É importante observar, porém, que tal tradição se faz presente em diversos países (MONTEIRO; GOMES, 2013).

A natureza de informação orçamentária, de acordo com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN, 2018, p. 383), “registra, processa e evidencia os atos e os fatos relacionados ao planejamento e à execução orçamentária”. Na elaboração do orçamento público brasileiro, inserem-se as receitas previstas e as despesas fixadas (ou autorizadas) e na sua execução os registros contábeis se baseiam no regime de caixa.

As mudanças na normatização da CASP têm demandado a adoção e a implementação da contabilidade baseada no regime de competência pelas entidades públicas brasileiras, a fim de que a CASP possa cumprir seu objetivo de gerar informações para a prestação de contas e responsabilização (accountability) e tomada de decisão (CFC, 2016). Essa mudança implica, então, que os registros contábeis sejam elaborados de acordo com o regime de competência.

No Brasil, apesar de os instrumentos normativos anteriores (BRASIL, 1964) já preverem o emprego de ambos os regimes, o de competência somente tem sido objeto específico de normatização com o processo de convergência às IPSAS, cuja coordenação é executada pelo órgão central de contabilidade – STN –, desde a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008 (BRASIL, 2008).

Ademais, em 2008, o CFC emitiu o primeiro conjunto de Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC) baseadas no regime de competência, cuja edição utilizou as IPSAS somente como ponto de referência. As primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBC TSP) convergidas às IPSAS foram publicadas apenas em outubro de 2016.

O processo de adoção das normas convergidas às IPSAS pelo Brasil, no entanto, foi objeto de pesquisas (CABA PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2003; TORRES, 2004) publicadas antes da emissão do primeiro conjunto de normas, em 2008. O Quadro 2 apresenta informações referentes a esses estudos.

**Quadro 2** Pesquisas científicas internacionais que incluíram o Brasil nas análises e publicadas até 2008

Autores (ano)	Objetivo	Fundamentação teórica	Metodologia	Unidade de análise
Caba Pérez e López-Hernández (2003)	Comparar as informações apresentadas nos relatórios financeiros dos países membros do Mercosul com as práticas recomendadas pela IFAC, a fim de determinar o grau de modificação necessário para alcançar a harmonização contábil proposta pelas IPSAS.	Importância da harmonização da contabilidade pública	Análise documental (demonstrações contábeis) e uso de índice	Quatro governos centrais dos países do Mercosul
Torres (2004)	Comparar, tomando como referência a IPSAS 1, o conteúdo das demonstrações contábeis apresentadas pelos governos centrais dos países da zona anglo-saxônica, nórdica, Europa Continental e do Mercosul.	NPM	Análise documental (demonstrações contábeis) e uso do índice Cooke	Vinte e dois governos centrais dos países da zona anglo-saxônica, nórdica, Europa Continental e do Mercosul

Fonte: elaboração própria (2020).

Em linhas gerais, esses estudos compararam o nível de aderência das informações publicadas às IPSAS, e as análises dos seus respectivos objetos de estudos foram realizadas por meio da narrativa da importância da harmonização contábil (CABA PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2003) e da NPM (TORRES, 2004).

Caba Pérez e López-Hernández (2003) e Torres (2004) inseriram o Brasil nas análises ao incluírem o Mercado Comum do Sul (Mercosul) como unidade de análise. Torres (2004) analisou, também, países de outros continentes. Ambas as pesquisas se limitaram aos governos centrais, cujas evidências foram obtidas por meio de análises documentais, especificamente de suas demonstrações contábeis. O uso de dados disponíveis, bem como as análises multinacionais, é característica preponderante de estudos publicados exclusivamente por pesquisadores internacionais, sendo que se aplicam, também, aos estudos publicados após 2008 (Painel A do Quadro 3 e do Quadro 4). Análises multinacionais viabilizam a comparabilidade entre países; no entanto, estudo minucioso das unidades de análises e, conseqüentemente, do objeto de estudo, geralmente, não é possível quando a abrangência desses estudos é ampla.

As conclusões de Caba Pérez e López-Hernández (2003) indicam que alterações significativas seriam necessárias nos sistemas informacionais dos países analisados, incluídos o Brasil, para implementação das IPSAS. Ademais, Torres (2004, p. 455) aponta a relevância das instituições internacionais (Fundo Monetário Internacional – FMI, Banco Mundial e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE) no suporte às mudanças contábeis e na “introdução de sistemas contábeis governamentais confiáveis e transparentes”, em especial dos países do Mercosul, em que se tem “a necessidade de ganhar credibilidade para atrair investimentos estrangeiros” e para fortalecer o mercado comum.

Em 2010, mesmo com a indicação das mudanças significativas necessárias

à adoção do regime de competência, a obrigatoriedade de implementação dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP) pelos entes públicos brasileiros foi estabelecida para 2011 (BRASIL, 2010). Nos anos seguintes, observaram-se cinco postergações de prazos de implementação e a mudança de estratégia para a implementação gradual das NBC TSP convergidas às IPSAS a partir do final do exercício financeiro de 2015, com prazos que se diferem entre os níveis de governos (BRASIL, 2011a, 2011b, 2012, 2013, 2015a). As mudanças nos prazos foram objeto de estudo de Azevedo, Aquino, Neves e Silva (2020a). Por meio de abordagem qualiquantitativa, os autores concluíram que as postergações criaram incertezas no processo que afetaram “a disposição dos governos locais em operacionalizar e depois manter novas políticas contábeis” (AZEVEDO et al., 2020a, p. 8).

As normas convergidas às IPSAS têm sido de implementação gradual obrigatória desde o final de 2015. Entretanto, estudos científicos que incluíram o Brasil nas análises continuaram sendo publicados. O Quadro 3 apresenta informações referentes aos estudos publicados no período de 2009 a 2015, isto é, após a emissão do primeiro conjunto de normas inspiradas nas IPSAS, em 2008, até o início da implementação gradual dos PCP, final de 2015.

**Quadro 3** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas no período de 2009 a 2015

<b>Autores (ano)</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Fundamentação teórica</b>	<b>Metodologia</b>	<b>Unidade de análise</b>
<b>Painel A: pesquisadores internacionais</b>				
Caba Pérez e López-Hernández (2009)	Analisar a consistência das informações apresentadas nas demonstrações contábeis dos países membros do Mercosul com as práticas recomendadas pela IFAC, a fim de determinar se são necessários esforços adicionais para melhorar a transparência e a comparabilidade.	Reformas na administração pública	Pesquisa documental (demonstrações contábeis de 2006) e uso de índice	Quatro governos centrais dos países do Mercosul
Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano e Cauwenberge (2015)	Identificar a adoção das IPSAS pelos governos centrais e locais, bem como os fatores que afetam os diferentes níveis de sua adoção.	NPM	Coleta de dados por meio de questionários e análise por meio de estatísticas descritivas	Cinquenta e nove governos centrais e locais de países de todos os continentes
<b>Painel B: pesquisadores nacionais</b>				
Borges, Mario, Cardoso e Aquino (2010)	Desmistificar o regime de competência a ser adotado no Brasil e, por meio de breve relato da experiência do governo do estado de Minas Gerais, levantar questões sobre a adoção e implantação de tal regime.	Reformas na administração pública e conceitos de regimes de contabilização	Entrevistas e observação direta	Governo do estado de Minas Gerais

**Quadro 3** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas no período de 2009 a 2015  
(continuação)

Carvalho, Costa e Oliveira (2010)	Analisar as particularidades de normas nacionais e internacionais balizadoras do impairment no setor público: o Governmental Accounting Standards Board (GASB) 42, as IPSAS 21 e 26 e a NBC T 16.10.	Conceitos de impairment no setor público	Pesquisa documental (normas contábeis)	Não delimitaram um nível de governo
Macêdo, Lopes, Silva, Ribeiro Filho, Penderneiras e Feitosa (2010)	Evidenciar a percepção dos auditores dos tribunais de contas estaduais e dos gestores e contadores públicos dos estados de Pernambuco e da Paraíba quanto à aplicabilidade dos conceitos true and fair view e accountability na contabilidade pública brasileira e sua influência no processo de convergência com os padrões internacionais de contabilidade aplicados ao setor público.	Conceitos de true and fair view e accountability	Coleta de dados por meio de questionários e análise por meio de testes quantitativos (qui-quadrado e teste Kruskal-Wallis)	Governo dos estados de Pernambuco e da Paraíba
Cardoso, Aquino e Bitti (2011)	Sumarizar uma proposta de framework da informação de custos para o setor público no Brasil.	Conceitos de informação de custos	Pesquisa bibliográfica	Não delimitaram um nível de governo
Monteiro e Gomes (2013)	Desenvolver um ponto de partida teórico para o estudo do orçamento público por regime de competência no Brasil, reunindo os aspectos principais desse modelo de alocação orçamentária tendo, como fonte, os estudos sobre a matéria realizados no mundo.	Conceitos de regimes de contabilização	Pesquisa bibliográfica e documental e análise de conteúdo	Não delimitaram um nível de governo
Sousa, Vasconcelos, Caneca e Niyama (2013)	Identificar a percepção dos usuários internos, externos e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro sobre a alteração do regime de contabilização para o baseado na competência quanto à capacidade de produção de potenciais benefícios informacionais para a tomada de decisões e de gestão das entidades públicas.	Reformas na administração pública e conceitos de regimes de contabilização	Coleta de dados por meio de questionários e análise por meio de testes quantitativos (testes de Wilcoxon e Mann-Whitney U).	Federal, estadual e municipal
Gama, Duque e Almeida (2014)	Identificar a abordagem (top-down ou bottom-up) adotada pelo governo federal brasileiro no processo de convergência às IPSAS, descrever o modelo de implementação do sistema de informação contábil público no Brasil e mapear o fluxo de informações e atores envolvidos no processo de convergência.	Conceitos de sistemas de informação contábil	Pesquisa documental e análise de conteúdo	Federal

Fonte: elaboração própria (2020).

Similarmente às pesquisas publicadas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas até 2008, os estudos que objetivaram identificar a aderência do Brasil às IPSAS, antes de sua obrigatoriedade de implementação, foram conduzidos por pesquisadores internacionais (Painel A do Quadro 3). Caba Pérez e López-Hernández (2009) indicaram as mudanças significativas necessárias para a convergência às IPSAS, e Christiaens et al. (2015) apontaram que o Brasil faria a adoção de normas convergidas tanto no governo federal quanto no local.

O foco dos estudos de pesquisadores brasileiros, por sua vez, deu-se em temas considerados atuais e que carecem de análise adicionais, tais como impairment no setor público, informações de custo e elaboração do orçamento público baseado no regime de competência. Ademais, a característica de a pesquisa apresentar, como objeto de estudo, um tema específico é particular às publicações do período 2009-2015.

O uso da NPM como fundamentação teórica é outra particularidade de estudos publicados por pesquisadores internacionais (CHRISTIAENS et al., 2015), sendo esse fato também observado por meio das informações apresentadas no Quadro 2, para pesquisas publicadas até 2008 (TORRES, 2004). Já as pesquisas conduzidas por autores brasileiros se baseiam, principalmente, em conceitos ou com ênfase em um arcabouço conceitual, permeando os níveis 1 a 3 da estrutura de teorização proposta por Llewelyn (2003).

Referente às metodologias empregadas, o uso de procedimentos de coleta de dados primários proporciona evidências sobre a complexidade de se realizarem pesquisas sobre a CASP, uma vez que a condução do estudo fica condicionada à disponibilidade e ao aceite do respondente. Esse fato também pode ser interpretado com base no estágio do processo de convergência às IPSAS até 2015, haja vista que não se tinha muitos dados secundários resultantes das mudanças contábeis, visto que os PCP não tinham sido amplamente implementados pelos entes públicos.

A partir de evidências coletadas por meio de entrevistas e de observação direta, Borges et al. (2010, p. 878) concluíram que, apesar dos benefícios do regime de competência para decisão e accountability, a unidade de análise definida no estudo “necessitaria enfrentar questões como capacitação, adequação de sistemas e incertezas quanto aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal”. Capacitação, especificamente, remete aos atores que desempenham funções do processo de convergência. Gama et al. (2014, p. 186) também realizaram apontamentos quanto aos atores ao indicarem que a pesquisa executada pretendia “incentivar a classe contábil a fazer parte desse processo participando das estratégias de formulação e implementação de políticas contábeis junto aos órgãos reguladores”. Sousa et al. (2013, p. 229), por sua vez, indicaram “a necessidade dos gestores do processo de implementação das NBCASP [ou NBC TSP] de focar sua atuação nos demais envolvidos (usuários internos e externos)”. Nota-se assim que, ainda antes da obrigatoriedade de implementação dos PCP, pesquisas publicadas por acadêmicos brasileiros apontavam os desafios relacionados aos atores do processo.

Adicionalmente, Gama et al. (2014, p. 201) identificaram que a abordagem adotada pelo governo federal brasileiro no processo de convergência às IPSAS foi a middle-up-down e se baseava na discussão das novas políticas e na sua aceitação por parte dos órgãos de execução e controle que as implementariam. Os autores apontaram, no entanto, que essa abordagem poderia “gerar conflitos e morosidade no processo, podendo ocorrer possíveis interferências por disputa de poder no processo” (GAMA et al., 2014, p. 186).

Já por meio de evidências referentes ao processo de convergência mais recente, Azevedo e Pigatto (2020, p. 52) indicaram que a abordagem tem sido a top-down, visto que “os contadores dos governos em geral se encontram distantes do processo de inovação, que é centralizado”. Verifica-se, desse modo, que a estratégia do processo de convergência pode ter sido alterada com o decorrer do tempo. O estudo das possíveis causas da alteração de estratégia, na hipótese de que essa tenha de fato ocorrido, poderia resultar em relevantes insights para a CASP. Azevedo e Pigatto (2020, p. 51-52) indicam, também, que no período de 1904 a 1922, a participação dos técnicos ou implementadores era voluntária e a origem de processos se deu a partir da atuação desses. Ou seja, nesse último período, a estratégia seria a bottom-up.

O destaque às mudanças de abordagens é oportuno ao se considerar a formação de uma agenda de pesquisa, pois dá indícios de que as conclusões dos estudos devem ser lidas, tendo em mente o contexto, variáveis e características de quando foram elaboradas, bem como enseja a necessidade de pesquisas constantes em decorrência das alterações contextuais e ambientais.

Como dito, é a partir do final do exercício financeiro de 2015 que, gradualmente, os PCP passaram a ser de implementação obrigatória (BRASIL, 2015a, 2015b). O Quadro 4 apresenta informações referentes aos estudos que incluíram o Brasil nas análises e publicadas a partir de 2016.

**Quadro 4** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas a partir de 2016

<b>Autores (ano)</b>	<b>Objetivo</b>	<b>Fundamentação teórica</b>	<b>Metodologia</b>	<b>Unidade de análise</b>
<b>Painel A: pesquisadores internacionais</b>				
Brusca e Martínez (2016)	Analisar os estímulos e barreiras à adoção das IPSAS por países do continente americano e da União Europeia e considerar em que medida podem influenciar os benefícios que os países veem no processo em termos de modernização e harmonização da CASP.	NPM e teoria da contingência	Coleta de dados por meio de questionários (contadores e acadêmicos, quando não respondido pelo contador de um país), pesquisa documental e bibliográfica. Análises realizadas por meio de equações estruturais.	Governos centrais de 19 países pertencentes à União Europeia e de 18 países do continente americano
Kartiko, Rossietta, Martani e Wahyuni (2018)	Identificar o nível de implementação das IPSAS baseadas no regime de competência e testar as medidas associadas à transparência fiscal do governo central.	Conceitos de transparência fiscal	Pesquisa documental (demonstrações contábeis) e bases de dados. Análises realizadas por meio de análise de conteúdo, análise fatorial confirmatória e regressão.	Setenta e sete governos centrais de países localizados nos seguintes continentes: África, América, Ásia, Europa e Oceania
Gómez-Villegas, Brusca e Bergmann (2020)	Abordar o processo de reforma da gestão financeira pública na América Latina e o estado da implementação das IPSAS e analisar as forças motrizes para adoção ou adaptação das IPSAS, bem como os obstáculos e desafios ao fazê-lo.	Teoria institucional	Entrevistas (Banco Mundial), pesquisa documental e pesquisa-ação dos autores que atuam em diferentes funções no processo de reforma	Governos de países latino-americanos

**Quadro 4** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas a partir de 2016 (continuação)

Polzer et al. (2020)	Fornecer uma visão global do status da adoção das IPSAS em diferentes contextos dos governos centrais de países desenvolvidos e em desenvolvimento, delineando as principais questões da reforma e as tentativas para superá-las.	Teoria institucional e teoria da difusão	Pesquisa documental e bibliográfica	Oito centrais de países localizados nos seguintes continentes: África, América, Ásia, tEuropa e Oceania
<b>Painel B: pesquisadores nacionais</b>				
Sediya- ma, Aquino e Lopes (2017)	Identificar os canais de difusão utilizados em áreas distantes na reforma da contabilidade.	Teoria institucional	Entrevistas (contadores, secretários de finanças e fornecedores de softwares de contabilidade)	Oito governos locais de prefeituras localizadas na Zona da Mata no estado de Minas Gerais
Lino e Aquino (2018)	Analisar a diversidade da configuração interna dos tribunais de contas regionais e discutir possíveis associações com a qualidade da auditoria financeira realizada por suas equipes.	Alinhamento organizacional	Entrevistas (auditores externos e diretores de tecnologia da informação de tribunais) e pesquisa documental (relatórios anuais de atividades e manuais de auditoria). Dados analisados por meio de análise temática e de conteúdo.	Dezoito tribunais de contas estaduais e municipais
Aquino e Neves (2019)	Discutir a difusão de mudanças compulsórias na gestão financeira de municípios em regiões geográficas isoladas e apresentar os canais de transmissão preponderantes.	Teoria institucional	Entrevistas (contadores, secretários de finanças e fornecedores de softwares de contabilidade da região) e pesquisa documental (relatórios de tribunais de contas, da STN, notícias do CFC e do Conselho Regional do Estado da Bahia).	Dez governos locais de prefeituras localizadas no interior do estado da Bahia
Lima e Lima (2019)	Compreender a implementação das IPSAS no Brasil, apresentando os arranjos institucionais nacionais, os progressos realizados desde o início da reforma, os desafios encontrados no cenário brasileiro e os resultados observados até 2017.	Teoria institucional	Entrevistas (atores-chave no processo de condução e promoção da reforma brasileira) e questionário (participantes do Grupo Técnico de Normalização de Procedimentos Contábeis – GTCON)	Não delimitaram um nível de governo

**Quadro 4** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas a partir de 2016 (continuação)

Silva Neto e Silva (2019)	Analisar os valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade que formam a comunidade epistêmica da adoção das IPSAS no Brasil.	Teoria dos valores culturais e aprendizagem experiencial	Coleta de dados por meio de questionários e análise por meio de testes quantitativos (teste Kruskal-Wallis, MANOVA, qui-quadrado e análise de correspondência)	Normatizadores e executores dos níveis federal, estadual e municipal
Azevedo et al. (2020a)	Analisar os efeitos da mudança de prazos nas adoções compulsórias de políticas contábeis baseadas no regime de competência necessárias para a convergência às IPSAS, bem como discutir o efeito da dependência de software e mudanças nos prazos de implementação das IPSAS na retenção de política contábil nos governos locais brasileiros.	Reformas na administração pública	Entrevistas, survey e bases de dados. Análises dos dados por meio de métodos qualitativos e quantitativos.	Governos locais
Silva Neto e Silva (2019)	Analisar os valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade que formam a comunidade epistêmica da adoção das IPSAS no Brasil.	Teoria dos valores culturais e aprendizagem experiencial	Coleta de dados por meio de questionários e análise por meio de testes quantitativos (teste Kruskal-Wallis, MANOVA, qui-quadrado e análise de correspondência)	Normatizadores e executores dos níveis federal, estadual e municipal
Azevedo et al. (2020a)	Analisar os efeitos da mudança de prazos nas adoções compulsórias de políticas contábeis baseadas no regime de competência necessárias para a convergência às IPSAS, bem como discutir o efeito da dependência de software e mudanças nos prazos de implementação das IPSAS na retenção de política contábil nos governos locais brasileiros.	Reformas na administração pública	Entrevistas, survey e bases de dados. Análises dos dados por meio de métodos qualitativos e quantitativos.	Governos locais
Azevedo, Lino, Aquino e Machado-Martins (2020b)	Analisar os efeitos da substituição (ou manutenção) de sistemas de informação de gerenciamento financeiro na retenção de políticas contábeis baseadas no regime de competência nos governos locais brasileiros.	Reformas na administração pública	Entrevistas, survey, pesquisa documental e bases de dados. Análises dos dados por meio de métodos qualitativos e quantitativos.	Oitocentos e cinquenta e três governos locais do estado de Minas Gerais
Azevedo e Pigatto (2020)	Apresentar a influência italiana sobre a contabilidade do setor público no início do século XX no Brasil e discutir a introdução e a difusão da chamada contabilidade dual no setor público brasileiro, desde a transição do Império para a República, de 1889 até 1922, quando foi publicado o código de contabilidade do governo central.	Teoria institucional	História estruturada de modo analítico baseada em pesquisa documental e bibliográfica	Não delimitaram um nível de governo

**Quadro 4** Pesquisas científicas que incluíram o Brasil nas análises e publicadas a partir de 2016 (continuação)

Marques, Bezerra Filho e Caldas (2020)	Investigar e analisar a percepção de uma amostra de contadores públicos brasileiros sobre a adoção das NBC TSP, atualmente em processo de convergência às IPSAS.	Teoria da contingência	Coleta de dados por meio de questionários (contadores que atuam na contabilidade e auditoria interna) e análise por meio de testes quantitativos (análise fatorial, testes KMO e Bartlett)	Federal, estadual e municipal
<b>Painel C: pesquisadores nacionais (1º autor) e internacionais</b>				
Aquino, Lino Cardoso e Grossi (2020)	Analisar como a STN desenvolveu estratégias para se legitimar em um contexto civil law em que o legislador deixou um vácuo em relação ao mandato de estabelecimento de normas contábeis baseadas no regime competência.	Conceitos de legitimidade	Entrevistas e pesquisa documental	STN
Neves e Gómez-Villegas (2020)	Identificar os fatores subjacentes que levaram duas chamadas economias emergentes (Colômbia e Brasil) à decisão de adotar as IPSAS.	Teoria institucional e teoria das comunidades epistêmicas	Entrevistas (atores-chave dos processos regulatórios dos países estudados) e pesquisa documental (relatórios de governos, organismos nacionais de normatização contábil, agências multilaterais e organismos profissionais)	Brasil e Colômbia

Fonte: elaboração própria (2020).

As informações referentes às pesquisas apresentadas no Quadro 4 são similares às apresentadas no Quadro 2 e no Quadro 3 quanto à abordagem macro por pesquisadores internacionais e micro por pesquisadores nacionais. Em outras palavras, a abordagem do primeiro grupo de autores tem se dado na definição de várias unidades de análises e de objetivos de pesquisa que consideram problemáticas mais abrangentes ou gerais, enquanto a do segundo grupo tem se dado em menor número de unidades de análises e sendo quase exclusivamente brasileiras e em problemáticas mais pontuais.

As conclusões de estudos discriminados no Quadro 3 apontavam preocupações quanto aos atores que operacionalizavam o processo de convergência, também abordadas por pesquisadores brasileiros nos estudos publicados a partir de 2016 (Quadro 4). Sediya et al. (2017, p. 78) concluíram que “os contadores das prefeituras assumem uma posição passiva e delegam a responsabilidade pelo processo de adoção”. Essa delegação – afirmam esses autores, bem como Aquino e Neves (2019) e Azevedo et al. (2020b) – tem sido realizada às empresas de software que se destacam como os principais canais de difusão das mudanças contábeis. Azevedo et al. (2020b) apontam que essas empresas são, até mesmo, responsáveis pela retenção de políticas contábeis implementadas, uma vez que a alteração da empresa fornecedora do software pode provocar a descontinuidade da política adotada. Os atores (AZEVEDO et al., 2020b) apontam que os promotores da reforma contábil devem considerar a regulamentação da contratação dessas empresas como questão relevante para a institucionalização das políticas contábeis.

Marques et al. (2020) e Silva Neto e Silva (2019) analisaram a percepção e o comportamento de atores, entre eles os contadores. Os autores do primeiro estudo destacaram, entre seus achados, que “há necessidade de mudanças organizacionais, estruturais, sensibilização da alta administração, de competência técnica-profissional e culturais nos segmentos de contabilidade e auditoria interna dos entes públicos brasileiros visando atender à convergência” (MARQUES et al., 2020, p. 1). Já Silva Neto e Silva (2019, p. 9) indicaram que, entre as características dos contadores públicos, têm-se a baixa aversão à incerteza, a alta orientação em longo prazo e o coletivismo. O objeto de análise de Lima e Lima (2019) não foi similar ao de Silva Neto e Silva (2019), no entanto, as autoras (LIMA; LIMA, 2019, p. 167) apontaram a “necessidade de maior interação entre os atores envolvidos”. Por meio desses estudos, observa-se que os achados quanto aos contadores públicos ainda não são conclusivos.

Outro ator que possui atribuições que contribuem, ou não, para o processo de convergência é o auditor externo. Lino e Aquino (2018, p. 38) abordaram a diversidade entre os tribunais de contas e concluíram que há diferenças entre esses, tais como: “tamanho e especialização de equipes, automatização de coleta de dados contábeis, diferentes critérios para seleção de casos de auditoria in loco e recursividade na relação auditor-auditado”. Tais diferenças, de acordo com os autores, são relevantes para a qualidade da auditoria executada pelos tribunais e, conseqüentemente, para o processo de convergência, haja vista que uma das finalidades do processo de convergência é atender à determinação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000) (BRASIL, 2000) quanto à consolidação das contas públicas.

As pesquisas publicadas durante o período de implementação dos PCP têm evidenciado obstáculos para o avanço do processo de convergência às IPSAS. Polzer et al. (2020) indicaram, até mesmo, que as dificuldades se diferem entre os países, bem como que há diferenças também quanto ao reconhecimento dos benefícios alcançados com as mudanças. Gómez-Villegas et al. (2020) apontaram que, entre os países latino-americanos, existem inovações em decorrência do processo, mas há também isomorfismo e retórica.

Respondendo à indagação apresentada por Polzer et al. (2020) (Does your walk match your talk?), estudos têm apresentando evidências (LIMA; LIMA, 2019) de que, no Brasil, a implementação (walk) dos PCP não tem acompanhado a decisão (talk) de convergir às IPSAS.

#### **4. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No Brasil, a adoção de uma contabilidade baseada no regime de competência teve início em 2008, mas somente em 2016 ocorreu a emissão das primeiras normas convergidas às IPSAS. A estratégia adotada pelo país é do gradualismo na implementação, uma vez que a realidade dos entes federados é bastante diversa e o novo padrão gera demandas por investimentos, capacidade técnica e tecnológica, apoio da gestão e interação com outras áreas de governo.

O processo de reforma da contabilidade não tem ocorrido sem conflitos e resistências, muitas vezes baseados em uma discussão sobre o custo-benefício da adoção e implementação do padrão contábil baseado nas IPSAS. Entretanto, como destacado por Bergmann et al. (2019), a falta de uma base teórica dominante pode ser uma das razões pelas quais a CASP baseada no regime de competência ainda gera tantas dúvidas sobre seus benefícios vis-à-vis seus custos.

Em contrapartida, existem iniciativas no âmbito internacional com objetivo de

torar essa relação custo-benefício vantajosa ao, por exemplo, propor um escopo reduzido de normas – reporte diferenciado – para entidades que se caracterizam pela realização de transações menos complexas, caso de muitos municípios brasileiros. Também há preocupação com o que deve ser incluído e o que deve ficar fora do balanço.

Uma das principais inquietações relativas à pesquisa sobre a CASP é a dificuldade de se estabelecer uma base teórica e metodológica que permita gerar contribuições para a literatura da área, mas também inputs ao processo de normatização, adoção e implementação de normas contábeis convergidas às IPSAS, ou seja, que justifique sua relevância e importância.

Os objetos de análises de pesquisadores internacionais têm sido de maior amplitude do que os definidos por pesquisadores nacionais, e há ênfase nos estudos comparativos, o que pode ser em decorrência da maior ou menor proximidade da realidade a ser estudada. A análise de objetos com maior profundidade tem maior probabilidade de contribuir para a estratégia de implementação brasileira, vantagem dos trabalhos realizados pelos pesquisadores brasileiros. As parcerias entre pesquisadores nacionais e internacionais, como aquelas observadas nos estudos mais recentes, possibilitam a abordagem do objeto de análise em profundidade e se mostram como uma via para os estudos futuros.

A grande maioria das pesquisas tem se limitado à análise de variáveis que influenciam o processo de implementação e cujas contribuições podem ser base para a tomada de decisão dos atores na definição de estratégias e na relação estabelecida com importantes players, já que indicam fatores facilitadores e dificultadores do processo. Também percebe-se uma preocupação com o profissional da CASP; contudo, há possibilidades de ampliação dos temas de estudos ao incluir na agenda as sugestões de Christensen et al. (2018): (i) examinar o networking dos profissionais; (ii) identificar as implicações do projeto de profissionalização via, por exemplo, entidades de classes; (iii) analisar as respostas dos profissionais ao surgimento de especialistas externos à CASP; e (iv) explorar como os profissionais interagem com forças que modelam a técnica contábil.

Ainda sobre o objeto de estudo, o que consta do escopo das normas específicas referentes a reconhecimento, mensuração e divulgação não tem sido priorizado. Essa lacuna é observável tanto nas pesquisas que abordam o Brasil, em conjunto com outras jurisdições ou individualmente, quanto em estudos científicos que não inseriram o país nas análises (SCHMIDTHUBER et al., 2020). Uma das possíveis explicações é o gradualismo da convergência e a falta de massa crítica para análise, o que tem se modificado a partir da implementação dos PCP pelas entidades públicas. Mas também pode ser em decorrência da falta de teorização, conforme apontado por Bergmann et al. (2019), e de pesquisa normativa não ser o mainstream da área da contabilidade com forte vocação positivista. Conseqüentemente, há reduzida contribuição para o processo de normatização em si, tanto em âmbito internacional quanto nacional, e para as análises de custo-benefício. Nesse último caso, as sugestões de Steccolini (2019) quanto à utilização do conceito de publicness e a combinação da CASP com avanços recentes na administração pública sinalizam avenidas de possibilidades para a proposição de novos estudos.

Quanto à abordagem teórica, algumas pesquisas são baseadas em revisões de literatura, principalmente sobre processos de reformas, mas não com o escopo apresentado por Lapsley e Miller (2019) sobre os modernizadores incessantes e com base em conceitos, tais como sobre regimes contábeis. A recorrente ausência

de teoria em estudos sobre IPSAS não é uma particularidade em estudos que abordaram o Brasil (SCHMIDTHUBER et al., 2020). Outros estudos publicados por pesquisadores brasileiros, por sua vez, quando utilizam uma base teórica, fazem-no, principalmente, por meio da teoria institucional, e a NPM aparece exclusivamente naqueles publicados por pesquisadores estrangeiros. O pluralismo não é a regra e, quando utilizado, em sua maioria, há a presença da teoria institucional, o que está coerente com a ênfase dos objetos de estudo. Para pesquisas futuras, fica o convite para o aprofundamento em outras bases teóricas, já que, pela complexidade inerente à CASP, poderá contribuir para ampliar e aprofundar a análise dos fenômenos referentes à normatização e implementação das normas pelos entes públicos. Essa pauta para pesquisas futuras foi sugerida também por Schmidhuber et al. (2020), fato esse que realça os desafios, e oportunidades, que os pesquisadores, em conjunto com os profissionais, irão defrontar.

As pesquisas que abordam o Brasil têm se destacado pelo uso de múltiplas fontes de evidências; no entanto, essas têm se respaldado majoritariamente no uso de técnicas e métodos qualitativos, com ênfase em pesquisas documentais e entrevistas, coerentes com o estágio do conhecimento em CASP e as abordagens teóricas adotadas. As abordagens quantitativas poderão ser requeridas à medida que a formulação do problema, com base na escolha de outros objetos empíricos e teóricos, assim o exigir. Pode ser o caso, por exemplo, quando a ênfase estiver na discussão sobre os critérios de mensuração, e também quando se puderem operacionalizar conceitos como relevância e conservadorismo para o setor público, a exemplo do que ocorre para o setor privado, sendo essa uma aproximação da abordagem sugerida por Bergmann et al. (2019) para utilizar a estrutura conceitual como ponto de referência.

Enfim, a CASP está em um profundo processo de mudança e as inquietações sobre como fazer pesquisa sobre ela não são pequenas, instigando os pesquisadores e profissionais dedicados a essa área a contribuir para a literatura e, também, a oferecer inputs ao processo de normatização e implementação.

Os achados deste artigo estão sujeitos a limitações. A primeira se refere à localização de estudos que abordaram o Brasil, dada conforme as características dos indexadores/diretórios que operacionalizam e limitam a busca por meio das palavras-chave. Além disso, limitaram-se à revisão dos estudos publicados em periódicos classificados nos estratos A1 e A2 do Qualis da Capes/MEC 2013-2016. Na hipótese de se utilizar outro critério para a seleção de estudos, tal como a nova proposição de classificação Qualis, um conjunto distinto de estudos poderia ter sido definido. Sabe-se, por exemplo, que outros temas têm sido objeto de estudo, notas explicativas, mas que, aparentemente, não atingiram a maturidade necessária para serem publicados em periódicos de estratos mais elevados. O uso de outros critérios, bem como de outros indexadores/diretórios e palavras-chave, é também sugestão para identificações e revisões da literatura em pesquisas futuras.

## **REFERÊNCIAS**

AQUINO, André Carlos Busanelli de; LINO, André Feliciano; CARDOSO, Ricardo Lopes; GROSSI, Giuseppe. Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, Germantown, p. 1-10, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>

AQUINO, André Carlos Busanelli de; NEVES, Fabrício Ramos. Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios

distantes. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, São Paulo, v. 12, n. 3, p. 120-143, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.14392/ASAA.2019120307>

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; AQUINO, André Carlos Busanelli de; NEVES, Fabricio Ramos; SILVA, Cleia Maria da. Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, Germantown, p. 1-10, 2020a. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de; MACHADO-MARTINS, Túlio César Pereira. Financial management information systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, Melbourne, v. 33, n. 2/3, p. 207-227, 2020b. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>

AZEVEDO, Ricardo Rocha de; PIGATTO, José Alexandre Magrini. Raízes da contabilidade orçamentária e patrimonial no Brasil. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 32-58, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180155>

BERGMANN, Andreas; FUCHS, Sandro; SCHULER, Christoph. A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. **Public Money & Management**, Germantown, v. 39, n. 8, p. 560-570, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2019.1654319>

BORGES, Thiago Bernardo; MARIO, Poueri do Carmo; CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de. Desmistificação do regime contábil de competência. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 877-901, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400006>

BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. **Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000**. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2000]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Brasília, DF: Presidência da República, [1964]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Portaria nº 184, de 25 de agosto de 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: Ministério da Fazenda, 2008. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/legislacao/2008/portaria184>. Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Anexo à Portaria nº 548, de 24 de novembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2015a. Disponível em: [http://www.lex.com.br/legis\\_27026235\\_PORTARIA\\_N\\_548\\_DE\\_24\\_DE\\_SETEMBRO\\_DE\\_2015.aspx](http://www.lex.com.br/legis_27026235_PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015.aspx). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de contabilidade aplicada ao setor público**. 8. ed. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2018. Disponível em: [https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018\\_CPU\\_MCASP\\_8\\_ed\\_-\\_publicacao\\_com\\_capa\\_2vs.pdf](https://www.cnm.org.br/cms/images/stories/Links/20122018_CPU_MCASP_8_ed_-_publicacao_com_capa_2vs.pdf). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 406, de 20 de junho de 2011**. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 4ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011a. Disponível em: [http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406\\_2011.htm](http://www.normaslegais.com.br/legislacao/portariastn406_2011.htm). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 437, de 12 de julho de 2012**. Aprova as Partes II – Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III – Procedimentos Contábeis Específicos, IV – Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V – Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI – Perguntas e Respostas e VII – Exercício Prático, da 5ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2012, Disponível em: [https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria\\_STN\\_437\\_MCASP.pdf](https://tce.net.tce.go.gov.br/Downloads/Arquivos/002980/Portaria_STN_437_MCASP.pdf). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 548, de 24 de novembro de 2015**. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2015b. Disponível em: [http://www.lex.com.br/legis\\_27026235\\_PORTARIA\\_N\\_548\\_DE\\_24\\_DE\\_SETEMBRO\\_DE\\_2015.aspx](http://www.lex.com.br/legis_27026235_PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015.aspx). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 634, de 19 de novembro de 2013**. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2013. Disponível em: [http://www.lex.com.br/legis\\_25094820\\_PORTARIA\\_N\\_634\\_DE\\_19\\_DE\\_NOVEMBRO\\_DE\\_2013.aspx](http://www.lex.com.br/legis_25094820_PORTARIA_N_634_DE_19_DE_NOVEMBRO_DE_2013.aspx). Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 664, de 30 de novembro de 2010**. Aprova as Partes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, V - Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público, VI - Perguntas e Respostas e VII - Exercício Prático, da 3ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2010. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=227027>. Acesso em: 04 jun. 2020

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Portaria nº 828, de 14 de dezembro de 2011**. Altera o prazo de implementação do Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e dá outras providências. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 2011b. Disponível em: <http://transparencia.campogrande.ms.gov.br/wp-content/uploads/2016/06/portaria-stn-828-14-11-2011.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2020

BRUSCA, Isabel; MARTÍNEZ, Juan Carlos. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 82, n. 4, p. 724-744, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0020852315600232>

CABA PÉREZ, Carmen; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, Antonio M. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 75, n. 1, p. 169-181, 2009. DOI: <http://dx.doi.org/10.1177/0020852308099511>

CABA PÉREZ, Carmen; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, Antonio M. La difusión de información financiera gubernamental en los países del Mercosur: su armonización a través de la aplicación de las IPSASs de la IFAC. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 14, n. 33, p. 90-100, 2003. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772003000300007>

CARDOSO, Ricardo Lopes; AQUINO, André Carlos Busanelli de; BITTI, Eugenio José da Silva. Reflexões para um framework da informação de custos do setor público brasileiro. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 45, n. 5, p. 1565-1586, 2011. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122011000500014>

CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de; COSTA, Patrícia de Souza; OLIVEIRA, Alan Teixeira de. Impairment no setor público: particularidades das normas nacionais e internacionais. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 44, n. 4, p. 839-876, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122010000400005>

CHRISTENSEN, Mark; GREILING, Dorothea; CHRISTIAENS, Johan. Governmental accounting practitioners: cardigan removed, research agenda revealed. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Melbourne, v. 31, n. 4, p. 1026-1044, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-02-2018-3354>

CHRISTIAENS, Johan; VANHEE, Christophe; MANES-ROSSI, Francesca; AVERSANO, Natalia; CAUWENBERGE, Philippe van. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, Thousand Oaks, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015. DOI:

<http://dx.doi.org/10.1177/0020852314546580>

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 23 de setembro de 2016**. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Rio de Janeiro: CFC, 2016. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2020

FREITAS, Bethânia Arantes de; SILVA, Davy Antonio da; PRADO, Thiago Alberto dos Reis. Análise da produção científica sobre contabilidade pública no âmbito brasileiro: um estudo aplicando os conceitos das leis bibliométricas Lotka e Bradford nos principais periódicos da área de administração e contabilidade. In: II CONGRESSO UFU DE CONTABILIDADE, 2, 2017, Uberlândia. **Anais [...]**. Uberlândia: Congresso UFU de Contabilidade, 2017, 1-17. Disponível em: [http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9658\\_-\\_analise\\_da\\_producao\\_cientifica\\_sobre\\_contabilidade\\_publica\\_no\\_ambito\\_brasileiro\\_-\\_um\\_estudo\\_aplicando\\_os\\_conceitos\\_das\\_leis\\_bibliometricas\\_lotka\\_e\\_braford\\_nos\\_principais\\_periodic.pdf](http://www.eventos.ufu.br/sites/eventos.ufu.br/files/documentos/9658_-_analise_da_producao_cientifica_sobre_contabilidade_publica_no_ambito_brasileiro_-_um_estudo_aplicando_os_conceitos_das_leis_bibliometricas_lotka_e_braford_nos_principais_periodic.pdf). Acesso em: 04 jun. 2020.

GAMA, Janyluce Rezende; DUQUE, Claudio Gottschalg; ALMEIDA, José Elias Feres de. Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 48, n. 1, p. 183-206, 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>

GOMES, Carlos Adriano Santos; OLIVEIRA, Jose Renato Sena; COELHO, Nirleide Saraiva; ANDRADE, Cristina Castelo Branco Mourão de. Produção científica em contabilidade pública: uma análise dos artigos apresentados no EnANPAD e Congresso USP de Controladoria e Contabilidade no Período 2004-2007. In: ENCONTRO DA ANPAD, 32, 2008, Rio de Janeiro. **Anais [...]**. Rio de Janeiro: ANPAD, 2008, 1-15. Disponível em: [http://www.anpad.org.br/diversos/down\\_zips/38/EPQ-B1386.pdf](http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/38/EPQ-B1386.pdf). Acesso em: 04 jun. 2020.

GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio; BRUSCA, Isabel; BERGMANN, Andreas. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? **Public Money & Management**, Germantown, p. 1-10, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS; THE CHARTERED INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE & ACCOUNTANCY. **International Public Sector Financial Accountability Index: 2018 status report**. [S. l.]: IFAC/CIPFA, 2018. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2020.

INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Strategy and work plan 2019-2023: delivering global standards and inspiring implementation**. New York: International Federation of Accountants, 2019. Disponível em: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Strategy-and-Work-Plan-2019-2023.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2020.

JACOBS, Kerry. Theorising interdisciplinary public sector accounting research. **Financial Accountability & Management**, New Jersey, v. 32, n. 4, p. 469-488, 2016. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/faam.12093>

KARTIKO, Sigit Wahyu; ROSSIETA, Hilda; MARTANI, Dwi; WAHYUNI, Trisacti. Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. **BAR – Brazilian Administration Review**, Maringá, v. 15, n. 4, p. 1-28, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>

LAPSLEY, Irvine; MILLER, Peter. Transforming the public sector: 1998-2018. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Melbourne, v. 32, n. 8, p. 2211-2252, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-06-2018-3511>

LIMA, Raquel Luz de; LIMA, Diana Vaz de. Brazil's experience in IPSAS implementation. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 16, n. 38, p. 166-184, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>

LINO, André Feliciano; AQUINO, André Carlos Busanelli de. A diversidade dos tribunais de contas regionais na auditoria de governos. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 29, n. 76, p. 26-40, 2018. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201803640>

LLEWELYN, Sue. What counts as “theory” in qualitative management and accounting research? Introducing five levels of theorizing. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Melbourne, v. 16, n. 4, p. 662-708, 2003. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/09513570310492344>

MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Lino Martins da; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; FEITOSA, Marcos Gilson Gomes. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v4i8.34759>

MARQUES, Luciane Ribas; BEZERRA FILHO, João Eudes; CALDAS, Olavo Venturim. Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 14, n. e161973, p. 1-12, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>

MONTEIRO, Bento Rodrigo Pereira; GOMES, Ricardo Corrêa. Experiências internacionais com o orçamento público por regime de competência. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 103-112, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772013000200002>

NEVES, Fabrício Ramos; GÓMEZ-VILLEGAS, Mauricio. Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 54, n. 1, p. 11-31, 2020. DOI:

<http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180157>

OLIVEIRA, Sheila Cristina Macário; BARBOSA, Eliedna de Sousa; REZENDE, Isabelle Carlos Campos; SILVA, Roseane Patrícia Araújo; ALBUQUERQUE, Lúcia Silva. Bibliometria em artigos de contabilidade aplicada ao setor público. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 20, 2013 [s. l.]. **Anais** [...]. Uberlândia: Congresso Brasileiro de Custos, 2013. 1-11. Disponível em: DOI: <https://anaiscbc.emnuvens.com.br/anais/article/view/125>. Acesso em: 4 jun. 2020.

POLZER, Tobias; GÅRSETH-NESBAKK, Levi; ADHIKARI, Pawan. “Does your walk match your talk?” Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. **International Journal of Public Sector Management**, Melbourne, v. 33, n. 2/3, p. 117-139, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>

ROZA, Mariana Costa da; MACHADO, Débora Gomes; QUINTANA, Alexandre Costa. Análise bibliométrica da produção científica sobre contabilidade pública no Encontro de Administração Pública e Governança (ENAPG) e na Revista de Administração Pública (RAP) no período 2004-2009. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 11, n. 20, p. 59-72, 2011. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/19984>. Acesso em: 04 jun. 2020.

SCHMIDTHUBER, Lisa; HILGERS, Dennis; HOFMANN, Sebastian. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. **Financial Accountability & Management**, New Jersey, p. 1-24, 2020. DOI: <http://dx.doi.org/10.1111/faam.12265>

SEDIYAMA, Gislaine Aparecida Santana; AQUINO, André Carlos Busanelli de; LOPES, Gabriela Brandão. Difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. **Revista Contabilidade Vista e Revista**, Belo Horizonte, v. 28, n. 2, p. 78-100, 2017. Disponível em: <https://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/4656>. Acesso em: 04 jun. 2020.

SILVA NETO, Antonio Firmino da; SILVA, José Dionísio Gomes da. Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, São Paulo, v. 13, n. e144322, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>

SOUSA, Rossana Guerra de; VASCONCELOS, Adriana Fernandes de; CANECA, Roberta Lira; NIYAMA, Jorge Katsumi. O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 24, n. 63, p. 219-230, 2013. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>

STECOLINI, Ileana. Accounting and the post-new public management: re-considering publicness in accounting research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, Melbourne, v. 32, n. 1, p. 255-279, 2019. DOI: <http://dx.doi.org/10.1108/AAAJ-03-2018-3423>

TORRES, Lourdes. Accounting and accountability: recent developments in government

financial information systems. **Public Administration and Development**, New Jersey, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004. DOI: <http://dx.doi.org/10.1002/pad.332>



### **Maiara Sasso**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Doutoranda e mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Professora da graduação da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Membro do Centro de Estudos em Contabilidade e Governo (ContGov) vinculado à FEA/USP.



### **Patrícia Siqueira Varela**

Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Doutora e mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Pós-doutora em Administração Pública e Governo pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV/SP). Professora da graduação da FEA/USP e orientadora no Programa de Pós-graduação em Controladoria e Contabilidade da FEA/USP. Coordenadora do Centro de Estudos em Contabilidade e Governo (ContGov) vinculado à FEA/USP. Membro do International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) e do Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (GA NBC TSP) do Conselho Federal de Contabilidade (CFC). Representante do CFC junto à Câmara Técnica de Normas Contábeis e de Demonstrativos Fiscais da Federação (CTCONF).