



Universidade do Estado do Rio de Janeiro
Centro de Ciências Sociais
Faculdade de Administração e Finanças

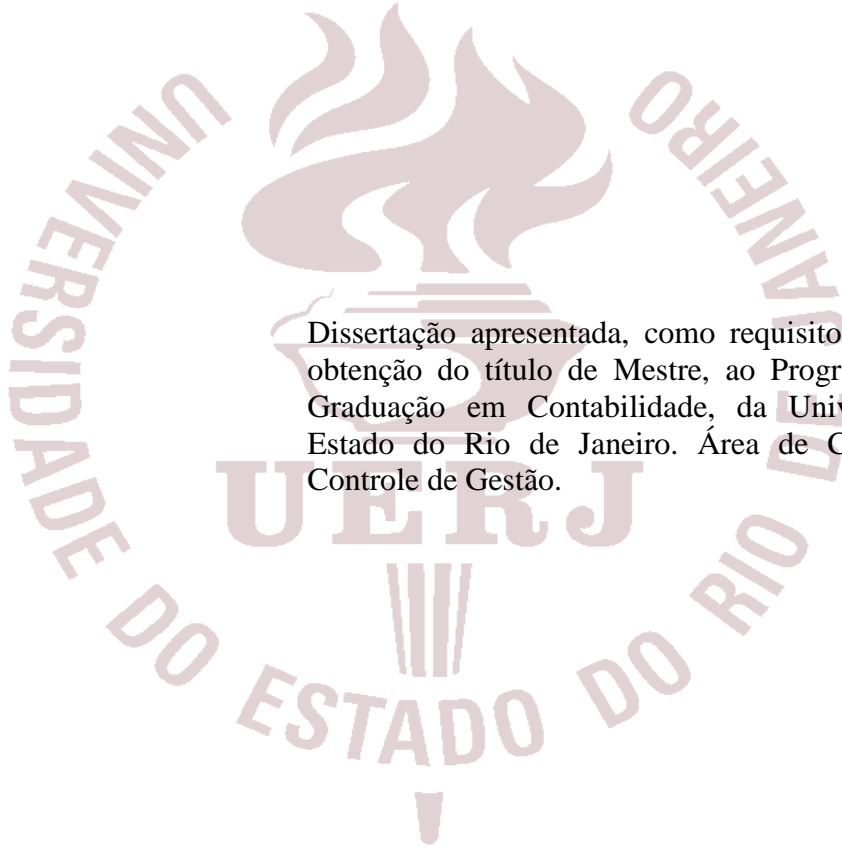
Márcia Maria Oliveira Revoredo

Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder.

Rio de Janeiro
2008

Márcia Maria Oliveira Revoredo

**Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público:
uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder**



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Controle de Gestão.

Orientador: Prof. L.D. Lino Martins da Silva

Rio de Janeiro
2008

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/FAF/BIBLIOTECA MCC

R454a Revoredo, Márcia Maria Oliveira

Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder. / Márcia Maria Oliveira Revoredo – 2008.
170 f.

Orientador: Lino Martins da Silva.

Dissertação (Mestrado) – Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Administração e Finanças.

Bibliografia: f.161-170

1. Harmonização Contábil 2 Contabilidade Governamental. I. Silva, Lino Martins da. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Administração e Finanças. III. Título
CDU 657.61

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação.

Assinatura

Data

Márcia Maria Oliveira Revoredo

**Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público:
uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder**

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Controle de Gestão.

Aprovado em _____

Banca Examinadora:

Prof. L.D. Lino Martins da Silva (Orientador)
Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Prof. Dr. Francisco José Alves de Souza
Universidade Federal do Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Francisco Ribeiro Filho
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Rio de Janeiro
2008

DEDICATÓRIA

À minha filha Ângela Cristina, por todo carinho, sabedoria e compreensão, durante sua primeira infância, me incentivando a terminar o “livro” para que sua irmã possa vir logo.

AGRADECIMENTOS

À Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro pela oportunidade que me foi concedida, me permitindo cursar este programa de Mestrado, em horário integral.

Ao professor Lino Martins que me orientou academicamente nesta dissertação, apesar de todos seus compromissos diários.

À minha filha Ângela Cristina, por seu amor e sua ternura, que mantêm meu coração repleto de coisas boas e por sua compreensão que o estudo é importante para mim.

A meu mais que marido Marcelo Sávio, pelo apoio, compreensão, ombro amigo e amor eternamente disponíveis ao longo da minha vida ao seu lado e, naturalmente, no decorrer deste mestrado.

Aos meus pais, pelo amor além das palavras, pela paciência de ter uma filha ausente, que está sempre estudando e pelo brilho de orgulho em seus olhos.

Aos meus sogros, que tanto contribuem na minha rotina diária, os quais cuidaram de minha filha com dedicação e amor inesgotáveis, o que a fez sentir menos minha ausência.

Ao professor Francisco José, por toda a dedicação e ajuda durante esse curso e por seus bons conselhos dados com carinho nas horas em que necessitei.

Ao professor Blaschek por toda motivação que desperta nos alunos.

Ao professor José Francisco Ribeiro, pelos preciosos comentários, sugestões e críticas construtivas a respeito deste estudo.

Aos meus amigos, que são parte da minha família, meus irmãos, cunhados e sobrinhos, aos terceiros avós da minha filha, e aos meus parceiros de dança, que conjuntamente permitiram que eu não enlouquecesse e continuasse sendo feliz, apesar da rotina louca que a minha vida teve nesse período.

RESUMO

REVOREDO Márcia Maria Oliveira. **Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do *Financial Management Reform Process Model* de Lüder**. 2008. 170f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

O termo Sistema Contábil define toda a modelagem pela qual são tratados os dados internos e externos, de forma estruturada, para atender às demandas atribuídas à profissão contábil (tanto nos sistemas privados como nos governamentais), englobando fatores intrínsecos e extrínsecos da contabilidade e seus inter-relacionamentos. As variações desses fatores levam ao desenvolvimento de sistemas nacionalmente específicos. Nas classificações internacionais desses sistemas, são identificadas influências como a dos Estados Unidos, a do Reino Unido e a da Europa, ou ainda uma orientação micro ou macro, também definidas como “modelo anglo-saxão” e “modelo continental”. Observa-se, ainda, uma relação entre os níveis de desenvolvimento contábil públicos e privados. As principais causas determinantes da diversidade contábil se relacionam com as variáveis do modelo proposto por Lüder para se avaliar reformas governamentais financeiras (o FMR) e esse fato, por conseguinte, determinou a escolha do referido modelo para realizar as análises deste estudo. A pesquisa foi realizada com procedimentos metodológicos de natureza teórica com caráter exploratório e descritivo, através da qual se pode observar que a IFAC tem sido considerada responsável pelos principais esforços no processo de harmonização contábil do setor público e que boa parte dos países vem aceitando a IFAC como órgão emissor de padrões contábeis internacionais, ainda que os países que adotam integralmente esses padrões sem adaptações, sejam exceções. Os padrões de contabilidade governamental emitidos pela IFAC (IPSAS), na verdade, têm servido como um padrão de qualidade, e não como uma norma a ser adotada integralmente. A análise das principais características nacionais determinantes da diversidade contábil frente à adoção ou adaptação dos padrões internacionais da IFAC para o setor público, sob a ótica do FMR, indica que, no Brasil, o sistema contábil do setor público é mais propício a um processo de convergência aos padrões internacionais de Contabilidade da IFAC.

Palavras-chave: IPSAS. IFAC. Contabilidade Pública. Harmonização Contábil.

ABSTRACT

The term Accounting System defines the whole modeling by which the internal and external data are treated, in a structured way, in order to attend the demands attributed to the accounting profession (whether in the private business or governmental systems), including the accountancy's intrinsic and extrinsic factors and their inter-relationships. The variations of these factors lead to the development of specific national systems. In the international classifications of these systems, influences are still identified, like those coming from the United States, United Kingdom and Europe, or a micro or macro direction, also known as "Anglo-Saxon model" or "continental model". There is also a relation between the development levels of the public and private business accounting. The principal determinative causes of the accounting diversity are connected with the variables of the model proposed by Lüder in order to evaluate the government financial reforms (the FMR), this fact, consequently, determined the choice of the referred model to carry out the analyses of this study. The research was driven by methodology proceedings of theoretical nature, with an exploratory and descriptively characters, in which can be noticed that the IFAC is considered responsible by the major efforts in the accounting harmonization process of the public sector as well as that a significant number of countries is accepting the IFAC as the issuing accounting international standards. However, countries that adopted integrally the IPSAS are exceptions. The standards of government accountancy issued by the IFAC (IPSAS) have, in fact, been serving like a quality standard, rather than a rule to be followed. The analysis of the principal national determinative characteristics of the accounting diversity, faced by the adoption or adaptation of the international standards of the IFAC for the public sector and under the vision of the FMR, indicates that, in Brazil, the accounting system of the public sector is more favorable to the convergence to the international standards of Accountancy of the IFAC.

Keywords: IPSAS. IFAC. Government accounting. Accounting harmonization.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Sistemas Contábeis	22
Figura 2 – Fatores intrínsecos e extrínsecos dos sistemas contábeis	24
Figura 3 – Classificação dos sistemas contábeis por Nobes em 1980.	33
Figura 4 – Classificação dos sistemas contábeis por Nobes em 1998.	35
Figura 5 – Classificação dos sistemas contábeis de acordo com a autoridade que os regula e o seu grau de aplicação.	36
Figura 6 – Classificação dos sistemas contábeis de acordo com os critérios de mensuração e apresentação.	36
Figura 7 – Classificação dos sistemas contábeis governamentais.	41
Figura 8 – Modelo de contingência modificado das inovações contábeis do setor público ²	52
Figura 9 – Modelo do processo de reforma de gerenciamento financeiro (FMR)	55
Figura 10 – Gráfico comparativo das dimensões culturais de Hofstede.	92
Figura 11 – Volumes médios diários negociados por mercado em dólares.	103
Figura 12 – Participação percentual dos investidores estrangeiros.	104
Figura 13 – Desenvolvimento anual dos países	105
Figura 14 – Percentual da população vivendo em situação de extrema pobreza	106
Figura 15 – Doações e recebimentos envolvendo a rede da ODA	106
Figura 16 – Comportamento histórico da dívida pública interna e externa	109
Figura 17 – Relação percentual entre a dívida pública e o PIB	110
Figura 18 – IDD das instituições de ensino superior em Ciências Contábeis.	117
Figura 19 – Classificação temática das pesquisas em Contabilidade	120
Figura 20 – Tipificação dos organismos envolvidos no processo de harmonização contábil	129
Figura 21 – IFRS no mundo	132
Figura 22 – IPSAS no mundo	158
Figura 23 - Análises do cenário brasileiro conforme FMR modificado	160

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Classificações do período inicial – de 1965 a 1973	28
Quadro 2 – Classificações do período intermediário – de 1974 a 1986.	29
Quadro 3 – Classificações do período de maturidade – de 1987 a 2004.	30
Quadro 4 – Sistemas contábeis governamentais conforme seu nível de desenvolvimento.	42
Quadro 5 – Causas da diversidade internacional dos sistemas contábeis.	49
Quadro 6 - Mercados Internacionais	61
Quadro 7 – Países <i>Code Law</i> e <i>Common Law</i>	73
Quadro 8 – Exemplo de diferenças decorrentes do sistema legal.	75
Quadro 9 - Tipologia de Downs.	86
Quadro 10 – Perfil dos agentes burocráticos do governo federal.	87
Quadro 11 – Índices brasileiros nas dimensões culturais de Hofstede.	89
Quadro 12 – Comparação dos índices das dimensões culturais de Hofstede.	93
Quadro 13 – Relação entre os valores Contábeis de Gray e as Dimensões Culturais de Hofstede	94
Quadro 14 – Valores contábeis de Gray conforme as dimensões culturais de Hofstede do Brasil.	95
Quadro 15 – Grupos e tipos de usuários.	97
Quadro 16 – Dívida do governo geral (União)	108
Quadro 17 – NBC-T específicas para o setor governamental.	114
Quadro 18 – A evolução das principais regulamentações da Contabilidade no Brasil . .	121
Quadro 19 – IPSAS.	136
Quadro 20 – Países que utilizam regime de caixa ou de competência	138
Quadro 21 – Análise resumida dos fatores que influenciam na adoção ou adaptação dos IPSAS.	149
Quadro 22 – Comparação da classificação dos sistemas contábeis	158
Quadro 23 – Inter-relacionamento das causas da diversidade contábil com as variáveis do FMR.	160

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA – Associação Brasileira das Companhias Abertas
ALCA – Área de Livre Comércio das Américas
APIMEC – Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
BACEN – Banco Central do Brasil
BIS – Bank of International Settlements
BNDES – Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social
BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo
CEE – Conselho Estadual de Educação
CFC – Conselho Federal de Contabilidade
CILEA – Comitê de Integração Latino Europa-América
CNE – Conselho Nacional de Educação
CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPMI – Comissão Parlamentar Mista de Inquérito
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DFC – Demonstração do Fluxo de Caixa
DOAR – Demonstrações de Origem e Aplicação de Recursos
DVA – Demonstração do Valor Adicionado
ENADE – Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes
FEE - Fédération des Experts Comptables Européens
FIECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
FMI – Fundo Monetário Internacional
FMR – Financial Management Reform Process Model of Lüder
FURB – Universidade Regional de Blumenau
GATT – General Agreement on Tariffs and Trade
GDP – Gross Domestic Product
GIMCEA – Grupo de Integração do Mercosul de Contabilidade, Economia e Administração
IAS GAAP – Generally Accepted Accounting Principles of the International Accounting Standards
IASB – International Accounting Standards Board
IBAI – Instituto Brasileiro de Auditores Independentes
IBRACON – Instituto de Auditores Independentes do Brasil
ICPB – Instituto dos Contadores Públicos do Brasil

IDD – Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado
IDV – Individualism
IFAC – International Federation of Accountants
IFRS – International Financial Reporting Standards
INEP – Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira
IOSCO – International Organization of Securities Commissions
IPSAS – International Public Sector Accounting Standards
IPSASB – International Public Sector Accounting Standards Board
LDB – Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional
LRF – Lei de Responsabilidade Fiscal
LTO – Long-Term Orientation
MAS – Masculinity
MEC – Ministério da Educação
Mercosul – Mercado Comum do Sul
NAFTA – Tratado Norte-Americano de Livre Comércio
NBC – Normas Brasileiras de Contabilidade
NBCASP – Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NBC-P – Normas Brasileiras de Contabilidade - Profissionais
NBC-T – Normas Brasileiras de Contabilidade - Técnicas
NIIC – Normas Internacionales de Información Financiera Contable
OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ODA – Official Development Assistance
OMC – Organização Mundial do Comércio
PDI – Power Distance Index
PEC – Proposta de Emenda à Constituição
PFC – Princípios Fundamentais de Contabilidade
PIB – Produto Interno Bruto
SEC – United States Securities and Exchange Commission
STN – Secretaria do Tesouro Nacional
UK GAAP – United Kingdom Generally Accepted Accounting Principles
UAI – Uncertainty Avoidance Index
UE – União Européia
UERJ – Universidade do Estado do Rio de Janeiro
US GAAP – United States Generally Accepted Accounting Principles

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
ANTECEDENTES	14
PROBLEMA A INVESTIGAR	16
OBJETIVO GERAL	16
OBJETIVOS ESPECÍFICOS	16
JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA	16
DELIMITAÇÃO DO TEMA	17
METODOLOGIA DA PESQUISA	18
ESTRUTURA DO TRABALHO	19
1 OS SISTEMAS CONTÁBEIS	22
1.1 A CLASSIFICAÇÃO DOS SISTEMAS CONTÁBEIS	25
1.1.1 AS PRINCIPAIS CLASSIFICAÇÕES INTERNACIONAIS CONTEMPORÂNEAS DOS SISTEMAS CONTÁBEIS	32
1.1.2 AS CLASSIFICAÇÕES DOS SISTEMAS CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS	37
2 A DIVERSIDADE CONTÁBIL E SUAS CAUSAS	43
2.1 AS CAUSAS DA DIVERSIDADE	44
2.1.1 AS CAUSAS DA DIVERSIDADE NA CONTABILIDADE GOVERNAMENTAL	48
3 O CONTEXTO BRASILEIRO	56
3.1 O ESTÍMULO	56
3.1.1 O CENÁRIO ECONÔMICO	56
3.1.2 O BRASIL NO CENÁRIO LATINO-AMERICANO	62
3.1.3 PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO, NÍVEL DE INDUSTRIALIZAÇÃO E EXPORTAÇÃO	62
3.1.4 FINANÇAS GLOBAIS	65
3.1.5 POLÍTICAS GLOBAIS E REGIONALIZAÇÃO	67
3.2 A DISPOSIÇÃO INSTITUCIONAL	70
3.2.1 O SISTEMA LEGAL	70
3.2.2 A ESTRUTURA ADMINISTRATIVA ESTATAL	75
3.2.2.1 O orçamento público	81
3.2.3 A QUALIFICAÇÃO DO CORPO FUNCIONAL	83
3.2.4 A CULTURA NACIONAL	86
3.2.4.1 Os valores profissionais	92

4	FATORES COMPORTAMENTAIS DAS PESSOAS E ORGANIZAÇÕES	93
4.1	OS STAKEHOLDERS	93
4.1.1	OS CIDADÃOS	95
4.1.2	O PODER LEGISLATIVO	96
4.1.3	OS FORNECEDORES DE CAPITAL	98
4.2	DIRECIONADORES DA REFORMA	107
4.2.1	A ESTRUTURA CONCEITUAL DA CONTABILIDADE E OS PRINCIPAIS ORGANISMOS REGULADORES	108
4.2.2	O ENSINO SUPERIOR EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS	112
4.2.3	A PESQUISAS EM CONTABILIDADE VOLTADAS PARA O SETOR PÚBLICO	116
4.3	FATORES POLÍTICOS PROMOTORES DA REFORMA	117
5	A ADOÇÃO DE PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO DA IFAC OU O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA	123
5.1	OS ORGANISMOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO E CONVERGÊNCIA DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE	126
5.1.1	O IASCE e o IASB	127
5.1.2	A HARMONIZAÇÃO DO SETOR PÚBLICO	130
5.1.3	A IFAC	131
6	ANÁLISES	137
6.1	INFLUÊNCIA DIRETA	137
6.1.1	VARIÁVEIS CONTEXTUAIS	137
6.1.1.1	A variável estímulo	137
6.1.1.2	A variável disposição institucional	139
6.1.2	VARIÁVEIS COMPORTAMENTAIS	141
6.1.2.1	Os <i>stakeholders</i> das informações contábeis governamentais	142
6.1.2.2	Direcionadores da reforma	142
6.1.2.3	Promotores da reforma	143
6.1.3	FATORES INSTRUMENTAIS	144
6.1.3.1	Conceito de reforma	144
6.1.3.2	Estratégia de implementação	145
6.1.4	RESULTADO DA ANÁLISE DA INFLUÊNCIA DIRETA DAS VARIÁVEIS	145
6.2	INTER-RELACIONAMENTO ENTRE AS VARIÁVEIS	146
7	RESULTADOS	151
8	CONCLUSÃO	159
	REFERÊNCIAS	161

“Viver, e não ter a vergonha de ser feliz. Cantar e cantar e cantar a beleza de ser um eterno aprendiz...” Luiz Gonzaga do Nascimento Júnior (Gonzaguinha, 1945-1991)

INTRODUÇÃO

O presente estudo apresenta uma análise de como as características do ambiente nacional e institucional do governo podem interferir em um processo de transição nos sistemas contábeis governamentais para a adoção de padrões internacionais de contabilidade pública ou a convergência das normas nacionais para esses padrões.

Antecedentes

Com a economia globalizada, as demonstrações contábeis já não se limitam mais às fronteiras do país no qual foram elaboradas, porém as normas que regem a elaboração dessas informações são distintas em diversos países. Um determinado gasto pode ser considerado uma despesa no Brasil e não sê-lo em outro país (e vice-versa). Conseqüentemente, um resultado positivo (lucro ou superávit) obtido nas operações de uma organização, calculado segundo as normas contábeis de um país, pode equivaler a um resultado negativo se elaborado de acordo com normas de outro país. Desse modo, as informações contábeis divulgadas devem ser interpretáveis e analisáveis, entretanto isso se torna um grande desafio quando os usuários das demonstrações contábeis estão dispersos em diferentes países.

Outra característica importante é permitir a comparabilidade entre instituições. Uma maneira inicialmente encontrada para permitir essa comparabilidade entre demonstrações originadas em diferentes países foi a realização de ajustes nessas demonstrações para adequá-las às normas do outro país, ou confeccionar um segundo jogo de demonstrações seguindo essas normas, como, por exemplo, em casos de empresas que desejavam negociar ações em bolsa de valores estrangeira. Entretanto, as demonstrações tornavam-se comparáveis apenas entre aqueles países e, se quisesse ter demonstrações comparáveis com as de outros países, se necessitaria reclassificar novamente, gerando novos conjuntos de demonstrações. Nessa solução, naturalmente, os ajustes, reclassificações e traduções geravam acréscimos nos gastos para a elaboração das informações contábeis.

Com a crescente interligação econômica e financeira, surgiu a necessidade da harmonização das normas contábeis e da convergência das normas nacionais em padrões internacionais de contabilidade, fatos que levaram à criação do *International Accounting*

Standards Board (IASB). Especialmente após a adesão dos países da Comunidade Européia, IASB vem sendo reconhecido como um dos principais organismos emissores de padrões internacionais de Contabilidade, considerado como tal por relevantes organismos internacionais, tais como o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID), a Organização das Nações Unidas (ONU) e o Banco Mundial. Conforme a previsão de David Tweedie (PICKARD, 2007, p. 33), até 2011, provavelmente cento e cinquenta países terão adotado nacionalmente os padrões contábeis internacionais (*International Financial Reporting Standards - IFRS*). Atualmente, uma boa parte dos países já adota os IFRS ou encontra-se em processo de convergência e outros estão estudando como utilizá-los.

O setor público, embora tenha suas particularidades em relação ao setor privado, não fica aquém nessa situação, pois a globalização e o fluxo de capitais para financiamento de políticas públicas expandem a concepção de *accountability*. Sendo assim, o dever de prestar contas e a transparência relacionada às políticas fiscais, financeiras e macroeconômicas não ficam restritos às fronteiras do país e, por tais motivos, devem também ser compreensíveis, interpretáveis e analisáveis por organismos estrangeiros ou supranacionais.

No setor público, a organização que vem se consolidando como emissora dos padrões internacionais é a Federação Internacional de Contadores (*International Federation of Accountants - IFAC*), órgão também formado pela associação de organizações nacionais de profissionais de contabilidade. Dos comitês que integram a IFAC, um trata exclusivamente do setor público, já tendo emitido vinte e seis padrões até o mês de fevereiro de 2008, os chamados *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

O Brasil encontra-se no grupo de países que, embora ainda não adote os padrões do IASB, vêm demonstrando interesse em sua adoção, a qual já é prevista para empresas abertas, em suas demonstrações consolidadas. Quanto ao estágio atual da adoção dos IPSAS ou ao seu processo de convergência, constata-se uma fase ainda embrionária, pois não foi identificado nenhum compromisso formal em relação a seguir os IPSAS, contudo estão sendo levados em consideração na elaboração das minutas das normas nacionais pelo Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), instituído pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), e foi criado um Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC 1.103/07, alterada pela 1.105/07) atualmente composto por representantes do CFC, IBRACON, Banco Central, CVM, SUSEP e STN, conforme Portaria CFC nº 037/08.

Problema a investigar

O problema desta pesquisa é: as características brasileiras fazem com que o sistema contábil do setor público seja mais propício à convergência para os padrões internacionais de contabilidade da IFAC ou à sua adoção integral?

Objetivo Geral

O objetivo geral do presente estudo é analisar se as principais características que influenciam nos sistemas contábeis nacionais propiciam a adoção integral dos padrões internacionais de contabilidade para o setor público (convertendo-os para normas nacionais) ou o processo de convergência para esses padrões no cenário brasileiro.

Objetivos específicos

Os objetivos específicos da revisão bibliográfica desta pesquisa são:

- Compreender o conceito de sistemas contábeis, sua diversidade e classificações entre países;
- Identificar as principais características determinantes da diversidade contábil entre as nações e
- Apontar os principais organismos envolvidos no processo de harmonização dos sistemas contábeis.

Justificativa e relevância

A heterogeneidade internacional existente nas práticas contábeis do setor público somada à pouca investigação nesse campo, especialmente no cenário brasileiro, tornam

obscuro o conjunto de fatores que influenciam nas escolhas relacionadas aos sistemas contábeis governamentais. Como se pode optar por adotar integralmente os padrões internacionais de contabilidade ou executar um processo de convergência se não forem conhecidos os fatores nacionais que podem facilitar ou dificultar uma reforma contábil como essa?

Daí se levantar a questão sobre se as características nacionais brasileiras fazem com que o sistema contábil do setor público seja mais propício à convergência aos padrões internacionais de contabilidade da IFAC; ou se, por outro lado, seria mais efetiva uma adoção integral desses padrões. Com este estudo, então, pretende-se contribuir com subsídios úteis para essa discussão.

Delimitação do tema

O estudo da harmonização contábil no setor público, por se tratar de um processo em evolução, teve como principais fontes de pesquisas os artigos divulgados através dos conceituados periódicos acadêmicos, os quais podem ser considerados confiáveis e atuais.

Inicialmente, foram pesquisados, dentre as palavras-chave de artigos publicados nos anos de 2006 e 2007, os termos *accounting* e *harmonization*, IFAC, IFRS, *government e accounting*, *International e Accounting*, *Convergence e Accounting* “*International Public Sector Accounting Standards Board*” na rede Scirus e, posteriormente, nos periódicos **The International Journal of Accounting** e **Journal of Accountancy**. Através da leitura dos resumos, foram selecionados aqueles que tratavam da harmonização contábil, da classificação internacional de sistemas contábeis, das causas da diversidade contábil.

O baixo volume de publicações voltadas para a contabilidade governamental fez com que o período compreendido no escopo da pesquisa fosse expandido para “a partir de 2000” e para os termos “*International Public Sector Accounting Standards Board*”, IFAC e *government e accounting*.

Também foram pesquisados alguns outros artigos, constantes das referências de alguns artigos e livros, os quais não necessariamente tinham data de publicação no período do escopo citado anteriormente. E, por fim, foram utilizadas informações disponibilizadas em sítios da Internet, especialmente os relacionados a atividades governamentais e a instituições profissionais de contadores.

Foram utilizados livros nacionais e internacionais relacionados aos temas abordados, os quais não foram restritos à área contábil, Porque em decorrência da multidisciplinaridade de alguns dos temas abordados, se fez necessário buscar determinados assuntos em livros sobre, por exemplo, relações internacionais, gestão internacional e estruturação do estado, assim como sítios da Internet voltados para temas como aspectos das culturas de diversos países.

Devido também ao reduzido número de publicações voltadas para a contabilidade governamental e frente ao grande número de publicações contábeis relacionadas ao setor privado, por vezes, se fez necessário abordar alguns temas sob a ótica do setor privado, para, posteriormente, por analogia (ou confronto), tratar do assunto sob a ótica governamental. Esse recurso foi também utilizado para atualizar questões que requeriam uma modernização dos conceitos, pois, embora houvessem sido tratadas sob a ótica governamental, as publicações eram de décadas anteriores.

No decorrer da pesquisa bibliográfica especificamente voltada para o setor governamental, ficou evidenciada a relevância das obras de Klaus Lüder, citadas freqüentemente pelos autores dessa área de conhecimento. A importância de suas obras é reafirmada nesta pesquisa ao ser observar que os fatores identificados em seus modelos propostos, como o *Financial Management Reform Process Model of Lüder* (FMR), refletem quase que integralmente as principais causas da diversidade contábil apontadas na bibliografia, em geral voltada para o setor privado. Por conseguinte o FMR foi adotado como marco teórico desta presente pesquisa.

Metodologia da pesquisa

A pesquisa adotou procedimentos metodológicos de natureza teórica, podendo ser classificada como exploratória. Naresh (2001, p. 105) explica que “o principal objetivo da pesquisa exploratória é prover a compreensão do problema enfrentado pelo pesquisador”.

Este trabalho de investigação pode ser considerado exploratório, tendo em vista os poucos estudos voltados para este tema em contabilidade governamental e, especialmente, por não identificarmos pesquisas nesse tema relacionadas ao Brasil.

Entretanto, esta também pode ser considerada uma pesquisa descritiva, afinal, para Collis e Hussey (2005, p. 24), esse tipo de pesquisa “descreve o comportamento dos

fenômenos. É usada para identificar e obter informações sobre características de um determinado problema ou questão” e ainda vai além, “uma vez que avalia e descreve as características das questões pertinentes”.

O método adotado neste trabalho foi a pesquisa bibliográfica, definida por Vergara (2005, p. 48), como o “estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, em redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral”.

As análises foram feitas com base nos dados obtidos e descritos nesta pesquisa, com a consciência que não há como esgotar a discussão de cada um dos fatores e que há uma considerável subjetividade nessas análises. Por conseguinte, este estudo não tem a pretensão de obter conclusões incontestáveis. Sendo um estudo exploratório pretende apenas trazer à tona a questão de que algumas características nacionais podem facilitar ou dificultar um processo de adoção de padrões internacionais para o setor público ou da convergência das normas nacionais para se aproximar desses padrões.

Estrutura do trabalho

O desenvolvimento desta dissertação está estruturado em sete capítulos. No capítulo 1, inicialmente, é definido o que se entende neste trabalho por sistema contábil, apresentado um quadro demonstrativo das classificações dos sistemas contábeis, que permite uma visão superficial da evolução das pesquisas comparativas dos sistemas contábeis. Também nesse capítulo, estão apresentadas mais detalhadamente algumas das classificações que permanecem relevantes atualmente e algumas das que foram realizadas especificamente para sistemas contábeis governamentais, finalizando com a comparação dos resultados dessas classificações (geral e governamental).

No capítulo 2, é abordada a questão da diversidade contábil e se busca conhecer a diversidade ambiental na qual a contabilidade opera. Nesse capítulo, estão compilados os principais fatores indicados em pesquisas anteriores como determinantes dessa diversidade. Em seguida, são apresentados alguns estudos comparativos voltados para a contabilidade governamental, incluindo um modelo que analisa os fatores que determinam o sucesso de reformas no setor governamental, e, então, são alinhados os principais fatores determinantes da diversidade contábil (em estudos geralmente direcionados para o setor privado) com

aqueles específicos ao ambiente governamental. Como resultado desse alinhamento, obtém-se um conjunto de fatores a serem investigados no cenário brasileiro, os quais permitem reconhecer as tais características nacionais brasileiras que fariam com que o sistema contábil do setor público esteja mais afinado com propostas de um processo de convergência ou de adoção integral dos padrões da IFAC.

No Capítulo 3, inicialmente, tenta-se apresentar algumas nuances contextuais existentes no cenário nacional e internacional que servem de estímulo para a realização de reformas governamentais, perpassando pelas questões econômicas, as finanças globais, a globalização e a regionalização (no Mercosul). Posteriormente, são apresentados alguns fatores que Lüder (2001, p. 8) agrupa sob a denominação “disposição institucional”, os quais tratam de aspectos característicos do ambiente nacional, tais como o sistema legal e a cultura (incluindo a questão dos valores dos profissionais de contabilidade), e, mais especificamente, aspectos do ambiente governamental brasileiro, tais como a estrutura administrativa estatal e a qualificação do corpo funcional público civil.

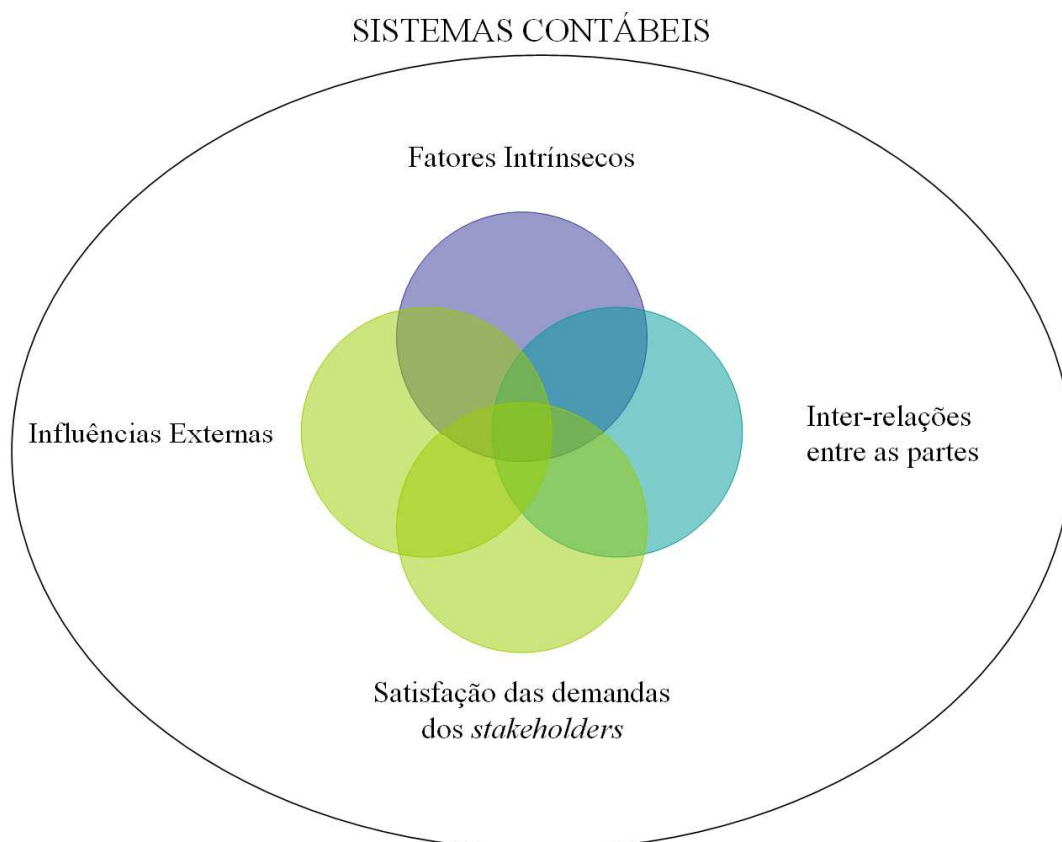
No capítulo 4, são tratados os fatores comportamentais das pessoas e organizações envolvidas, identificando, inicialmente, os principais *stakeholders*, os direcionadores e os agentes do governo que interferem nos processos de reformas contábeis governamentais. São identificados os principais grupos de *stakeholders* das informações contábeis governamentais, tais como os cidadãos, o Poder Legislativo e os fornecedores de capital, e a influência que exercem. Posteriormente, é apresentada a estrutura conceitual da contabilidade, na qual são identificadas as instituições-chave que atuam, nas palavras de Lüder, como direcionadoras das reformas contábeis, incluindo uma breve observação sobre as pesquisas acadêmicas em contabilidade voltadas para o setor público no Brasil. Por último, apresenta-se a maneira como a estrutura institucional política interfere nessas reformas da contabilidade governamental.

No capítulo 5, é descrito o processo de reforma em si, ou seja, a harmonização contábil. Tenta-se apresentar um quadro representativo do atual estágio da harmonização do setor privado e do público, assim como são apresentadas algumas vantagens da harmonização do setor público, além de se ressaltar algumas das análises e das críticas encontradas na bibliografia deste estudo. Relata-se alguns aspectos relativos à maneira como a harmonização vem ocorrendo, além de se mostrar algumas das principais instituições envolvidas. Também é descrita sucintamente a estrutura e funcionamento da IFAC, como principal órgão envolvido com a harmonização contábil do setor público.

O capítulo 6 faz uma análise dos fatores descritos nos capítulos 3, 4 e 5 quanto à propensão do sistema contábil governamental à adoção dos IPSAS ou ao processo de aculturação da contabilidade com esses padrões. Tenta-se compilar o resultado das análises de cada um desses fatores em um quadro, a fim de permitir uma visão geral do resultado dessa análise e de obter uma resposta para o problema da pesquisa, a saber, qual a melhor solução para o sistema contábil do setor público, segundo suas características nacionais: a convergência para os padrões internacionais de contabilidade da IFAC ou a sua adoção integral? Menos que apresentar uma resposta derradeira, contudo, este estudo pretende somar novos dados úteis para a discussão relativa à adoção dos IPSAS *versus* um possível processo de aculturação da contabilidade através da convergência das normas nacionais para os IPSAS.

1 OS SISTEMAS CONTÁBEIS

A expressão sistema contábil pode ter interpretações diversas, como, por exemplo, pode ser usada para “caracterizar o *financial reporting*, ou seja, como funcionam os procedimentos para preparação e apresentação das demonstrações financeiras das empresas” (NIYAMA, 2006, p. 16). Rodrigues e Pereira (2004, p. 83-85) apresentam uma coletânea de definições para sistemas contábeis, algumas das quais pode se observar que, por vezes, são utilizadas para se referirem apenas ao conjunto de práticas contábeis, entendidas como componentes significativos que permitem a caracterização do sistema em si. Outras vezes, no entanto, essa definição engloba, de maneira ampla, conjuntamente, a modelagem pela qual os agentes tratam os dados internos e externos, de forma estruturada, para atender as demandas atribuídas à profissão contábil. Essa abrangência mais ampla dos sistemas contábeis é a utilizada no decorrer deste estudo e está demonstrada na figura 1.



Fonte: Elaborado com base nas informações de Rodrigues e Pereira (2004, p. 83-85)

Figura 1 – Sistemas contábeis

A partir dessa definição, observa-se que a expressão em questão abrange diversos aspectos, conforme afirma Jarne (apud RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 85):

- os fatores intrínsecos da contabilidade;
- as influências externas que condicionam a estruturação do sistema;
- o inter-relacionamento entre as partes, as quais permitem seu funcionamento;
- a satisfação das necessidades dos *stakeholders* e o *feedback*, que pressionam a estrutura do sistema a reduzir a distância entre as expectativas e o resultado.

Dentre as influências externas no ambiente governamental, estão aspectos como, por exemplo, o sistema legal, as práticas gerenciais e a gestão orçamentária, os quais condicionam o sistema contábil de tal maneira que este fica intrincado com a legalidade, como observa Piscitelli *et alli* (2006, p. 1-3) nas seguintes afirmações:

A aplicação de recursos públicos [...] se faz dentro de uma programação específica e está sujeita a controles formais, obrigatórios, dos sistemas de controle interno e externo; sua contabilização, conseqüentemente deve seguir um modelo que assegure uma padronização adequada. [...]

No interesse público, as atividades do governo estão sempre sujeitas a normas estritas e a procedimentos específicos, de acordo com a máxima de que – diferentemente da iniciativa privada – só o que é expressamente permitido é que pode ser feito, e não o que não está proibido. Quer-se dizer, por exemplo, que procedimentos e critérios genéricos utilizados para a administração privada não são necessariamente suficientes na Administração Pública, [...]

Evidencia-se, assim, o acoplamento do sistema orçamentário ao contábil [...]

Os sistemas contábeis do setor público, naturalmente, possuem alguns aspectos comuns aos do setor privado, contudo há também peculiaridades da área governamental que podem levar a significativas diferenças entre esses sistemas, se considerado que os sistemas contábeis são um tipo de sistema de informações voltado para as demandas da profissão contábil e que as informações resultantes devem atender aos diversos *stakeholders*. Portanto, enquanto no setor privado o sistema deve atender às demandas de acionistas, funcionários, fornecedores, clientes, financiadores, governo e gestores; no setor público, além dos financiadores, dos gestores, dos fornecedores (elementos em comum com o setor privado), deverão ser atendidas também àquelas demandas do poder legislativo, de outras esferas do governo e dos cidadãos.

Para que os sistemas contábeis governamentais possam atender às exigências legais e satisfazer seus *stakeholders* – como, por exemplo, permitir a transparência para o cidadão –, Silva (2004, p. 235) afirma que estes devem ter características que vão além das apresentadas na contabilidade privada. Conseqüentemente, quando da estruturação ou re-estruturação dos

sistemas contábeis governamentais (aplicáveis em aziendas ou entidades públicas), ou de parte integrante deste, deve-se cuidar para aprimorar o atendimento dessas demandas, tal qual o exemplo abaixo:

Na construção de um Plano de Contabilidade voltado para a área governamental, devemos ter a preocupação de que seus elementos devem estar dispostos de modo a garantir a permanência do controle geral eficiente e coordenado, isto é, seguro, oportuno e econômico, objetivando o armazenamento de informações que possibilitem a correta tomada de decisões. (SILVA, 2004, p. 231)

Combinando a descrição de Rodrigues e Pereira (2004, p. 83-85) com as peculiaridades da contabilidade governamental, é apresentada, na figura 2, uma visão de sistema contábil governamental, sob a ótica dos fatores intrínsecos e extrínsecos da contabilidade.



Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir de Rodrigues e Pereira (2004, p. 83-85) e Silva (2004, p. 230).

Figura 2 – Fatores intrínsecos e extrínsecos dos sistemas contábeis

Os sistemas de contabilidade, em nível de país, variam conforme a influência relativa dos fatores ambientais (RADEBAUGH et al, 2006, p. 15) e as diversas combinações desses fatores têm como resultado a diversidade dos sistemas contábeis. Tyrrall *et alli* (2007, p. 84) detalha um pouco mais esse pensamento ao afirmar que a existência de diferenças decorrentes

de particularidades no ambiente econômico, institucional ou cultural leva ao desenvolvimento de sistemas contábeis nacionalmente específicos, assim como se pode sugerir que essas diferenças tenham relação com as necessidades distintas de informações contábeis.

Dada as diversas variáveis dos sistemas de contabilidade, é possível classificar esses sistemas sob uma gama de aspectos, como, por exemplo, pela origem, pelo nível de complexidade, pela evolução ou direcionamento para sociedade, pela eficiência nas respostas das demandas sociais, transparência das informações etc. Esse tipo de classificação dos sistemas faz-se importante para conhecê-los e para avaliar o quanto são parecidos ou discrepantes e o quanto estão convergindo.

1.1 A classificação dos sistemas contábeis

Há tempos que as questões relacionadas ao entendimento das diferenças e semelhanças entre os sistemas contábeis dos países atraem o interesse de pesquisadores. Baker e Barbu (2007, p. 291-292) ao analisarem as publicações sobre contabilidade internacional dos principais periódicos de Contabilidade, publicados em língua inglesa, durante o período de 1965 a 2004, dividiram a pesquisa nesse campo em três períodos:

- o inicial – de 1965 a 1973 –, no qual houve estudos sobre a uniformidade contábil, análises das diferenças na prática contábil, o reconhecimento dos impedimentos da uniformidade, compilações descritivas das diferenças e argumentos para a eliminação das diferenças;
- o intermediário – de 1974 a 1986 –, no qual houve análises das razões das diferenças e criação de quadros para harmonizar as práticas contábeis; e
- o de maturidade – 1987-2004 –, marcado por um maior rigor metodológico, em geral utilizando modelos americanos de pesquisa empírica. Houve comparações de padrões internacionais do IASB (*Normas Internacionales de Información Financiera Contable* – NIIC ou *International Financial Reporting Standards* – IFRS) com normas norte-americanas (United States Generally Accepted Accounting Principles - US GAAP), e explicações das diferenças, por exemplo, culturais, econômicas.

As pesquisas em contabilidade internacionais – inicialmente marcadas pela preocupação com a questão da uniformidade contábil, o entendimento das diferenças

contábeis (na prática) e com a comparação das práticas contábeis nos diferentes países – com o tempo voltaram-se para compilações descritivas das diferenças internacionais e argumentos favoráveis à eliminação das diferenças com o objetivo de atingir a uniformidade contábil (BACKER; BARBU, 2007 p. 292). Entretanto, os autores afirmam que rapidamente se reconheceu a existência de significantes impedimentos para essa uniformidade na base mundial devido aos fatores que interferem nos sistemas contábeis (os quais serão tratados na seção “As causas da diversidade”). Os estudos voltados para o entendimento das diferenças e as classificações dos sistemas contábeis não perderam, contudo, sua relevância.

Para Tyrral *et alli* (2007, p. 84), a classificação em contabilidade internacional pode derivar:

- das diferenças institucionais ou
- de diferenças culturais (geralmente baseadas nas dimensões culturais de Hofstede).

Além disso, a classificação pode ser realizada utilizando-se de técnicas estatísticas de *cluster*.

A abordagem utilizada para se classificar os sistemas também pode variar. Rodrigues e Pereira (2004, p. 86) elencam três abordagens possíveis:

- a descritiva – que Backer e Barbu afirmam ter predominado na primeira fase da pesquisa em contabilidade internacional – estuda práticas e critérios utilizados nos diferentes sistemas e apura as diferenças e semelhanças existentes entre eles;
- a analítica, que identifica fatores ou variáveis determinadoras das características que permitem a singularidade dos sistemas contábeis; e
- a preditiva, que pretende analisar os efeitos gerados nos sistemas contábeis decorrentes de alterações ambientais.

Nas classificações com abordagem descritiva, além dos diversos trabalhos acadêmicos, destacam-se estudos feitos por organizações internacionais - como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a *Fédération des Experts Comptables Européens* (FEE) e por empresas multinacionais de auditoria (RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 86). Isso se deve ao fato de que esses estudos foram necessários para os negócios dessas empresas de auditoria e puderam ser realizados com um custo diminuto, uma vez que utilizaram as próprias redes internacionais de escritórios para sistematizar a comparação de áreas ou variáveis relacionadas às possíveis alternativas na

elaboração das demonstrações financeiras. As autoras da obra supracitada reconhecem a importância das pesquisas descritivas, porém salientam duas de suas desvantagens: a necessidade de constante atualização e o fato de as fontes serem heterogêneas.

As classificações com abordagem analítica baseiam-se na identificação das características determinantes dos sistemas. Tais estudos permitiram análises das especificidades dos ambientes nos quais os sistemas contábeis se desenvolveram. O resultado desse tipo de abordagem permitiu a identificação das causas da diversidade, demonstradas no capítulo anterior.

Na abordagem preditiva, conforme Rodrigues e Pereira (2004, p. 89) tenta-se relacionar os sistemas contábeis com os fatores apontados como causas da diversidade. Esses estudos permitiram avanços na classificação dos sistemas contábeis, ainda que, tal qual em outras ciências sociais, os cortes classificatórios possam ser questionados.

Estudos como esses permitem conhecer as características internacionais dos sistemas contábeis, compará-las e verificar o quão distantes ou próximos estão os sistemas contábeis dos diferentes países, assim como se abrem as portas para que um país conheça outros que apresentem ambientes similares ao seu e, possivelmente, enfrentem dificuldades parecidas. Através de tal intercâmbio, se torna possível uma otimização da utilização de recursos e uma maior eficiência, evitando incursões em ações mal sucedidas e potenciando a cópia de modelos de reformas bem-sucedidos em países similares.

Algumas das classificações dos sistemas contábeis voltadas para o ambiente internacional estão apresentadas nos quadros 1, 2 e 3, nos quais se demonstram, separadamente, as que foram realizadas nos períodos inicial, intermediário e da maturidade (conforme delimitação feita por Baker e Barbu).

Quadro 1 – Classificações do período inicial – de 1965 a 1973

Autor	Objetivos e características	Base de estudo	Classificação obtida
Hatfield (1911)	Conhecimento das principais diferenças dos métodos contábeis	Impressões da situação existente	<ul style="list-style-type: none"> • Estado-unidense, • Continental europeu, • Britânico
Seidler (1967)	Contabilidade internacional como veículo para melhorar o sistema contábil nacional	Forças que criam as diferenças	<ul style="list-style-type: none"> • Estado-unidense, • Continental europeu, • Britânico
Mueller (1967)	Delimitação dos modelos de sistemas contábeis existentes	Países ocidentais com economia de mercado	<ul style="list-style-type: none"> • Orientação macroeconômica, • Orientação microeconômica, • Independente, • Tendência para a uniformidade
Mueller (1968)	Delimitação dos modelos de sistemas contábeis existentes	Ambiente dos negócios em que as empresas atuam	<ul style="list-style-type: none"> • Estados Unidos, Canadá e Holanda; • Commonwealth (exceto Canadá) • Alemanha e Japão • Europa Continental (exceto Alemanha, Holanda e Escandinávia); • Escandinávia; • Israel e México; • América do Sul; • Países em desenvolvimento do Leste; • África (exceto África do Sul); • Países Socialistas.

Fonte: O autor, 2008. Elaboração a partir de Rodrigues e Pereira (2004, p. 98).

Quadro 2 – Classificações do período intermediário – de 1974 a 1986

Autor	Objetivos e características	Base de estudo	Classificação obtida
Previts (1975)	Análise dos modelos contábeis	Ambiente contábil	<ul style="list-style-type: none"> • Continental europeu, • Britânico
AAA (1977)	Estudo do problema taxonômico juntamente com a elaboração de uma morfologia.	Fatores culturais, históricos e sócio-econômicos. Classificação morfológica	Zonas de Influência: <ul style="list-style-type: none"> • Britânica, • Franco-hispano-portuguesa, • Estado-unidense, • Alemã-holandesa, • Comunista
Da Costa et al. (1978)	Classificação dos dados da Price Waterhouse, analisando práticas de 38 países	Adequabilidade da apresentação das informações, influência da legislação comercial, conservadorismo, legislação fiscal, inflação e orientação para o mercado de capitais	<ul style="list-style-type: none"> • Reino Unido mais nove países do Commonwealth • Estados Unidos, França, Alemanha, países da América do Sul e países restantes (exceto Canadá e Holanda que não foram incluídos em nenhum dos grupos)
Frank (1979)	Recompilação e análise de práticas contábeis, classificando os sistemas de contabilidade	Dados da Price Waterhouse, relacionados a 233 práticas contábeis de 38 países não comunistas.	<ul style="list-style-type: none"> • Britânico, • Latino-americano • Continental europeu • Estado-unidense
Nair e Frank (1980)	Análise das práticas de valorimetria e práticas de apresentação das informações.	Dados da Price Waterhouse dos anos de 1973 e 1975	Modelos de práticas de mensuração: <ul style="list-style-type: none"> • Britânico, • Latino-americano • Continental europeu, • Estado-unidense, • Comunista e de mais sete grupos na classificação em relação às práticas de apresentação da informação.
Nobes (1983)	Comprovar a veracidade de uma classificação. Morfologia subjetiva aplicada a países concretos.	Bibliografia e entrevistas (14 países)	Classificação estruturada de forma similar à classificação de espécies, em classes, subclasses, família e espécies
Goodrich (1986)	Classificação dos sistemas de contabilidade a partir da análise das práticas contábeis concretas	Classificação dos sistemas de contabilidade e dos dados da Price Waterhouse de 1979	Cinco conjuntos de países, independente da existência de um país líder.

Fonte: O autor, 2008. Elaboração a partir de Rodrigues e Pereira (2004, p. 98-104), Nobes e Parker (2006, p. 61).

Quadro 3 – Classificações do período de maturidade – de 1987 a 2004

Autor	Objetivos e características	Base de estudo	Classificação obtida
Doupnik (1987)	Verificar o nível de efetividade alcançado pelo IASC	Price Waterhouse (1975)	<ul style="list-style-type: none"> • Britânico • Sul americano/Sul europeu • Japão – Panamá – Estados Unidos; • Canadá – México • Escandinávia • Grupo alemão
AlNajjar (1986, 1992)	Avaliar a possibilidade de classificar os países pelo seu nível de padronização. Classificação morfológica	Bibliografia, questionários e entrevistas (8 países em estudo)	<ul style="list-style-type: none"> • Determina 16 elementos, quantificando, numa escala de 1 a 5, economia centralizada, plano de contas, normativo legal e profissional.
Berry (1987)	Analisar os motivos pelos quais as práticas diferem no nível internacional.	Baseada na classificação de Nobes (1983) aplicada a 47 países.	<ul style="list-style-type: none"> • Combinação da classificação hierárquica de Nobes para países capitalistas e comunistas.
Gray (1988)	Análise das influências culturais sobre o desenvolvimento da contabilidade	Quatro valores contábeis e seu grau de aplicação, classificados sob as áreas culturais de Hofstede	<ul style="list-style-type: none"> • Projeta a posição de países ou regiões em quadrantes: controle regulamentar versus profissionalismo; flexibilidade versus uniformidade; secretismo versus transparência; e otimismo versus conservadorismo
Purvis et al. (1991)	Verificar o nível de cumprimento das NICs	25 padrões do IASC emitidos até 1988	<ul style="list-style-type: none"> • Sem normalização • Dependentes do IASC • Independentes do IASC
Salter (1991)	Analisar a relação entre os sistemas de contabilidade e o ambiente	Questionário próprio	Obtém três grupos diferentes, com distinção inicial entre os grupos macro e micro.
Nobes (1992)	Comprovar a veracidade de uma classificação. Morfologia subjetiva aplicada a países concretos	Bibliografia e entrevistas (em países capitalistas e comunistas)	Classificação estruturada de forma similar à classificação de espécies, i.e., em classes, subclasses, famílias e espécies, ampliando o número de países classificados em 1983.

Autor	Objetivos e características	Base de estudo	Classificação obtida
Jarne (1997)	Caracterizar os diferentes modelos de sistemas contabilísticos e os subsistemas que os compõem. Analisar sua evolução	Questionário próprio enviado a 24 países	<ul style="list-style-type: none"> • Obtém diferentes agrupamentos em função do subsistema contábil estudado. • Obtém sete grupos distintos.
Nobes (1998)	Estudo sobre as causas da diversidade contábil. Classificação nova	Classificação de 1983 e modelo teórico de diversidade proposto.	<ul style="list-style-type: none"> • Redefinição do conceito de sistema contábil. • Classificação hierárquica.
Belkaoui (2000)	Estudo sobre as causas da diversidade contábil e classificação	Trabalho de Mueller	<ul style="list-style-type: none"> • Classificação similar a de Nobes, i.e., apenas países desenvolvidos. • 10 grupos próximos aos obtidos por Nobes.
Saudagaran (2004)	Classificação	Não informada	<ul style="list-style-type: none"> • 5 grupos de países bem diferentes dos grupos obtidos anteriormente
Benito e Alijarde (2004)	Estudo dos sistemas contábeis governamentais	Estudos e pesquisa com profissionais e acadêmicos em diferentes países	<ul style="list-style-type: none"> • Classificação dos sistemas em 3 níveis de desenvolvimento (alto, médio a alto, e baixo)

Fonte: O autor, 2008. Elaboração a partir de Rodrigues e Pereira (2004, p. 110, 117-120); Niyama (2006, p. 16-21); Benito e Alijarde (2004).

As diversas pesquisas elaboradas, especialmente aquelas realizadas no período inicial e intermediário, contribuíram para o conhecimento dos sistemas de contabilidade existentes, para o entendimento das diferenças e para a análise dos fatores que influenciam as escolhas que resultam nas especificidades de cada sistema. Assim, essas pesquisas, em conjunto, permitiram a evolução da contabilidade internacional e iniciaram um caminho rumo à harmonização dos sistemas e à ampliação da transparência para um cenário global.

Diversas classificações dos sistemas contábeis possuem um caráter de subjetividade, mas, ainda assim, suas identificações foram fundamentais para o estudo do desenvolvimento do processo de harmonização contábil, porque os sistemas contábeis não são estáticos, tal e qual os sistemas políticos, econômicos e legais, atualizando-se continuamente. Então, se, por um lado, o conjunto desses estudos teve inquestionável importância para explorar a questão da diversidade contábil, por outro, boa parte das classificações resultantes não se mantiveram relevantes nos dias atuais. Por tudo isso, optou-se por apresentar aqui apenas algumas daquelas classificações que ainda são comumente citadas nas pesquisas contemporâneas.

1.1.1 As principais classificações internacionais contemporâneas dos sistemas contábeis

A classificação mais comum apresentada nas publicações, conforme Niyama (2006, p. 16), distingue os sistemas de contabilidade basicamente em dois grupos: modelo anglo-saxão e o modelo continental:

O modelo anglo-saxão é composto por países como Grã-Bretanha (incluindo Inglaterra, País de Gales, Irlanda e Escócia), Austrália, Nova Zelândia, Estados Unidos, Canadá, Malásia, Índia, África do Sul e Cingapura, cujas características predominantes são:

- a) a existência de uma profissão contábil forte e atuante;
- b) sólido mercado de capitais, como fonte de captação de recursos;
- c) pouca interferência governamental na definição de práticas contábeis; e
- d) as demonstrações financeiras buscam atender, em primeiro lugar, os investidores.

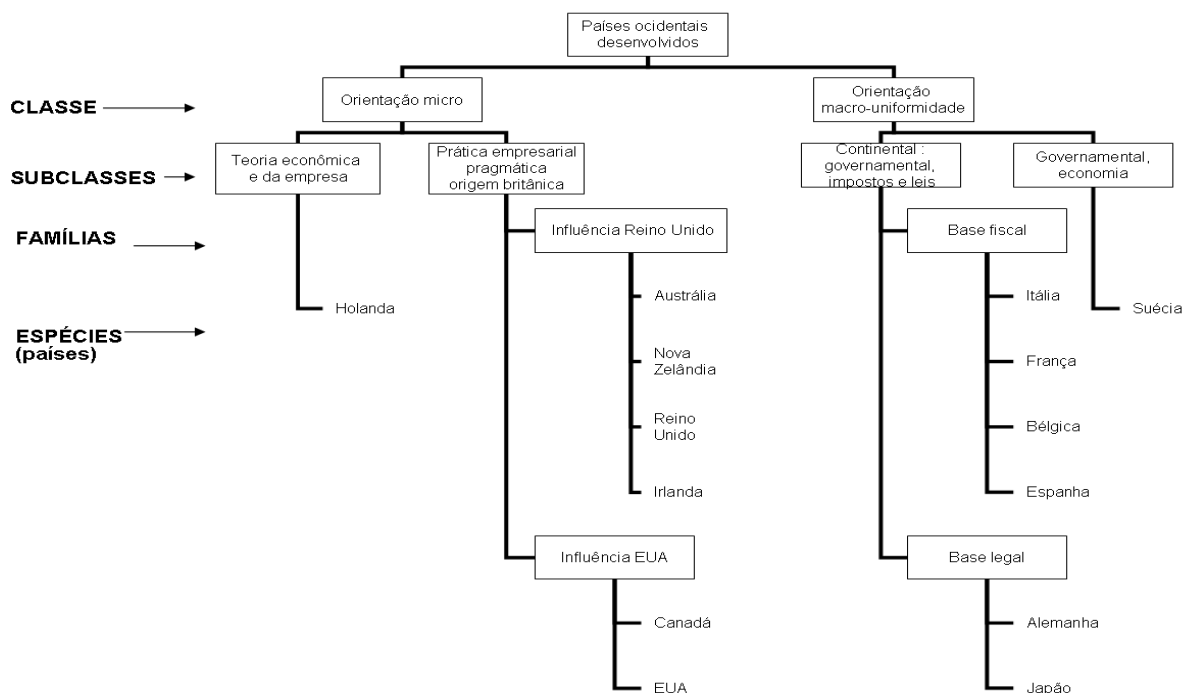
O modelo Continental, por sua vez, é composto por países como França, Alemanha, Itália, Japão, Bélgica, Espanha, países comunistas (Europa Oriental), países da América do Sul, entre outros, e as características predominantes são as seguintes:

- a) profissão fraca e pouco atuante;
- b) forte interferência governamental no estabelecimento de padrões contábeis, notadamente a de natureza fiscal;
- c) as demonstrações financeiras buscam atender primeiramente os credores e o Governo em vez dos investidores; e
- d) importância de bancos e outras instituições financeiras (inclusive governamentais) em vez de recursos provenientes do mercado de capitais como fonte de captação pelas empresas.

As classificações utilizando técnicas estatísticas de *cluster*, nos anos oitenta, baseadas em práticas de mensuração, identificaram quatro modelos: o continental europeu, o estado-unidense, o latino-americano e o britânico (*Commonwealth*) (NAIR; FRANK, 1980, apud NOBES; PARKER, 2006, p. 61).

Nas mais recentes tentativas de classificação dos sistemas contábeis de países, há uma evidência de três grupos de origem ou de influência, a saber, continental, Reino Unido e Estados Unidos (NOBES, PARKER, 2006, p. 60). A existência do grupo de países influenciados pelos Estados Unidos se deve especialmente ao seu crescimento econômico, com a força do mercado de capitais, combinado com o desenvolvimento profissão contábil naquele país (independente do modelo original britânico). Esse fato demonstra também que a influência cultural norte-americana em outros países não se limita à cultura geral, mas também é presente na cultura profissional contábil. Note-se que essa influência ocorre especialmente devido ao mercado de capitais, através de imposições feitas às empresas que desejam emitir ações nas bolsas norte-americanas.

Nas pesquisas internacionais sobre os sistemas de contabilidade, as classificações de Nobes são frequentemente citadas. Nobes, em 1980, propôs uma estrutura de classificação similar à utilizada para classificar espécies animais. Nessa pesquisa, Nobes classificou uma amostra de 14 países em classes, subclasses e famílias identificáveis na literatura contábil. Esse esquema é apresentado na figura 3.



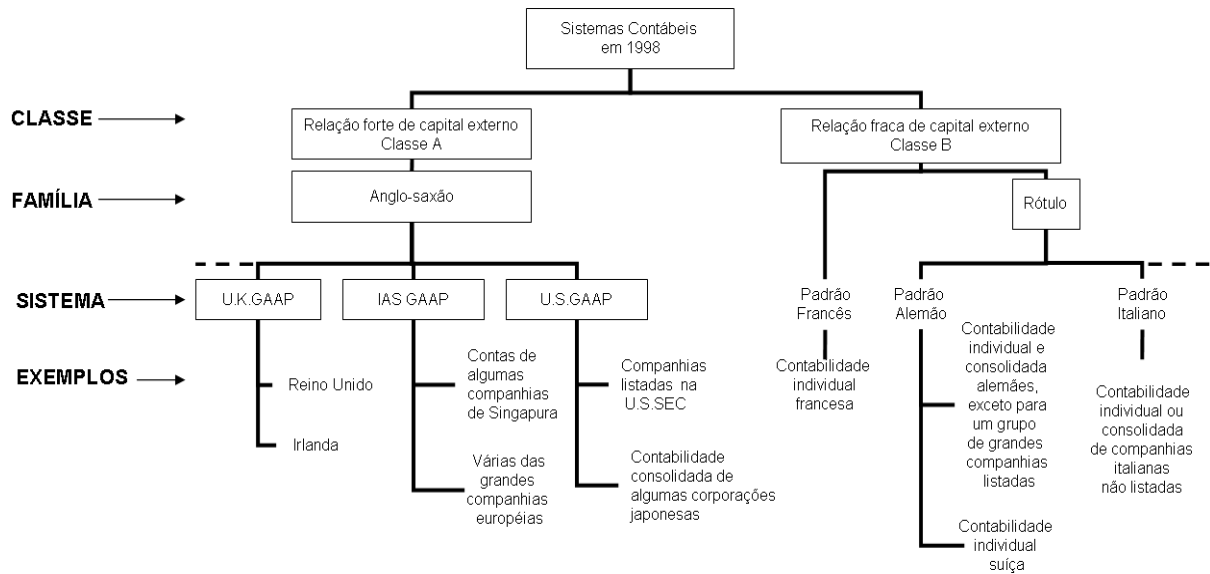
Fonte: Nobes e Parker (2006, p. 65).

Figura 3 – Classificação dos sistemas contábeis por Nobes em 1980

Na classificação feita por Nobes, a influência dos Estados Unidos e a do Reino Unido estão separadas em famílias distintas, assim como os países europeus estão em subclasses diferentes. A segregação das classes sob a orientação micro ou macro deste modelo representa a principal classificação utilizada correntemente por outros autores, isto é, a divisão em “modelo anglo-saxão” e “modelo continental” (Niyama, 2006, p. 16-18). Niyama exemplifica que o sistema francês, baseado em um plano de contas geral, como o da Suécia, baseado no controle econômico governamental, são modelos com características gerais semelhantes, por isso estão sob a mesma classe de orientação macro, assim como também há semelhanças nos modelos utilizados nos Estados Unidos e na Grã-Bretanha, sob a orientação micro.

A distinção entre o grupo anglo-saxão e o continental é questionada por alguns autores, os quais, por exemplo, alertam para o fato de que as diferenças, com o tempo, têm se tornado cada vez menores, além de cada vez mais confusas (NOBES; PARKER, 2006, p. 69), o que pode indicar um avanço no sentido da harmonização ou apenas uma consequência da globalização. Nobes e Parker ainda ressaltam que, provavelmente, as semelhanças entre os sistemas contábeis alemão e americano podem superar as existentes entre a contabilidade americana e a do Reino Unido, o que, se comprovado, põe em cheque a estrutura de classificação feita por Nobes, em 1980.

Em outro trabalho, de 1998, Nobes propôs um novo esquema de classificação no qual os sistemas contábeis não estão ligados exclusivamente a um único país ou a um grupo relativamente homogêneo de países. Tal modelo reflete os efeitos de um ambiente globalizado, ainda que naquele ano a globalização fosse menos intensa que nos dias atuais. Assim, o modelo demonstra que em um país podem coexistir sistemas distintos para organizações de diferentes tamanhos e amplitude de atuação, conforme pode ser observado na figura 4.



Fonte: Nobes (1998, p. 181).

Figura 4 – Classificação dos sistemas contábeis por Nobes em 1998

Outro modelo de classificação que, ainda hoje, merece ser destacado devido à permanência de sua aplicabilidade é o sugerido por Gray (apud RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 118-120). Esse modelo parte dos valores das atitudes dos profissionais de contabilidade, a saber:

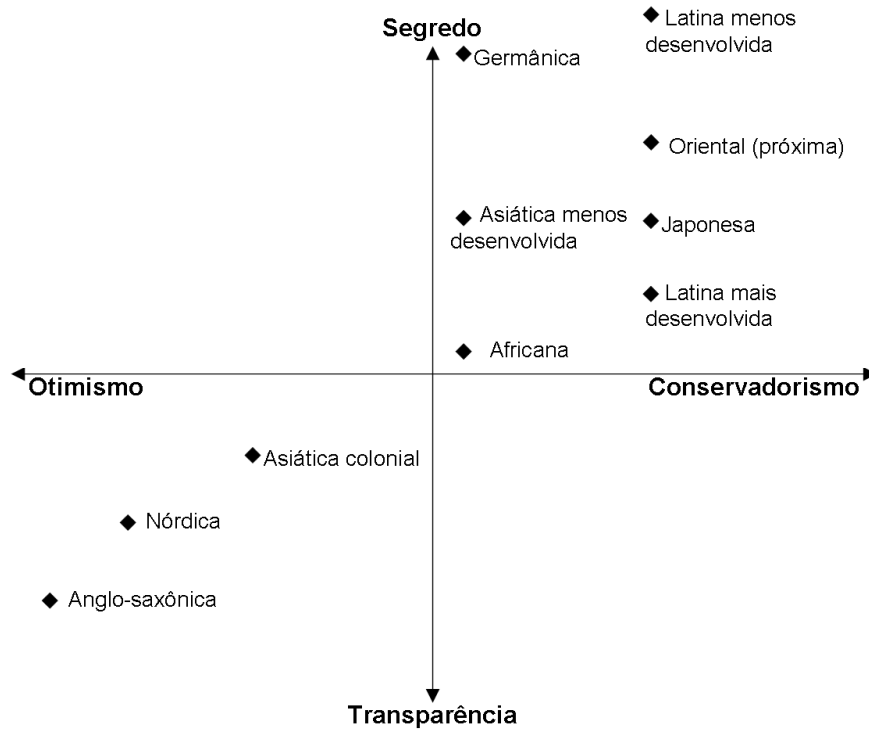
- profissionalismo *versus* controle regulamentar;
- uniformidade *versus* flexibilidade;
- conservadorismo *versus* otimismo;
- segredo *versus* transparência.

Gray classifica os sistemas de acordo com a autoridade que regula a profissão contábil e o seu grau de aplicação; e também de acordo com os critérios de mensuração e apresentação, utilizando funções contínuas para demonstrar o quanto os sistemas são semelhantes ou diferentes, conforme pode se observar nas figuras 5 e 6.



Fonte: Gray (apud RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 119).

Figura 5 – Classificação dos sistemas contábeis de acordo com a autoridade que os regula e o seu grau de aplicação



Fonte: Gray apud Rodrigues Pereira (2004, p. 119).

Figura 6 – Classificação dos sistemas contábeis de acordo com os critérios de mensuração e apresentação

1.1.2 As classificações dos sistemas contábeis governamentais

A aplicabilidade das classificações dos sistemas contábeis, elaborados por Gray e por Nobes, citadas anteriormente neste capítulo, podem ser questionadas quando se referem a sistemas contábeis governamentais. Tal questionamento pode surgir da interpretação de que as funções da contabilidade são distintas entre os setores público e privado.

A questão de as funções da contabilidade serem distintas ou não quando relacionadas ao setor público e ao privado também pode ter respostas diversas, com o passar dos anos, ou conforme o autor da obra que se tem em mãos. As percepções variam quanto ao que se percebe como aplicável igualmente ao setor público e ao setor privado, ou o que é específico a cada um desses setores.

Premchand (1995, p. 47-48) salienta que, no círculo governamental, tem-se debatido, já por várias décadas, a aplicabilidade da contabilidade comercial ao setor público, sendo pivô da questão o argumento de que as operações governamentais não têm como objetivo a obtenção de lucro, e sim o fornecimento de bens e serviços. Contudo, esse autor entende que as funções da contabilidade governamental em economias planejadas centralmente são as mesmas da contabilidade em empresas abertas, a saber:

- manter registros financeiros de receitas, gastos, ativos e obrigações;
- manter um sistema elaborado para registro e manutenção de dados econômicos agregados, incluindo volume de produção, produtividade e capacidade instalada e
- manter registros organizados para monitorar os estoques de materiais e produtos.

Sob uma abordagem moderna, a contabilidade governamental é um processo de registro, análise e classificação, que deve atuar resumindo, comunicando e interpretando as transações e eventos financeiros do governo, e, ainda, deve refletir transações no todo e em detalhes e refletir transações e outros eventos econômicos envolvendo receita, gastos, transferências, utilidades e disposição dos ativos e dos passivos (KAUSHIK, 2006, p. 1018).

Ainda que a idéia de funções similares para ao setor público e privado sejam discutíveis, a existência de áreas comuns na contabilidade de ambos os setores parece inquestionável. Tal como é percebido em declarações dos órgãos que emitem os padrões contábeis, mais especificamente as da IFAC, que tenta aplicar no setor público os padrões inicialmente criados para o setor privado (quando adequados), tal como se observa no item 10 do termo de referência do *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) da IFAC:

No desenvolvimento dos seus padrões, o IPSASB busca insumos em seu grupo consultivo e considera e faz uso dos pronunciamentos emitidos pelo IASB na extensão em que sejam aplicáveis ao setor público; [...] O IPSASB assegurará que seus pronunciamentos estejam consistentes com aqueles do IASB, na extensão que tais pronunciamentos sejam aplicáveis e apropriados para o setor público.¹

Sendo assim, quando há funções similares ou áreas de interseção no setor público e privado parece razoável sugerir que as classificações, tais como as elaboradas por Gray e por Nobes, sejam amplamente aplicáveis, em ambos os setores. Isso, entretanto, não impede que haja classificações sob critérios específicos de um desses setores, como, por exemplo, ao se utilizar critérios de mensuração, se fique limitado àqueles aplicados apenas no setor privado (e, da mesma forma, poderia haver classificações abordando as especificidades do setor público).

Uma importante classificação dos sistemas contábeis, no setor público, se faz em relação à sua abrangência, especialmente no tocante ao envolvimento com o orçamento, o qual, por vezes, se confunde com o próprio sistema contábil em questão. O tratamento dado aos relatórios orçamentários, assim como o relacionamento entre o orçamento e as informações econômico-financeiras, variam de um país para outro e, conseqüentemente, as características dos sistemas contábeis também são distintas. Sob esse enfoque orçamentário e dadas as características do sistema contábil público, os sistemas podem estar classificados em um dos três modelos, conforme Vela e Fuertes (2000, p. 96-97):

- o sistema contábil é limitado ao registro de operações orçamentárias – a contabilidade financeira é praticamente limitada às informações orçamentárias, registrando apenas os fatos que afetam o orçamento;
- o sistema orçamentário e o sistema contábil são conectados – o orçamentário continua tendo prioridade, mas:
 - há uma conexão com o sistema contábil;
 - é realizado o monitoramento orçamentário;
 - são apresentadas demonstrações orçamentárias separadamente;
 - o critério contábil não é afetado pelo critério orçamentário, ainda que alguns países estabeleçam conciliações entre ambos;
- os sistemas orçamentário e contábil são dois sistemas independentes – característica dos principais países anglo-saxões, nos quais as informações

¹ Tradução livre do texto original: *In developing its standards, the IPSASB seeks input from its consultative group and considers and makes use of pronouncements issued by: (a) The International Accounting Standards Board (IASB) to the extent they are applicable to the public sector [...]. The IPSASB will ensure that its pronouncements are consistent with those of IASB to the extent those pronouncements are applicable and appropriate to the public sector.*

orçamentárias e financeiras são desconectadas e os relatórios financeiros são elaborados contendo as informações contábeis, enquanto os relatórios orçamentários são elaborados, de maneira independente, para cumprir as exigências legais.

No setor público, há uma outra peculiaridade abordada por Premchand (1995, p. 45): a sobrevivência de sistemas contábeis governamentais que utilizam partidas simples, apesar dos mais de cinco séculos de criação das partidas dobradas, e de boa parte dos governos terem aderido a essa forma de registro.

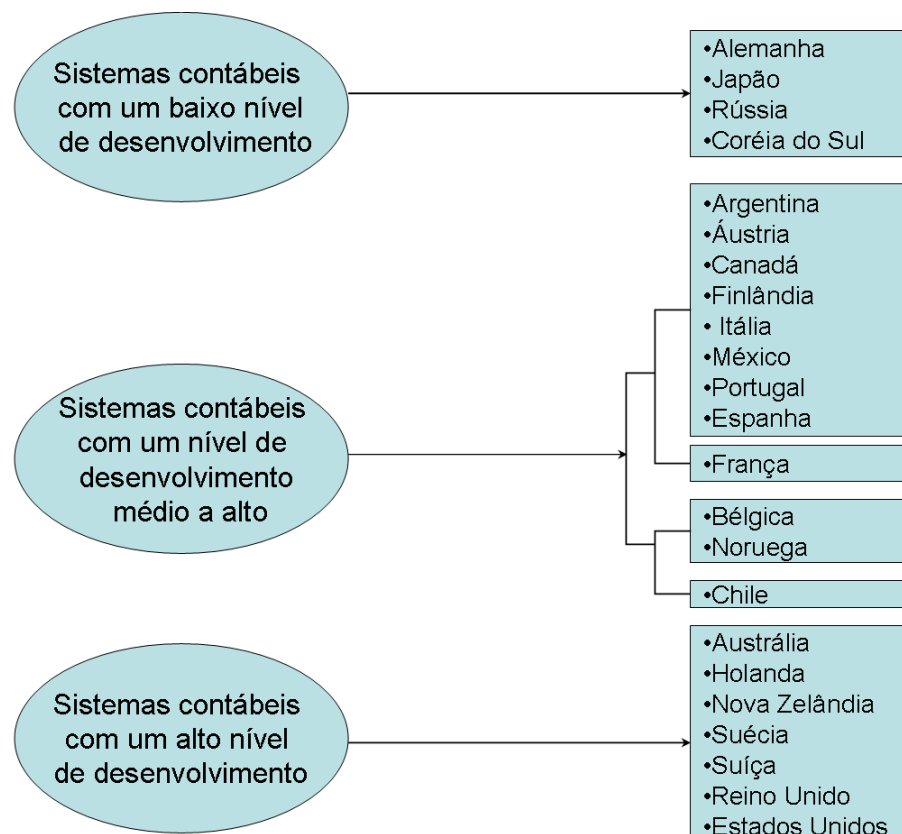
Kaushik (2006, p. 1019) descreve outras duas abordagens divergentes na contabilidade governamental, as quais levam a outra classificação. Uma considera que esse ramo não necessita seguir a contabilidade comercial, pois o governo não tem as mesmas necessidades de entidades com fim lucrativo. Assim, para que um sistema contábil esteja adequado às necessidades governamentais basta que registre todas as transações e tenha embutido a possibilidade de comparar os valores orçados com os reais.

A outra abordagem considera que os sistemas de contabilidade voltados para a área privada têm características comuns àqueles necessários para uma adequada contabilidade governamental. Portanto, além das características comentadas anteriormente, esse sistema também deve estar estruturado para comentar o trabalho do governo, permitir o reflexo dos ativos e passivos do governo e gerar informações relevantes para a tomada de decisão. Para Kaushik, estas abordagens distintas refletem na adoção do regime de caixa ou no de competência, sendo que entre esses dois extremos ainda há dois outros métodos intermediários, possibilitando, assim, quatro classificações abrangentes dos sistemas de contabilidade governamental:

- regime de caixa – reconhece os eventos apenas quando pagos ou recebidos até o final do exercício;
- regime de caixa modificado – reconhece os eventos pagos e recebidos até o final do exercício, e também aqueles que esperam ser recebidos ou pagos em um período determinado após o fim exercício;
- regime de competência modificado – reconhecem transações e eventos quando eles ocorrem, independente do seu pagamento ou recebimento, entretanto não há um diferimento dos custos que serão consumidos nos períodos futuros. Aquisições de ativos são consideradas como uma despesa, assim como bens de consumo são considerados como consumidos, tão logo sejam adquiridos;

- regime de competência – tal qual o anterior, reconhece transações e eventos quando eles ocorrem, independente do seu pagamento ou recebimento. Receitas refletem o montante próprio daquele ano, recebido ou não, enquanto despesas refletem o montante de bens e serviços consumidos durante o ano, pagos ou não no período.

Sob um olhar mais global, considerando conjuntamente características da contabilidade governamental (como a utilização do regime de caixa ou de competência, critérios de mensuração e apresentação) e do sistema orçamentário, assim como o relacionamento entre estes, Benito e Brusca (2004, p. 70) apresentam uma classificação dos sistemas contábeis governamentais conforme o seu nível de desenvolvimento em três grupos, como apresentado na figura 7 e no quadro 4.



Nota: Os autores informam que encaminharam questionários para 30 países (a maioria composta de membros da OCDE), o que representa um número suficientemente grande para cobrir diferentes áreas geográficas, contudo não obtiveram respostas de sete destes. O Brasil foi um desses países cuja resposta os autores não obtiveram.

Fonte: Benito e Brusca (2004, p. 70).

Figura 7 – Classificação dos sistemas contábeis governamentais

Quadro 4 – Sistemas contábeis governamentais conforme seu nível de desenvolvimento

Nível	Características dos países classificados
Baixo	<ul style="list-style-type: none"> • Regime de caixa; • Informação orçamentária priorizada; • Demonstrações contábeis restritas a demonstrações da execução orçamentária e de fluxo de caixa; • Registros contábeis precários dos ativos.
Médio a alto	<ul style="list-style-type: none"> • Regime de competência modificado; • Informação orçamentária considerada importante e vinculada à contabilidade; • Conjunto homogêneo de demonstrações contábeis com um considerável nível de informação, contudo o conteúdo das demonstrações contábeis é heterogêneo (por exemplo, diversos tratamentos dados aos ativos de infra-estrutura); • Na maioria dos países, a estrutura conceitual para a contabilidade governamental (com um plano de contas geral) e as normas, embora específicas, estão cada vez mais parecidas com as do setor privado; • Composto a partir de um núcleo de países com sistemas razoavelmente bem desenvolvidos, ao qual aderiram outros países; • O maior conjunto de países e o grupo mais heterogêneo.
Alto	<ul style="list-style-type: none"> • Regime de competência; • Contabilidade desvinculada da informação orçamentária; • Demonstrações contábeis completas, apresentando também informações não financeiras e expondo também indicadores de desempenho; • Quadro conceitual contábil restrito aos aspectos mais importantes, (servindo de diretriz) e em muitos casos sem normas específicas para o setor público; • Forte influência dos órgãos profissionais contábeis; • O objetivo principal da contabilidade é demonstrar informações que permitam conhecimento em economia, eficiência e efetividade no provimento de serviços (o orçamento tende a ter também este objetivo); • Sistemas de contabilidade desenvolvidos para melhorar o gerenciamento das administrações públicas; • Composto, em boa parte, por países anglo-saxônicos.

Fonte: O autor, 2008. Elaboração a partir de Benito e Alijarde (2004, p. 71-72).

Avaliando conjuntamente as principais classificações internacionais contemporâneas dos sistemas contábeis, abordadas anteriormente, e a classificação obtida por Benito e Alijarde (2004), pode-se encontrar semelhanças entre as classificações dos sistemas contábeis do setor privado e do público

A orientação micro descrita por Nobes tem uma forte relação com o que Benito e Alijarde chamaram de nível alto de desenvolvimento, ainda que haja exceções, como a Suécia. O fato de países estarem em um mesmo grupo na classificação dos sistemas de contabilidade governamental e privado significa que, de alguma forma, a evolução dos sistemas caminham, se não juntas, ao menos próximas – o que não impede que haja uma distância entre os sistemas privados e governamentais.

Em uma análise dos países que apresentaram reformas profundas nos sistemas contábeis, realizada por Alijarde e López (2002, p. 144), se demonstrou que, até então, em muitos deles, as reformas ainda estavam em curso e que no geral seguiam as mesmas linhas. Isso indica que:

- ocorreu, ou vem ocorrendo, um processo de reforma global na gestão no setor público, com maior ênfase no controle dos gastos;
- ocorreu uma revisão da percepção sobre a função dos sistemas de informação, tanto internamente (como suporte à contabilidade gerencial), como externamente (como forma de aumentar a transparência e a *accountability*);
- existe uma tendência de introduzir o regime de competência, ainda que o nível de implementação varie, por vezes se adotando um sistema de competência modificado em alguns países;
- tem ocorrido uma aproximação do modelo contábil do setor público com o do setor privado, sendo este tido como uma referência para as reformas;
- vem ocorrendo um aumento da importância da contabilidade financeira, especialmente em se tratando das demonstrações financeiras, que hoje tendem a extrapolar o mero controle legal com a informação orçamentária
- é perceptível a busca pelo atendimento das demandas de informações não financeiras como indicadores de eficiência e eficácia das ações governamentais, sendo que variam os níveis de desenvolvimento nessa área.

Embora essa análise de Alijarde e López tenha sido feita no ano de 2002, os aspectos abordados parecem válidos, sendo razoável crer que ainda que alguns dos países pesquisados possam ter tido significativas alterações, outros ainda realizarão um longo processo de reformas. Ainda que, em consequência das reformas ocorridas, o nível de convergência dos sistemas contábeis dos países venha aumentando, ainda persistem diferenças que fazem, a diversidade contábil permanecer como uma característica comum das informações contábeis no cenário internacional. Para entender os motivos que determinam a existência dessa diversidade, no capítulo 2 serão apresentadas suas causas.

2 A DIVERSIDADE CONTÁBIL E SUAS CAUSAS

A Contabilidade, como Ciência Social, é dependente do ambiente e, com a crescente integração e interdependência globais das organizações, a informação contábil também foi globalizada. Se, por um lado, com isso a contabilidade ganha importância, ampliando sua abrangência, por outro, enfrenta o desafio de ter que ser interpretável e analisável por usuários de outros países. A informação contábil vem tendo seu público-alvo ampliado e também tem se cobrado mais transparência e fidedignidade dos dados divulgados àqueles que geram a informação contábil.

No entanto, o que vem ocorrendo é que a contabilidade tem sido bastante questionada nos últimos anos, principalmente em razão de uma mesma transação poder ser registrada de forma diferente, dependendo do país de origem, ocasionando impactos diferentes nas contas patrimoniais e nas contas de resultado. (DELOITTE, 2006, p. 1)

Questionamentos como esses não são infundados, visto que uma vez ampliados qualitativa e quantitativamente os usuários da informação contábil, a transparência torna-se mais difícil.

Um motivador da transparência é o fato de que quanto maior o nível de evidenciação, maior a mobilidade de capitais internacionais (QUINTEIRO; MEDEIROS, 2005, p. 11). Por essa razão, torna-se interessante que as informações contábeis originadas em um país sejam interpretadas e analisadas em outro país. Contudo, ainda assim, não é simples superar a diversidade existente. Essa dificuldade fica especialmente clara quando se necessita consolidar ou comparar as informações contábeis de países distintos.

Alijarde e López (2002, p. 146) afirmam que a diversidade contábil não é nada mais que a diferença de critério nos padrões contábeis, devida ao grande número de fatores intervenientes na configuração dos sistemas contábeis de um país, tanto na administração pública, como nos negócios privados. Esses fatores intervenientes foram estudados por diversos autores que buscaram conhecer as causas da diversidade, conforme será apresentado na seção seguinte.

2.1 As causas da diversidade

“A contabilidade é moldada pelo ambiente em que opera, e tal como os países têm diferentes histórias, valores e sistemas políticos, têm também diferentes modelos de desenvolvimento contabilístico” (RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 25). Para entender a diversidade contábil, busca-se, nesta seção, entender a amplitude da diversidade ambiental na qual a contabilidade opera.

Duas teorias fundamentam a diversidade dos sistemas contábeis: são as hipóteses da

- *culture-free* – baseada na universalidade das necessidades dos que utilizam a informação contábil e na harmonização internacional como um caminho “normal”. Praticamente ignora as influências culturais – e da
- determinística ambiental – que relaciona os fatores financeiros, políticos, culturais e legais como determinantes das variações existentes na contabilidade.

Rodrigues e Pereira (2004, p. 26) citam autores que, no fim do século XX, defendiam a hipótese *culture-free*, fundamentando-a nas semelhantes necessidades dos usuários das informações, independente do país em que vivessem, e na aplicabilidade universal das práticas contábeis, assim como de suas técnicas e procedimentos. Tanure e Duarte (2006, p. 193-194), ao analisarem as práticas organizacionais, também comentam a teoria denominada *culture-free*, teoria esta que considerava práticas organizacionais e gerenciais similares entre os países, independente do contexto cultural e nacional.

Tanure e Duarte (2006, p. 193) afirmam que o caráter universalista da relação entre o ambiente e as práticas organizacionais foi colocado em xeque nos anos setenta, “quando os autores se deram conta de que tanto as práticas quanto as teorias organizacionais não eram facilmente transferíveis para ambientes não ocidentais e/ou países em desenvolvimento”. A partir de então, os teóricos entenderam que “como pressuposto básico, as práticas organizacionais eram primariamente determinadas pela cultura e pelo ambiente institucional no qual as organizações estavam inseridas” (TANURE; DUARTE, 2006, p. 193).

A partir de trabalhos como o de Geert Hofstede (apresentado em seu sítio na Internet), a teoria *culture-free* foi invalidada. Hofstede realizou um longo projeto de pesquisa sobre as diferenças culturais que perpassavam as subsidiárias de uma corporação multinacional (IBM) em sessenta e quatro países, no ano de 1982, e que foi, posteriormente, complementado por outras pesquisas de alunos, em 1994. Esses complementos ampliaram a análise em mais vinte

e três países, através de pesquisas com alguns segmentos das sociedades, tais como pilotos de aviões comerciais, consumidores de alto poder aquisitivo e gerentes de serviço civil. Esses estudos identificaram conjuntamente e validaram cinco dimensões independentes das diferenças culturais nacionais, sendo essas:

- a distância do poder (*Power Distance Index* – PDI), ou seja, o quanto os indivíduos aceitam e esperam que o poder seja desigualmente distribuído dentro das organizações;
- o individualismo (*Individualism* – IDV), que expressa o grau que se encontra entre os limites extremos de individualismo e coletivismo;
- a masculinidade (*Masculinity* – MAS) versus a feminilidade, isto é, o quanto os valores diferem entre os gêneros. O pólo “autoconfiante e decidido” tem sido chamado masculino e o pólo “modesto e cuidadoso” de feminino;
- a procura pela verdade, inicialmente denominada de “evitação da incerteza” (*Uncertainty Avoidance Index* – UAI), que é o grau de intolerância à incerteza e à ambigüidade; e
- a orientação a longo prazo (*Long-Term Orientation* – LTO) valores associados com a orientação a longo prazo são associados à moderação financeira e à perseverança, enquanto a curto prazo estão o respeito pela tradição, o cumprimento de obrigações sociais e a proteção da imagem pessoal.

Alguns autores fundamentam a determinística ambiental nas semelhanças dos sistemas contábeis de países com ambientes similares:

Por exemplo, em alguns países da América do Sul, o objectivo primordial da informação financeira é o de assegurar que é cobrado o montante correcto de impostos pelo Estado, enquanto em outros países, como por exemplo nos países de influência socialista, a informação é elaborada para ajudar a alcançar determinada política macroeconómica, como a obtenção de uma taxa de crescimento predeterminada. (RADEBAUGH; GRAY apud RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 27)

O estudo das dimensões culturais de Hofstede inspirou outros estudos relacionados às causalidades da diversidade contábil, como o realizado por Sidney Gray, que aborda o aspecto profissional contábil como um subgrupo da cultura nacional. De acordo com Salter e Niswander (1995, p. 381-382), o modelo de Gray (cultura, valores sociais e subcultura profissional) partiu das proposições do modelo de Hofstede, estendendo-o com a hipótese da existência de um subsistema cultural contábil.

O modelo de Gray define quatro aspectos dos valores das atitudes dos profissionais de contabilidade, o qual relaciona os valores derivados da sociedade com os valores específicos relacionados ao trabalho. Esses valores, conjuntamente, influenciam os sistemas contábeis, incluindo suas práticas de relatórios financeiros e sua estrutura profissional – embora possam variar o nível de influência de um país para outro. Os quatro valores de Gray estão descritos a seguir:

- profissionalismo *versus* controle regulamentar – uma preferência pelo exercício do julgamento profissional individual e pela manutenção da autorregulação da profissão em oposição ao cumprimento de exigências legais e controle estatutário;
- uniformidade *versus* flexibilidade – a preferência pela aplicação de práticas contábeis uniformes entre companhias e a consistência usada por tais práticas ao longo do tempo em oposição à flexibilidade de acordo com as circunstâncias percebidas nas organizações individuais;
- conservadorismo *versus* otimismo – a preferência pela abordagem com cautela para mensurar o quanto é suportado com a incerteza dos eventos futuros em oposição a ser mais otimista, ao *laissez-faire* e a aceitar riscos;
- Segredo *versus* transparência – a preferência pela confidencialidade e pela restrição de divulgação de informações sobre os negócios, quando essas estão intimamente envolvidas com a administração e as finanças, em oposição a ser mais transparente, abrindo e publicando abordagens contábeis

A partir de dados de vinte e nove países, tratados estatisticamente para avaliar a questão levantada por Gray, os autores Salter e Niswander (1995, p. 394) consideram que o modelo de Gray tem um grande poder explicativo e, em sua melhor forma, é a explicação de práticas contábeis de relatórios financeiros, sendo, entretanto, relativamente fraco na explicação de estruturas regulatórias e profissionais que resistem a uma base cultural.

Há vários outros autores que pesquisaram fatores relacionados à determinística ambiental na contabilidade internacional e cada um desses autores identificou uma série de fatores. Rodrigues e Pereira (2004, p. 28) apresentaram um quadro com as pesquisas publicadas entre os anos de 1975 e 2000 por mais de vinte autores. Seguindo esse trabalho, o quadro 5 corresponde àquele elaborado por Rodrigues e Pereira, atualizado com os dados encontrados nos trabalhos examinados na revisão bibliográfica deste presente estudo.

Quadro 5 – Causas da diversidade internacional dos sistemas contábeis

Aspectos	Radebaugh (1975)	Daniels et al. (1976)	Belkaoui (1985)	Amenkhiem (1986)	Blake (1990)	Nobes e Parker (1991)	Salter (1991)	AIMAjjar (1992)	Choi e Mueller (1992)	Nobes (1992)	Lainez (1993)	Radebaugh e Gray (1993)	Doupnik e Salter (1995)	Salter e Miswander (1995)	Jarne (1997)	Mueller et al. (1997)	Nobes (1998)	Jaggi e Low (2000)	Chamisa (2000)	Belkaoui (2000)	B. Elliot e J. Elliot (2002)	Brusca e Condor (2002)	Saudagarani (2004)	Vulin e Journal (2004)	Choi e Meek (2005)	Chand (2005)	[Zeghal, K. Mhedhbi] (2006)	Weetman (2006)	Benito et al (2007)
Legal			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Fornecedor de Capital / Mercado de capital	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Fiscalidade / Legislação Fiscal	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Cultura	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Político / Laços econômico Administrativos			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Estatuto da Profissão/ status da profissão	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Educação - Educação Contábil	X	X				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Econômico / Desenvolvimento Econômico	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Estrutura / Prosperidade Empresarial/	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Usuários e Objetivos / exigência	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Influência Internacional	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Inflação	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Influência teórica	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Normativo Contábil Específico e Estrutura das DC								X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Acontecimentos históricos				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Linguística			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Clima Social			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Controle Empresarial							X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Inovação Empresarial							X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Desenvolvimento da teoria da contabilidade																				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Valores dos Profissionais				X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Demografia			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Organização do setor Público																													X

Fonte: Elaborado a partir de Rodrigues e Pereira (2004 p. 29), Niyama (2005 p. 22-24) e Benito *et alli* (2007, p. 293-295)

Rodrigues e Pereira (2004, p. 28) apresentam como principais causas da diversidade contábil: “o sistema legal, a origem do financiamento empresarial, a organização e a propriedade empresarial, a relação entre a contabilidade e a fiscalidade, os vínculos políticos e econômicos com outros países, a cultura”. Esses fatores citados foram escolhidos dentre tantos outros devido ao fato de serem os mais incidentes nas pesquisas até o ano de 2000. Atualizando essa informação, considerando as causas mais citadas pelos autores apresentados no quadro 2, as principais causas da diversidade contábil são, em ordem decrescente de ocorrência:

- o sistema legal;
- os fornecedores de capital / mercado de capital;
- a fiscalidade (legislação fiscal);
- a cultura;
- o ambiente político (e suas ligações com a economia e com a administração);
- o estatuto da profissão / o status da profissão;
- a educação ou formação contábil;
- o ambiente econômico e seu nível de desenvolvimento;
- a estrutura empresarial e sua prosperidade;
- os usuários da informação contábil e seu grau de exigência.

Considerando a quantidade de fatores ambientais que interferem nessa ciência e a amplitude da diversidade que cada um desses fatores possui, a harmonização contábil é um grande desafio. Se levar em conta que os sistemas contábeis podem variar até mesmo dentro de um mesmo país ou, ainda, que podem ser distintos quando voltados para o setor público e privado, pode-se notar que esse desafio é também complexo.

2.1.1 As causas da diversidade na contabilidade governamental

As causas e natureza da diversidade contábil possivelmente afetam ambos os setores público e privado. Contudo, como alguns autores se dedicaram especialmente ao estudo de características que afetam o setor público, nesta seção procura-se consolidar as pesquisas que abordam de maneira geral as causas da diversidade contábil, tratadas na seção anterior, com alguns estudos voltados para a contabilidade governamental.

Explicar a origem das escolhas de cada país, no que se refere às políticas contábeis particulares, é uma tarefa difícil, devido ao fato dos elaboradores das normas contábeis não explicitarem as razões de suas decisões (ALIJARDE; LÓPEZ, 2002, p. 146-151). Ao invés de

estudar objetivamente as razões que guiam as políticas contábeis nacionais, essas duas autoras partiram para o estudo das potenciais razões de os sistemas contábeis governamentais terem orientações diferentes. As autoras consideraram como fatores que podem fazer sistemas contábeis governamentais terem orientações diferentes:

- o sistema legal;
- a organização do setor público;
- os principais usuários dos relatórios financeiros;
- os fornecedores de recursos financeiros;
- o impulso dos órgãos reguladores da contabilidade pública;
- o interesse e formação profissional; e
- o ambiente político e administrativo no qual cada sistema opera.

Esses fatores foram identificados a partir da literatura contábil, principalmente no Modelo de Contingência de Lüder.

Lüder contribuiu para o conhecimento e entendimento de alguns desses fatores ao criar o Modelo de Contingência, apresentado na figura 8, inicialmente publicado em 1990, em alemão, e, em inglês, em 1992. O Modelo de Contingência foi um subproduto de um estudo comparativo que, a princípio, focou nas características orçamentárias de governos centrais e no sistema contábil de meia dúzia de países industrializados, suas características comuns, suas peculiaridades e esforços das reformas pendentes (LÜDER, 2001, p. 2).

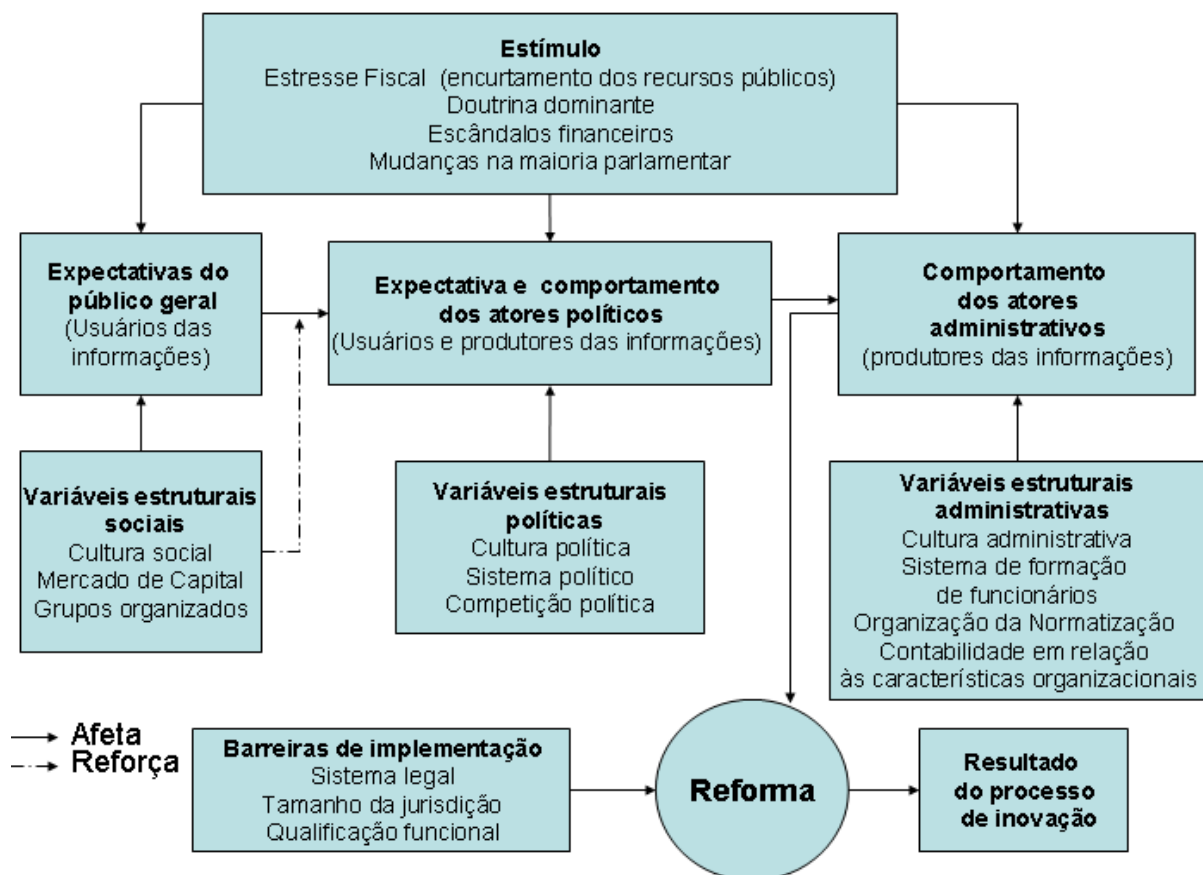
As diferenças observadas nas práticas e procedimentos, bem como na direção, no estado e na cadência das discussões de reformas e na implementação das reformas, demandavam explicações. Nesse estudo, Lüder diagnosticou que as diferenças eram, ao menos parcialmente, devidas aos distintos ajustes político-administrativos de cada país. Lüder tentou especificar as características predominantes do ambiente político-administrativo nos países e também tentou identificar suas prováveis influências, particularmente no resultado dos processos de reformas contábeis governamentais.

Os principais componentes desse modelo de Lüder (2001, p. 2) foram o estímulo ao processo de reforma, as características do sistema político administrativo e as barreiras existentes na implementação de reformas. Os principais objetivos perseguidos na sua criação foram:

- servir como um arcabouço para investigações empíricas em reformas governamentais e facilitar comparações de pesquisas de diferentes pesquisadores; e

- ser pensado como uma complexa hipótese, visando contribuir para a explanação da influência do contexto nos processos de reformas e de inovações.

O modelo inicial de Lüder foi modificado e estendido por outros autores, tais como Godfrey *et alli*, em 1995 e 1996, Jarug e Nowak, em 1996, dentre outros (LÜDER, 2001, p. 2), os quais contribuíram para o aperfeiçoamento do modelo de maneira tal que permitisse uma razoável análise do quão propícias as condições ambientais são para inovações contábeis governamentais, resultando no modelo apresentado na figura 8, a seguir:



Fonte: Adaptado de LÜDER (2001, p. 15).

Figura 8 – Modelo de contingência modificado das inovações contábeis do setor público

Nesse Modelo de Contingência modificado pode se observar que algumas variáveis estruturais sociais afetam as expectativas do público em geral e que as variáveis estruturais políticas e administrativas afetam o comportamento dos atores políticos e administrativos. Conseqüentemente, se produzem efeitos nos resultados das reformas, o que leva a crer que um mesmo modelo de reforma aplicado em regiões diferentes acarretará em resultados diferentes.

Dentre esses fatores estruturais sociais, políticos e administrativos apresentados por Lüder (2001, p. 10-11) como aspectos que afetam indiretamente os resultados das reformas, estão:

- classificações do sistema legal, como
 - ◆ *Civil Law* e
 - ◆ *Common Law*;
- o tipo de governança:
 - ◆ Modelo *Rechtsstaat* – modelo político liberal no qual a atuação do Estado é restrita à proteção das liberdades individuais, garantindo a segurança jurídica, controlando a legalidade de seus atos e assegurando a elaboração de normas jurídicas segundo procedimentos democráticos. Incorporando os conceitos da *rule of law* (domínio da lei), ou de “Estado de direito”, ou de “Estado constitucional” (fiscalização jurisdicional de constitucionalidade das leis), com o objetivo de:
 - impedir o exercício arbitrário do poder;
 - manter normas públicas claras e consistentes;
 - garantir tribunais acessíveis e estruturados para ouvir; e determinar as diversas reivindicações legais;
 - ◆ Modelo *Public Interest* – os legisladores devem atuar na promoção do interesse público e governamental. O governo é visto como um “mal necessário”, que deve ser constantemente contido pelas contas públicas;
- o sistema eleitoral;
- a flexibilidade do orçamento público;
- a estrutura do Estado – categorizado em:
 - ◆ unidade federal, federalismo cooperativo ou competitivo,
 - ◆ parlamento unicameral ou com duas câmaras,
 - ◆ tipo de divisão do poder mantido entre o eleitorado, o executivo, o legislativo e as demais autoridades;
- a estrutura administrativa – características organizacionais e a forma como o poder é distribuído nas suas unidades:
 - ◆ centralizado ou descentralizado,
 - ◆ funções de gestão financeira concentradas ou fragmentadas,
 - ◆ existência de unidades centrais nos diferentes níveis administrativos com capacidade de promover reformas em suas áreas e as situações de

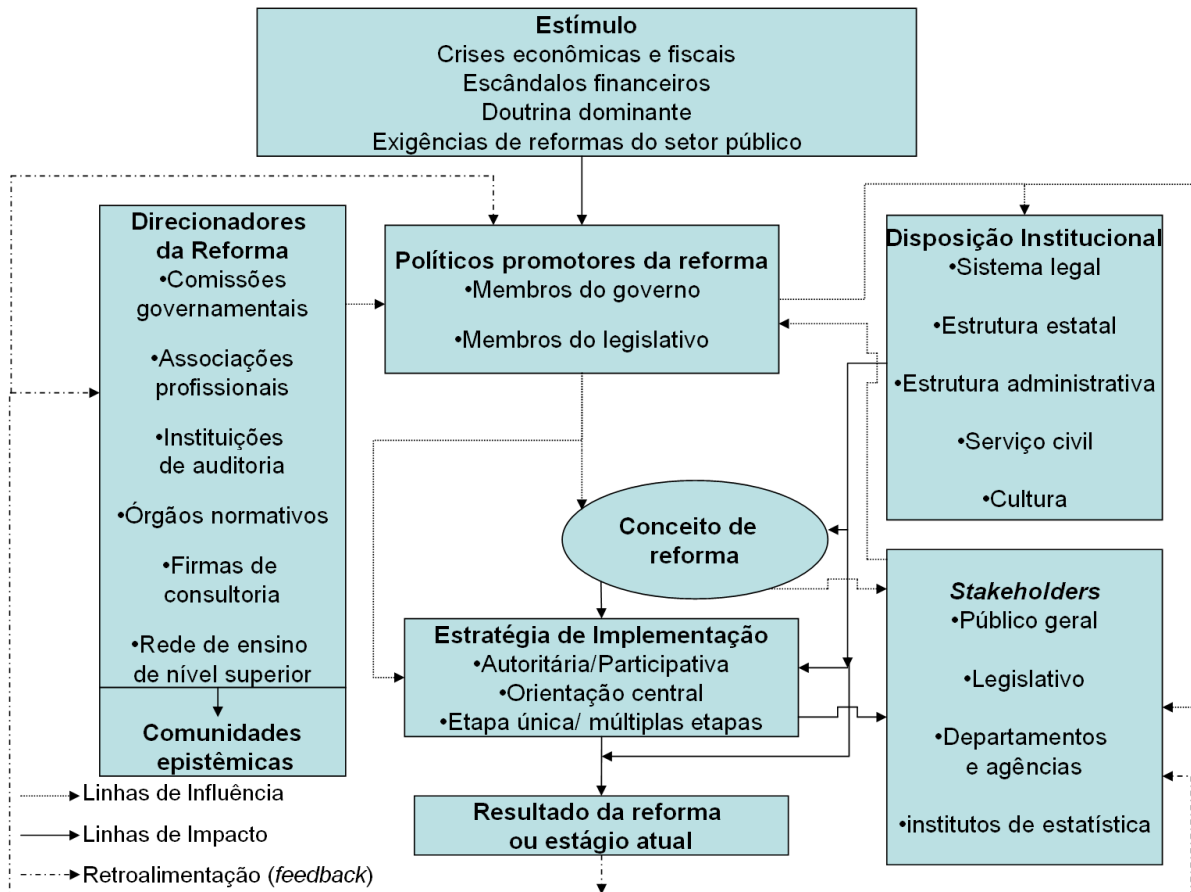
poder formalizados entre os líderes das unidades (vertical e horizontalmente);

- qualificação do serviço civil em geral e assessoria contábil – fatores cruciais que influenciam o modo, a duração e os custos de implementação das reformas contábeis governamentais;
- a cultura nacional (social, política e administrativa), caracterizada em atitudes gerais em relação:
 - aos riscos e incertezas (correr riscos e aversão a riscos);
 - ao individualismo e coletivismo;
 - ao grau de abertura dos processos políticos e administrativos;
 - à correspondência das necessidades e demandas do público em geral.

Em outro estudo, publicado em 2000, voltado para a pesquisa comparativa de contabilidade governamental, Lüder sugeriu um modelo de processo de reformas de gerenciamento financeiro (*Financial Management Reform Process Model – FMR*), que consolida os estudos prévios do Modelo de Contingência e várias contribuições de outros autores participantes desse modelo (LÜDER, 2001, p. 8). O FMR consiste em:

- dois *clusters* de variáveis contextuais:
 - estímulo e
 - disposição institucional;
- três *clusters* de variáveis comportamentais:
 - direcionadores de reforma,
 - promotores de reformas políticas e
 - *stakeholders*;
- dois *clusters* de variáveis instrumentais:
 - conceito de reforma e
 - estratégia de implementação.

O relacionamento entre as variáveis do FMR é apresentado na figura 9.



Fonte: Lüder (2001 p. 18).

Figura 9 – Modelo do processo de reforma de gerenciamento financeiro (FMR)

Essas variáveis, que influenciam no sucesso das reformas, tal qual apresentadas por Lüder (2001, p. 8-10) estão descritas detalhadamente a seguir.

(a) Estímulo: as necessidades derivadas de reformas administrativas têm sido adicionadas para demonstrar que reformas contábeis governamentais podem ser bem embasadas na reforma administrativa, particularmente em países em desenvolvimento. Lüder afirma que o principal estímulo permanece imutável, a saber, a pressão fiscal, entretanto ela tem sido substituída por crises econômicas e financeiras. Empreender para melhorar a reputação internacional é também um estímulo relevante para a reforma contábil governamental.

(b) Direcionadores da reforma: esses direcionadores são as instituições e os profissionais reconhecidos no campo, os quais promovem as reformas através de conselhos, palestras e publicações voltados para a contabilidade governamental.

(c) Promotores das reformas políticas: esses promotores são em geral membros do governo. Considerando as reformas contábeis governamentais, o ministro das finanças e o primeiro-ministro exercem papéis-chave para a mudança de regras. O ministério das finanças

não é apenas um cargo político, mas também um promotor de reformas profissionais no governo. Isso significa que o ministro das finanças é mesmo o jogador-chave na construção do conceito das reformas, procurando a vontade dos diretores das reformas. Os membros do legislativo, em geral, não influenciam tanto nesse aspecto, a menos que seja um poder legislativo forte, com habilidade para forçar reformas e oferecer resistência contra o poder executivo. Os promotores da reforma política são novamente aglomeradores de variáveis comportamentais.

(d) Disposição institucional: esse *cluster* contém variáveis consideradas, no modelo de contingência, estruturais sociais, políticas e administrativas, assim como variáveis consideradas barreiras de implementação, tal qual o sistema legal. As categorias são amplas e, naturalmente, necessitam de mais especificações para uma descrição adequada do preparo institucional de um país, como as explicitadas anteriormente na descrição do modelo de contingência de Lüder.

(e) *Stakeholders*: consideram-se *stakeholders* as instituições afetadas positivamente ou negativamente pelas reformas, excluídos os promotores políticos da reforma e os respectivos direcionadores e institutos de estatística. As variáveis desse *cluster* são o quão distantes estão as imagens da reforma feitas pelos *stakeholders* e por aqueles que promovem e dirigem essa mesma reforma, e como atuam esses *stakeholders*.

(f) Estratégia de implementação: o modo como a reforma é implementada afeta sua probabilidade de sucesso ou de falha, assim como os desvios entre o conceito e o resultado da reforma. As variáveis são as características da estratégia de implementação, as quais podem ser dos seguintes tipos:

- autoritário ou participativo;
- guiado centralizadamente ou não;
- uma ou várias etapas;
- com ou sem um teste piloto;
- considerável ou mínimo;
- tamanho do período de implementação;
- com ou sem treinamento sistemático de pessoal.

(g) Conceito de reforma: esse conceito por si só influencia no sucesso da reforma, entretanto não foi detalhado por Lüder. Pode-se imaginar que nesse fator sejam englobadas questões como a motivação da reforma, qual a relevância do que se deseja mudar, o quanto

essa reforma é tida como necessária, quais grupos oferecem resistência ao modelo proposto e o quão distante a reforma desejada está da realidade governamental.

É possível que esses modelos diagnostiquem um ambiente propício às reformas, mas que, por fim, as reformas necessárias não se concretizem, ou, inversamente, que reformas sejam realizadas em ambientes diagnosticados como desfavoráveis (LÜDER, 2001, p. 2). Nada disso tira o mérito da qualidade do modelo proposto, pois o FMR fornece um conjunto coerente de variáveis que influenciam nas reformas governamentais, as quais são aplicáveis em casos como o da reforma do sistema contábil, além de identificarem suas complexas interligações, e não apenas uma simples relação direta de causa e efeito.

Uma evidência dessa coesão é o fato de que as variáveis do FMR refletem, quase que integralmente, as causas das diferenças contábeis no nível internacional, indicando portanto que esse modelo aparenta características relevantes para o presente estudo, especialmente em relação ao segundo objetivo específico.

A convergência para os padrões internacionais de contabilidade da IFAC (para o setor público), ou sua adoção integral, neste estudo, é entendida como um processo de reforma contábil governamental. Por conseguinte, presume-se que os fatores apresentados nessa revisão de literatura como causas da diversidade contábil, combinados com as variáveis do FMR, compõem um razoável conjunto de fatores nacionais analisáveis no estudo de reforma do sistema contábil público.

Na análise desses fatores busca-se seguir os três conjuntos de variáveis do FMR, a saber: contextuais, comportamentais e instrumentais. A descrição desses fatores é feita nos três capítulos seguintes: “O contexto brasileiro”, “Fatores comportamentais das pessoas e organizações” e “A adoção de padrões internacionais de contabilidade para o setor público da IFAC ou o processo de convergência”.

3 O CONTEXTO BRASILEIRO

No decorrer deste capítulo, inicialmente, busca-se conhecer algumas nuances existentes no cenário nacional e internacional que servem de estímulo para a realização de reformas governamentais. Posteriormente, são apresentados alguns aspectos da disposição institucional que influenciam essas reformas.

3.1 O estímulo

Para melhor perceber o contexto brasileiro, primeiro devem-se analisar os diferentes tipos de estímulo nacionais e internacionais às reformas.

3.1.1 O cenário econômico

Ao se observar alguns aspectos econômicos, pode se notar que, atualmente, conforme perceberam Garretón *et alli* (2007, p. 37-65), vivemos um capitalismo global, o qual deve ser entendido como “a expansão geopolítica das atividades econômicas entre fronteiras nacionais”. Esses autores também afirmavam, entretanto, que essa expansão deve ser entendida como um conceito mais amplo do que a mera internacionalização. Eles ressaltam que, embora ambos os fenômenos coexistam, a economia global “se caracteriza por um processo muito mais complexo, que implica uma crescente integração funcional daquelas atividades internacionalmente dispersas”, e apresentam três correntes da economia internacional: a ampliação da industrialização nos países em desenvolvimento (diversificada em amplos setores); a estratégia de desenvolvimento em países periféricos (orientada para exportação), e a alta especialização na produção (em países em desenvolvimento e com inovações contínuas).

Essas correntes, contudo, não começaram nesse século, tal qual descreveu Friedman (2007, p. 19-20) “a globalização atravessou três grandes eras. A primeira se estendeu de 1492 – quando Colombo embarcou, inaugurando o comércio entre o Velho e o Novo Mundo – até

por volta de 1800”, período ao qual chamou de “Globalização 1.0”. Já a segunda era, no período entre os anos de 1800 a 2000 – a “Globalização 2.0” – foi movida pela expansão de empresas multinacionais em busca de mercados e mão-de-obra (tendo considerado que essa era ficou suspensa durante as guerras mundiais e a Grande Depressão). Quanto à terceira era, na qual vivemos, “Globalização 3.0”, é marcada pela ampliação das condições favoráveis à integração internacional e viabilizada pelos avanços da tecnologia e redução dos seus custos. Essa origem da globalização está alinhada com o pensamento de Albuquerque (2006, p. 41):

A existência de fenômenos e processos transnacionais não é nova. O que é recente adquire um caráter global, e a torna um dos traços dominantes da atual transição, é sua aceleração e generalização. Ambas se devem a dois processos recentes e que se intensificaram na última década, o desenvolvimento vertiginoso de tecnologias cada vez mais sofisticadas nas diversas áreas de comunicações, e a redução inversamente proporcional de custos dessas mesmas tecnologias. Sua combinação permite a mobilidade instantânea de pessoas, de mercadorias e de dinheiro.

A globalização também é tida como um processo de transição, o qual desafia a ordem nacional, afetando direta e indiretamente as relações de poder entre os países, redefinindo os aspectos que caracterizam o desenvolvimento de um país e gerando questionamento a respeito de quais são as funções de governo e os limites da soberania nacional. As práticas dos estados, das organizações, assim como de outros tantos atores sociais internacionais, vêm se modificando, assim como a própria sociedade. Basta fazer uma breve análise histórica e se pode observar o quanto as relações internacionais vêm se modificando nas últimas décadas. Garretón *et alli* (2007, p. 37-65) ressaltam que as relações de poder internacionais, com tradição de serem baseadas fortemente no controle militar e no espaço territorial, dividiam o mundo geopoliticamente; contudo, com a globalização, passaram a ser baseadas também em outros fatores, tais como a comunicação e a integração de seu sistema de produção, gerando divisões geoculturais e geoeconômicas. Esses autores acrescentam ainda que, com a globalização, ocorreu uma redefinição nas relações entre países e a criação de um espaço social unificado, entretanto não ocorreu a homogeneização das culturas, a eliminação dos padrões de dominação e exclusão, ou a neutralização das assimetrias de informações.

Ao analisar o contexto internacional pós-Guerra Fria, a partir de 1989, Cervo (2006, p. 7-8) afirma, tal qual Garretón *et alli*, que vem se demonstrando um evidente triunfo do capitalismo, e acrescenta que este possui diversas nuances: ideológica (o liberalismo), econômica (o livre mercado), militar (superioridade dos Estados Unidos). Segundo Albuquerque (2006, p. 42-43), com a despolarização (comunistas *versus* capitalistas) e a

dissociação hegemônica, as relações de poder deixaram de ser hierarquizadas de maneira simples e absoluta, entretanto a supremacia política vigente à época não vem sendo simplesmente substituída pela primazia comercial ou por outros princípios isolados. O mais provável é que essas relações sejam cada vez mais complexas, com mecanismos relativamente independentes de cooperação e conflito. Albuquerque também prevê uma matriz das relações internacionais, com diversas dimensões (econômica, política e militar), a qual permitirá que dois países simultaneamente cooperem em uma dimensão, se rivalizem em outra e se confrontem em uma terceira.

O fenômeno da globalização ainda não pode ser tratado como um processo consolidado, pois ainda está em construção. Como em qualquer outra análise histórica de fatos recentes, fica-se muito mais suscetível a erros do que quando se analisa situações com décadas de intervalo entre os acontecimentos e o seu estudo. Assim, há que se considerar essa limitação nas avaliações dos aspectos vigentes, tais como estrutura internacional e as relações de poder.

Nesse complexo cenário, no qual empresas, governos e outros tipos de organizações atuam globalmente, os profissionais são afetados pelas múltiplas demandas globais ao exercerem suas funções. O mundo torna-se, assim, um pano de fundo para as profissões. A inserção no cenário global não mais depende de uma opção pessoal, já que uma grande variedade de operações de compra e venda de produtos ou serviços é diretamente afetada pela globalização, assim como as opções tecnológicas adotadas e até a estruturação da cadeia produtiva.

Olhando para os possíveis impulsionadores desse processo, Garretón *et alli* (2007, p. 39-40) afirmam que o capital industrial e o capital comercial têm sido responsáveis por boa parte da globalização através de suas cadeias de bens de consumo, as quais podem ser estimuladas pelo produtor de bens direcionados para as indústrias ou pelo comprador de bens (em geral, com a produção direcionada a grandes empresas de *design* ou varejistas que não atuam no sistema produtivo e contratam empresas de países em desenvolvimento para lhes fornecer bens).

A integração entre países pode ocorrer de diversas maneiras, como, por exemplo, por exportação, por investimentos ou por contratos, conforme apresentado no quadro 6.

Quadro 6 – Mercados internacionais

Modos de entrada em mercados internacionais	
Por exportação: comércio de mercadorias	Indireta – nos países importadores, há empresas responsáveis pelo <i>marketing</i> do produto e a empresa exportadora apenas fabrica os produtos conforme a encomenda.
	Direto – as empresas exportadoras mantêm uma estrutura própria de <i>marketing</i> e distribuição, para atender o mercado exterior.
	Cooperativa – grupos de empresas se associam para desenvolver suas atividades em conjunto, atendendo a demandas estrangeiras.
Contratual: associação não patrimonial, relacionada à transferência de conhecimento e de competências, em geral a longo prazo	Licenciamento – troca de ativos intangíveis, como marca ou <i>know-how</i> , em troca de <i>royalties</i> ou de um pagamento fixo.
	<i>Franchising</i> – sistema no qual uma empresa detentora de <i>know-how</i> cede o direito de uso de seu conceito de negócio ou marca, por um período e em local determinado, mediante um pagamento (ou outra maneira de compensação).
	Contrato de serviços ou de produção – formaliza uma subcontratação de uma empresa para produzir sob a marca da contratante. Comum em países com mão-de-obra barata.
	Acordo técnico.
	Aliança contratual.
	Contrato de administração.
Por investimentos: envolve a propriedade e o controle	Aquisição – compra de um negócio existente.
	<i>Sole venture</i> – um tipo de negócio novo, em que se tem uma subsidiária de controle integral.
	<i>Joint venture</i> – subsidiária de controle compartilhado.
	<i>Greenfield</i> – compra de marcas ou ativos de um negócio já existente em um outro país, sendo mantida a sede no país da adquirente. Utilizado por empresas que têm estratégias globais, em geral nos casos em que a pesquisa e desenvolvimento são intensos.

Fonte: Ângela Rocha e Victor Almeida (2006, p. 7-37).

O processo de internacionalização empresarial é complexo, envolvendo um longo aprendizado, com muitos acertos e erros. Além disso, o conhecimento adquirido é, muitas vezes, mantido em caráter pessoal, nem sempre estando disseminado dentro das instituições, assim como, em geral, não é compartilhado entre estas.

Outra razão de a entrada das empresas no cenário internacional envolver incertezas, riscos e complexidade, decorre da interação com ambientes com características diferentes daquelas a que estão acostumadas, tais como: o sistema político, social, econômico, legal, bem como os costumes locais.

Os riscos são provenientes das incertezas e dos recursos comprometidos (financeiros ou não) nas relações, enquanto a complexidade das transações acarreta em novas necessidades de controles. Entretanto, esses custos e riscos podem ser compensados pelas oportunidades decorrentes dessa integração ao ambiente internacional, abrindo portas para o crescimento,

expansão, geração de vantagens competitivas e acesso a mercados de capital internacional (ROCHA; ALMEIDA, 2006, p. 7-37). Além disso, esses autores sugerem uma classificação do processo de expansão internacional empresarial em cinco fases: (1) experimental; (2) de exportação; (3) de presença regional; (4) de presença internacional; e (5) de vantagem global.

Embora as empresas estejam na linha de frente do processo de globalização, há outros relevantes setores envolvidos nesse processo, como o sistema financeiro, o ambiente governamental e as instituições civis não governamentais, fato este que fica evidente quando se observam as características da economia global identificadas por Garretón *et alli* (2007, p. 38-39):

Os autores têm identificado pelo menos seis características de economia global:

- Crescente competição global e emergência de novos centros de produção [...];
- Proliferação, expansão e reestruturação de corporações transnacionais [...];
- Crescente avanço do espaço tecnológico [...];
- Sistema financeiro global,
- Contexto político internacional (incluindo a hegemonia dos Estados Unidos, as formas supranacionais de integração econômica regional, como no caso da União Européia (UE), do Tratado Norte-Americano de Livre Comércio (NAFTA) e do Mercosul; e
- Crescentes desigualdades mundiais, tanto entre as regiões como dentro dos países.

Atualmente, os processos de formação de opinião pública, de organização de interesses e de circulação de idéias estão todos globalizados, assim como o processo produtivo, a criação e difusão da tecnologia, a oferta e a demanda e os fluxos de investimentos e de capital (ALBUQUERQUE, 2006, p. 41). As empresas, as organizações financeiras e os mercados de capitais/sistemas financeiros em âmbito nacional funcionam sob a legislação de um governo, entretanto, quando atuam internacionalmente a hierarquização ou regulamentação não é tão objetiva, devendo atender às legislações de países distintos e por vezes às regras supranacionais.

Em se tratando de sistema financeiro, Garretón *et alli* (2007, p. 45) apresentam o conceito de “um ‘banco mundial’ com setores separados para depósitos e poupanças, créditos comerciais, investimento de alto valor, intermediação financeira, finanças corporativas, seguros e ações.” Informa que a motivação para a criação desse tipo de instituição vem dos custos de capital e das taxas de juros, considerando a relação entre o risco e a lucratividade, estabelecidos pelos Bancos Centrais e pelas administrações fazendárias de países ricos. E acrescenta que, principalmente no que se relaciona à América Latina, esse banco vem sendo organizado pelo Fundo Monetário Internacional (FMI), pelo Banco Mundial e pelo Banco de Compensações Internacionais (*Bank of International Settlements* – BIS). O fluxo de capitais

privados muitas vezes não é coerente com as diretrizes das agências reguladoras oficiais, fato que já desencadeou crises econômicas em países latino-americanos, as quais não se relacionavam a falhas no sistema de produção e estavam intimamente relacionadas à relação existente entre suas finanças nacionais e internacionais.

Por sua vez, “a globalização imprimiu nova função ao Estado, que não mais controla a política exterior e as relações internacionais como antes” (CERVO, 2006, p. 8). O Estado está aprendendo a lidar com as diversas situações que vão além da abrangência de sua legislação, sob as regras supranacionais, tendo de conviver com mercados desterritorializados e com os investidores anônimos e difusos, os quais podem ter um forte poder sob a paridade de sua unidade monetária. Se, por um lado, isso não significa o fim do Estado, por outro, o reestrutura, conduzindo-o a novas funções e instrumentos (ALBUQUERQUE, 2006, p. 41).

A abrangência das funções de Estado foi revista sob a ótica da corrente Neoliberalista, a qual, de certa forma, guia o governo brasileiro, desde os anos noventa (CERVO, 2006, p. 10-19). Esse conceito foi concebido pelo FMI, Banco Mundial, autoridades e economistas estrangeiros (especialmente norte-americanos), acarretando uma reformulação do regime capitalista, desestimulando a intervenção estatal e priorizando a competitividade do mercado.

Na opinião de Fukuyama (2005, p. 27), a pior configuração em termos de desempenho econômico é “um Estado ineficaz que assume uma gama ambiciosa de atividades que não consegue desempenhar bem.” Por conseguinte, um Estado ineficaz que tenta suprir as necessidades não atendidas pela iniciativa privada é ainda mais enfraquecido, ao passo que pode se fortalecer quando opta por aprimorar sua atuação, limitado-a às funções exclusivas de um Estado.

Entretanto, a adequabilidade de um Estado mínimo é questionada por Cervo (2006, p. 19) diante de um possível Estado socialmente necessário. O autor afirma que o receituário norte-americano neoliberal tem na estabilidade monetária sua condição precípua para a sustentabilidade do modelo, garantindo o poder de atração para capitais estrangeiros; todavia, por vezes, essa estabilidade é tida como prioridade em relação ao crescimento econômico.

Com a integração global, o comércio, o fluxo de capitais, a transferência de tecnologia e os financiamentos são fortemente impactados internacionalmente e, conseqüentemente, o desenvolvimento do Estado passa a depender de outros países (os mais ricos e desenvolvidos). Tal qual afirma Cervo (2006, p. 19), o desenvolvimento passa a depender de decisões de instituições supranacionais, como a Organização Mundial do Comércio (OMC) e o FMI, os quais, por meio de instruções e decisões, passam a exigir determinados comportamentos diante de questões ambientais, de direitos humanos, direitos de minorias e outros. Dessa

maneira, a cooperação externa condiciona o desenvolvimento e o Estado passa a aceitar limites à sua soberania.

3.1.2 O Brasil no cenário latino-americano

O Brasil é um país integrante da América Latina em decorrência de sua situação geopolítica, possuindo algumas características que são comuns aos países dessa região, tais como os contrastes e antagonismos em relação à América do Norte e os fatores culturais (a proximidade etno-lingüística, a religião predominante). Em decorrência dessas características comuns, surgiu o conceito de América Latina para definir o grupo formado pela América do Sul, América Central e México, o qual foi utilizado pela primeira vez no ano de 1856, durante uma conferência em Paris (BANDEIRA, 2006, p. 269). Contudo, este grupo de países não é totalmente homogêneo, e o Brasil possui diferenças substanciais em relação aos países colonizados pela Espanha, como, por exemplo, o fato de a unidade ter sido mantida após o período colonial aqui, enquanto, as ex-colônias espanholas deram origem a diversos países.

Entretanto, apesar da dimensão continental do território brasileiro, com fartos recursos naturais, e de uma relevante atuação como um líder regional na união estratégica da América Latina, especialmente no Mercosul, o Brasil, tal qual os demais países latino-americanos, ainda não atingiu o status de país desenvolvido.

3.1.3 Países em desenvolvimento, nível de industrialização e exportação

O conceito de desenvolvimento, por muito tempo, foi definido quase que exclusivamente pelo nível de industrialização e, por tal motivo, os países da América Latina, tais como outros países em desenvolvimento, tentaram alcançar o status de países desenvolvidos através da industrialização. Para Garretón *et alli* (2007, p. 40-41), essa estratégia, inicialmente, tinha como objetivo a substituição das importações, evitando o comprometimento com o mercado internacional e tendo um lento processo de crescimento.

Para Heloisa Silva (apud CERVO, 2006, p. 15), entretanto, esse modelo de industrialização substitutiva das importações, se existiu no Brasil, estendeu-se até 1960 e sem ter sido concebido como tal pelos estadistas brasileiros.

De qualquer forma, o fato é que a estratégia nacional diferencia-se da utilizada por outros países, como a China, onde houve uma industrialização orientada para práticas agressivas de exportação, a qual resultou em um crescimento bem maior (GARRETÓN et al., 2007, p. 37-65), sem que, entretanto, isso tivesse representado uma mudança no status de desenvolvimento deste país.

Com as mudanças ocorridas com a globalização, o conceito de desenvolvimento se modificou e, embora um alto nível de industrialização ainda valha certo prestígio no sistema mundial, essa não é uma condição suficiente para definir um país como desenvolvido. Atualmente são considerados também outros fatores, dentre eles (1) a gama de atividades econômicas, em especial as que utilizam profissionais de alto nível, (2) a utilização de tecnologias complexas e (3) processos de produção que elevem o valor agregado dos materiais utilizados (GARRETÓN et al., 2007, p. 37-65). A mudança no conceito de desenvolvimento é complementada por Costa (2005, p. 71), para quem, com a globalização, o conceito de desenvolvimento é definido pelo nível de informação, uma vez que, nesse contexto, a informação é sinônimo de poder.

A globalização imprime mudanças cada vez mais rápidas, entretanto as políticas exteriores do Brasil ocorridas após a Guerra Fria e até o início desse atual cenário globalizado modificaram-se modestamente (CERVO 2006, p. 8). Cervo classifica as ações responsáveis por essas mudanças de postura em duas vertentes: a primeira é em relação ao trato de temas internacionais, partindo de uma ação autônoma para uma mais coletiva, como, por exemplo, a negociação do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (*General Agreement on Tariffs and Trade – GATT*) e o envolvimento em questões globais de direitos humanos, meio-ambiente e segurança global; e a segunda é em relação à liberalização do mercado, dos fluxos de capital e da gerência da dívida externa desde 1990.

A experiência latino-americana com a globalização tem se mostrado problemática, pois, apesar do foco da política para o desenvolvimento, as exportações de material de alta tecnologia permanecem baixas e a distribuição de renda continua com altos e crescentes níveis de desigualdade, os quais geram uma dependência das exportações (GARRETÓN et al., 2007, p. 37-65).

Ainda que a estratégia de industrialização dos países da América Latina não tenha sido, inicialmente, voltada para o mercado externo, a produção industrial e as exportações têm

tido incontestável importância, como descrito por Costa (2005, p. 149) ao tratar dos países da América do Sul, pois cada país subordinou suas exportações ao objetivo principal de conseguir divisas para pagar sua dívida externa e equilibrar a balança de pagamentos. Ainda assim, os países, conforme Garretón *et alli* (2007, p. 37-65), têm diferentes experiências e direcionamentos nas exportações. Países da América Central e Andinos (com exceção da Colômbia) ainda são basicamente exportadores de matérias-primas (2/3 das exportações). Os países do Cone Sul (como o Brasil), embora também direcionem suas exportações para matérias-primas, mantêm níveis um pouco mais altos de exportação de manufaturados. O México, por sua vez, mantém níveis de exportações de manufaturados superiores a 50% do total das exportações.

Apesar de os capitais industrial e comercial terem sido responsáveis por boa parte da globalização, Rocha e Almeida (2006, p. 7-37) afirmam que, no Brasil, alguns fatores culturais, como a verticalização do poder e a tendência patrimonialista (a qual prima pelo total controle dos empreendimentos), minimizam a utilização de parcerias, associações e *joint ventures* com participação não-majoritária, dificultando a internacionalização das empresas e limitando seu crescimento e desenvolvimento. Em geral – diferentemente do que ocorre em países como a China –, empresas nacionais têm a atividade “doméstica” como sua principal função e as exportações (ainda que ancoradas nas operações domésticas) como uma atividade secundária, sendo rara a presença de estrangeiros em posições de direção executiva.

Além dessas características, esses autores acrescentam que, nas exportações de bens de consumo, há vantagens comparativas que são, por vezes, exógenas, tal qual a variação cambial, ou que são relacionadas a fatores como mão-de-obra ou matéria-prima. Conseqüentemente, também são facilmente abaladas, podendo não ser sustentáveis a médio ou longo prazo.

Apesar desses percalços, nos últimos anos, em decorrência dos esforços da iniciativa pública e privada, as exportações brasileiras vêm crescendo, mas as empresas ainda têm muito a avançar nesse campo. Faz-se necessário o desenvolvimento de competências, afinal o processo de gerenciamento é ampliado, requerendo um processo de aprendizado para conhecer os mercados potenciais, os concorrentes, as fontes de financiamento, as tecnologias, os fornecedores e os recursos humanos disponíveis internacionalmente.

Se os desafios são diversos, as oportunidades também são ampliadas, todavia. O envolvimento internacional, mais do que necessário, é inevitável, e suas nuances não se limitam a aspectos comerciais. Assim, é preciso compreender também aspectos do que podem ser considerados como a globalização financeira ou as finanças globais.

3.1.4 Finanças globais

Analisando os fluxos de capitais, Garretón *et alli* (2007, p. 45-49) afirmam que, nos anos setenta e início dos anos oitenta, a maior parte das transferências de capital para a América Latina foi por investimento estrangeiro direto e por empréstimos feitos por organizações como o Banco Mundial e, posteriormente, por bancos comerciais. Mas, quando os países do Oriente Médio começaram a sacar seus depósitos para investi-los em obras públicas, a liquidez internacional foi reduzida e os juros elevados, o que não os afetou devido ao seu crescimento neste período. Na América Latina, entretanto, anos mais tarde, ocorreu uma fuga de capitais que Garretón *et alli* explicam por, no final dos anos oitenta, as economias latino-americanas não poderem mais contar com as “velhas” fontes de financiamento.

O fluxo de capitais para a América Latina retornou nos anos noventa. Garretón *et alli* (2007, p. 45-49) afirmam que tal fato ocorreu devido às reformas nas políticas financeiras, assim como às privatizações. As políticas que facilitavam a entrada de capitais, entretanto, também facilitavam sua saída, o que fez o mercado tornar-se mais volátil e as economias latinas mais vulneráveis em relação aos choques externos. Esses autores acrescentam ainda que o capital internacional investido na América Latina é retirado ao primeiro indício de risco (por exemplo, um processo eleitoral com possibilidade de transição do governo para seu opositor).

No entanto, é possível que esse quadro mude. Em matéria da Euromoney (2006, p. 40-43), ficou registrada uma visão mais positiva do mercado financeiro brasileiro, na qual foi salientado que a bolsa de valores de São Paulo (a maior da América Latina) quebrou uma série de recordes no início de 2006; que, após esse período, os investimentos estrangeiros continuaram, tanto na bolsa de valores, quanto no mercado de débitos; e que o fluxo de capitais se manteve até mesmo com a crise política ocorrida com a Comissão Parlamentar Mista de Inquérito (CPMI) do “mensalão”. Nesta mesma matéria, também se afirmou que o volume de companhias nacionais que abriram seu capital em 2005, tornando-se sociedades anônimas, foi equivalente ao movimento de décadas e que essas empresas enfrentaram uma série de desafios para atrair investimentos estrangeiros para suas firmas, porque a maioria dos investidores vê o Brasil como um produtor de matéria-prima onde há companhias pouco competitivas internacionalmente. Além disso, os investimentos aqui competem diretamente com outros mercados emergentes, como China e Índia. Alerta-se para a necessidade de se enfrentar esses desafios com bons resultados (lucros) e gestão corporativa transparente, entretanto a fórmula para que uma empresa possa atrair investimentos estrangeiros não

garante sua consecução, pois depende também das variações de câmbio entre real e dólar e da confiança no mercado brasileiro.

Costa (2005, p. 69) afirma que a globalização financeira resultou da ruptura unilateral (pelos Estados Unidos) do câmbio fixo do dólar, rompendo o vínculo entre a riqueza material e a financeira. Salienta também que a imposição deste regime de câmbio flutuante acarretou na maior volatilidade e fragilidade do mercado financeiro. As finanças de um país não dependem somente de suas riquezas, de sua produção e de requisitos exclusivamente nacionais, ou seja, elas estão globalizadas:

Da mesma forma que nos processos industriais, nas finanças houve um aumento acentuado na integração do que antes eram as atividades internacionais mais diversas e, paralelamente, o enfraquecimento da capacidade das instituições nacionais em administrá-las, controlá-las ou, até mesmo, regulá-las. Os mercados financeiros globais estão apoiados na predominância do mercado sobre os órgãos reguladores, no crescimento do fluxo de informações, no rápido movimento de capital e em uma quase instantânea “corrida em direção à qualidade” em tempos difíceis. (GARRETÓN et al., 2007, p. 47-48)

Tal qual ocorrem com as empresas, os países emergentes se deparam com os desafios e as oportunidades internacionais. O fluxo de capital para mercados emergentes, em geral, tem sido alto nos últimos anos, contudo foi percebida uma insegurança relacionada à dúvida sobre o que pode acontecer se houver um aumento das taxas de juros nos Estados Unidos, podendo os investidores internacionais abandonarem países como o Brasil (Euromoney, 2006, p. 40-43). Salienta-se que, diante da atual crise nos Estados Unidos (falta de liquidez do mercado de títulos mobiliários, enfraquecimento das instituições bancárias e recessão), vem ocorrendo uma mudança no foco das preocupações nacionais a respeito da economia norte-americana, a qual pode ser exemplificada com o título de uma matéria da revista **Isto é**: “O quebra-cabeça da crise: o pânico dos mercados se deve a duas incertezas: o tamanho do buraco nos Estados Unidos e seu poder de contágio” (KROEHN, 2008, p. 76-77).

Diante do imbricado sistema financeiro global, as finanças nacionais são afetadas pelo ambiente de negócios dos outros países, tendo-se que reformular suas políticas interna e externa, ora para obter melhores benefícios da situação global, ora para proteger a economia nacional. Nessas reformulações, alguns processos de regionalização são algumas vezes fortalecidos, outras fragilizados. Na seção seguinte, tenta-se dar um panorama da regionalização na qual o Brasil está inserido.

3.1.5 Políticas globais e regionalização

As relações internacionais da América Latina nos séculos XVI e XVII tinham como resultado a prosperidade de seus patronos coloniais. No século XIX, já havia entrada de grande volume de capital europeu e norte-americano e a política econômica era baseada em exportações. No século XXI, a informatização aliada à velocidade das comunicações e o barateamento dessas tecnologias imprimem as grandes mudanças em relação ao século anterior, as quais afetam tanto os aspectos econômicos quanto os culturais e os sociais.

Com um amplo sistema de comunicação, os modelos econômicos e culturais de outros países não encontram barreiras para sua disseminação e, tais quais as músicas e o cinema, os modelos econômicos, o conceito de responsabilidade ambiental, o combate ao narcotráfico e as preocupações com o terrorismo ultrapassam fronteiras, tornando-se globalizados e influenciando as políticas nacionais.

As políticas dos países latino-americanos são influenciadas por forças supranacionais, como, por exemplo, exigências do FMI quanto à privatização de empresas estatais, quanto ao equilíbrio dos orçamentos governamentais e à adoção de políticas liberais. Não há uma coerção legal de bancos ou de outras instituições supranacionais para que sejam adotadas essas medidas, porém a pressão ocorre nas finanças, e os países em desenvolvimento que dependem da entrada de capital estrangeiro cedem, agindo da forma sugerida, ou tida como politicamente correta, ou socialmente/ecologicamente correta para poderem inspirar confiança e atrair capital internacional.

Diante da globalização, na década de 90, os países reformularam suas políticas externas para atingirem uma melhor inserção internacional, fortalecendo processos de regionalização que haviam sido iniciados nos anos 80 (MARIANO; VIGEVANI, 2006, p. 321). Garretón *et alli* (2007, p. 53-58) afirmam que a economia globalizada implica uma integração regional para além das fronteiras territoriais, a fim de superar as diferenças das políticas econômicas dos diversos países. Assim, as políticas estatais assumem dois papéis: de proteção, nos países industriais avançados, e de estratégia de desenvolvimento, nos países em desenvolvimento (terceiro mundo).

Costa (2005, p. 16-20) alega que muito se fala de globalização, todavia o tema regionalização não recebe o mesmo destaque. Ele define regionalização como um processo no qual os estados perdem parte de sua soberania em prol de uma conjunção de Estados, um

“megaestado”, tal qual a União Européia. Considerando que cada Estado tem por finalidade maximizar o bem-estar de seus cidadãos, Estados distintos podem ter objetivos coincidentes ou conflitantes entre si. Tal fato influencia diretamente na criação de estratégias nacionais, as quais podem oscilar entre a total cooperação e a busca por objetivos conflitantes sem possibilidades de acordo. Além disso, a cooperação pode variar sua graduação:

- simplesmente tirar proveito de câmbios econômicos e outras vantagens conjuntamente com outros Estados que compartilham situações similares;
- associar-se de forma a compartilharem as vantagens descritas anteriormente e, além disso, adotar políticas conjuntas inacessíveis a outros Estados e
- unir-se sob a forma de federação, abrindo mão de características formais de Estado e passando a reconhecer um megaestado como autoridade superior (COSTA, 2005, p. 16-20).

Uma estratégia de cooperação envolvendo países da América Latina pode ser observada no Mercosul (originalmente, reunindo Brasil, Argentina, Uruguai e Paraguai; posteriormente, Venezuela, Chile, Bolívia, Colômbia, Equador e Peru) e em outros acordos entre países, tais quais a Área de Livre Comércio das Américas (ALCA) e o Tratado Norte-Americano de Livre Comércio (NAFTA), entre Estados Unidos, Canadá e México.

O Mercosul é um acordo comercial e de integração econômica que tem como iniciativa a gradual redução de tarifas e de restrições nos investimentos entre os países membros e o estabelecimento de uma tarifa comum externa para produtos estrangeiros importados. Representa uma estratégia conjunta para o desenvolvimento da região, contudo as medidas comerciais adotadas favorecem alguns em detrimento de outros:

Dentro dos países latino-americanos, os ganhadores foram principalmente as grandes indústrias, que contam com a capacidade de racionalizar os custos para competir em um mercado maior; os atores financeiros, com capital de investimento suficiente para se expandir em direção às economias dos outros países membros; e provedores de serviços, que se têm beneficiado com a supressão das barreiras nos transportes, na construção e nos seguros, na contabilidade e na saúde. Os perdedores foram os trabalhadores rurais, os trabalhadores excedentes, os proprietários de pequenas indústrias, os pequenos varejistas e determinadas indústrias [...] que requerem subsídios ou isenção de impostos para sobreviver. (GARRETÓN et al., 2007, p. 57)

O Mercosul não possui as características de um megaestado, tal qual definido por Costa. Até pode tomar decisões conjuntas, porém sem um caráter supranacional, pois há uma resistência por parte dos Estados envolvidos em ceder parcialmente sua soberania (COSTA, 2005, p. 120-121). Seu modelo de integração foi baseado em uma proposta de liberalização

das economias para uma melhor inserção competitiva internacional e contribuiu para sua credibilidade internacional, conforme Onuki (2006, p. 304-305), que acrescenta:

O tratado [...] criando o Mercosul, derivou basicamente do crescimento do intercâmbio comercial e da convergência de interesses em torno da implementação das políticas de liberalização econômica em vários países da América Latina. Além disso, pesou o fator da credibilidade internacional e da capacidade gerada para a melhoria nas condições político-institucionais para conter fatores contrários à manutenção dos recém-criados regimes democráticos.

Embora haja “divergências e dificuldades no estabelecimento das prioridades e da agenda comum que facilite o processo de integração”, o Mercosul sobreviveu a diversas crises políticas e econômicas (como a crise asiática) e permanece como um item nas agendas nacionais de seus membros. Entretanto, há evidentes dificuldades, uma vez que o processo decisório exige consenso entre os membros, o que se torna mais difícil a cada dia (ONUKEI, 2006, p. 305, 315).

Um exemplo de decisão conjunta do bloco foi a adesão ao acordo da Basiléia, embora Uruguai e Argentina anteriormente já tivessem aderido isoladamente. Com essa adesão, os países integrantes do Mercosul se comprometeram a adotar procedimentos que garantam a estabilidade e a credibilidade de suas instituições financeiras, procedimentos esses a partir dos quais os países facilitam uma futura integração econômica. Contudo, os sistemas financeiros nacionais permaneceram autônomos, com suas diferenças estruturais e com liberdade para criarem exigências adicionais (COSTA, 2005, p. 120-121). Onuki (2006, p. 315) afirma que as faltas de efetividade no cumprimento dos acordos assinados, de eficácia nas implementações e de transparência fazem com que as relações de confiança sejam dificultadas. Acrescenta que os problemas enfrentados pelo bloco no início dos anos noventa permanecem estagnados e que “o bloco parece ter se tornado um instrumento para os países resolverem problemas domésticos, e não uma proposta de integração efetiva, definida como um projeto comum, parte dos interesses de política externa dos países”.

O grau de confiabilidade ou risco dos governos latino-americanos integrantes do Mercosul é afetado pela falta de transparência nos atos do bloco e essa confiança pode ser reduzida sensivelmente, dependendo da forma como o poder é distribuído no setor governamental nacional e no quanto é transparente a atuação do governo.

Os poderes apropriados à autoridade presidencial, a relação entre os poderes executivo e legislativo e a capacidade do poder judiciário controlar independentemente os outros setores do governo vêm sendo pontos de conflito em países da América Latina. Ao longo das décadas, os poderes executivos foram se estendendo, baseados em emendas constitucionais,

delegações do Legislativo ou até mesmo por decreto-presidencial, sem que tenha ocorrido controle por parte do Judiciário. Assim, muitos presidentes apóiam suas decisões fortemente em decretos ou transformam o Legislativo em uma extensão de seus desejos. Tudo isso mostra que, nos governos latino-americanos, ainda não se alcançou o equilíbrio necessário entre os poderes para que a eficiência e a capacidade de ação coexistam com o acesso democrático e a *accountability* (GARRETÓN et al., 2007 p. 100-102).

3.2 A disposição institucional

Nesta seção são descritas algumas características do sistema legal, da estrutura administrativa estatal, do serviço civil e da cultura nacional, as quais são consideradas, no modelo de contingência de Lüder, como barreiras de implementação das reformas. Com estas descrições pretende-se permitir a identificação das possíveis influências exercidas pela disposição institucional na implementação e nos resultados das reformas do sistema contábil governamental.

3.2.1 O sistema legal

O sistema legal é um dos fatores mais comuns indicados na literatura como causa das diferenças nos sistemas contábeis e Lüder o considera como um subfator da disposição institucional. A diferença é vista entre países cujo sistema legal é baseado na *Common Law* (também chamada de *Case Law*) e os países cujo sistema legal tem uma orientação *Code Law* (também chamada de *Civil Law*), os quais se basearam, conforme Choi e Meek (2005, p. 49), principalmente no Direito Romano (*Roman Law*) e no Código Napoleônico (*Code Napoléon*).

O sistema legal determina como indivíduos e instituições interagem, entretanto essa classificação dos países em *Common Law* e *Code Law* é uma classificação que é aplicável mais amplamente aos países ocidentais, como pode ser visto no quadro 7. Nos países *Code Law*, a legislação pode ser definida como um conjunto entrelaçado de exigências e procedimentos, de forma que a codificação de procedimentos e padrões contábeis é considerada comum e apropriada. Desta maneira, é comum que, nesses países, as regras

contábeis sejam incorporadas na legislação nacional, tendendo a ser altamente prescritivas e procedimentais. Em contraste, nos *Common Law*, se desenvolveu a legislação com base num sistema de “caso a caso”, isto é, sem a pretensão de prever todos os casos em um amplo código, de modo que essa legislação tende a ser menos detalhada e mais flexível do que em países *Code Law*. Isso encoraja a experimentação e permite o exercício do julgamento, pelo que, na maioria desses países, as regras contábeis são estabelecidas pelas organizações profissionais do setor privado (CHOI; MEEK, 2005, p. 49).

Quadro 7 – Países *Code Law* e *Common Law*

	<i>Code Law</i>			<i>Common Law</i>		
	Origem Francesa	Origem Alemã	Origem Escandinava			
África	Egito				Quênia Nigéria	África do Sul Zimbábue
Américas	Argentina Brasil Chile Colômbia Equador	México Peru Uruguai Venezuela			Canadá Estados Unidos	
Ásia	Indonésia Jordânia Filipinas Turquia		Japão Coréia do Sul Taiwan		Hong Kong Índia Israel Malásia	Paquistão Cingapura Sirilanka Tailândia
Europa	Bélgica França Grécia Itália	Luxemburgo Holanda Portugal Espanha	Áustria República Tcheca Alemanha Hungria Eslováquia Suíça	Dinamarca Finlândia Islândia Noruega Suécia	Irlanda Reino Unido	
Oceania					Austrália Nova Zelândia	

Fonte: O autor, 2008, baseado em Choi e Meek (2005, p. 51).

Alijarde e López (2002, p. 146-151) explicam que os países anglo-saxões têm sistemas legais baseados na *Common Law*, cujas as imposições legais são menores e de caráter geral. No campo da contabilidade, há uma ênfase nos aspectos informativos das contas anuais, com preferência do conteúdo sobre a forma. Nesse *cluster*, ainda que a contabilidade do setor público esteja sujeita à legislação correspondente, é fácil sentir a forte influência da profissão contábil. Nos Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Austrália e Nova Zelândia, o trabalho de

organizações profissionais, normalmente através de comitês específicos para o setor público, tem sido essencial.

Essas autoras também afirmam que os sistemas legais desenvolvidos com influência do Direito Romano estão fundados na estrutura continental, na qual as exigências legais são difundidas e detalhadas. No campo da contabilidade, em que a norma tem um caráter legal e está contida em uma estrutura de contas, há uma descrição mais detalhada do conteúdo das informações contábeis, tendo o objeto de garantia de cumprimento os princípios estabelecidos pela legislação.

O sistema de contabilidade pública tem uma orientação mais macroeconômica. Assim, as normas vêm sendo produzidas pelos organismos oficiais com capacidade legislativa. Nesse grupo, podem ser incluídos países como França, Alemanha, Espanha e Portugal. As reformas nesses países têm sido impostas, geralmente, por lei e têm afetado todas as entidades – com exceção da Alemanha, onde a reforma tem sido mais seletiva que global. Pode-se afirmar que a contabilidade pública é influenciada pela legislação que regula a execução do orçamento e o gerenciamento dos fundos públicos em cada país.

Assim, as diferenças que existem entre os sistemas jurídicos nos países anglo-saxões e os europeus continentais podem ser origem de algumas das diferenças dos seus sistemas contábeis públicos, incluindo nesses grupos os atuais países que historicamente foram dominados e mantidos como colônias, os quais possuem sistemas jurídicos similares aos dos países seus colonizadores.

Ding *et alli* (2005, p. 343), contudo, não concordam com a amplitude dada a esse fator na explicação das diferenças existentes entre sistemas contábeis. Ao analisarem a correlação entre origem legal e sistemas contábeis, adotaram um critério duplo, avaliando os índices de divergência de padrões e de abstenção (não há norma específica nacional correspondente para ser comparada com o padrão internacional). Enquanto se confirmou a relação entre a origem legal e a divergência, se rejeitou essa relação com os índices de abstenção.

O sistema legal brasileiro, em decorrência da influência européia exercida por Portugal na colonização, é baseado no Direito Romano, também chamado de *Civil Law*. Conseqüentemente, a legislação, em geral, é detalhada, incluindo a regulamentação voltada para a área contábil.

No quadro 8, são comparadas algumas das características da legislação de países em que o sistema legal é baseado na *Common Law* com as leis do Brasil, baseadas na *Civil Law*; assim como são apresentados exemplos que demonstram alguns detalhamentos na regulamentação brasileira característicos desse sistema legal.

Quadro 8 – Exemplo de diferenças decorrentes do sistema legal

Cenário <i>Common Law</i>	Cenário Brasileiro (<i>Civil Law</i>)
<p>Normas gerais, as quais utilizam expressões como valor justo, verdadeiro, relevante, e que exigem a interpretação dos profissionais.</p>	<p>Normas que tentam especificar os detalhes que diferenciam as operações e determinar quais os casos que se enquadram em cada tipo de procedimento, utilizando-se até mesmo de valores para garantir uma uniformidade (a qual deve depender o mínimo possível da interpretação dos profissionais). Procura, ainda, determinar como devem ser registrados e controlados os itens patrimoniais, como, por exemplo:</p> <p>Art. 248. No balanço patrimonial da companhia, os investimentos em coligadas sobre cuja administração tenha influência significativa, ou de que participe com 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante, em controladas e em outras sociedades que façam parte de um mesmo grupo ou estejam sob controle comum, serão avaliados pelo método da equivalência patrimonial, de acordo com as seguintes normas (Lei n.º 6.404/76, grifos nossos)</p>
<p>O poder legislativo exige dos políticos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • uma atuação compatível com os compromissos públicos assumidos na campanha eleitoral; e • um gerenciamento responsável dos recursos públicos. <p>A administração pública é responsável pela decisão de quais são as melhores ferramentas e os melhores procedimentos que garantirão o controle interno e o suporte gerencial.</p>	<p>Na legislação, estipula-se como devem ser controladas as ações governamentais. Exemplo: a Lei Complementar n.º 101/2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) – é utilizada para detalhar os procedimentos de controle:</p> <p>Art. 16. A criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento da despesa será acompanhado de:</p> <p>I - estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes;</p> <p>II - declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a lei de diretrizes orçamentárias.</p> <p>[...]</p> <p>§ 2º A estimativa de que trata o inciso I do caput será acompanhada das premissas e metodologia de cálculo utilizadas.</p> <p>[...]</p> <p>§ 4º As normas do caput constituem condição prévia para:</p> <p>I - empenho e licitação de serviços, fornecimento de bens ou execução de obras.</p>

Cenário <i>Common Law</i>	Cenário Brasileiro (<i>Civil Law</i>)
<p>Uma vez estipulada a incidência dos tributos e uma metodologia de cálculo, pode se exigir do contribuinte que ele comprove a exatidão dos valores e mantenha registros adequados que suportem os impostos lançados.</p>	<p>Na legislação tributária, detalham-se procedimentos de controle e de registro, uniformizando-os através da exigência de obrigações acessórias, sob a ameaça de conversão para penalidade pecuniária, como:</p> <p>Art. 168. A empresa contratante, legalmente dispensada da apresentação da escrituração contábil, deverá elaborar demonstrativo mensal, assinado pelo seu representante legal, relativo a cada contrato, contendo as seguintes informações:</p> <p>I - a denominação social e o CNPJ da contratada;</p> <p>II - o número e a data da emissão da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;</p> <p>III - o valor bruto, a retenção e o valor líquido pago relativo à nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços;</p> <p>IV - a totalização dos valores e sua consolidação por obra de construção civil e por estabelecimento da contratada, conforme o caso.</p> <p>[...]</p> <p>Art. 425. A empresa contratante é obrigada a manter em arquivo, por empresa contratada, em ordem cronológica, durante o prazo de dez anos, as notas fiscais, as faturas ou os recibos de prestação de serviços e as correspondentes GFIP e, se for o caso, as cópias dos documentos relacionados no § 2º do art. 155, por disposição expressa no § 6º do art. 219 do RPS.</p> <p>[...]</p> <p>Art. 351. [...]</p> <p>XI - registrar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada em contas individualizadas, as rubricas integrantes e as não-integrantes da base de cálculo das contribuições para a Previdência Social, bem como as contribuições descontadas dos segurados trabalhadores avulsos portuários e os totais recolhidos, por operador portuário;</p> <p>[...]</p> <p>Art. 640. O Auto de Infração – AI é o documento emitido privativamente por AFPS, no exercício de suas funções, durante o procedimento fiscal, e se destina a registrar a ocorrência de infração à legislação previdenciária por descumprimento de obrigação acessória e a constituir o respectivo crédito da Previdência Social relativo à penalidade pecuniária aplicada. (Instrução Normativa MPS/SRP n.º 3/2005, grifos nossos)</p>

Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir de Choi e Meek (2005, p. 51); Lei n.º 6.404/76; Lei Complementar n.º 101/2000; Instrução Normativa MPS/SRP n.º 3/2005.

Historicamente, os sistemas de controle interno, incluindo os sistemas contábeis, são fortemente influenciados pela legislação imposta pelo Governo, a qual impõe procedimentos, sem que necessariamente haja uma atuação proativa de organismos profissionais. Entretanto, a atuação profissional vem sendo aprimorada, por exemplo, com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), conforme tratado na seção “A estrutura conceitual da contabilidade e os principais organismos reguladores” deste trabalho.

Por um lado, em um modelo com imposições legais detalhadas, há uma possível vantagem, a saber, uma relativa uniformidade. Por outro lado, além de obviamente não se poder garantir que os procedimentos impostos sejam os mais adequados, justos, coerentes ou alinhados com as expectativas dos usuários das informações contábeis, certamente esse modelo é um dificultador da evolução dos procedimentos, pois, por vezes, se fica à mercê da morosidade legislativa ou da atuação de lobistas, ou ainda pode-se sofrer as conseqüências da falta de um fórum adequado para debates a serviço do aprimoramento profissional.

Ainda que a legislação regulamentadora seja importante para a profissão, a atuação de organizações profissionais vem sendo notada mais ativamente nos últimos tempos. Por vezes, elas atuam normatizando diretamente a atuação profissional e, por outras, influenciando o processo legislativo ou regulamentar.

3.2.2 A estrutura administrativa estatal

Dependendo da percepção que se tem da contabilidade governamental, torna-se difícil perceber o porquê da estrutura administrativa estatal influenciar os sistemas contábeis. Lopez (1995, p. 38) afirma que tradicionalmente a contabilidade governamental foi desenhada e estruturada para controlar o orçamento, inclusive chegando a ser chamada de contabilidade orçamentária. Além disso, uma outra característica é ter como objetivo, praticamente único, o controle da legalidade e a prestação de contas.

No entanto, a Contabilidade Governamental não pode ficar adstrita ao objetivo de prestação de contas, pois deve estudar formas que permitam o controle efetivo da gestão do governo e, ainda, pesquisar alternativas que auxiliem o processo decisório, buscando sempre a transparência dos demonstrativos contábeis e financeiros para que todos os cidadãos possam compreender a ação dos governantes, aguçando a análise crítica e permitindo-lhes discernir quanto à forma de atuação, mormente no que diz respeito à subtração de parte do patrimônio do povo por meio dos tributos. (SILVA, 2004, p. 15)

Lopez (1995, p. 41-42) corrobora com essa percepção ampla dos objetivos contábeis governamentais ao afirmar que a contabilidade pública moderna, verdadeiro sistema de informação integral, que abrange os fatos econômicos e financeiros das entidades públicas, que podem se configurar em subsistemas de contabilidade financeira (patrimonial, gerencial e orçamentária) e de contabilidade analítica (informações relacionada ao processo de formação dos custos na produção de serviços e investimentos realizados e à análise e ao controle da gestão, eficiência e eficácia na utilização dos recursos).

Em suma, a contabilidade governamental é também revestida das características da contabilidade gerencial, pois sua utilidade não é apenas para os usuários externos, já que tem também de ser voltada para dentro das instituições. O conceito de usuários internos está relacionado àqueles que atuam na gestão das instituições, podendo ser interpretado em caráter estrito, isto é, como as unidades autônomas, ou em caráter mais amplo, como a unidade de natureza econômico-contábil resultante da agregação destas unidades autônomas, tal como a consolidação das informações da administração pública no nível municipal de administração direta e indireta, ou como a consolidação das contas nacionais.

Alijarde e López (2002, p. 146-151) descrevem que a maneira pela qual o setor público está organizado pode ser um fator de influência sobre o sistema contábil público. Por exemplo, a extensão do envolvimento do setor público nas atividades econômicas do país, os diferentes níveis de administração pública (nacional, regional, local etc.) e a importância dada a esses níveis, assim como o processo de descentralização ou até de privatização do gerenciamento dos serviços públicos, podem resultar, em cada país, em orientações dos sistemas contábeis para uma direção particular.

Com o foco no atendimento das demandas gerenciais (internas), essa relação torna-se clara: diferentes estruturas geram diferentes necessidades de informação. A existência, no Brasil, de diversos níveis de governo, como União, Estados e Municípios, resulta em mais usuários internos das informações contábeis e, provavelmente, mais exigências, que podem levar a processos de reformas contábeis.

Alijarde e López (2002 p. 146-151) ressaltam que a organização do setor público, por vezes, tem sido descentralizada no intuito de que o gerenciamento de serviços locais, através da criação de entidades dependentes distintas, possa prover serviços públicos com uma melhoria na gestão dos recursos. Esse processo, no geral, acarretou reformas contábeis nos governos locais devido à necessidade de um sistema contábil unificado, adotando soluções do

setor privado, tal qual notado primeiramente em países anglo-saxões e depois nos países continentais europeus.

O Decreto-Lei n.º 200, de 25 de fevereiro de 1967, com suas alterações, definiu a organização da Administração Federal, assim como alguns parâmetros da reforma administrativa. Em seu artigo 10, é possível identificar a característica marcante da administração pública brasileira federal, a qual também é refletida nos governos estaduais e municipais, a saber, a descentralização:

Art. 10. A execução das atividades da Administração Federal deverá ser amplamente descentralizada.

§ 1º A descentralização será posta em prática em três planos principais:

- a) dentro dos quadros da Administração Federal, distinguindo-se claramente o nível de direção do de execução;
- b) da Administração Federal para a das unidades federadas, quando estejam devidamente aparelhadas e mediante convênio;
- c) da Administração Federal para a órbita privada, mediante contratos ou concessões.

§ 2º Em cada órgão da Administração Federal, os serviços que compõem a estrutura central de direção devem permanecer liberados das rotinas de execução e das tarefas de mera formalização de atos administrativos, para que possam concentrar-se nas atividades de planejamento, supervisão, coordenação e controle.

Uma vigorosa marca da política de substituição das importações foram os grandes empreendimentos, considerados de interesse estratégico para o desenvolvimento do país. Essa política deu origem às grandes empresas estatais, como a Companhia Siderúrgica Nacional (CSN), a Companhia Vale do Rio Doce (CVRD) e a Petróleo Brasileiro S/A (Petrobras). Nas atividades bancárias, também há uma forte presença estatal consolidada através do Banco do Brasil, da Caixa Econômica Federal e do banco de fomento, Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). A estratégia do governo federal, que perdurou dos anos quarenta até os oitenta, também se refletiu nas políticas estaduais e até municipais, de modo que foram criadas diversas empresas estatais, as quais, por vezes, ainda criavam subsidiárias, sendo difícil quantificar o número de estatais existentes no fim dos anos oitenta. Mas, a partir da década de noventa, se iniciou um processo de privatização no Brasil, reduzindo a participação do Estado na atividade econômica do país, especialmente devido às recomendações do FMI.

Apesar das privatizações, tanto no governo central como nos locais, ainda há uma marcante presença estatal na economia, ocasionando certa influência da estrutura da contabilidade privada na contabilidade pública. Essa influência pode ser notada, por exemplo, na inovação que vem ocorrendo na contabilidade governamental, a saber, uma aproximação do modelo utilizado na contabilidade do setor privado, como se vê na apresentação do

Balço Patrimonial. A Lei n.º 4.320/64 prevê a demonstração do Ativo Financeiro: “Art. 105. O Balço Patrimonial demonstrará: I - O Ativo Financeiro; II - O Ativo Permanente; [...] § 1º O Ativo Financeiro compreenderá os créditos e valores realizáveis [...]”. No entanto, a Prefeitura da Cidade do Rio de Janeiro, seguindo o modelo central, apresenta seu Balço Patrimonial com classificação similar àquela prevista na Lei n.º 6.404/76:

Art. 178. No balço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

a) ativo circulante;

b) ativo realizável a longo prazo. (Lei n.º 6.404/76)

A influência da estrutura governamental nos sistemas contábeis também pode ser notada ao se analisar o atendimento das demandas gerenciais (por informações voltadas para a gestão), tais como naquelas que servem de *feedback* para o planejamento estratégico. As técnicas e esforços utilizados em um município pequeno com atividades centralizadas serão distintas das utilizadas em uma grande cidade com atividades amplamente descentralizadas.

A obtenção de informações para a verificação da eficiência e da eficácia das estratégias e da atuação do governo somente é possível se os sistemas de informação são compatíveis com a estrutura governamental existente. Essas demandas podem surgir por diversos tipos de motivação, a saber: gerencial, prestação de contas para o poder legislativo, transparência para os cidadãos, demonstrações de eficiência com propósito eleitoral, ou o cumprimento legal, atendendo a imposição constitucional.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e **eficiência**.

[...]

Art. 74. Os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterão, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

I - avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

II - comprovar a legalidade e **avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades** da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado. (Constituição Federal, 1988. Grifos nossos)

Contudo, mesmo diante de tantas motivações, ainda assim:

O que se observa no estudo, porém, é que o eleitor tem uma grande dificuldade de observar a responsabilidade do prefeito nos resultados da gestão de um município. Numa epidemia de dengue, por exemplo, é difícil saber se a responsabilidade pela proliferação do mosquito é federal, estadual ou municipal. (BELCHIOR, 2007, p. 48)

Outras nuances da influência da organização do setor público nos sistemas contábeis são percebidas na forma como é distribuída a receita e na maneira escolhida para distribuir atribuições entre as esferas de governo, o que pode dificultar ou facilitar a avaliação e a percepção de eficiência de cada uma das partes envolvidas. No caso da educação, de acordo com a Constituição Federal:

Art. 211. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino.

[...]

§ 2º Os Municípios atuarão prioritariamente no ensino fundamental e na educação infantil.

§ 3º Os Estados e o Distrito Federal atuarão prioritariamente no ensino fundamental e médio.

[...]

§ 5º A educação básica pública atenderá prioritariamente ao ensino regular.

Em decorrência dessa forma de distribuição, a avaliação da eficiência do serviço prestado é facilitada. Se a demanda do ensino fundamental estiver sendo atendida, será provavelmente em decorrência do serviço prestado pelo município, enquanto a do ensino médio, certamente será decorrente da atuação dos Estados. Além disso, mais facilmente a população buscará pelos serviços de ensino em locais próximos à sua residência, de modo que o município precise propiciar atendimento quase que apenas para aqueles que residem em seu território.

No caso do atendimento a outras demandas, a estruturação, adotada no Brasil, nem sempre contribui para a avaliação da eficácia da atuação de cada um dos entes da federação, como no caso dos serviços de saúde, e de outros serviços prestados pelos três níveis do governo (federal, estadual e municipal), conforme previsto na Constituição Federal:

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo.

Por exemplo, em uma situação em que os cidadãos não têm uma rede hospitalar suficiente para atender a demanda, como poderão os cidadãos e os gestores identificar quais esferas e instituições envolvidas estão contribuindo para o uso eficiente e eficaz dos recursos e quais não estão? Um município, no qual se tenha um direcionamento forte para investir em saúde, pode receber uma demanda reprimida dos municípios com os quais faça limite. Conseqüentemente, para a avaliação de sua eficiência é necessário ferramentas mais aprimoradas do que em outro município que receba em sua rede de atendimento apenas aqueles residentes de seu território.

A administração pública brasileira, até mesmo em decorrência de sua amplitude territorial, é pulverizada em várias esferas governamentais, em muitos órgãos (desconcentrados) e instituições da administração indireta (descentralizadas). Há também resquícios do modelo político keynesiano, no qual o Estado deveria suprir as necessidades não atendidas pela iniciativa privada. Esse resquício pode ser percebido pela, ainda relevante, presença das empresas estatais (tais como Petrobras, Eletrobrás, Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, Banco do Brasil e Caixa Econômica Federal). Dessa forma, o Brasil se pareceria com um Estado que Fukuyama (2004, p. 27-28) considera como possuidor de uma gama ambiciosa de atividades (característica de muitos países em desenvolvimento).

Alijarde e López (2002, p. 146-151) afirmaram que essa diversidade no ambiente governamental tem trazido à tona a necessidade de unificação dos sistemas contábeis ao adotarem soluções vindas do setor privado, tal qual ocorreu, inicialmente, em países anglo-saxões e, posteriormente, em países da Europa Continental. Isso sugere, por analogia, que essas aproximações também continuarão ocorrendo no Brasil, sugerindo, possivelmente, dois caminhos rumo à harmonização contábil: avanços independentes ou conjuntos nos setores privado e público para um processo de convergência das normas nacionais para os padrões internacionais ou para adoção integral desses padrões.

Entretanto, apesar da adoção das soluções vindas da iniciativa privada, há características específicas do setor público que ajudam na manutenção de certa distância entre sistemas de contabilidade privados e públicos, como, por exemplo, a vinculação da contabilidade governamental com o controle legal e orçamentário, o que pode ser percebido na descrição das fases da contabilidade governamental, feita por Lopez (1995, p. 41):

- contabilidade preventiva (elaboração orçamentária);
- contabilidade executiva (registros contábeis financeiros e patrimoniais) e
- contabilidade crítica (análises, em relação ao que foi previsto, ao controle da legalidade e mérito da gestão executiva).

Os registros da elaboração, execução e controle orçamentários são realizados no sistema contábil, entremeando essas três fases da contabilidade governamental. Por essa razão, as características do orçamento merecem destaque na avaliação da estrutura política e administrativa existente.

3.2.2.1 O orçamento público

Os regimes políticos vigentes determinam as características do orçamento impondo valores distintos a esse instrumento, os quais podem se apresentar em três possíveis tipos, a saber:

Legislativo: é o orçamento cuja elaboração, votação e aprovação é de competência do Poder Legislativo, cabendo ao Executivo sua execução. Esse tipo é utilizado em países parlamentaristas;

Executivo: é o orçamento cuja elaboração, aprovação, execução e controle é da competência do Poder Executivo. É utilizado em países onde impera o poder absoluto;

Misto: é o orçamento elaborado e executado pelo Poder Executivo, cabendo ao Poder Legislativo sua votação e controle. Esse é utilizado pelos países em que as funções legislativas são exercidas pelo Congresso ou Parlamento, sendo sancionado pelo Chefe do Poder Executivo. Esse é o tipo utilizado no Brasil. (SILVA, 2004, p. 44)

Sendo assim, o sistema contábil será influenciado pelo tipo de orçamento vigente, assim como pelo poder de cada *stakeholder* da informação contábil (incluindo a orçamentária). Por exemplo: um poder legislativo atuante e forte pode impor um sistema contábil moderno e eficiente, enquanto outro, fraco e inoperante, pode ser condescendente com um sistema contábil débil e ineficaz.

Além disso, há outras nuances na questão da variedade existente nos orçamentos públicos, bem como no seu relacionamento com as informações econômicas e financeiras. Alijarde e López (2002, p. 146-151) salientam que, embora exista ampla aceitação da aplicabilidade do regime de competência para os sistemas contábeis (normalmente dada pelos dispositivos legais), não há consenso sobre o critério a ser seguido para a elaboração da informação orçamentária. Os autores destacam que há dúvidas sobre se o regime de competência pode ser estendido para a elaboração de demonstrações orçamentárias e que o regime de caixa (ou similar, isto é, um regime com fluxo de recursos financeiros correntes) predomina na informação orçamentária, uma vez que muitos países vêm se esforçando para elaborar orçamentos de acordo com o período de competência e demonstrações das previsões das receitas e despesas, do fluxo de caixa e da situação financeira, condicionando, assim, o desenvolvimento do sistema contábil.

Uma questão básica levantada por Alijarde e López (2002 p. 146-151) é se o controle orçamentário deve ser considerado um dos objetivos da informação contábil, ou se a informação contábil pública se restringe às informações financeiras e patrimoniais, deixando assim a informação orçamentária sob a regulamentação orçamentária legal, sem que estejam

necessariamente conectadas. Dependendo da resposta dada a essa questão, os sistemas contábeis seguirão provavelmente por caminhos diferentes.

No ambiente nacional, a resposta dada a esta pergunta foi que a contabilidade e o orçamento estão conectados e que, nas palavras de Kohama (2000, p. 72),

a Contabilidade Pública deve abastecer de informações todo o processo de planejamento e orçamentação e, em especial, as etapas que compõem o Ciclo Orçamentário, como sejam: elaboração, estudo e aprovação, execução e avaliação dos resultados, assim como o controle e o processo de divulgação da gestão realizada.

Essa característica está fundamentada na Lei n.º 4.320/64, que estatui as normas gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços de todas as esferas do governo, como pode ser observado em vários de seus artigos:

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

[...]

Art. 85. Os serviços de contabilidade serão organizados de forma a permitirem o acompanhamento da execução orçamentária, o conhecimento da composição patrimonial, a determinação dos custos dos serviços industriais, o levantamento dos balanços gerais, a análise e a interpretação dos resultados econômicos e financeiros.

[...]

Art. 89. A contabilidade evidenciará os fatos ligados à administração orçamentária, financeira patrimonial e industrial.

[...]

Art. 91. O registro contábil da receita e da despesa far-se-á de acordo com as especificações constantes da Lei de Orçamento e dos créditos adicionais.

Como pode ser observado, a contabilidade financeira e patrimonial está imbricada com o controle orçamentário e, por conseguinte, as alterações do sistema contábil governamental tornam-se ainda mais complexas.

A IFAC, em seu manual de pronunciamentos do IPSASB (2007, p. 777), na introdução do IPSAS-24, ao enumerar as razões da publicação a respeito da apresentação de informações orçamentárias nas demonstrações contábeis, afirma que, antes da emissão do IPSAS-1, o IPSASB encorajava, mas não exigia, a inclusão nos relatórios financeiros da comparação com os montantes orçados, cuja base fosse a mesma dos relatórios financeiros e dos orçamentos. Entretanto, os orçamentos das entidades podem não ser preparados ou apresentados nas mesmas bases dos seus relatórios financeiros. O IPSAS-1 não exige ou encoraja a divulgação dessa comparação com o orçamento nessas circunstâncias, nem prevê orientações sobre os detalhes a serem divulgados ou sobre a maneira de apresentação, caso uma entidade decida fazer tal comparação. O IPSAS-24, publicado inicialmente em 2006,

identifica informações que devem ser divulgadas por entidades públicas que são responsáveis pela execução orçamentária (de acordo com o orçamento aprovado) e pelo desempenho relativo à previsão, independente de orçamento e demonstrações contábeis serem ou não preparados e apresentados na mesma base.

Em suma, a princípio, podem-se seguir os padrões internacionais da IFAC, independente de as informações orçamentárias estarem preparadas na mesma base ou em bases diferentes; mas, atualmente, a legislação brasileira exige que estejam interligadas. Caso ocorra alteração nesse modelo, as informações orçamentárias poderão continuar sendo divulgadas juntamente com as informações contábeis, no entanto apresentando valores que provavelmente serão distintos, sem que haja, por exemplo, a necessidade de se divulgar uma comparação ou uma conciliação desses valores (o que poderia significar uma ampliação de esforços). Por conseguinte, as características orçamentárias parecem não influenciar, de maneira relevante, a escolha entre adoção integral ou a convergência para os padrões internacionais da IFAC.

3.2.3 A qualificação do corpo funcional

A qualificação do serviço civil, em geral, e a dos funcionários da área contábil, em especial, é um fator crucial que influencia o modo, a duração e os custos de implementação das reformas contábeis governamentais (LÜDER, 2001, p. 9).

Oliveira realizou um estudo sobre as características do funcionalismo público federal, no qual identificou o perfil formal desse grupo:

Quanto à escolaridade do atual quadro de servidores, é de se esperar que grande parte tenha nível superior, pois muitos cargos efetivos exigem essa qualificação no concurso público de acesso. De fato, grande número de pessoas (221.084) empregadas no serviço público civil do poder executivo federal possui ao menos diploma de graduação universitária. Contudo, ainda há um contingente significativo de servidores com até o nível médio de escolaridade (237.724). Ainda assim, o próprio órgão que coleta tais informações ressalta que elas refletem apenas a situação identificada no momento do ingresso na carreira, não auferindo os avanços educacionais obtidos pelos servidores ao longo dos anos. Poucas carreiras consideram a titulação para cálculo da remuneração e não é comum o servidor atualizar os dados voluntariamente. Pode-se supor que, atualmente, o número de pessoas com nível superior seja maior. [...]

De maneira geral, os servidores públicos civis que trabalham para o governo federal têm mais de 30 anos, boa escolaridade, dividem-se entre a administração direta e a indireta e representam menos de 0,5% da PEA. Esse contingente vem sendo

renovado com a realização cada vez mais freqüente de concursos públicos. (OLIVEIRA, 2007, p. 273-274)

Dentre os objetivos do estudo de Oliveira, estava, inicialmente, a verificação da existência de uma tipologia de agentes burocráticos conforme a classificação feita por Downs, apresentada no quadro 9.

Quadro 9 - Tipologia de Downs

Agente Burocrático	Motivadores Principais	Definição	Comportamento
Alpinista	Poder	Exercício de autoridade e responsabilidade em determinados assuntos.	<ul style="list-style-type: none"> ● Buscar promoção a postos mais elevados na hierarquia; ● Mudar para outra função em outra organização; ● Expandir funções e responsabilidades da posição ocupada ou melhorar desempenho.
	Renda	Retorno financeiro da atividade.	
	Prestígio	Reconhecimento por outras pessoas.	
Conservador	Segurança	Manutenção do nível presente de poder, renda e prestígio.	<ul style="list-style-type: none"> ● Opor-se a mudanças; ● Não buscar promoções; ● Apegar-se a regras de procedimentos.
	Conveniência	Redução do esforço	
Defensor	Interesse público flexível	Promoção de objetivos da organização a qual pertence	<ul style="list-style-type: none"> ● Mudar o escopo de políticas defendidas quando muda de função na hierarquia; ● Promoção de políticas que favoreçam a organização; ● Buscar apoio e dinheiro.
	Poder	Exercício de autoridade e responsabilidade em determinados assuntos	
Militante	Interesse público restrito	Promoção de políticas públicas muito específicas	<ul style="list-style-type: none"> ● Concentrar energias e recursos para suas políticas sagradas; ● Buscar superar todos os obstáculos; ● Atacar o <i>status quo</i>
	Comprometimento	Ligação com um programa de ação.	
Homem de Estado	Interesse público amplo	Promoção dos interesses da sociedade como um todo	<ul style="list-style-type: none"> ● Defender expansão de forma não partidária; ● Isolar-se das atividades administrativas

Fonte: Downs (apud OLIVEIRA, 2007, p. 281).

Em sua pesquisa, com a utilização de questionários e por meio da análise de aglomerados (*clusters*), Oliveira examinou as relações de interdependência dentro de um conjunto de variáveis. No resultado de sua pesquisa “as variáveis características de alguns tipos de burocrata forneceram indicações razoáveis da pertinência da teoria de Downs”. Contudo, a formação dos aglomerados deixou claro que a tipologia downsiana não foi encontrada na forma pura, pelo contrário, as variáveis relacionam-se em outro padrão, com características que combinam mais de um perfil, como demonstrados no quadro 10:

Quadro 10 – Perfil dos agentes burocráticos do governo federal

Aglomerado	Tipo	Comportamento	Percentual
A1	Defensor-conservador	Preocupado com a ascensão funcional, a estabilidade no emprego, o cumprimento de regras, a defesa dos interesses do órgão onde trabalha, a divulgação das ações, o questionamento das políticas, o interesse da sociedade brasileira, a manutenção de um ambiente de trabalho tranquilo e em empenhar-se ao máximo.	17,95
A2	Defensor-militante	Focado no cumprimento de regras, na defesa dos interesses do órgão onde trabalha, na divulgação das ações, no questionamento das políticas, na importância dos interesses da sociedade, na oportunidade de se trabalhar com o que se acredita e no empenho máximo.	23,08
A3	Defensor de Estado alpinista	Atento à ascensão funcional, ao acréscimo de responsabilidades, à estabilidade no emprego, às regras, à defesa do órgão onde trabalha, à divulgação das ações, à oportunidade de se trabalhar pela sociedade brasileira, ao questionamento das políticas, à importância dos interesses da sociedade brasileira e à empenho máximo pelo trabalho.	17,95
A4	Alpinista Defensor Militante	Concordância com: a ascensão funcional, o acréscimo de responsabilidades, a estabilidade, a troca de cargo por vantagem financeira, o exercício de chefia como indicador de sucesso, a defesa dos objetivos do órgão, a divulgação das atividades, a superação de obstáculos com esforço e dedicação, o questionamento do <i>status quo</i> das políticas públicas, a importância dos interesses da sociedade brasileira e a dedicação máxima às atividades.	8,72
A5	Conservador-defensor	Interesses na ascensão funcional, estabilidade, troca de cargo associada à vantagem financeira, cumprimento das regras, defesa do órgão e sua divulgação, questionamento das políticas, importância dos interesses da sociedade, dedicação máxima e troca de cargo em busca de um ambiente mais tranquilo de trabalho estão todos presentes com grande concordância. É preocupado com a ascensão funcional e trocaria de cargo por melhor salário, mas é indiferente a assumir mais responsabilidades ou diminuir o ritmo de trabalho. Também trocaria de cargo por um ambiente de trabalho mais tranquilo.	7,18
A6	Defensor-alpinista Conservador	Valoriza a ascensão funcional, a estabilidade, a vantagem pecuniária na troca de cargos, a chefia como indicador de sucesso, o cumprimento das regras, a defesa e divulgação do órgão, a superação de obstáculos, o questionamento das políticas, os interesses da sociedade brasileira. Afirma trabalhar no que acredita e esforçar-se o máximo pela organização. Mais engajado com o trabalho no serviço público do que A5.	25,13

Fonte: Oliveira (2007, p. 291-293, 295, 297).

Partindo da premissa de que essa amostra seja representativa da população de funcionários públicos e considerando o perfil formal dos descritos por Oliveira, isto é, que quase metade do grupo possui comprovadamente nível superior e que essa proporção provavelmente deve ser ainda maior, parece que o fator qualificação funcional não é um

obstáculo para reformas. Contudo, somados os percentuais dos grupos com características conservadoras (A1, A2 e A6), os quais se opõem a mudanças, verifica-se que correspondem a um percentual de 50% da amostra. Esse percentual torna-se um obstáculo preocupante para qualquer tipo de reforma governamental que se pretenda fazer.

3.2.4 A cultura nacional

Há quase uma unanimidade, entre os teóricos no assunto, de que os fatores culturais influenciam na escolha dos sistemas contábeis, tal qual defendido por Hofstede – e descrito sucintamente na seção “As causas da diversidade” –, quando estudou a relação entre a cultura e os sistemas sociais e, posteriormente, quando analisou a influência da cultura organizacional.

Contudo, a importância dada à cultura como fator explicativo das diferenças existentes entre sistemas contábeis não é comprovada totalmente, pois, conforme estudo de Ding *et alli* (2005, p. 343), embora tenha sido confirmada a correlação entre as dimensões culturais de Hofstede e o índice de divergência de padrões, não há significativa relação entre os sistemas contábeis e os índices de abstenção de normas.

Há outros entendimentos a respeito da questão cultural, tal como o pensamento de Niyama (2006, p. 35), que considera alguns dos fatores geralmente englobados no conceito de cultura de outros autores (por exemplo, linguagem e acontecimentos históricos, como invasões, guerras e períodos coloniais) como sendo secundários ou fortemente correlacionados entre si. Outro exemplo é o pensamento de Nobes (apud RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 44), o qual considera que:

- em países culturalmente dominados, o sistema contábil é determinado pela influência cultural e
- em países culturalmente auto-suficientes, o sistema contábil depende fortemente da robustez do mercado de capitais.

Pode-se dizer que o exato entendimento do que está englobado no fator cultura nem sempre é uniforme, tal como se observa, por exemplo, no fato de que algumas vezes as características culturais podem ser consideradas vagas ou indiretas se comparadas com o sistema legal ou outros fatores (RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 44). Isso difere de outros

estudos, como o de Ding *et alli* (2005, p. 343), no qual o fator origem legal é considerado como um aspecto da cultura.

Conforme os dados obtidos no sítio da Internet de Geert Hofstede (“Apêndice A: dimensões culturais de Hofstede”), os índices das primeiras quatro dimensões culturais de Hofstede (expostas no capítulo anterior) provêm do estudo da IBM, obtidos em cinquenta países e três regiões, e os índices da quinta dimensão, provêm da base de dados coletada por estudantes, em vinte e três países. No quadro 11, são apresentados os índices do Brasil e a sua classificação em ordem crescente para se conhecer, ainda que superficialmente, seus valores relativos ao cenário mundial.

Quadro 11 – Índices brasileiros nas dimensões culturais de Hofstede

Dimensão Cultural	Índice	Classificação
Distância do poder	69	48° em 69
Individualismo	38	32/33° em 69
Masculinidade	49	33° em 69
A procura pela verdade	76	42/43° em 69
Orientação a longo prazo	65	22° em 28

Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir dos dados contidos no sítio <http://www.geert-hofstede.com/hofstede_dimensions.php>

Baseado nas informações contidas no sítio de Hofstede na Internet, pode se avaliar o significado específico de cada uma dessas dimensões:

(a) PDI – O índice de distância do poder indica a extensão que os membros menos poderosos das organizações aceitam e o quanto esperam que o poder seja distribuído de forma desigual. Isso descreve a desigualdade (maior *versus* menor), definida pelos que estão em baixo e sugere que o nível de desigualdade de uma sociedade é endossado pelos subordinados. Os índices da distância do poder são altos em países latinos, asiáticos e africanos e menores para países germânicos.

Conforme pode ser observado no quadro 11, o Brasil encontra-se em 48° lugar nos índices de PDI dos 69 países pesquisados, com um índice de 69. Isso demonstra que há uma distância grande do poder na sociedade brasileira e uma alta aceitação dessa distribuição desigual do poder.

(b) IDV (*Individualism*), o índice de individualismo, tendo como oposição o coletivismo, apresenta o grau de integração dos indivíduos em grupos. Em sociedades mais individualistas os laços que unem os indivíduos aos grupos podem se definir como frouxos, e espera-se que cada qual cuide de si mesmo e de seu núcleo familiar restrito

(pai, mãe e filhos), enquanto nas sociedades mais coletivistas as pessoas, desde seu nascimento, são integradas fortemente em grupos coesos (geralmente famílias no sentido amplo, incluindo tios, avós etc.), que os protegem em troca de lealdade inquestionável. Os maiores indicadores de individualismo prevalecem em países desenvolvidos e países ocidentais, enquanto o coletivismo prevalece em países orientais, estando o Japão em uma posição mediana (índice 46).

Países latinos, como o Brasil, em seu conjunto, são considerados sociedades coletivistas quando comparadas a outras culturas individualistas. O Brasil tem IDV de 38 (32/33º lugar), mais alto que a média dos países latinos (índice de 21), no entanto, ainda assim, pode se considerar como uma sociedade coletivista, especialmente ao se analisar os compromissos a longo prazo para com o grupo do qual o indivíduo faz parte, seja esse a família em sentido restrito ou amplo, ou o grupo social com o qual se relaciona. A lealdade é primordial, inclusive superando a maioria das outras regras sociais.

(c) MAS – Masculinidade em oposição à feminilidade, refere-se à distribuição de regras entre os gêneros. O estudo de Hofstede revelou que os valores femininos variam menos em sociedades de valores masculinos do que os valores masculinos em sociedade de valores femininos. O pólo autoconfiante/decidido tem sido chamado masculino e o pólo modesto/cuidadoso de feminino. As mulheres, em países com dimensão cultural feminina, têm os mesmos valores afetuosos e discretos que os homens; enquanto, em países masculinos, são um pouco competitivas e decididas, contudo menos que os homens.

Os países que possuem maiores índices de masculinidade são os europeus, como Alemanha, Áustria e Suíça. O índice é, ainda, moderadamente alto em países anglo-saxões, baixo em países nórdicos e moderadamente baixo nos países latinos e asiáticos. O índice mais alto de MAS é identificado no Japão.

O Brasil tem um índice MAS 49, que é próximo aos índices da França (43), Paquistão (50), Canadá (52), Estados Unidos (62), Reino Unido (66). Com isso, o Brasil fica em 33º em 69 e não é considerado um país masculino.

(d) A procura humana pela verdade, inicialmente denominada como evitação das incertezas (*Uncertainty Avoidance Index* – UAI) trata da tolerância da sociedade à incerteza e à ambigüidade. Indica em que extensão uma cultura programa seus membros para sentirem-se confortáveis ou desconfortáveis diante de situações não estruturadas, as

quais podem ser definidas como situações originais, desconhecidas, surpreendentes e diferentes das usuais.

Culturas que evitam as incertezas tentam minimizar a possibilidade de tais situações através de regras e leis restritas, de medidas prudentes e seguras e, no nível religioso e filosófico, através da crença na verdade absoluta. Pessoas de países que evitam a incerteza são mais emocionais e motivadas pela energia interna das aflições ou medos. Por outro lado, as culturas que aceitam a incerteza são mais tolerantes a opiniões diferentes das usuais, tentam ter o mínimo de regras possíveis e, no nível religioso e filosófico, são relativistas, permitindo várias correntes lado a lado. Pessoas nessa cultura são mais serenas e contemplativas e delas não é esperado que expressem emoções. A evitação da incerteza é mais alta em países latinos, no Japão e nos países com língua alemã, e menores em culturas de países anglo-saxões, nórdicos e na China.

Nas dimensões de Hofstede, conforme se observa no quadro 11, o mais alto índice atingido pelo Brasil foi UAI, com um índice de 76, estando entre o 42º e 43º lugar dentre os 69 países pesquisados. Isso indica a sociedade brasileira tolera pouco as incertezas. No esforço de minimizar ou reduzir esse nível de incertezas, são implementadas regras, leis, políticas e regulamentos rígidos e detalhados, de tal maneira que se tente controlar tudo, eliminando ou evitando situações inesperadas e resultando em uma sociedade que não aceita facilmente mudanças e é muito avessa a riscos.

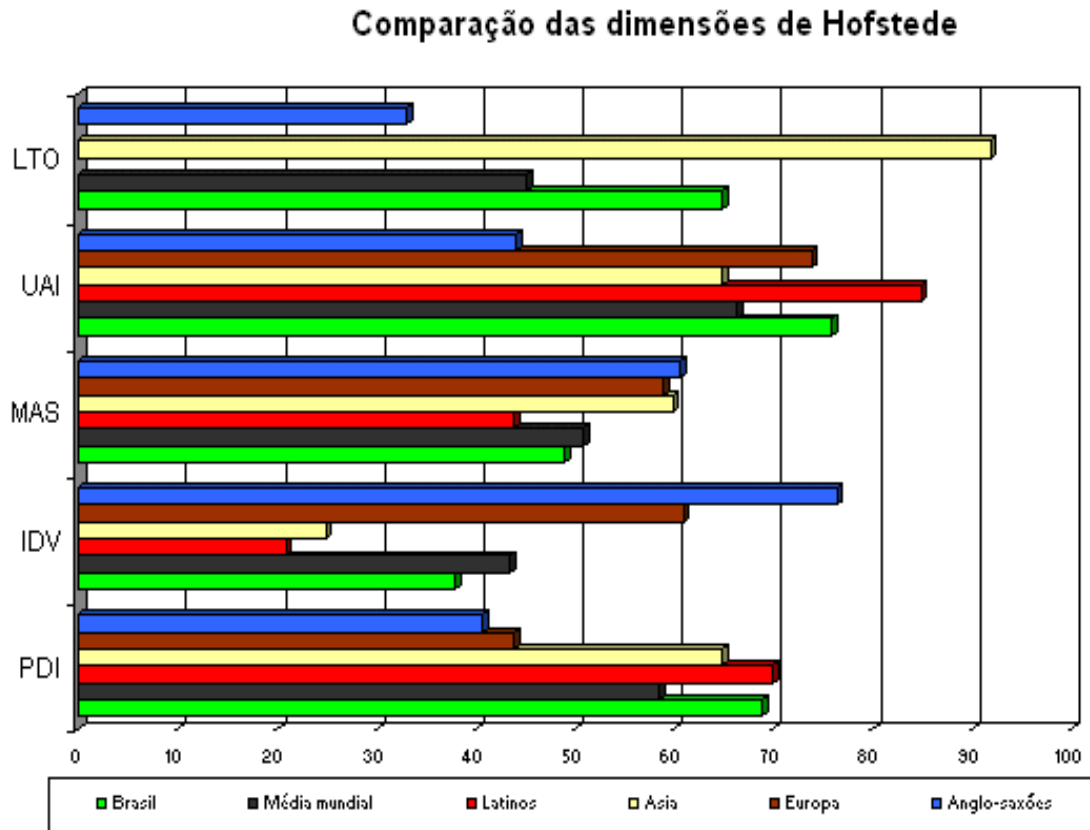
(e) LTO é o índice da orientação a longo prazo, a qual se faz em oposição à orientação a curto prazo. Esse índice foi encontrado pelos estudantes nos estudos que realizaram em vinte e três países, usando questionários desenhados por universitários chineses.

Valores associados com a orientação a longo prazo são o comedimento financeiro e a perseverança, enquanto valores associados com o curto prazo são o respeito à tradição, o total cumprimento das obrigações sociais e a proteção da imagem. Ambos os valores relacionados positiva e negativamente dessas dimensões são encontradas nos ensinamentos de Confúncio, que viveu por volta de 500 A.E.C., foi o mais influente dos filósofos chineses, entretanto essa dimensão se aplica também a países sem sua herança cultural.

A orientação a longo prazo é mais encontrada em países do leste asiático, em particular na China (118), em Hong Kong (96), em Taiwan (87), no Japão (80) e na Coreia do Sul (75). O Brasil tem um índice de 65, ficando em 22º lugar no ranking crescente

desses índices. Pode se deduzir que a sociedade brasileira é orientada a longo prazo, embora menos que as do leste asiático, estando bem à frente de outras sociedades ocidentais, como Reino Unido (25), Estados Unidos (29), Austrália (31).

Os índices das dimensões culturais de Hofstede brasileiros e de alguns grupos de países estão apresentados na figura 10.



Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir de dados contidos no sítio <http://www.geert-hofstede.com/hofstede_brazil.shtml>

Nota: Os valores atribuídos aos anglo-saxões foram obtidos a partir a média dos índices dos países: Reino Unido, Irlanda, Austrália, Nova Zelândia, Índia, África do Sul, Estados Unidos e Canadá.

Figura 10 – Gráfico comparativo das dimensões culturais de Hofstede

Fazendo, resumidamente, uma análise comparativa entre os índices brasileiros das dimensões culturais de Hofstede e os demais países, pode-se observar que:

- índices do Brasil são razoavelmente similares aos demais países latino-americanos, a exceção do IDV que, no Brasil, é superior;
- o Brasil possui índices em posicionamento oposto aos dos principais países anglo-saxões, isto é, naqueles pontos em que o Brasil tem um alto índice o daqueles países é baixo e vice-versa. Destaca-se o IDV, que é a dimensão

com índice maior nos anglo-saxões e com menor no Brasil e na média dos países latinos;

- o índice brasileiro que mais se afasta da média mundial é o LTO, estando bem acima desta; contudo deve se observar que, nesse índice, a amostra de países é menor, podendo ser menos significativa;
- comparado à média dos índices da Europa, o Brasil tem índice aproximado em UAI, PDI sensivelmente superior, MAS razoavelmente inferior e IDV consideravelmente inferior.
- comparado com a Ásia, as maiores discrepâncias se dão no LTO, a qual é significativamente menor no Brasil, mas, mesmo assim, é quem está mais próximo do índice daquela região.

Considerando que os principais países a adotarem as IFRS foram os da Europa e os Anglo-Saxões (excluídos Canadá e Estados Unidos), o quadro 12 compara as dimensões culturais destes grupos de países com as do Brasil.

Quadro 12 – Comparação dos índices das dimensões culturais de Hofstede

Dimensão	Brasil	Anglo-Saxões*	Europa
LTO	Médio alto (65)	Médio alto (58)	Sem índice
UAI	Alto (76)	Médio baixo (42)	Médio alto (74)
MAS	Médio baixo (49)	Médio alto (62)	Médio alto (59)
IDV	Médio baixo (38)	Médio alto (70)	Médio alto (61)
PDI	Médio alto (69)	Médio baixo (42)	Médio baixo (44)
Baixo (abaixo de 25), médio baixo (entre 25 e 50), médio alto (entre 50 e 75), alto (75 a 100)			

Fonte: Elaborado a partir de dados contidos no sítio <http://www.geert-hofstede.com/hofstede_brazil.shtml>

*Nota: Os valores atribuídos aos anglo-saxões foram obtidos a partir da média dos índices dos principais países anglo-saxões que adotam as IFRS (Reino Unido, Nova Zelândia, Irlanda, Índia, África do Sul).

As distâncias entre os fatores comportamentais não são impedimentos, apenas obstáculos, que podem ser superados, embora requerendo um pouco mais de esforços por parte daqueles que idealizam, constroem e operam os sistemas contábeis, especialmente os contadores.

3.2.4.1 Os valores profissionais

As práticas contábeis de elaboração de relatórios financeiros nos países dependem dos valores profissionais, os quais podem ser analisados sob a ótica de Gray, que identificou as relações entre as dimensões culturais de Hofstede e os valores profissionais, tal qual se observa no quadro 13.

Quadro 13 – Relação entre os valores contábeis de Gray e as dimensões culturais de Hofstede

Dimensão Cultural (Hofstede)	Valores Contábeis de Gray			
	Profissionalismo	Uniformidade	Conservadorismo	Segredo
Distância do poder (PDI)	Inversamente relacionadas	Diretamente relacionadas	Natureza da relação indeterminada	Diretamente relacionadas
Individualismo (IDV)	Diretamente relacionadas	Inversamente relacionadas	Inversamente relacionadas	Inversamente relacionadas
Masculinidade (MAS)	Natureza da relação indeterminada	Natureza da relação indeterminada	Inversamente relacionadas	Inversamente relacionadas
A procura pela verdade ou evitação da incerteza (UAI)	Inversamente relacionadas	Diretamente relacionadas	Diretamente relacionadas	Diretamente relacionadas

Fonte: Adaptado de Choi e Meek (2005, p. 54).

Partindo das relações apresentadas por Choi e Meek entre as dimensões de valores contábeis de Gray pode se obter um resultado como o apresentado no quadro 14.

Quadro 14 – Valores contábeis de Gray para o Brasil

Dimensão	Índice Brasil	Profissionalismo	Uniformidade	Conservadorismo	Segredo
UAI	Alto	Baixo	Alto	Alto	Alto
MAS	Médio Baixo	-	-	Médio alto	Médio alto
IDV	Médio Baixo	Médio baixo	Médio alto	Médio alto	Médio alto
PDI	Médio alto	Médio baixo	Médio alto	-	Médio alto
Resultado		Baixo a médio	Médio a alto	Médio a alto	Médio a alto

Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir de dados contidos no sítio <http://www.geert-hofstede.com/hofstede_brazil.shtml>

4 FATORES COMPORTAMENTAIS DAS PESSOAS E ORGANIZAÇÕES

Nesta seção busca-se, inicialmente, identificar a influência dos principais *stakeholders* das informações contábeis governamentais nacionais, tais como os cidadãos, o poder legislativo e os fornecedores de capital nas reformas contábeis governamentais. Posteriormente, são apresentadas algumas organizações profissionais que, provavelmente, se vêem envolvidas nessas reformas.

4.1 Os *stakeholders*

Os principais grupos de usuários das informações usam a informação contábil como base para diferentes decisões (VULIN; JOURNAL, 2004, p. 13). Apesar de serem esperados tipos de usuários potenciais dos relatórios financeiros similares em todos os países, a importância dada para cada um desses grupos não é sempre a mesma e depende de fatores que vão além da questão de quem são os principais fornecedores de capital. A influência dos *stakeholders* nos sistemas contábeis depende também do nível e do poder de exigência para se conseguir a transparência desejada. Por exemplo, em determinados países a questão da responsabilidade social é mais relevante do que em outros, assim, devido à pressão de organizações civis, os demonstrativos refletem as exigências desses *stakeholders*.

Para Alijarde e López (2002, p. 146-151), nos países anglo-saxões, é dada muita importância para o público em geral e para os fornecedores de recursos, por se tentar garantir *accountability*, não apenas em termos financeiros, mas também em termos de economia, eficiência e efetividade. As autoras lembram que, na maioria dos países da Europa Continental, tem sido dada mais importância para o atendimento das demandas do poder legislativo, dos grupos organizados de parlamentares, ou de outros indivíduos também ligados ao governo, focando-se em demonstrar a aderência legal com o orçamento e garantir a *accountability* fiscal, dando-se menos atenção à *accountability* operacional.

Além disso, determinados grupos organizados podem pressionar os governos de tal maneira que se tornam uma importante influência nas reformas de gerenciamento público.

As diferenças existentes nesses fatores influenciaram no desenvolvimento de sistemas contábeis nacionalmente específicos, entretanto a interdependência econômica, a política internacional, o aumento de investimentos estrangeiros, o impacto de novas tecnologias e o desenvolvimento de mercados financeiros internacionais (que se mostram como tendências de globalização) estão ampliando a corrente de harmonização dos sistemas contábeis (TYRRALL et al., 2007, p. 84).

No ambiente nacional, a contabilidade tem um forte direcionamento para a fiscalidade, o que é uma característica marcante de países com sistemas legais originados no *Code Law*. De acordo com as classificações de Nobes, em 1980, o sistema contábil brasileiro se enquadraria na classe “orientação macro” e na subclasse “base fiscal”, tendo como principal objetivo o atendimento das necessidades fiscais e macroeconômicas; enquanto, segundo a nova classificação de Nobes, de 1998, seria classificado como “relação fraca de capital externo”. Entretanto, conforme demonstrado no quadro 15, há certa especificidade relacionada aos *stakeholders* na contabilidade governamental.

Quadro 15 – Grupos e tipos de usuários

Grupos de usuários	Tipo de usuário	
Cidadãos	Contribuintes Eleitores Usuários dos serviços Mídia (rádio, televisão e jornal) Associações e grupos de defesa do cidadão Estudiosos de finanças públicas	
Membros do legislativo	Federal	Câmara Federal e Senado Tribunal de Contas da União
	Estadual	Assembléias Legislativas Tribunais de Contas
	Municipal	Câmaras dos Vereadores Tribunais de contas / Conselhos de contas
Investidores e credores	Investidores institucionais Fornecedores e prestadores de serviço Agências de classificação de risco Instituições financeiras	

Fonte: Silva (2004, p. 202).

López (1995, p. 73) os classifica em apenas dois grupos: internos (agências governamentais, ministérios e departamentos, gestores e auditores internos) e externos

(legisladores, público em geral, agências reguladoras, credores, auditores independentes, sindicatos e pesquisadores).

Silva (2004, p. 203) enumera os interesses dos grupos de usuários:

- o legislativo está interessado em:
 - avaliar a condição financeira global e a estrutura de endividamento,
 - monitorar os resultados (nominal e primário) para assegurar o cumprimento da regra de ouro (operações de crédito não podem financiar despesas correntes) e
 - acompanhar o nível e as fontes de recursos, e o nível e tipos de gastos (especialmente nas funções em que há obrigação legal de manter uma aplicação mínima);
- os investidores e credores querem:
 - conhecer as informações sobre recursos financeiros disponíveis,
 - avaliar as responsabilidades atuais e contingentes,
 - conhecer a situação da dívida, a condição financeira global e a estrutura de endividamento para poder identificar a habilidade do governo para continuar arrecadando e comprometendo recursos (especialmente para alguns gastos determinados),
 - conhecer os resultados operacionais e os fluxos monetários (atuais e futuros),
 - identificar pontos fortes e fracos na geração de recursos;
- os cidadãos preocupam-se em:
 - avaliar a situação financeira do governo e a possibilidade de aumento da carga tributária e
 - criar associações interessadas em aumentar a aplicação de recursos em funções específicas (tais como saúde ou educação).

4.1.1 Os cidadãos

Os cidadãos funcionam como reguladores da atividade política, exercendo esta função através do voto. Entretanto, a informação contábil nem sempre é facilmente interpretável para esse grupo.

Geralmente, as informações chegam a esses usuários através da atuação da mídia, que, então, identifica potenciais notícias e atua na disseminação dessas informações para público geral.

Dessa forma, os meios de comunicação utilizam a informação contábil especialmente na divulgação das notícias ou – como a própria mídia costuma chamar – de denúncias ou de escândalos, como as que, por vezes, geraram a criação de comissões parlamentares de inquérito. Um exemplo é a recente divulgação de gastos feitos por funcionários do governo federal utilizando os cartões de crédito institucionais para pagar despesas pessoais, o que motivou o presidente do Congresso Nacional a formalizar, em fevereiro de 2008, a instalação de uma CPMI para investigar as possíveis irregularidades no uso dos cartões corporativos.

A atuação de grupos de cidadãos é também exercida através da associação, ainda que apenas de fato e não de direito, de pessoas para defender interesses do grupo. Esta união pode ser denominada *lobby* e pode influenciar direta ou indiretamente no processo legislativo e até mesmo executivo:

lobby é uma representação técnica e especializada de natureza muito diferente da representação não especializada proporcionada pelos políticos eleitos. Embora o lobista represente interesses especiais, ele é o detentor das informações e o portador de conhecimentos técnicos e políticos especializados (no sentido do conhecimento dos aspectos técnicos de áreas específicas de política) que se mostra não só útil como às vezes crucial na definição da legislação e da regulamentação administrativa. (GRAZIANO, 1997)

Outra forma de atuação deste grupo, exercida também através de associação, se dá por meio de manifestações populares ou greves que provocam pressões para modificar as políticas existentes, como, por exemplo, nos casos de sindicatos ou de ações populares, em prol de objetivos específicos ou obtenção de vantagens para determinado grupo.

Nesses casos, os cidadãos estão envolvidos diretamente, mas há também a relação indireta, que se dá através dos seus representantes, isto é, o poder legislativo.

4.1.2 O poder legislativo

O interesse do poder legislativo, juntamente com o respectivo tribunal de contas, pelas informações dos sistemas contábeis governamentais se dá especialmente para permitir o cumprimento de suas atribuições definidas na Constituição Federal, tal como:

Art. 70. A fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da União e das entidades da administração direta e indireta, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade, aplicação das subvenções e renúncia de receitas, será exercida pelo Congresso Nacional, mediante controle externo, e pelo sistema de controle interno de cada Poder. [...]

Art. 71. O controle externo, a cargo do Congresso Nacional, será exercido com o auxílio do Tribunal de Contas da União.

Cabe ao tribunal de contas, como órgão auxiliar do poder legislativo, executar auditoria, validar alguns procedimentos e examinar previamente as contas dos gestores públicos, e, posteriormente, encaminhá-las ao poder legislativo, o qual poderá aprová-las ou rejeitá-las. São feitas verificações do cumprimento de limites máximos de despesas (como a de pessoal) e aplicações mínimas (como em casos específicos de fundos para a Saúde e para a Educação). Também há interesse na identificação das execuções das despesas referentes a emendas legislativas.

A contabilidade pública no Brasil – a exemplo dos sistemas característicos dos países classificados no grupo continental, ou nos de nível de desenvolvimento médio a alto (segundo a classificação de Benito e Brusca supracitada) – é fortemente influenciada pelo cumprimento da legislação voltada para os orçamentos públicos.

Como órgão de controle externo do poder executivo, o poder legislativo é um importante destinatário das demonstrações contábeis, as quais integram os processos de prestação de contas. Essa importância cresceu recentemente em decorrência da promulgação da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar 101) e da Lei de Crimes Fiscais (Lei n.º 10.028, de 2000, que alterou o Código Penal – Decreto-Lei n.º 2.848, de 1940).

A partir do ano 2000, algumas das situações que podem ser identificadas através do exame das demonstrações contábeis foram tipificadas como crimes contra as finanças públicas (Capítulo IV do Código Penal). Esse fato determina a necessidade de se manter o zelo profissional e de se aprimorar os métodos utilizados nos exames das informações contábeis, pois parece razoável presumir que pode haver um aumento da pressão de alguns gestores para que sejam realizados procedimentos contábeis com intuito de ocultar algumas situações tipificadas como crime, as quais poderiam ser identificadas através do exame das demonstrações contábeis.

Contudo, dentre os *stakeholders*, há outro grupo que, especialmente na iniciativa privada, costuma ser o foco principal das informações contábeis por exercer uma forte influência financeira, isto é, são eles que fornecem capital para as instituições.

4.1.3 Os fornecedores de capital

Dentre os usuários da informação financeira, os que são fornecedores de recursos financeiros naturalmente recebem uma atenção especial. Dependendo do tipo de entrada de recursos (empréstimos, convênios, doações) e da influência e exigência desses fornecedores, haverá um maior ou menor reflexo nos sistemas contábeis (ALIJARDE; LÓPEZ, 2002, p. 146-151). Por exemplo, se há uma preponderância de recursos originados em empréstimos de grandes instituições financeiras internacionais e vinculados ao cumprimento de metas, provavelmente os sistemas contábeis são distintos em países que têm a emissão de títulos como uma importante fonte de recursos e nos países que recebem ajuda humanitária.

Um elevado número de autores aponta a origem dos recursos financeiros como uma das causas mais representativas da diversidade contábil (RODRIGUES; PEREIRA, 2004, p. 32) com tal relevância, que essa chega a ser considerada uma possível classificação dos sistemas contábeis, ou seja, uma classificação baseada em mercados de capitais, no crédito de instituições financeiras e no crédito do governo.

No Brasil, a verticalização do poder e a tendência patrimonialista (a qual prima pelo total controle dos empreendimentos) fazem com que parcerias, associações e *joint ventures* com participação não-majoritária tenham números inferiores ao potencial brasileiro (ROCHA; ALMEIDA, 2006, p. 7-37). O país, tal qual a América Latina, não tem uma cultura de investimentos em ações ou em títulos disseminada historicamente. Pelo contrário, a História apresenta fatores (tais como crises financeiras e políticas) que geraram uma desconfiança a respeito do risco em diversos tipos de investimentos. Entretanto, ao menos no Brasil, essa desconfiança vem sendo reduzida e esse cenário vem se modificando, aparentemente em decorrência de vários fatores conjuntamente.

Conforme informações contidas no sítio da Internet da Comissão de Valores Mobiliários (CVM), os brasileiros, antes da década de 60, investiam principalmente em ativos reais (imóveis), evitando aplicações em títulos públicos ou privados, e o ambiente econômico de inflação crescente, somado à interferência do governo controlando as taxas máximas de juros, não permitiam o desenvolvimento do mercado de capitais. Posteriormente, ocorreram reformas na economia nacional que fizeram essa situação se modificar, contudo:

Com o grande volume de recursos carreados para o mercado de ações, principalmente em decorrência dos incentivos fiscais criados pelo Governo Federal, houve um rápido crescimento da demanda por ações pelos investidores, sem que

houvesse aumento simultâneo de novas emissões de ações pelas empresas. Isto desencadeou o 'boom' da Bolsa do Rio de Janeiro quando, entre dezembro de 1970 e julho de 1971, houve uma forte onda especulativa e as cotações das ações não pararam de subir. [...] O movimento especulativo, conhecido como 'boom de 1971', teve curta duração, mas suas conseqüências foram vários anos de mercado deprimido, pois algumas ofertas de ações de companhias extremamente frágeis e sem qualquer compromisso com seus acionistas, ocorridas no período, geraram grandes prejuízos e mancharam de forma surpreendentemente duradoura a reputação do mercado acionário. (CVM, 2008).

No período após o *boom*, foram criados vários incentivos para o crescimento do mercado, como a isenção fiscal dos ganhos, ou abatimento de imposto pela aplicação em programas de financiamento envolvendo o BNDES, mas, ainda assim, o mercado permaneceu estagnado. Então, a reação do governo foi através da ação do poder legislativo, criando a Lei n.º 6.404/76, Lei das Sociedades Anônimas, e a Lei n.º 6.385/76, Lei do Mercado de Capitais (a qual criou a CVM e tratava da regulamentação do mercado de capitais e da fiscalização da Bolsa de Valores). Essas ações impactaram diretamente os sistemas contábeis nacionais.

Na década de 80, mais companhias abriram seu capital conseguiram captar um volume razoável de recursos através de ações, mas, ainda assim, o mercado de capitais não cresceu segundo o esperado. Apesar de uma regulamentação favorável para atrair capitais externos (Decreto-Lei n.º 1.401/76), o aguardado processo de internacionalização do mercado somente se concretizou no final dessa década. Nos meados da década de 90, houve uma aceleração do movimento de abertura da economia brasileira, aumentando o volume de investidores estrangeiros atuando no mercado de capitais brasileiro (CVM, 2008).

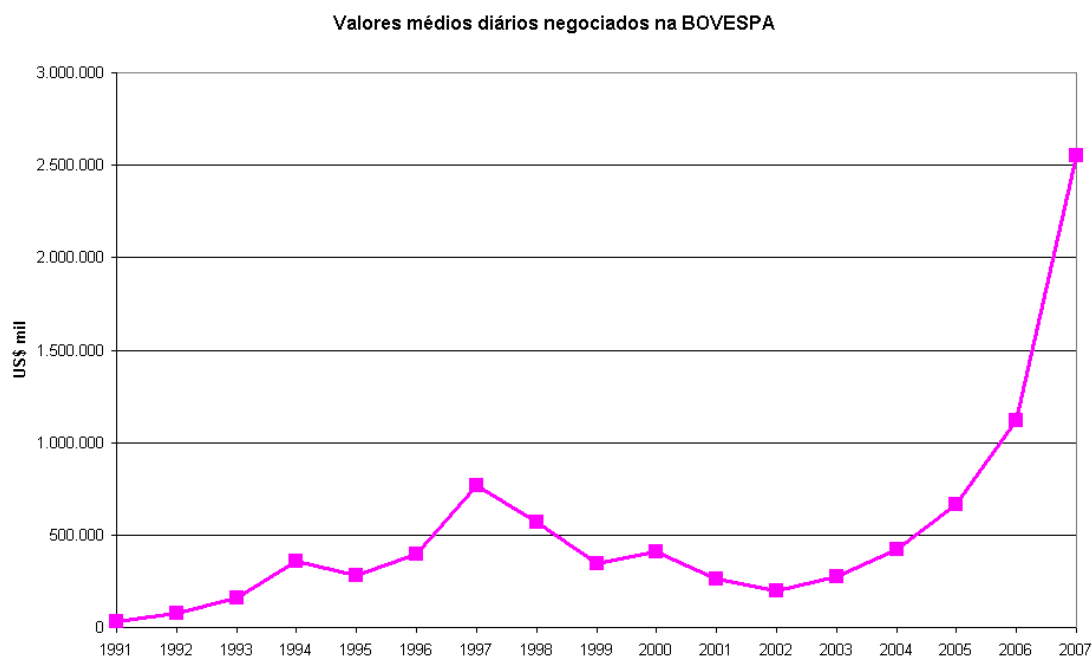
Além da participação do capital estrangeiro na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), outra evidência da participação estrangeira é o fato de algumas empresas brasileiras terem suas ações listadas em bolsas de valores estrangeiras, especialmente a de Nova Iorque. Contudo, para terem acesso a bolsas como a *New York Stock Exchange*, foram obrigadas a seguir diversas regras impostas pela *Securities and Exchange Commission* (SEC), órgão regulador do mercado de capitais norte-americano e cujas exigências afetam diretamente o sistema contábil.

Para as empresas brasileiras que desejam atrair o capital de acionistas mais exigentes, estrangeiros ou investidores institucionais brasileiros de grande porte, se faz necessário atender às demandas desses *stakeholders*. Os investidores que estão acostumados a investir em mercados com práticas mais avançadas de governança corporativa que as aplicadas no mercado brasileiro são mais exigentes do que os investidores nacionais menos experientes.

Pouca transparência nas informações das companhias, assim como a não utilização de instrumentos adequados de supervisão, influenciam na percepção de risco de tal maneira que

pode afastar os investidores, restando, para as corporações, fontes de capital com custo mais elevado. Por sua vez, ações listadas em segmentos diferenciados de governança corporativa, nas quais os riscos não ligados ao negócio são minimizados, apresentam prêmios bastante reduzidos, implicando na valorização do patrimônio dos acionistas (CVM, 2008).

Para aperfeiçoar a proteção ao investidor e melhorar as práticas de governança das empresas brasileiras, houve iniciativas institucionais e governamentais de regulamentação do mercado de capitais nos últimos anos, como a Lei n.º 10.303/01, que alterou a Lei das Sociedades Anônimas e criou o Novo Mercado, que é um “segmento de listagem destinado à negociação de ações emitidas por companhias que se comprometam, voluntariamente, com a adoção de práticas de governança corporativa adicionais em relação ao que é exigido pela legislação” (BOVESPA, 2008). Essa política, juntamente com a atual conjuntura econômica vem dando resultados. Desde 2002, o volume negociado em bolsa vem crescendo, tal qual o esperado, conforme se observa na figura 11.

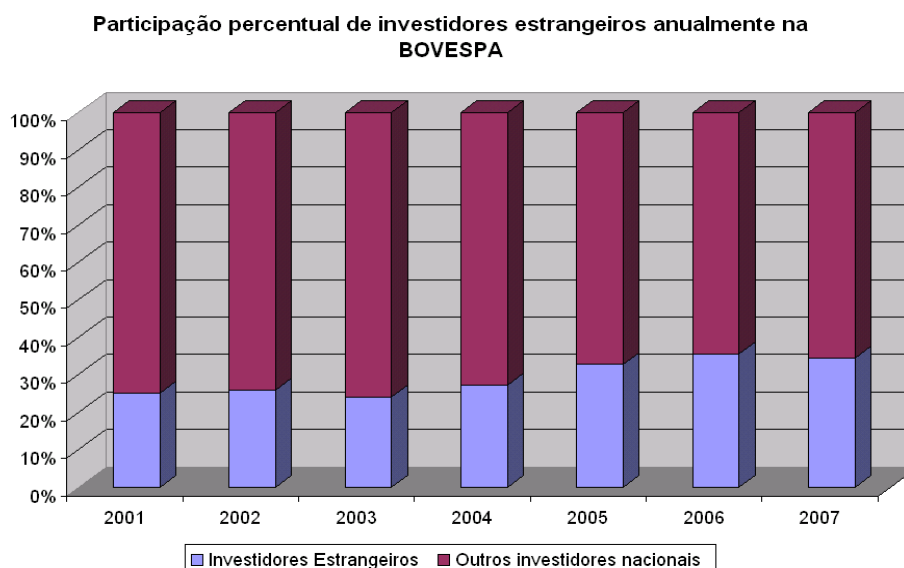


Fonte: BOVESPA (2008)

Figura 11 – Volumes médios diários negociados por mercado em dólares

“A opinião dos investidores estrangeiros é a melhor dos últimos 25 anos. A razão é simples. Melhorou a gestão macroeconômica, o ajuste externo foi profundo, há estabilidade de preços e o cenário exterior é o melhor dos últimos 50 anos” (LEME, 2007). E, conforme se

pode observar na figura 12, essa melhora reflete na participação de estrangeiros nos investimentos, os quais têm crescido, ainda que moderadamente.



Fonte: BOVESPA, participação dos investidores.

Figura 12 – Participação percentual dos investidores estrangeiros

Leme (2007) também se mostra otimista com relação ao mercado, ao acrescentar que

o Brasil usufrui o cenário de forma responsável, reduzindo a dívida pública. Melhorou muito o balanço de pagamentos. A dívida externa está quase zerada. A inflação é baixa e estável, o que leva a outro benefício – a estabilidade permite que o investidor faça planos de longo prazo. O resultado conduz a um aumento expressivo da produtividade total dos fatores, que chegou a ser negativa e hoje caminha para 2,5% a 3%. Isso leva a taxa de crescimento sustentável de 4% a 5% ao ano. Por isso, o investidor estrangeiro tem grande interesse no Brasil.

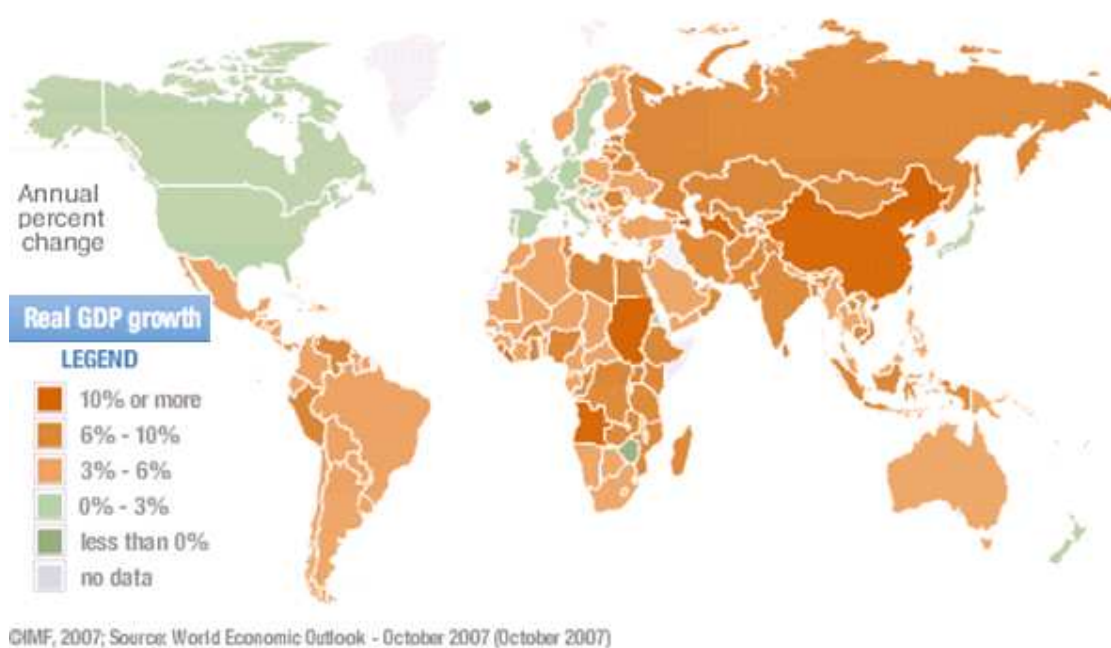
No entanto, o autor faz um comentário adicional, sobre a possibilidade de um melhor aproveitamento desse cenário favorável:

se o governo continuasse os ajustes públicos, conseguiríamos evitar cunhas como os depósitos compulsórios. Haveria uma liberação de recursos hoje seqüestrados do setor privado e explodiria a demanda primária por ações. É uma especulação. O Brasil é uma Ferrari com 500 cavalos e com o freio de mão puxado pela situação fiscal. (LEME, 2007)

Johnson (2006, p. 52) afirmou que o Brasil controlou a inflação, ganhando a confiança dos investidores internacionais, e indicando que está no caminho do crescimento sustentável. A bolsa de São Paulo é a maior da América Latina, e quebrou uma série de recordes no início de 2006, na medida em que os investidores estrangeiros continuam a investir tanto nas bolsas

quanto no mercado de débitos. O fluxo continuou, apesar de crises políticas, como a ocorrida quando se formou uma comissão parlamentar de inquérito que ficou conhecida por “CPMI do Mensalão” (Euromoney, 2006, p. 40-43).

Essas notícias, quando alinhadas, podem levar uma interpretação bastante positiva a respeito do país em futuro próximo; contudo os índices de crescimento do produto interno bruto (PIB) – em inglês, *gross domestic product* (GDP) –, se analisados comparativamente com os índices de outros países do globo, não são tão promissores. Conforme demonstrado na figura 13, nosso nível de crescimento é relativamente baixo.

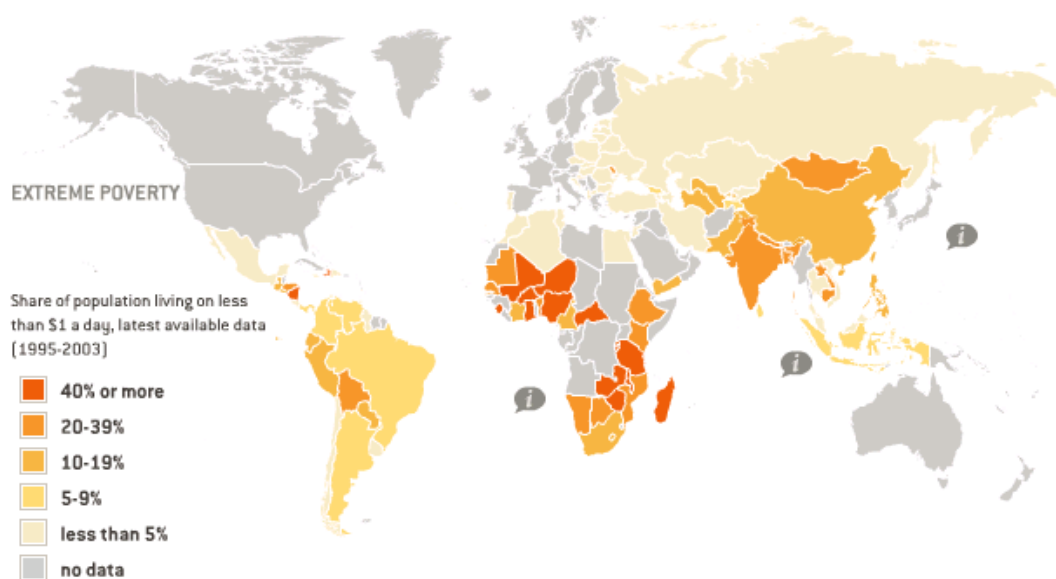


Fonte: FMI

Figura 13 – Crescimento anual dos países

Ainda que a economia esteja nesse ritmo, se desenvolvendo, os problemas não são eliminados instantaneamente, a exemplo da parcela de aproximadamente 8% da população vivendo em situação de extrema pobreza, conforme demonstrado na figura 14.

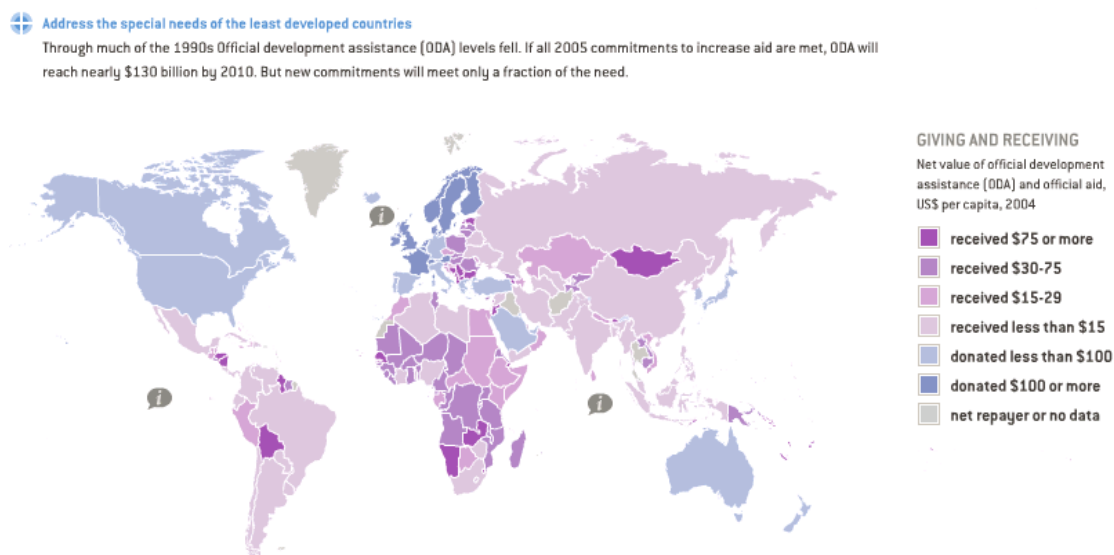
Halve, between 1990 and 2015, the proportion of people whose income is less than \$1 a day
 If current projections of economic growth are met, global poverty will fall to 10 percent by 2015.



Fonte: Worldbank

Figura 14 – Percentual da população vivendo em situação de extrema pobreza

Assim, o país ainda depende de doações de instituições voltadas ao auxílio de países menos desenvolvidos. Tal qual apresentado no sítio da Internet do Banco Mundial, o Brasil, no ano de 2004, recebeu aproximadamente dois dólares por habitante da rede *Official Development Assistance* (ODA), ou seja, é parte do grupo de países que recebe ajuda para o desenvolvimento, como se observa na figura 15, na qual, através de cores, se distinguem os países membros da OCDE que são doadores dos que são recebedores.



Fonte: Worldbank.

Figura 15 – Doações e recebimentos envolvendo a rede da ODA

O recebimento de ajuda financeira por si só não soluciona os problemas relacionados ao desenvolvimento, é necessário que esses valores sejam utilizados adequadamente, de forma eficiente e eficaz. Nesse ponto é que a contabilidade é envolvida, como integrante do sistema de controle governamental, tanto para atender às demandas internas e gerenciais do governo como também para permitir a transparência das informações para outro grupo de *stakeholders* das informações contábeis governamentais ou das organizações que fornecem ajuda financeira.

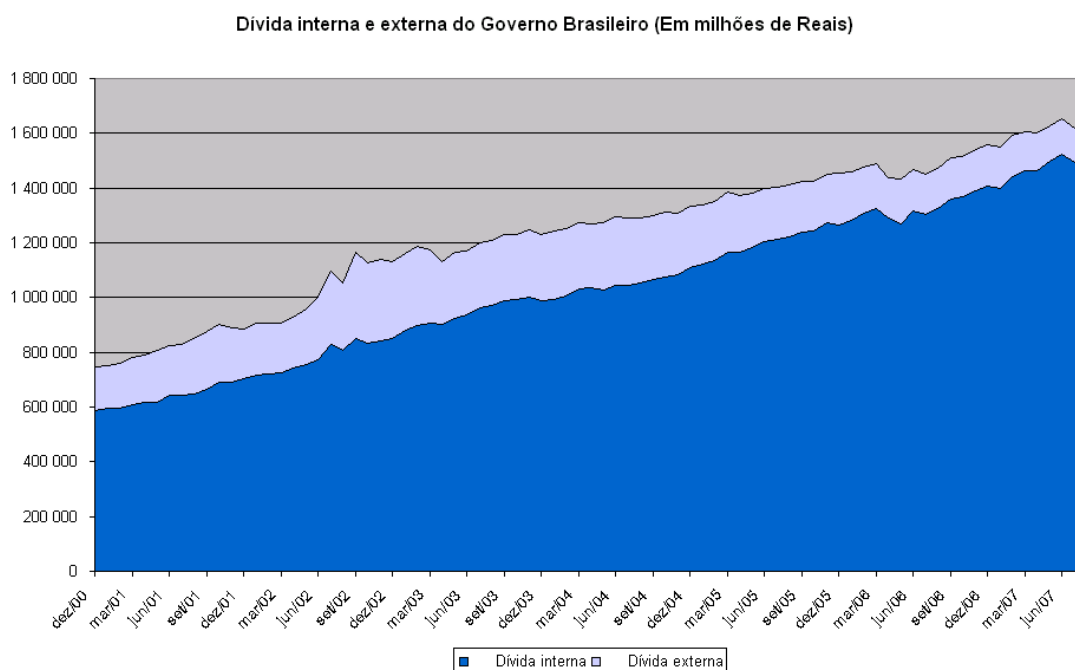
A contabilidade governamental, a exemplo do que vem ocorrendo na contabilidade empresarial, também necessita garantir a interpretação adequada de suas demonstrações, tanto no ambiente interno (nacional) quanto no externo. Um bom exemplo dessa necessidade está nos registros da dívida pública: cada um dos títulos dos subgrupos dessa dívida deve ser interpretável, assim como devem ser compreendidos os valores que os compõem. Para ilustrar esse desafio, no quadro 16, apresenta-se a complexa demonstração da dívida do governo geral (União), data-base de janeiro de 2008.

Quadro 16 – Dívida do governo geral (União).

Dívida líquida e bruta do governo geral^{1/} (R\$ milhões)	
Dívida líquida do setor público consolidado	1 140 900
Dívida líquida do governo geral	1 176 532
Dívida bruta do governo geral	1 683 589
Dívida interna	1 567 689
Dívida mobiliária do Tesouro Nacional ^{2/ 3/}	1 179 190
Dívida mobiliária em mercado	1 178 446
Dívidas securitizadas e TODA	25 516
Aplicações de entidades da administração federal ^{4/}	- 18 278
Aplicações dos governos subnacionais	- 6 493
Dívida mobiliária na carteira do BACEN	354 251
Dívida bancária do Governo Federal	2 182
Dívida assumida pela União (Lei n.º 8.727/1993)	22 028
Dívida mobiliária dos governos estaduais ^{5/}	152
Dívida bancária dos governos estaduais	6 474
Dívida bancária governos municipais	3 412
Dívida externa	115 900
Governo Federal	103 640
Governos estaduais	10 580
Governos municipais	1 680
Créditos do governo geral	- 507 057
Créditos internos	- 507 057
Disponibilidades do governo geral	- 280 338
Aplicações da Previdência Social	- 1 697
Arrecadação a recolher	- 19 561
Depósitos à vista (inclui agentes descentralizadores)	- 6 575
Disponibilidades do Governo Federal no BACEN	- 229 550
Aplicações na rede bancária (estadual)	- 22 955
Aplicações de fundos e programas financeiros	- 61 708
Créditos junto às estatais	- 18 739
Demais créditos do Governo Federal	- 19 002
Recursos do FAT na rede bancária	- 127 270
Dívida líquida do BACEN	2 604
Dívida líquida das empresas estatais	- 38 236
PIB^{6/}	2 712 289
1/ Inclui as dívidas do Governo Federal e dos governos estaduais e municipais com os demais agentes econômicos, inclusive com o BACEN.	
2/ Inclui a dívida mobiliária em mercado e os créditos securitizados, descontadas as aplicações intra e intergovernamentais em títulos públicos federais.	
3/ A dívida mobiliária do Governo Federal apresentará trajetória ascendente à medida que forem vencendo os títulos de responsabilidade do BACEN em mercado e este não puder mais emitir, de acordo com o estabelecido na Lei de Responsabilidade Fiscal.	
4/ Inclui aplicações da Previdência Social, do Fundo de Amparo ao Trabalhador e de outros fundos.	
5/ Inclui saldo da dívida mobiliária em mercado, descontadas as aplicações intergovernamentais em títulos públicos estaduais e os títulos em tesouraria.	
6/ PIB dos últimos 12 meses, a preços do mês assinalado. Deflator: IGP-DI centrado (média geométrica das variações do IGP-DI no mês e no mês seguinte).	
* Dados preliminares.	

Fonte: BACEN (Dívida do governo geral – em janeiro de 2008)

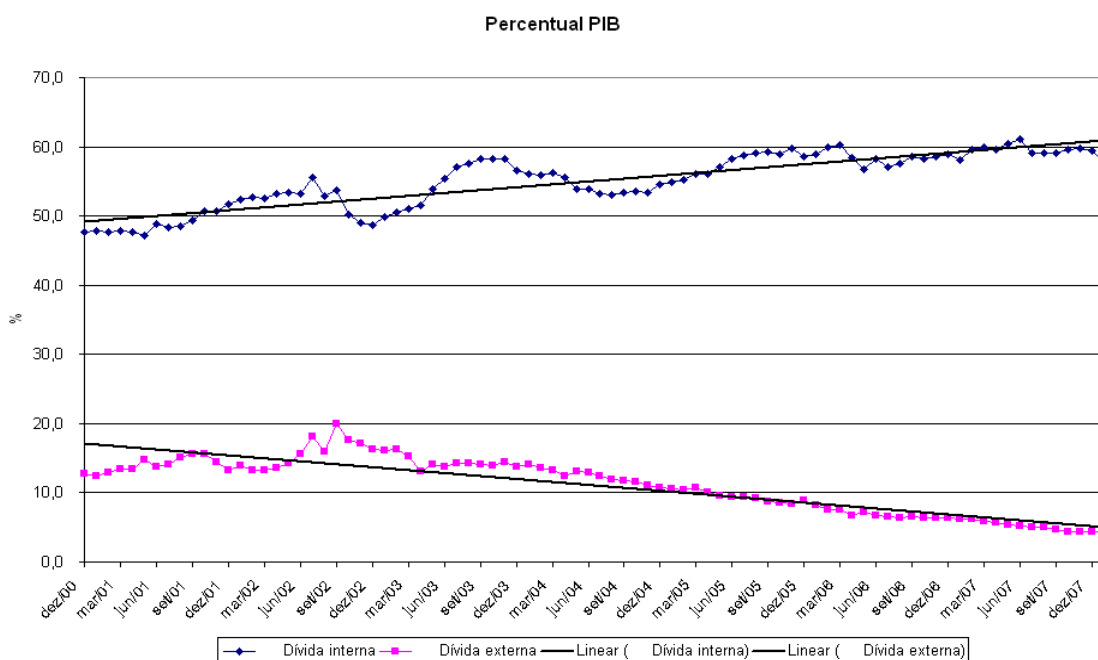
Não surpreende que a origem dos recursos financeiros seja tida como uma das causas mais representativas da diversidade contábil, afinal é natural que o sistema contábil seja aprimorado para atender às necessidades das instituições que fornecem recursos, especialmente se forem volumosos, como a dívida total da União demonstrada na figura 16 abaixo:



Fonte: Banco Central do Brasil (BACEN) - Dívida Líquida e Bruta

Figura 16 – Comportamento histórico da dívida pública interna e externa

Os fornecedores de capital podem exercer influência no caso de terem sido fornecidos recursos no passado, compondo, então, uma dívida; e influenciarão ainda mais, quando houver perspectivas futuras de recebimento. No Brasil, a relevância de valores está especialmente na dívida interna existente, a qual representa um crescente percentual do PIB, como demonstrado na figura 17 a seguir. Já a dívida externa, apresenta uma tendência de redução.



Fonte: BACEN

Figura 17 – Relação percentual entre a dívida pública e o PIB

O volume baixo de recebimento de doações estrangeiras e a redução de sua dívida externa, aliados ao crescimento econômico, demonstram uma tendência positiva, que coloca o país no grupo dos emergentes, sendo esperado que tenha possibilidades de se aproximar dos modelos de sistemas utilizado pelos países desenvolvidos.

4.2 Direcionadores da reforma

Nesta seção, busca-se demonstrar a estrutura conceitual da contabilidade, identificando instituições-chave, que atuam como direcionadoras das reformas contábeis. Em seguida, aborda-se brevemente a questão da quantidade de pesquisas acadêmicas em contabilidade voltadas para o setor público. Com a exposição dessas características, pretende-se identificar a possível relação desses grupos direcionadores nas reformas da contabilidade governamental.

4.2.1 A estrutura conceitual da contabilidade e os principais organismos reguladores

A diferença na atuação dos profissionais de contabilidade foi comentada por Vulin e Joumal (2004, p. 16), exemplificando que, em países anglo-saxões, comitês de contadores foram envolvidos na luta contra a inflação, enquanto na Europa Continental a intervenção do governo esteve mais presente.

Para Alijarde e López (2002, p. 146-151), a natureza e a extensão da profissão contábil afetam o setor público quando da existência de associações profissionais, incluindo aquelas relacionadas às funções de auditoria. Lembram ainda que a formação privada de profissionais e auditores no setor público pode ser um fator de aproximação do sistema contábil público com a contabilidade privada, tanto em países anglo-saxões quanto nos do continente europeu. Afirmam também que, em países anglo-saxões, há um grande interesse na contabilidade pública, ainda que a maioria desses profissionais tenha formação contábil privada, sendo comum encontrar associações entre a contabilidade pública e privada; enquanto nos países da Europa Continental os profissionais que atuam no setor público tradicionalmente têm formação específica no setor público e possuem pouco interesse no campo contábil privado, bem como não há associação profissional que combine os setores públicos e privados.

Dessa maneira, nos países anglo-saxões, a profissão contábil exerce uma considerável influência; enquanto nos países europeus tem um papel mais passivo – embora a influência da contabilidade privada possa ser encontrada em ambos os grupos.

A seguir, listam-se as principais instituições nacionais que emitem normas contábeis no Brasil.

(a) O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) foi criado em 1946 pelo Decreto-Lei n.º 9.295, sob a forma de autarquia especial de caráter corporativista, sem vínculo com a Administração Pública Federal. Nos termos do Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade (Resolução CFC n.º 960, de 2003) “constitui competência dos Conselhos de Contabilidade orientar, disciplinar, fiscalizar técnica e eticamente o exercício da profissão contábil em todo o território nacional”.

No exercício de suas competências, o CFC emite resoluções, dentre as quais estão aprovados os Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC) e as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC).

(b) O Instituto de Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) foi criado em 1971, a partir da fusão de dois institutos até então existentes: o Instituto dos Contadores Públicos do Brasil (ICPB), fundado em 1957, e o Instituto Brasileiro de Auditores Independentes (IBAI), fundado em 1968. Conforme informações contidas em seu sítio, essa entidade:

tem a função de discutir, desenvolver e aprimorar as questões éticas e técnicas da profissão de auditor e de contador e, ao mesmo tempo, atuar como porta-voz dessas categorias diante de organismos públicos e privados e da sociedade em geral.

Assim como o CFC, o IBRACON possui representantes nas seguintes organizações internacionais: IFAC, IASB, Comitê de Integração Latino Europa-América (CILEA), Grupo de Integração do Mercosul de Contabilidade, Economia e Administração (GIMCEA).

(c) A Comissão de Valores Mobiliários (CVM), criada através da Lei n.º 6.385 de 1976 (Lei do Mercado de Capitais), trata da regulamentação do mercado de capitais e da fiscalização da Bolsa de Valores. As determinações a respeito da normatização complementar e regulamentação atribuídas à CVM estão contidas na Lei n.º 6.404, de 1976 (Lei das S/A).

(d) O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) foi idealizado a partir da união de esforços de objetivos da Associação Brasileira das Companhias Abertas (ABRASCA), da Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais (APIMEC), da BOVESPA, do CFC, do IBRACON e da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI).

Essas instituições tornaram-se membros do CPC, formalmente criado pela Resolução CFC n.º 1.055, de 2005. Conforme seu programa de trabalho de 2007, o CPC desenvolve os estudos necessários para emitir pronunciamentos contábeis, criando minutas que ficam disponíveis em audiência pública para permitir sua discussão.

A figura do CPC já ficou registrada na Lei n.º 11.638, de 2007, a qual alterou a Lei n.º 6.385/76 (mas sua denominação não foi citada diretamente):

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

Parágrafo único: A entidade referida no caput deste artigo deverá ser majoritariamente composta por contadores, dela fazendo parte, paritariamente, representantes de entidades representativas de sociedades submetidas ao regime de elaboração de demonstrações financeiras previstas nesta Lei, de sociedades que auditam e analisam as demonstrações financeiras, do órgão federal de fiscalização do exercício da profissão contábil e de universidade ou instituto de pesquisa com reconhecida atuação na área contábil e de mercado de capitais. (Incluído pela Lei n.º 11.638, de 2007)

Diferentemente das demais instituições citadas, o CPC não emite normas contábeis, apenas pronunciamentos. Os órgãos reguladores permanecerão editando as normas brasileiras, contudo há um acordo para que o façam apenas após a emissão dos pronunciamentos do CPC.

Os PFC estão estabelecidos na Resolução CFC n.º 750, de 1993, os quais devem obrigatoriamente ser observados no exercício da profissão, constituindo condição de legitimidade das NBC. Nos termos do artigo 2º dessa resolução:

Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à ciência da contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso país. Concernem, pois, à contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades.

Os PFC definidos pelo CFC são:

- o da entidade;
- o da continuidade;
- o da oportunidade;
- o do registro pelo valor original;
- o da atualização monetária;
- o da competência; e
- o da prudência.

As NBC estabelecem regras de conduta profissional e procedimentos técnicos a serem observados em consonância com os PFC quando da realização dos trabalhos previstos na Resolução CFC n.º 560, de 1983, englobando a atuação dos profissionais de contabilidade tanto no setor privado como no público.

Conforme a Resolução CFC 751 de 1993, as NBC são de caráter obrigatório e sua inobservância por profissionais de contabilidade constituem uma infração disciplinar sujeita a penalidades, que podem até mesmo acarretar na suspensão do exercício profissional.

As NBC são classificadas em profissionais (NBC-P), estabelecendo regras de exercício profissional, e técnicas (NBC-T) estabelecendo conceitos doutrinários, regras e procedimentos aplicados. Também emite interpretações técnicas (IT) para esclarecer entendimentos sobre as NBC e comunicados técnicos (CT), nos casos de esclarecimentos de caráter transitório.

Através da Resolução CFC n.º 1.028, de 2005, foi realizada a alteração na estrutura das NBC-T para incluir especificidades do setor público, criando assim a NBC-T 16, chamada “Aspectos contábeis específicos da gestão governamental”. Essa norma estabelece

procedimentos de registro e elaboração de demonstrações contábeis aplicáveis à gestão governamental.

Os esforços do CFC pela convergência para os padrões internacionais de Contabilidade específicos para o setor público se deram através da criação e atuação de um grupo de estudos voltado para a área pública, denominado Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), o qual ficou responsável pela discussão e elaboração do conjunto da NBC-T 16, cujos temas - enumerados no quadro 17 - permaneceram em audiência pública, para recebimento de críticas e sugestões, até o dia 24 de março de 2008. Essas NBC-T, durante a elaboração desta pesquisa, vêm sendo discutidas em seminários realizados pelo CFC, os quais, no todo, devem compor um conjunto de cinco eventos regionais e um nacional, no decorrer do ano de 2008. Até o encerramento deste estudo, ainda não haviam sido emitidos os pronunciamentos conclusivos.

Quadro 17 – NBC-T específica para o setor governamental

NBC-T 16 - Aspectos Contábeis Específicos da Gestão Governamental
16.1 - Conceituação e objetivos
16.2 - Patrimônio e sistemas contábeis
16.3 - Planejamento e seus instrumentos
16.4 - Transações governamentais
16.5 - Registro contábil
16.6 - Demonstrações contábeis
16.7 - Consolidação das demonstrações contábeis
16.8 - Controle interno
16.9 - Reavaliação e depreciação dos bens públicos
16.10 - Avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público

Fonte: Resolução CFC n.º 751, de 1993.

Conforme declarações da presidente do CFC sobre a audiência pública das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público:

Para a consecução efetiva desse objetivo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) contou com a participação de doutores, mestres e profissionais com notória experiência, oriundos de entidades como a Secretaria do Tesouro Nacional (STN), Tribunais de Contas, Universidades, entidades paraestatais e Governos Federal, Estadual e Municipal. [...]

Ao propor a metodologia para produção das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) considera o acúmulo histórico da prática contábil nessa área, as pesquisas desenvolvidas, a legislação aplicável no Brasil, as Normas Brasileiras de Contabilidade já existentes e as normas da *International Federation of Accountants* (IFAC), denominadas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), com o intuito de produzir um conjunto de normas que propicie impactos positivos na transparência e, especialmente, no controle social. (BUGARIM, 2008)

Então, por um lado, a Lei n.º 4320/76 está carente de reforma, estando evidentemente caduca diante dos padrões que vêm se consolidando internacionalmente (os IPSAS), e, por outro lado, como pode ser observado no pronunciamento da presidente do CFC, a elaboração das normas contábeis específicas para o setor público está alinhada com a tendência de harmonização internacional, tal qual fica evidenciado através dos seguintes fatos:

- publicação da resolução CFC n.º. 1.106, de 2007, a qual estabelece que as Normas Brasileiras de Contabilidade (NBCs) editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) deverão seguir os mesmos padrões de elaboração e estilo utilizados nas normas internacionais; e
- criação do Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Resolução CFC n.º. 1.103 de 2007), composto pelo CFC, IBRACON, CVM e BACEN, ao qual compete identificar e monitorar as ações para viabilizar a convergência das normas contábeis e de auditoria, a partir das NBC, dos pronunciamentos editados pelo CPC, IBRACON ou outros órgãos reguladores, com vistas ao seu alinhamento aos padrões internacionais de Contabilidade emitidos pelo IASB, às normas internacionais de auditoria e asseguuração emitidas pela IFAC e às melhores práticas internacionais; tendo como objetivo a realização de uma “reforma contábil e de auditoria que resulte numa maior transparência das informações financeiras” e no “aprimoramento das práticas profissionais, levando-se sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira com os padrões internacionais”. (CFC N.º. 1.103-2007)

4.2.2 O ensino superior em Ciências Contábeis

A implementação e o cumprimento de um conjunto de padrões internacionais requer profissionais de contabilidade bem treinados, de acordo com Chand (2005, p. 217), corroborando o pensamento de Lüder.

Para se ter uma visão da qualificação do profissional de contabilidade, optou-se por pesquisar como está a avaliação da formação desses profissionais no nível de graduação.

No Brasil, as universidades e os centros universitários possuem autonomia para criar e extinguir cursos, enquanto as demais instituições de educação superior somente o fazem

mediante autorização do Ministério da Educação (MEC); contudo é necessário manter um bom nível de avaliação dos cursos. Com base no resultado das avaliações da situação legal dos cursos, feitas pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira (INEP), as instituições podem perder a competência para outorgar diplomas caso obtenham três conceitos D ou E consecutivos no Exame Nacional de Cursos, somados à condição insuficiente do corpo docente na Avaliação das Condições de Ensino.

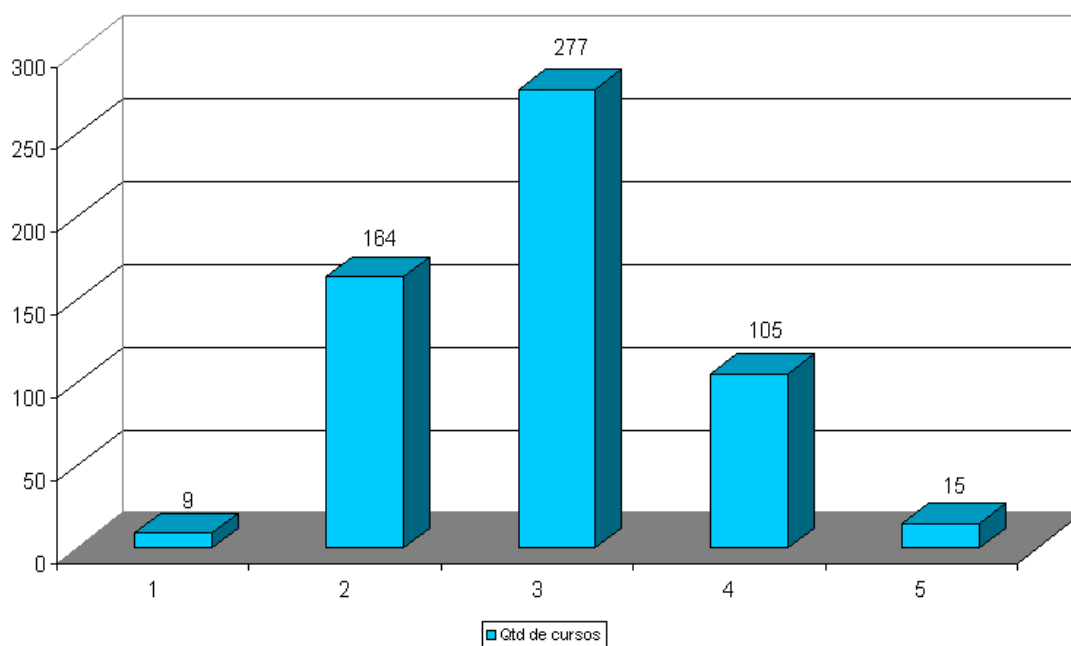
A educação superior é organizada obedecendo aos princípios constitucionais e à Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), sendo dividida em dois sistemas: federal e estadual. O sistema federal está sob a autoridade do MEC e do Conselho Nacional de Educação (CNE) e os sistemas estaduais pelas Secretarias de Estado e Conselhos Estaduais de Educação (CEEs).

O sistema federal exerce sua autoridade sobre todas as instituições privadas e sobre a rede de universidades e demais escolas federais, enquanto os sistemas estaduais compreendem as instituições de educação superior públicas estaduais e municipais, mas, geralmente, tendem a aderir às iniciativas do MEC, como à avaliação dos cursos e das instituições do INEP.

Conforme o censo de educação superior, realizado pelo INEP, no Brasil, 4% das matrículas realizadas em 2006 foram realizadas em cursos de Ciências Contábeis, o que equivale a aproximadamente 180 mil novos alunos. Nesse mesmo ano, em torno 30 mil alunos concluíram a graduação em ciências contábeis (o que representou também 4% dos alunos de todos os cursos). Desse novo contingente de contadores, apenas 20% eram oriundos das instituições públicas.

Um dos itens constantes da avaliação do ensino superior é o Indicador de Diferença entre os Desempenhos Observado e Esperado (IDD) cujo propósito é o de trazer às instituições informações comparativas dos desempenhos de seus estudantes concluintes em relação aos resultados obtidos, em média, pelos ingressantes. Os resultados das instituições são apresentados em cinco categorias, de 1 a 5, sendo que 1 é o resultado mais baixo e 5 é o melhor resultado possível. O conceito IDD das instituições de ensino superior, em 2006, demonstra uma situação na qual o conhecimento obtido pelos alunos durante o curso, somente em poucas IES é considerado de alto nível (categorias 4 e 5), como se pode observar na figura 18, a seguir.

Cursos de Ciências Contábeis avaliados conforme IDD



Fonte: INEP – Resultado ENADE 2006

Figura 18 – IDD das instituições de ensino superior em Ciências Contábeis

Também conforme o relatório síntese do Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE, 2006, p. 83), os cursos de Ciências Contábeis das instituições estaduais e federais tiveram desempenho superior aos cursos de instituições municipais e privadas. Além disso, não houve cursos avaliados com conceito mínimo e, dentre os quinze cursos avaliados com conceito máximo no país, nove são de instituições federais, quatro são de instituições estaduais e apenas dois vinculados a instituições privadas.

Além da avaliação das instituições através da aplicação de provas para os alunos, o ENADE também realiza pesquisas sobre o alunado, como por exemplo, sobre o perfil dos alunos, incluindo suas características sócio-econômicas, pesquisa sobre as fontes de informação e de pesquisa, sobre o hábito de estudo e sobre a participação em atividades acadêmicas extraclasse. Com base nos resultados dessas pesquisas, pode-se avaliar o perfil do profissional que está ingressando nos cursos e que está se formando, bem como diagnosticar a qualidade pedagógica dos cursos. É o que se observa nos comentários a respeito do perfil dos alunos e dos indícios de deficiências nas instituições de ensino superior (IES) nos cursos de Ciências Contábeis, conforme relatório síntese do ENADE (2006, p. 89, 95, 96):

- 61,1% dos alunos concluintes declararam não ter participado de nenhuma das atividades acadêmicas extraclasse durante sua graduação, diagnosticando a

necessidade das IES promoverem um maior investimento nas atividades de pesquisa, extensão e monitoria;

- 66% dos alunos concluintes afirmaram nunca ter participado de projetos de pesquisa ou atividades de iniciação científica. Considerando que os pilares da Educação Superior estão baseados na sinergia das atividades de ensino, pesquisa e extensão, este é um percentual preocupante;
- Apenas 13,2% dos alunos concluintes não trabalham, sendo esse número um pouco maior entre os ingressantes (17,3%). A participação no mercado de trabalho faz com que 57,7% apontem não depender mais da família, sendo independentes financeiramente.

Esses dados apresentados apontam para um quadro de profissionais de contabilidade em plena expansão, contudo deixa dúvidas quanto à adequada formação daqueles que estão deixando para trás a sala de aula dos cursos de graduação e ingressando no mercado de trabalho. A dúvida que paira sobre o adequado aproveitamento do período da graduação se faz devido ao alto número de alunos concluintes que declararam nunca ter participado de projetos de pesquisa ou atividades de iniciação científica, junto com a também alta incidência de alunos que afirmam não ter participado de nenhuma das atividades acadêmicas extraclasse durante sua graduação. Somado a esses fatores, ainda há duas outras questões que podem ser relevantes na formação desses profissionais: mais de 80% dos alunos trabalham, mesmo quando estão ingressando no curso de graduação; além disso, os cursos das instituições públicas foram os que obtiveram as maiores avaliações, contudo essas instituições são responsáveis por apenas 20% dos alunos concluintes, enquanto os outros 80% são oriundos de instituições privadas que tiveram avaliações piores – por exemplo, 32% tiraram conceito 2.

Esta breve análise da formação de profissionais em Ciências Contábeis apresenta indícios de falhas no sistema de ensino na graduação. No cenário atual, diante da eminência da implementação de um conjunto de padrões internacionais, situação que requer profissionais de contabilidade bem treinados, essas dificuldades apontadas se convertem numa ampliação dos desafios da área.

4.2.3 A pesquisas em contabilidade voltadas para o setor público

Durante o *VIII Encontro do Mestrado em Ciências Contábeis*, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), sobre o tema “A contabilidade no século XXI: os desafios da inserção profissional e acadêmica”, ocorrido em novembro de 2006, algumas apresentações foram voltadas para a questão acadêmica no Brasil.

Tomás de Aquino Guimarães, coordenador da Comissão de Avaliação da Capes na área de Contabilidade, Administração e Turismo, durante os anos de 2005 a 2007, falou sobre o papel da pós-graduação na formação profissional dos contadores, tendo lamentado a carência de mestres e doutores no campo: “Hoje a proporção de pessoas com doutorado, em relação ao total de contadores, é de cerca de um para 2 mil”. (CGM, 2006, p. 7)

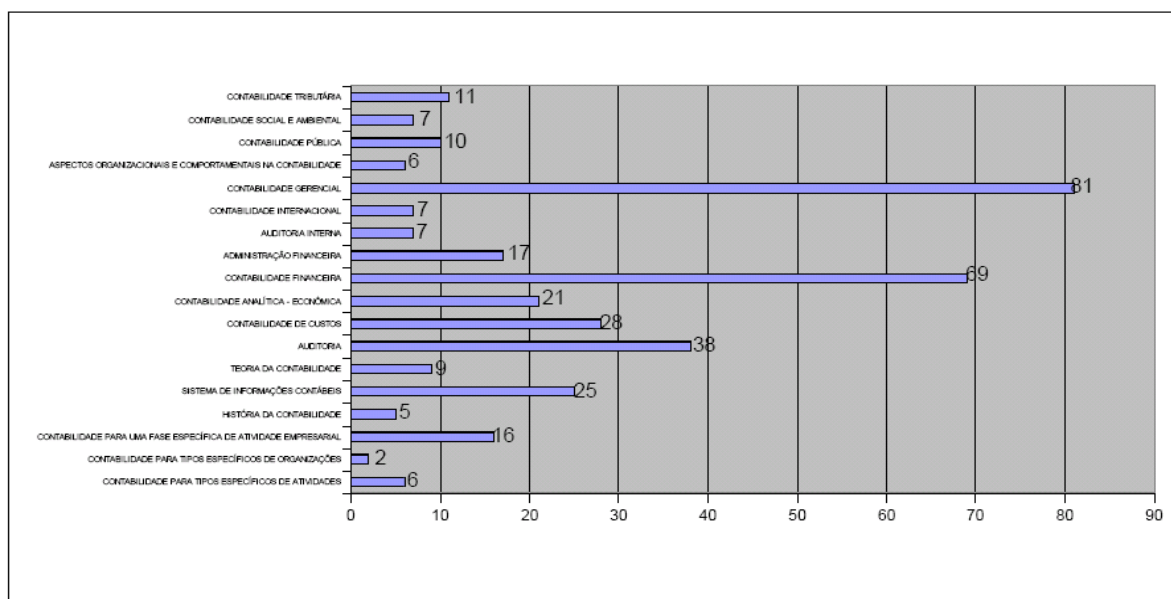
Nesse mesmo encontro, Ilse Maria Beuren, coordenadora do mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (FURB) também foi palestrante e revelou dados importantes em relação a essa questão:

Apesar do número elevado de cursos, a professora da FURB revelou que desde 2005 a pontuação dos trabalhos apresentados em eventos está caindo: o Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração (Enanpad) e o Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade são os únicos eventos da área classificados com conceito A, enquanto o Congresso Brasileiro de Custos recebeu conceito B.

Além disso, dos cinco periódicos nacionais classificados pela Capes, a Revista de Contabilidade & Finanças, da FEA/USP, é a única com conceito A. Segundo Ilse, os trabalhos sobre Ciências Contábeis publicados no Brasil se dividem nas seguintes categorias: estudo de caso, levantamento, pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, proposta de modelo empírico, pesquisa ação e experimental. Em linhas gerais, ela considera que houve um avanço nos estudos da contabilidade no Brasil impulsionado pelos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis. (CGM, 2006, p. 7)

A pesquisa acadêmica em Contabilidade, embora esteja avançando, necessita ser aprimorada. Conforme demonstra a figura 19, apresentada por Riccio *et alli* (1999), das 386 dissertações de mestrado e teses de doutorado desenvolvidas no Brasil, em Contabilidade, até o ano de 1999, apenas dez eram voltadas para o setor público, o que inicialmente pode indicar uma carência de pesquisas em contabilidade pública, contudo durante os anos seguintes, esse número cresceu, alcançando, até agosto de 2004, vinte e três pesquisas em contabilidade pública, dentre 960 trabalhos (RICCIO; SAKATA, 2004).

PESQUISA DE CONTABILIDADE POR CLASSIFICAÇÃO TEMÁTICA - TOTAL



Fonte Riccio *et alli* (1999).

Figura 19 – Classificação temática das pesquisas em Contabilidade

4.3 Fatores políticos promotores da reforma

Nesta seção busca-se identificar, ainda que parcialmente, a estrutura política de promotores das reformas contábeis e a maneira como atuam esses promotores institucionais nas reformas da contabilidade governamental.

Para Iudícibus (2004, p. 40), a atuação dos órgãos governamentais brasileiros na área da normatização contábil foi resultado da inoperância, no passado, das entidades de auto-regulação profissional, mas esse fato por si só não resultou em normas inadequadas. A qualidade das normas contábeis emitidas no Brasil editadas por órgãos do governo é paradoxal, sendo “claramente superior [...] à qualidade média atual dos profissionais que têm de implementar estas normas.” O autor entende que “isso, entretanto, representa também um bom sinal, ou seja, existem contadores altamente qualificados, capazes de editar normas bastante razoáveis ou influenciá-las”.

A relevância da legislação na contabilidade pode ser percebida analisando o quadro 18, o qual apresenta as principais regulamentações contábeis nos setores públicos e privados.

Quadro 18 – A evolução das principais regulamentações da contabilidade no Brasil

Contabilidade Pública	Contabilidade Privada
<p>1808 – Criação do Erário Régio (por D. João VI – com partidas dobradas)</p> <p>1922 – Decreto Legislativo n.º 4.536 – Código de Contabilidade Pública da União Decreto Legislativo n.º 4.536 – Regulamento de Contabilidade Pública</p> <p>1931 – Decreto n.º 20.158 (regulamenta a profissão de contador)</p> <p>1939 – Decreto-lei n.º 1804 – Normas orçamentárias, financeiras e de contabilidade para os estados e municípios.</p> <p>1940 – Decreto-lei n.º 2416 – Codificação das normas financeiras para os estados e municípios.</p> <p>1946 – Decreto-lei n.º 9.295 – Criação do Conselho Federal (e Regionais) de Contabilidade</p> <p>1964 – Lei n.º 4.320 – Normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.</p> <p>1967 – Decreto-lei n.º 200 – Organização da Administração Federal e Diretrizes para a Reforma Administrativa</p> <p>1981 – Resolução CFC n.º 529/81 – Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC), e define as Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC – como um corpo de doutrina contábil.</p>	<p>1850 – Código Comercial</p> <p>1916 – Código Civil</p> <p>1940 – Decreto-lei n.º 2.627 – Sobre as sociedades por ações.</p> <p>1965 – Lei n.º 4728 – Regulamenta o mercado de capitais</p> <p>1972 – Circular n.º 178/BACEN – Registro dos auditores independentes no BACEN. Circular n.º 179/BACEN– Definiu o primeiro conjunto de normas contábeis no Brasil (os Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos) e estabeleceu regras para a profissão de auditor.</p> <p>Resolução n.º 220 BACEN – Normas Contábeis e de Elaboração de Balanços</p> <p>Resolução CFC n.º 321 – Aprovou as Normas e os Procedimentos de Auditoria</p> <p>1976 – Lei 6.404 – Sobre as Sociedades por ações</p> <p>1981 – Resolução CFC n.º 529 – Normas Brasileiras de Contabilidade</p> <p>Resolução CFC n.º 530 – Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)</p>

Contabilidade Pública	Contabilidade Privada
<p>1988 – Constituição Federal – Institui o Plano Plurianual (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e unifica os orçamentos anuais (Fiscal, Seguridade Social e de Investimento das Estatais) no Orçamento Geral da União. Impõe um sistema de controle interno integrado entre os Poderes com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no PPA e a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União. Exige, ademais, a comprovação da legalidade e a avaliação dos resultados quanto à eficácia e à eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial.</p> <p>2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal Decreto n.º 3.589 – Atribui à Secretaria do Tesouro Nacional (STN) competência para definir e normatizar os procedimentos: atinentes às operações de contabilidade da Administração Pública Federal; relacionados com a integração dos dados dos estados, municípios e Distrito Federal e consolidação para elaboração do Balanço do Setor Público Nacional.</p> <p>2007 – Resolução CFC n.º 1.111/07 – interpretação dos Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do setor público.</p>	<p>1993 – Resolução CFC n.º 750 – Princípios Fundamentais de Contabilidade (PFC)</p> <p>1994 – Resolução CFC n.º 774 – Apêndice dos PFC (comentários aos PFC)</p> <p>1995 – Lei n.º 9.249 – Proíbe a correção monetária do Ativo Permanente e Patrimônio Líquido</p> <p>2002 – Novo Código Civil</p> <p>2007 – Instrução CVM n.º 457 – Demonstrações financeiras consolidadas, com base no padrão contábil internacional do IASB, obrigatório para empresas abertas, a partir de 2010.</p> <p>Lei n.º 11.638 – Altera Lei n.º 6.404/76 – Sociedades Anônimas (detalhada nesta seção)</p>

Fonte: Elaborado a partir do quadro apresentado no I Seminário Internacional de Contabilidade Pública, Brasília, 26 a 28/11/2007, por Lino Martins da Silva.

No setor privado o principal parâmetro das normas contábeis é a Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a qual dispõe sobre as sociedades por ações, mas que também serve de referência para as demais instituições privadas. Nessa lei são feitas diversas determinações a respeito da normatização complementar e da regulamentação atribuída à CVM, criada através de uma lei contemporânea àquela, a Lei n.º 6.385, de 07 de dezembro de 1976. Ambas as Leis n.º 6.404/76 e n.º 6.385/76 sofreram alterações no decorrer dos anos (tal como a Lei n.º 10.303/2001), tendo sido atualizadas recentemente pela Lei n.º 11.638/2007, que imprimiu relevantes mudanças, claramente influenciadas pela tendência à harmonização na contabilidade das sociedades anônimas, tais como:

- modificação do conjunto das demonstrações financeiras apresentadas, excluindo a Demonstração de Origem e Aplicação de Recursos (DOAR) e incluindo a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) e a Demonstração do Valor Adicionado (DVA);
- possibilidade da manutenção de uma escrituração para finalidades fiscais, a qual seja complementada para atender os preceitos da legislação comercial, da própria Lei n.º 6.404/76 e dos Princípios Contábeis;
- estabelecimento da consonância das normas da CVM (para as companhias abertas) com as normas de padrões internacionais adotadas nos principais mercados de valores mobiliários; e
- alteração de critérios de avaliação de itens patrimoniais.

No setor governamental, as principais leis que regulam a contabilidade são a Lei n.º 4.320, de 1964, a Lei de Responsabilidade Fiscal e Lei Complementar n.º 101, de 2000. No entanto, a Lei n.º 4.320/64 é carente de reformas, tal qual descrito por Galvão (2007):

a difícil reforma da lei das normas gerais orçamentárias (Lei n.º 4.320, de 17 de março de 1964) pode começar pela mudança das regras da contabilidade pública, aproximando o regime público ao das empresas. Dessa maneira, o secretário-executivo do Ministério da Fazenda, Nelson Machado, defende a migração do regime de competência ajustada para algo próximo da competência plena. Por esse caminho, [...] as contas públicas ficam mais compreensíveis.

Machado esclarece que essa não é a posição do governo porque as equipes encarregadas de repensar todo o sistema orçamentário, nos ministérios da Fazenda e do Planejamento, não concluíram seus trabalhos. 'Estamos amarrados à Lei 4.320 de 1964, debatida nos anos 50 a partir da reforma das normas americanas nos anos 40. Temos de evoluir para modelos mais próximos do regime de competência plena, como a Europa já fez', diz.

O secretário afirma que a maior diferença entre as contabilidades privada e pública é a rigidez dos sistemas orçamentário, financeiro, patrimonial e de compensações.

A mudança mais recente, e relevante, ocorrida na legislação envolvendo aspectos da contabilidade pública foi a LRF, que estabeleceu normas de finanças públicas voltadas para a

responsabilidade na gestão fiscal, mas, de fato, contabilidade pública continua regida por uma lei anterior à Constituição Federal e às mudanças decorrentes desta.

A LRF estabeleceu que:

Art. 67. O acompanhamento e a avaliação, de forma permanente, da política e da operacionalidade da gestão fiscal serão realizados por conselho de gestão fiscal, constituído por representantes de todos os Poderes e esferas de Governo, do Ministério Público e de entidades técnicas representativas da sociedade, visando a:

I - harmonização e coordenação entre os entes da Federação;

II - disseminação de práticas que resultem em maior eficiência na alocação e execução do gasto público, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência da gestão fiscal;

III - adoção de normas de consolidação das contas públicas, padronização das prestações de contas e dos relatórios e demonstrativos de gestão fiscal de que trata esta Lei Complementar, normas e padrões mais simples para os pequenos Municípios, bem como outros, necessários ao controle social;

IV - divulgação de análises, estudos e diagnósticos. [...]

§ 2º Esta Lei disporá sobre a composição e a forma de funcionamento do conselho.

Entretanto, enquanto a citada lei não é criada, conforme o parágrafo 2º do artigo, o artigo 50 da LRF estabelece que “a edição de normas gerais para consolidação das contas públicas caberá ao órgão central de contabilidade da União, enquanto não implantado o conselho de que trata o art. 67.” Conseqüentemente, a contabilidade pública vem sendo regulada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), com base nesses artigos, somando-se a isso às atribuições estabelecidas no Decreto n.º 3.589 (que dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal, definindo as atribuições da STN):

Art. 4º Integram o Sistema de Contabilidade Federal:

I - como órgão central, a Secretaria do Tesouro Nacional do Ministério da Fazenda;
[...]

Art. 5º Compete ao órgão central do Sistema de Contabilidade Federal:

[...]

II - manter e aprimorar o Plano de Contas Único da União e o processo de registro padronizado dos atos e fatos da administração pública;

[...]

V - definir procedimentos relacionados com a integração dos dados dos balancetes dos estados, municípios e Distrito Federal e dos órgãos não-integrantes do SIAFI.

Passados oito anos da emissão da LRF, o conselho de gestão fiscal não foi constituído. Conseqüentemente, tarefas como (1) o acompanhamento e a avaliação da operacionalidade da gestão fiscal, (2) a harmonização e a coordenação entre os entes da Federação, (3) a disseminação de práticas que resultem em eficiência da gestão fiscal na execução de gastos, na arrecadação de receitas, no controle do endividamento e na transparência – todas essas tarefas deveriam ser tomadas pelo órgão colegiado, porém acabam por serem mantidas sob a égide de um único órgão federal.

Em decorrência da atribuição da STN de emissão de normas gerais para consolidação das contas públicas, prevista na LRF, boa parte da regulamentação da contabilidade pública nacional vem sendo realizada através de portarias da STN. Os temas dessas portarias não são limitados aos procedimentos de elaboração de relatórios da gestão fiscal, uma vez que tratam inclusive de questões essencialmente de conceituação contábil, tal como a aprovação de manuais de procedimentos sobre receitas e despesas públicas, aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Para Lüder, os membros do legislativo, em geral, não influenciam tanto nesse aspecto, a menos que seja um poder legislativo forte. Considerando o número de escândalos recentes envolvendo membros do poder legislativo, e também o crescente volume de medidas provisórias editadas, demonstrando a invasão feita pelo poder executivo na atribuição do poder legislativo, o legislativo brasileiro não parece forte.

Ainda assim, há ao menos um aspecto da contabilidade governamental no qual o poder legislativo exerce uma considerável influência: o orçamento.

O orçamento brasileiro é um instrumento legislativo autorizativo, o que significa dizer que, salvo em situações de exceção descritas na lei, sem a sua aprovação o poder executivo não pode executar nem realizar despesas ou arrecadar receitas. Nesse tipo de orçamento, quando o poder executivo não realiza despesas aprovadas no orçamento, não ocorre necessariamente uma ilegalidade. Nesse formato de orçamento, o Executivo pode contingenciar verbas, realizar cortes, não executar a programação aprovada ou executá-la parcialmente, sem sequer comunicar ao Congresso Nacional, funcionando como uma declaração de intenções do executivo com o aval do legislativo. Entretanto, há uma Proposta de Emenda à Constituição (PEC n.º 565, de 2006) tramitando nas comissões do senado, que pretende mudar a essência da função do orçamento. Com essa PEC pretende-se que o orçamento seja impositivo, o que significa dizer que, caso seja aprovada, o orçamento tornar-se-á uma peça de planejamento com obrigatoriedade de execução. Essa alteração é apenas um tópico dentre outros tantos assuntos (alguns com reformas substanciais), que se discutem há vários anos.

5 A ADOÇÃO DE PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO DA IFAC OU O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA

Neste capítulo é explicitado como se iniciou o processo de harmonização contábil, sendo dada uma atenção especial para os processos protagonizados pelo IASC ou IASB no setor privado e pela IFAC no setor público. O enfoque do setor privado é também apresentado em virtude do relacionamento existente entre esses processos.

A contabilidade tem como finalidade prover informações úteis para a tomada de decisões econômicas, entretanto, com o decorrer do tempo, modificam-se os tipos de usuários das informações contábeis, assim como suas demandas (IUDÍCIBUS, 2004, p. 22). Com essas constantes modificações, alcançar essa finalidade torna-se um desafio permanente.

As mudanças ocorridas na sociedade fizeram com que os usuários da informação contábil não mais se limitassem a um determinado país e, por conseguinte, surgiram demandas internacionais para a contabilidade. Para que essas demandas sejam adequadamente supridas, se faz necessário utilizar um protocolo de comunicação que permita a adequada interpretação das informações fornecidas. Na tentativa de criar esse protocolo internacional da contabilidade, surgiram direcionamentos distintos: a busca pela convergência para um único conjunto de padrões contábeis ou, uma opção um pouco mais flexível, uma aproximação dos modelos de contabilidade a um padrão internacional, contudo resguardando as peculiaridades locais.

Algumas das denominações dadas a esses processos foram *harmonization*, *convergence* e *standartization*. O primeiro termo é traduzido como harmonização, o segundo como convergência e o último pode ser traduzido livremente como normatização ou padronização, termos que conotam diferentes compreensões, podendo ser interpretados como uma norma com força de lei ou como a expressão de uma idéia de um padrão de qualidade.

Harmonização contábil internacional ou convergência definem um processo de aumento da comparabilidade das práticas contábeis, fixando limites para seus graus de variação; enquanto *standardization* parece insinuar a imposição de um conjunto rígido e estreito de regras. Entretanto, em contabilidade, essas duas palavras têm se tornado termos técnicos aproximados, não se podendo confiar na diferença original de seus significados.

Uma outra distinção é a associação da harmonização às regras (*de jure*) ou a procedimentos (de fato), sendo a última mais útil para os objetivos aqui propostos. Nobes e Parker (2006, p. 75) lembram que, a princípio, pode haver a harmonização, ou convergência,

sem a padronização (necessidades levam à harmonização ou convergência, sem que sejam emitidos padrões ou normas) e vice-versa (normas são emitidas, mas não são cumpridas).

Diante disso, neste trabalho, o termo *standardization* é traduzido como padronização e *standard* como padrão e, em contraposição, considerar-se-ão as palavras harmonização ou convergência como termos técnicos concebidos para definir os esforços para a redução da diversidade contábil. Tal qual descrito por Alijarde e López (2002, p. 151), harmonizar a contabilidade internacional garante que a informação contábil seja comparável pela redução da diversidade contábil. Ou, como afirmam Rodrigues e Pereira (2004, p. 133), harmonizar não significa normas iguais em diferentes países, mas, sim, uma redução da diversidade mantendo uma flexibilidade relativa e permitindo uma comparabilidade melhor, podendo até se estabelecerem limites nas variações.

O argumento usado para essa harmonização no setor privado, fundamentalmente uma consequência da globalização dos mercados, não pode ser usado propriamente no setor público. Contudo, é um equívoco considerar que seja desnecessária a harmonização contábil do setor público em decorrência deste não ser diretamente afetado pelos problemas enfrentados na iniciativa privada, tais como os relacionados às multinacionais e às bolsas de valores. No setor público, também há razões para a harmonização (ALIJARDE; LÓPEZ. 2002, p. 145).

Ao estudar países da Comunidade Econômica Européia, hoje integrantes da União Européia (UE), Lüder (1988, p. 82-104) descreveu que a harmonização transnacional da contabilidade pública traria os seguintes benefícios:

- a necessidade de se estabelecer comparações entre os diferentes países;
- a necessidade de se consolidar as demonstrações financeiras do grupo, no caso da UE, para apresentar a situação financeira do grupo;
- a necessidade de se garantir tratamento igualitário aos países, controlando uniformemente as contribuições e os subsídios realizados por intermédio de fundos internacionais, aprimorando a *accountability*.

As razões para a harmonização contábil no setor público e seus benefícios para os países em geral, independente de fazerem parte da UE, foram descritas por Alijarde e López (2002, p. 151) e por Benito *et alli* (2007, p. 293-295):

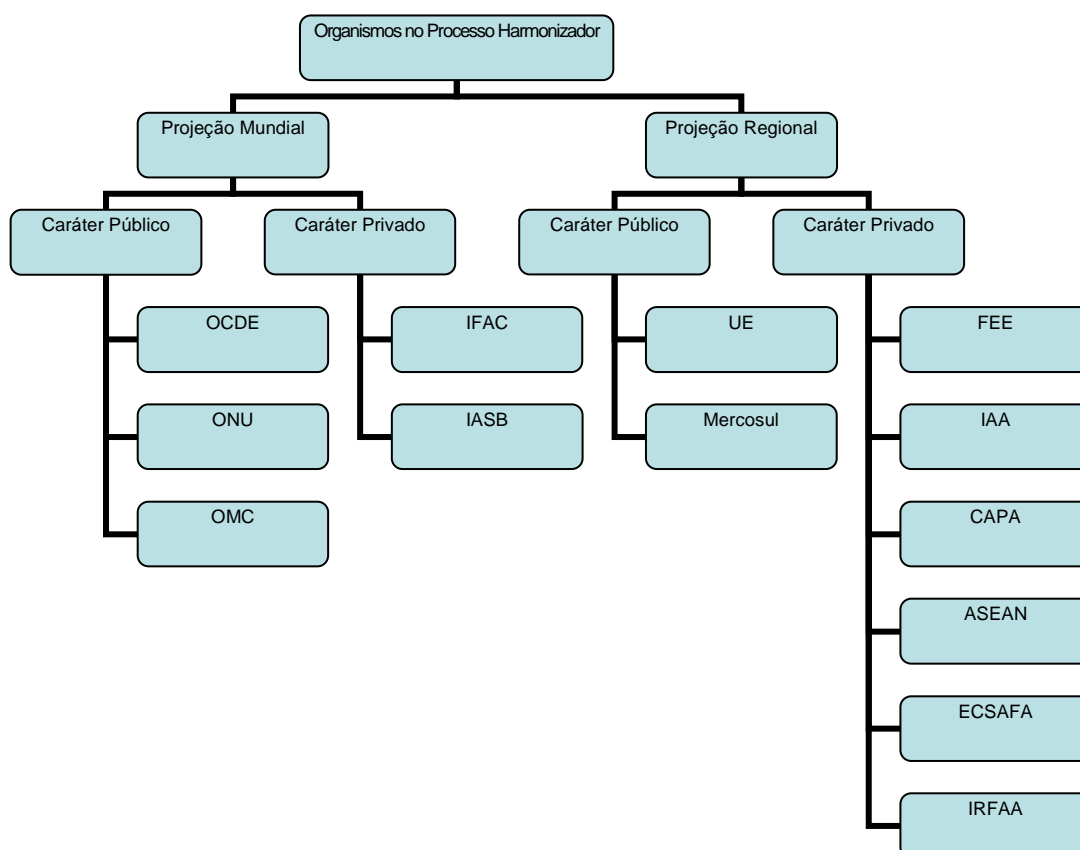
- externalização da atividade financeira da administração pública, assim como o poder de emitir títulos/bônus públicos no mercado internacional e pedir empréstimos para instituições financeiras internacionais;

- ajuda na elaboração e comparabilidade da contabilidade macroeconômica: se sistemas contábeis públicos estiverem homogêneos, é possível uma grande ajuda em direção à elaboração da contabilidade nacional. Também podem ser até usados como um controle do déficit público ou do nível de débito nacional;
- o trabalho de organizações internacionais que usam informação vindas de diferentes países pode ser facilitado, dado que poderão comparar a informação de instituições públicas (por exemplo, bancos monetários mundiais), ou poderão avaliar o risco de empréstimos com suficiente confiabilidade e de maneira similar;
- pode guiar a princípios contábeis aceitos em um contexto internacional, o que pode ser muito útil para organizações supranacionais, como a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), para instituições da UE que podem conhecer os padrões tidos como referência, assim como podem servir de referência para países que desejam modernizar seus sistemas contábeis;
- ajudam a generalizar a modernização de sistemas contábeis de países menos desenvolvidos. O processo de modernização pode ser um estímulo em direção à melhoria da informação contábil pública, especialmente em países que mantêm sistemas de contabilidade tradicionais, podendo levá-los a reformas e modernização;
- pode permitir a elaboração mais fidedigna e mais fácil dos montantes agregados, se os países fizerem ajustes similares para a informação contábil de entidades públicas.

Benito *et alli* (2007, p. 293-295) afirmam que a diversidade na administração pública agrava a falta de comparabilidade das informações contábeis por tornar difícil a interpretação das demonstrações contábeis, até mesmo, para usuários conhecedores dos princípios e práticas contábeis. Por isso, ressaltam que a harmonização contábil pode gerar resultados positivos similares aos do setor privado, no qual esse processo se iniciou.

5.1 Os organismos envolvidos no processo de harmonização e convergência dos padrões internacionais de contabilidade

No período compreendido entre os anos cinquenta e setenta, ocorreu o desenvolvimento da regulamentação profissional em caráter regional na Europa, porém, durante a década de 70, com a criação do IASC, atual IASB, e da IFAC, o movimento em prol da harmonização contábil ganhou um caráter mundial (RODRIGUES; PEREIRA. 2004, p. 132). O IASB, contudo, é um dentre outros tantos organismos envolvidos com a harmonização conforme demonstrado na figura 20.



Fonte: Rodrigues e Pereira (2004, p. 142-145)

Figura 20 - Tipificação dos organismos envolvidos no processo de harmonização contábil.

Possivelmente, o órgão mais bem sucedido envolvido na harmonização contábil foi o IASC (*International Accounting Standards Committee*) e seu sucessor, o IASB (NOBES; PARKER, 2006, p. 78).

5.1.1 O IASC e o IASB

O IASC (atual IASB) foi fundado em 1973 por dezesseis organizações de profissionais de nove países: Austrália, Canadá, Estados Unidos, França, Holanda, Japão, México, Reino Unido e República Federal da Alemanha. Diversos autores se questionaram sobre a real motivação desta criação, sendo cogitada a possibilidade de ela ter sido fortemente influenciada por profissionais britânicos em resposta ao processo harmonizador europeu, o qual refletia fortemente as leis e as práticas da Alemanha (RODRIGUES; PEREIRA. 2004, p. 146).

A atuação do IASB, ao longo de suas décadas de existência, pode ser descrita em três diferentes etapas de desenvolvimento (RODRIGUES; PEREIRA. 2004, p. 153-161):

- de 1973 a 1988 – os padrões criados pelo IASB inicialmente não tinham autoridade suficiente e possuíam caráter muito descritivo, além de permitirem diversos procedimentos aceitáveis para contabilização de um mesmo fato;
- de 1988 a 1995 – passada a época de extrema flexibilidade do primeiro período, surgiu uma nova fase, na qual ficou evidenciado, por uma declaração de intenções, o intuito de diminuir as alternativas e, se possível, permitir apenas uma única maneira de registro da informação. As normas foram revisadas para eliminar os procedimentos alternativos ou, quando não era possível eleger apenas um tratamento, elegia-se um tratamento preferencial;
- a partir de 1995 – nesse ano ocorreu o acordo entre o IASC e a *International Organization of Securities Commissions* (IOSCO), no qual se optou pelo desenvolvimento de um programa de trabalho conjunto até o ano de 1998. Este trabalho visava a obtenção de um conjunto único e consistente de padrões básicos (*core standards*), que seriam recomendados pela IOSCO às bolsas de valores. Ressalta-se que nos acordos IASC-IOSCO, em geral, as dificuldades encontradas foram decorrentes da reticente aceitação da SEC.

Em resposta às críticas à sua estrutura e procedimentos, o IASC elaborou, em 1998, um documento para discussão da sua estratégia de trabalho (“*Shaping IASC for the Future*”), o qual, por fim, resultou em sua reestruturação, dando origem ao IASB em maio de 2000.

A partir de 2001, cresceu o reconhecimento público do IASB como órgão emissor de padrões internacionais, especialmente a partir da publicação da Diretiva n.º 2.001/65/EC do Parlamento Europeu e do Conselho da União Européia. Nesse documento, que foi um marco histórico nessa discussão, a Comunidade Européia estabeleceu regras relativas à adoção dos padrões do IASB em decorrência da então nova estratégia de trabalho da Comissão de Harmonização Contábil: manter consistência entre as diretivas contábeis da Comunidade e os padrões internacionais, particularmente aqueles emitidos pelo IASB.

Pickard (2007, p. 33), entrevistando David Tweedie (principal executivo do IASB-Londres), afirma que o IASB é responsável pelo principal programa de convergência dos padrões internacionais ao desenvolver e emitir os Padrões Internacionais de Informações Contábeis (*Normas Internacionales de Información Financiera Contable* – NIIC, ou *International Financial Reporting Standards* – IFRS). Esses padrões, ao menos em princípio, levam em consideração quais são as normas mais adequadas existentes, independente de se elas são os padrões do IASB, do *Financial Accounting Standard Board* (FASB) ou se originadas em outro órgão normatizador e apresentadas ao IASB por algum dos representantes que compõem seu quadro.

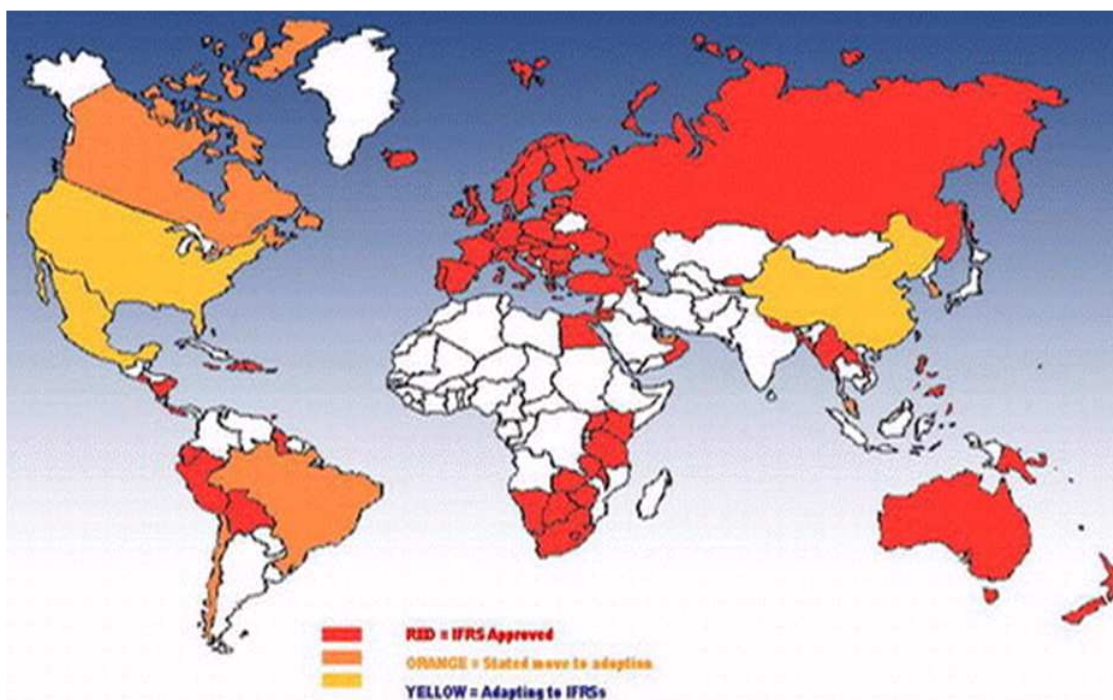
Atualmente, em função da dimensão econômica dos Estados Unidos, suas normas (US GAAP) ainda representam uma forte referência como padrão internacional, entretanto há um acordo entre a IFAC e a SEC para analisar detalhadamente as divergências entre os padrões e buscar uma convergência, selecionando os padrões descritos que devem ser alinhados e reescrevendo novos padrões no caso de ambos estarem ultrapassados. Esse processo, contudo, consome muito tempo, de modo que as questões relacionadas ao imposto de renda já vêm sendo discutida por, aproximadamente, três anos sem que se tenha sido sequer apresentado um rascunho para discussão. Logo, se as discussões continuarem nesse formato, levará em torno de vinte anos para convergirem todas as normas.

Algumas demonstrações financeiras originárias de diversos países indicam que os princípios contábeis utilizados são baseados nas IFRS, mas há uma indiscutível subjetividade nessa afirmação, pois não é possível identificar qual parte do padrão é seguida e qual não.

Outros países seguem as IFRS, mas deixam dúvidas em razão das titulações, por exemplo, é esse o caso da Austrália, que denominou as IFRS como normas internacionais da Austrália. O IASB encoraja que se declare francamente se um país segue ou não as IFRS,

afinal, quando da realização de auditorias, aparecerão as discrepâncias entre as normas seguidas e aquelas não seguidas.

O IASB apresenta, graficamente, através de um planisfério reproduzido na figura 21, o nível de adoção das IFRS pelos países que as utilizam correntemente, ou permitem seu uso, ou tem uma política de convergência para esses padrões.



Legenda (tradução nossa):

Situação dos países em relação às IFRS:

- Vermelho = as adotam
- Laranja = pretendem adotá-las
- Amarelo = estão em processo de convergência

Fonte: <http://www.iasb.org/About+Us/About+IASB/IFRS+Around+the+World.htm>

Figura 21 –IFRS no mundo

Essa imagem divulgada pelo IASB (figura 21), mostrando que uma boa parte dos países já adotam as IFRS, deve ser, contudo, vista com cautela. Em um estudo das publicações realizadas em 2005 nos principais periódicos de contabilidade, se observou que, embora esteja acontecendo a implementação das IFRS nos ambientes nacionais, a tradição e cultura locais fazem com que, em muitas entidades, continuem se aplicando as normas nacionais (em vez das IFRS). Daí que estudos transnacionais demonstrem que as tentativas de se estabelecer sistemas globais são quase inevitavelmente frustradas pela fragmentação, adaptação local e variantes. A implicação para as informações contábeis corporativas na Europa é que análises de dados podem prover um desafio, porque as figuras relatadas serão

formalmente comparáveis, contudo a representação das transações compreendidas pode diferir (WEETMAN, 2006, p. 364).

Tyrrall *et alli.* (2007, p. 84) concordam que a tendência de os países adotarem as IFRS tem se acelerado ultimamente e afirmam que os benefícios dessa corrente de padronização parecem amplamente aceitos pelos profissionais, governos, meio acadêmico; entretanto ressaltam que a harmonização tem vantagens e desvantagens e esses efeitos podem afetar diferentemente os países desenvolvidos e em desenvolvimento. Parker (apud TYRRALL et al., 2007, p. 84) afirma que o IASB tem demonstrado uma mentalidade alienada com relação ao entendimento dos impactos da adoção das IFRS em regiões específicas, com poucas considerações a respeito dos impactos de seus padrões.

5.1.2 A harmonização do setor público

No processo de harmonização contábil, os principais esforços de harmonização contábil do setor público são feitos pela IFAC (*International Federation of Accountants*), através do Comitê do Setor Público (*Public Sector Committee – PSC*), e também pela *International Organisation of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI). Na Europa, o processo é conduzido pela *Federation of Experts Comptables* (FEE), através do Comitê do Setor Público, apesar de essa federação não publicar padrões. Nessa área, se destacam, segundo Alijarde e López (2002, p. 140-158):

(a) Padrões da INTOSAI – elaborados pela INTOSAI através do Comitê de Padrões Contábeis (*Committee on Accounting Standards – CAS*), são gerais e orientadores, criando um quadro conceitual, de tal forma que seus membros possam desenvolver padrões mais específicos.

(b) IPSAS da IFAC – em 1996, a IFAC-PSC iniciou um projeto para desenvolver um jogo de padrões contábeis para entidades do setor público, inicialmente baseadas nos *International Accounting Standards* (IAS), publicados pelo IASC. O objetivo do comitê foi desenvolver programas para melhorar o gerenciamento financeiro do setor público, incluindo *accountability*, gerar desenvolvimento contábil, padrões de auditoria e a promoção da sua aceitação, assim como trazer o encorajamento e a facilitação da troca de informação entre as organizações membras e outras partes interessadas.

5.1.3 A IFAC

Conforme descrito em seu próprio Plano Estratégico 2007-2010, a missão da IFAC é servir ao interesse público, continuar fortalecendo a profissão contábil em todo o mundo e contribuir para o desenvolvimento de economias internacionais fortes através do estabelecimento e promoção de aderência a padrões profissionais de alta qualidade. A IFAC também atua fomentando a convergência internacional de tais padrões e se pronunciando nas questões de interesse público nas quais a *expertise* da profissão seja o mais relevante.

A IFAC é constituída por 157 organizações-membro, com representantes de 123 países e está organizada em comitês e órgãos elaboradores de padrões. Os comitês são:

- Painel de Aderência (*The Compliance Advisory Panel – CAP*). Supervisiona a implementação e as operações dos órgãos membros da IFAC e responde pelas recomendações feitas ao corpo da IFAC sobre o processo de adesão de novos membros;
- Comitê das Nações em Desenvolvimento (*The Developing Nations Committee*). Esse comitê apóia o desenvolvimento da profissão contábil em todas as regiões do mundo. Representa os interesses do desenvolvimento profissional, provendo orientações, buscando recursos junto às comunidades de doadores para fortalecer a profissão contábil nos países em desenvolvimento;
- Comitê de Nomeação (*The Nominating Committee*). Faz recomendações a respeito da composição dos *boards* da IFAC e dos comitês;
- Comitê dos Profissionais de Contabilidade nos Negócios (*The Professional Accountants in Business*). Provê recursos e facilita o intercâmbio de conhecimento e melhores práticas entre os milhões de profissionais de contabilidade empregados no comércio, indústria e setor público;
- Centro Internacional para Pequenas e Médias Práticas (*The International Center for Small and Medium Practices*). Provê recursos e facilita o intercâmbio de conhecimentos e melhores práticas entre os profissionais de contabilidade do IFAC os que servem às entidades de pequeno e médio porte;

- Comitê de Auditores Transnacionais (*The Transnational Auditors Committee – TAC*). Dedicado a representar e atender às necessidades dos membros do Fórum das Firmas de Contabilidade (IFAC 2008).

Os órgãos elaboradores de padrões (*Standard-setting Boards*) da IFAC, conforme informações disponibilizadas no sítio da Internet (IFAC, 2008) são:

- Órgão Emissor de Padrões Internacionais de Educação Contábil (*The International Accounting Education Standards Board – IAESB*),
- Órgão Emissor de Padrões de Auditoria e Garantias, Controle de Qualidade e Serviços Relacionados (*The International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB*),
- Órgão Emissor de Padrões Internacionais de Ética (*The International Ethics Standards Board for Accountants – IESBA*),
- Órgão Emissor de Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público (*The International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB*).

A IFAC (2008) informa que o IPSASB é constituído por membros e observadores e se foca nas necessidades de relatórios financeiros e contábeis de governos nacionais, regionais e locais, assim como agências relacionadas e distritos. Ele é dirigido a essas necessidades através de publicações e de promoção de orientações de *benchmark*, facilitando a troca de informações entre contadores e aqueles que trabalham no setor público ou área relacionada. O programa das normas desse *board* é financiado por diversas organizações e tem em vista a elaboração de um conjunto de padrões para o setor público, os IPSAS, baseados nas IAS/IFRS.

O processo de aprovação do IPSASB é semelhante ao que tem vigorado para as IAS. Inicia-se com a apresentação de um *draft*, ao que se segue um complexo sistema de audição de diversas partes interessadas até que, finalmente, é aprovado pelo Comitê. Até o encerramento deste estudo já havia vinte e seis IPSAS publicados, apresentados no quadro 19, a seguir.

Quadro 19 – IPSAS

IPSAS 1 – Apresentação das demonstrações financeiras
IPSAS 2 – Demonstração dos fluxos de caixa
IPSAS 3 – Resultados líquidos do período, erros fundamentais e alterações das políticas contábeis
IPSAS 4 – Os efeitos das alterações das taxas de câmbio
IPSAS 5 – Custos dos empréstimos obtidos
IPSAS 6 – Demonstrações financeiras consolidadas e contabilização de entidades controladas
IPSAS 7 – Contabilização dos investimentos em associadas
IPSAS 8 – Relato financeiro de interesses em empreendimentos conjuntos
IPSAS 9 – Crédito das transações de trocas
IPSAS 10 – Relato financeiro em economias hiperinflacionárias
IPSAS 11 – Contratos de construção
IPSAS 12 – Inventários
IPSAS 13 – Locações
IPSAS 14 – Acontecimentos após a data do balanço
IPSAS 15 – Instrumentos financeiros: divulgações e apresentação
IPSAS 16 – Propriedades de investimento
IPSAS 17 – Ativos fixos tangíveis
IPSAS 18 – Relato por segmentos
IPSAS 19 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes
IPSAS 20 – Divulgações de partes relacionadas
IPSAS 21 – Perdas de ativos não geradores de caixa
IPSAS 22 – Divulgação de informações financeira sobre o setor governamental geral
IPSAS 23 – Receita de transações não cambiáveis (taxas e transferências)
IPSAS 24 – Apresentação de informações orçamentárias nos relatórios financeiros
IPSAS 25 – Benefícios de empregados
IPSAS 26 – Perdas de ativos geradores de caixa

Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir da tradução livre da IFAC (2008).

As minutas que estavam ainda expostas no sítio da IFAC, por ocasião do encerramento deste estudo eram:

- relatórios financeiros para contratos de serviços de concessões;
- benefícios sociais: divulgação das transferências para indivíduos e famílias;
- alterações na IPSAS-4, os efeitos de mudanças em taxas de câmbio estrangeiras.

Na opinião de Alijarde e López (2002, p. 140-158), *grosso modo*, a IFAC, inicialmente, apenas estendeu as IAS para as entidades do setor público, quando aplicáveis, sendo feitas algumas modificações relativas às particularidades do setor, o que criou uma aproximação do sistema contábil público com o sistema de contabilidade do setor privado.

Em 2002, a IFAC emitiu os primeiros dezessete IPSAS cada qual tendo correspondência a um IAS, entretanto, como pode ser observado no quadro 19, essa situação

não continuou, pois os temas específicos do setor público vêm sendo abordados nesses padrões, como evidenciado nas minutas exemplificadas acima.

O posicionamento dos países a respeito dos IPSAS pode ser resumido da seguinte maneira:

- 25 países pretendem adotar,
- 28 países estão em processo de adoção,
- 15 países já adotaram ou modificaram suas normas (convergência), dos quais apenas 3 parecem ter adotado diretamente os IPSAS.

Segundo Benito *et alli* (2007, p. 293-294), nos anos mais recentes muitos países da OCDE fizeram mudanças substanciais nos sistemas contábeis do setor público, sistemas esses que, em muitos casos, ainda estão em processo de desenvolvimento. Muitas dessas reformas são parte de um extenso processo de mudança e modernização do gerenciamento público, com o objetivo de melhorar a eficiência e efetividade dos serviços públicos.

Na tentativa de atender a essa necessidade, os relatórios contábeis públicos têm sido adaptados, desenvolvidos e alinhados de acordo com os novos princípios de gerenciamento público. A informação é orientada para a tomada de decisão e de responsabilidades que estão alocadas com uma visão para *accountability*; contudo o grau e a direção das reformas são muito variados e não têm sido cumpridos homogeneamente, o que, algumas vezes, até afeta os objetivos da informação contábil ou as bases de contabilidade usadas. Conseqüentemente, cada país tem adaptado seu sistema contábil do setor público para suas necessidades e não tem sido estimulada a harmonização entre eles. Deve-se destacar, no entanto, que o dinamismo da IFAC, através do IPSASB, pode contribuir para a harmonização, porque seus padrões podem ser uma referência para governos nacionais (BENITO et al., 2007, p. 293-294).

O levantamento da IFAC (vide quadro 20) demonstra mesmo em países que estão em processo de adoção integral ou em convergência para os IPSAS ainda há os que permanecem adotando regime de caixa, mas nota-se que esses são exceção, boa parte já adota o regime de competência ou estão se ajustando para o adotarem.

O IPSASB em seu manual (2007, p. 803) encoraja os países que ainda utilizam o regime de caixa a adotarem o regime de competência, divulgando inclusive estudos para ajudar no processo de transição (como seu “Study 14 Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Governments and Government Entities”).

Quadro 20 – Países que utilizam regime de caixa ou de competência

	Competência	Caixa	Caixa provisoriamente	Não informado	Total
Já adotaram	6	4		2	12
Adaptaram	3				3
Em implementação	11	1	9	7	28
Pretende adotar	1			24	25
Soma	21	5	9	33	68

Fonte: Elaborado a partir dos dados de IFAC <http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf>

Pode-se observar que a maioria dos países optou por modificar as normas nacionais convergindo para os padrões da IFAC, ainda que aqueles com sistemas contábeis mais desenvolvidos (de acordo com Alijarde e López) os façam criteriosamente similares aos IPSAS. Além disso, também declaram que a maioria das reformas nacionais está se deslocando para a introdução do regime de competência, como já citado anteriormente, acolhendo as práticas geralmente aceitas no setor privado.

Deve também ser ressaltado que esse processo de reforma contábil no setor público ainda pode ser considerado inovador, haja vista o número de países que ainda pretendem adotar os IPSAS ou encontram-se em pleno processo de reforma.

A aproximação de diferentes sistemas contábeis do setor público para os IPSAS tem consolidado a posição da IFAC como órgão emissor de padrões contábeis para o setor público. Os IPSAS, atualmente, são o fator mais relevante no âmbito da harmonização internacional para entidades públicas, uma vez que as outras variáveis tradicionalmente estudadas não funcionaram realmente como ferramentas úteis para fazer as demonstrações contábeis do setor público mais homogêneas. O trabalho do IPSASB, então, pode tornar isso mais fácil para governos nacionais que aprimoraram as respectivas organizações e sistemas de informações. Mesmo quando há oposição às reformas, a disponibilidade de um conjunto de padrões contábeis como os IPSAS, em geral, aceito mundialmente, pode contribuir para se superar essa oposição (BENITO et al., 2007, p. 293-294).

Nos estudos das reformas governamentais, tais como as contábeis ou as administrativas, se destacam os feitos por Lüder, autor dedicado à contabilidade governamental. A relevância desses estudos se deve especialmente a alguns modelos

propostos por Lüder, como o FMR e o Modelo de Contingência, os quais sofreram atualizações pelo próprio autor e, também, modificações e adaptações por outros autores.

A aplicabilidade dos modelos vem sendo confirmada por autores voltados para essa área de conhecimento e, além disso, neste estudo, observou-se que os fatores apontados como causas da diversidade contábil são semelhantes aos fatores apresentados no FMR. Por essas razões, a análise das características nacionais que influenciam os sistemas contábeis é feita sob a estrutura do FMR.

6 ANÁLISES

A análise das características nacionais que influenciam os sistemas contábeis é feita em duas etapas: a primeira, observando como cada uma das variáveis constantes do FMR age diretamente na reforma dos sistemas, relacionada aos IPSAS; e, a segunda, considerando os inter-relacionamentos dessas variáveis, tal qual estruturado no FMR.

O primeiro enfoque é concluído com um quadro, no qual estão compilados os resultados da influência direta das variáveis nos sistemas contábeis governamentais, sugerindo se as características favorecem ou não a adoção integral dos IPSAS ou o processo de convergência das normas nacionais. No segundo enfoque da análise, a interligação das principais características nacionais é desenhada, utilizando-se o FMR para responder ao problema da pesquisa.

6.1 Influência direta

Nesta seção são analisadas, individualmente, cada uma das variáveis contextuais, comportamentais e instrumentais relacionadas à reforma do sistema contábil governamental nacional.

6.1.1 Variáveis contextuais

Nesta seção são analisadas como as variáveis *estímulo* e *disposição institucional*, no ambiente governamental do Brasil, influenciam a adoção integral dos IPSAS ou ao processo de convergência.

6.1.1.1 A variável estímulo

Observa-se, no capítulo 3, que a economia e as finanças têm se tornado cada vez mais globais e, conseqüentemente, provocam um aumento da necessidade de se interpretar

demonstrações contábeis estrangeiras, produzindo uma demanda por reformas, principalmente, advindas de instituições internacionais que desejam interpretar as demonstrações contábeis governamentais.

A adoção de padrões internacionais de contabilidade parece ser uma espécie de protocolo de comunicação no mundo dos negócios privados, bem como pode ser de grande valia nas relações internacionais governamentais, aumentando a credibilidade do país. Sugere também potenciais vantagens regionais, no âmbito do Mercosul, aumentando a comparabilidade dos seus países membros. Uma vez que o Mercosul, conforme Onuki (2006, p.299-301), surgiu do interesse coletivo em torno da implementação das políticas de liberalização econômica e da vontade de se ampliar a credibilidade internacional dos seus países membros, a reforma contábil, convergindo para os padrões internacionais da IFAC, parece ser coerente com a motivação do grupo. A cada novo país que adira a esses padrões, ganha o país em particular, mas também o grupo como um todo.

Sob o enfoque particular, pode não haver significativas diferenças entre a adoção integral desses padrões e o processo de convergência, contudo, ampliando esse olhar para o Mercosul, convergir pode manter diferenças significativas nos sistemas contábeis desses países. A adoção das IFRS ou a declaração da intenção de adotá-las já ocorre em praticamente todos os países do Mercosul e, nos IPSAS, esse movimento para a harmonização também já começou – o fato de que boa parte dos IPSAS já está disponível em espanhol, torna ainda mais fácil a sua interpretação. Além disso, a adoção desses padrões no Brasil parece reforçar os ideais existentes na concepção deste grupo.

A necessidade de transparência das demonstrações contábeis, decorrente da crescente interação e interdependência econômica e financeira global, é um forte estímulo para que sejam feitas essas reformas contábeis, advindas de instituições internacionais que desejam interpretar as demonstrações contábeis governamentais.

Com a adoção desses padrões, os países membros do Mercosul ganhariam comparabilidade de informações governamentais. Escândalos financeiros no passado fizeram pairar a dúvida sobre a credibilidade das demonstrações contábeis, quando a adoção dos padrões internacionais de contabilidade contribuiria para o aumento da credibilidade nessas demonstrações. Devido à necessidade de se aumentar a transparência das informações contábeis em um nível global, o cenário torna-se, então, mais favorável à adoção que à convergência das regras, pois os padrões tendem a ser mais facilmente compreendidos, se comparados a modificações nas quais pode haver confusão sobre quais são as partes dos padrões que estão sendo seguidas e quais não. Apesar disso, convergir para os padrões ainda é

uma alternativa aceitável, por ser também uma forma de harmonização, aproximando as normas nacionais daqueles padrões.

6.1.1.2 A variável disposição institucional

Para compreender melhor essa variável, recordam-se a seguir alguns fatores depreendidos e deduzidos ao longo deste estudo.

6.1.1.2.1 *Sistema legal*

A estrutura de regulamentação contábil nacional mantém-se de uma tal forma que é visível sua origem *Code Law*, mas, conseqüentemente, é mais propícia à convergência para os padrões internacionais. Por sua vez, a integral adoção dos padrões internacionais no Brasil não seria recomendável, porque acarretaria em uma discrepância entre a regulamentação contábil e as demais, além de necessitar de uma reformulação do modo de atuação dos agentes envolvidos na regulamentação e na ação junto ao sistema.

6.1.1.2.2 *Estrutura estatal*

A amplitude territorial brasileira, juntamente com a administração pública pulverizada em várias esferas governamentais, em muitos órgãos (desconcentrados) e instituições da administração indireta (descentralizadas), somados ainda aos resquícios do modelo político no qual o Estado deveria suprir às necessidades não atendidas pela iniciativa privada (pela ação de grandes empresas estatais) – tudo isso têm trazido à tona a necessidade de unificação dos sistemas contábeis, adotando-se soluções vindas do setor privado.

A ocorrência de aproximações no Brasil entre os setores público e privado pode sugerir dois caminhos rumo à harmonização contábil: (1) avanços independentes ou conjuntos nos setores privado e público para convergência, ou (2) a adoção dos padrões internacionais.

Com relação à estruturação das informações orçamentárias, também parece ser indiferente qualquer um desses caminhos, considerando que, para a IFAC, é indiferente se as informações orçamentárias estão preparadas na mesma base ou em bases diferentes. Por conseguinte, as características orçamentárias parecem não influenciar, de maneira relevante, a escolha entre adoção integral dos padrões internacionais da IFAC ou o processo de convergência.

6.1.1.2.3 *Serviço civil*

Uma análise do funcionalismo público descreve que a proporção do grupo que possui nível superior é aproximadamente 50%, podendo até ser maior, o que faz parecer que o fator de qualificação funcional não é um obstáculo para reformas. Contudo, na pesquisa foi identificado um alto percentual de funcionários com características conservadoras, que se opõem a mudanças. Isso equivale a aproximadamente 50% da amostra, sendo um possível obstáculo para qualquer tipo de reforma governamental que se pretenda fazer.

6.1.1.2.4 *Cultura e valores profissionais*

Com base nas deduções apresentadas no quadro 14, as conclusões mais prováveis são que o Brasil possui:

- um nível de segredo variando de médio a alto, ou seja, pouca transparência nas informações contábeis;
- um nível de uniformidade variando de médio a alto, sendo possivelmente menor que em países da Europa e da América Latina;
- um nível de profissionalismo variando de baixo a médio, o qual é entendido como a preferência pelo exercício do julgamento profissional e, conseqüentemente, a existência de um alto controle regulamentar. Se comparado aos países europeus e aos principais países anglo-saxões, a diferença neste caso é mais acentuada, entretanto, no contexto regional (América Latina), está acima da média.
- um nível de conservadorismo variando de médio a alto.

Esses fatores retratam os valores sociais e profissionais como um todo, e não somente como aqueles que estão envolvidos no processo da reforma contábil.

As maiores discrepâncias apresentadas nos índices das dimensões culturais dos principais países que adotaram as IFRS (países europeus e boa parte dos anglo-saxões) e do Brasil, nas dimensões IDV e PDI, podem ser consideradas, por si só, fatores que dificultam a implementação de padrões internacionais de contabilidade, especialmente no caso de sua adoção integral. A aproximação desses índices naqueles países entre si, em oposição à distância dos índices brasileiros, demonstra a distância cultural entre o Brasil e os países onde os padrões contábeis surgiram e se consolidaram.

Como se não bastasse tudo isso, o UAI alto no Brasil, ainda pode ser considerado como uma barreira adicional, considerando que a adoção de padrões contábeis internacionais difere das normas conhecidas e utilizadas nacionalmente por terem uma formulação com caráter geral, dando prioridade mais ao conteúdo e menos à forma, além de serem publicados em línguas estrangeiras. Todavia, essas distâncias não são impedimentos absolutos, mas meros obstáculos que podem ser superados, embora requeiram um pouco mais de esforços, por parte dos que idealizam, constróem e operam os sistemas contábeis, especialmente os contadores.

Os dados apresentados devem ser interpretados com cautela, devido a uma característica contemporânea marcante: a velocidade crescente das mudanças. Ainda assim, presumida a existência da coerência das dimensões de Hofstede e de sua relação com os valores profissionais de Gray, os profissionais de contabilidade brasileiros estão mais próximos de aceitar a convergência para os padrões internacionais de contabilidade, mantidas as premissas das normas nacionais, suas imposições e sua riqueza de detalhes, sem o aumento da exigência de julgamento profissional.

6.1.2 Variáveis comportamentais

Nesta seção, são analisadas como as variáveis *stakeholders*, direcionadores de reforma e promotores de reformas políticas influenciam a adoção dos IPSAS ou a convergência no ambiente governamental do Brasil.

6.1.2.1 Os *stakeholders* das informações contábeis governamentais

No Brasil, tal qual nos países da Europa, é dada mais importância para o cumprimento formal da legislação e do orçamento e para o *accountability* fiscal do que para o *accountability* operacional, voltado para os cidadãos.

O Brasil vem apresentando um aumento no volume de investimentos estrangeiros, os quais ocorrem especialmente em empresas que demonstram um aprimoramento na transparência dada ao investidor. Por isso, pode-se deduzir que iniciativas governamentais voltadas para a transparência também podem gerar um efeito semelhante, a saber, aumento na credibilidade do país, percepção de menor risco e incremento na disposição de investimento por parte dos investidores estrangeiros.

O volume baixo de recebimento de doações estrangeiras e a redução de sua dívida externa, aliado ao crescimento econômico, demonstra uma tendência positiva, que coloca o país no grupo dos emergentes, sendo esperado que tenha possibilidades de se aproximar dos modelos de sistema utilizados pelos países desenvolvidos.

6.1.2.2 Direcionadores da reforma

Dentre os direcionadores das reformas contábeis, se destacam os organismos profissionais e a comunidade acadêmica, por conseguinte a análise desses direcionadores é apresentada sob a seguinte divisão:

(a) A estrutura conceitual da contabilidade e os principais organismos reguladores

A Lei 4.320/76 é carente de reforma, estando evidentemente caduca diante das normas que vêm se consolidando internacionalmente (os IPSAS). Por sua vez, o CFC, na elaboração das normas contábeis específicas para o setor público, está alinhado com a tendência de harmonização internacional. Além disso, foi criado um Comitê Gestor da Convergência no Brasil, através de uma resolução do CFC, o qual deve funcionar como uma força-tarefa para o alinhamento às Normas Internacionais de Contabilidade emitidas pelo IASB, às Normas Internacionais de Auditoria e Asseguração, emitidas pela IFAC, e às melhores práticas internacionais.

A criação das minutas das NBC-T 16, elaboradas pelo Grupo Assessor das NBCASP, as quais vêm sendo discutidas abertamente no ambiente governamental, demonstram um esforço coletivo dos profissionais de contabilidade, levando ao entendimento de que a classe seja mais favorável à convergência para os IPSAS.

(b) O ensino superior em Ciências Contábeis e pesquisas voltadas para o setor público

A breve análise da formação de profissionais em Ciências Contábeis apresenta indícios de falhas no sistema de ensino no nível de graduação. No cenário atual, diante da iminência da implementação de um conjunto de padrões internacionais – situação que requer profissionais de contabilidade bem treinados –, essas dificuldades amplificam o desafio.

O volume de pesquisas (teses e dissertações) voltado para a Contabilidade Pública é apenas uma pequena parcela do total, o que pode causar uma impressão que o meio acadêmico exerça pouca influência sobre as reformas contábeis governamentais, contudo, o meio acadêmico está diretamente envolvido no processo de harmonização contábil das normas do setor público, como pode se observar na composição do Grupo Assessor, do CFC, o qual tem em seus integrantes alguns representantes da comunidade epistêmica.

Considerando o crescente envolvimento da comunidade acadêmica na contabilidade governamental, e a participação de seus representantes no processo de criação das NBC-T aplicáveis ao setor público, esse fator direcionador das reformas aparenta ser mais favoráveis ao acultramento da contabilidade governamental, através do processo de convergência das normas nacionais para os IPSAS.

6.1.2.3 Promotores da reforma

Há – no poder legislativo – iniciativas para a modificação do sistema vigente, como a proposta do orçamento impositivo, a qual pode aproximar o nosso modelo ao de alguns países desenvolvidos, tal como o dos Estados Unidos. No entanto, essa iniciativa é também exemplo da morosidade legislativa, pois sua proposta foi feita inicialmente no ano de 2000, chegando ao plenário apenas em 2006 e, em meados de 2008, ainda cumpre os trâmites legislativos.

Existem outros tantos exemplos desta morosidade. O projeto de lei n.º 3.741, por exemplo, é de 2000, mas somente resultou na alteração da lei n.º 6.404 no ano de 2007. Tais evidências indicam que se houver esforços do Legislativo para a convergência para os padrões internacionais de contabilidade, as discussões sobre cada um dos padrões pode demorar tempo

suficiente para que, até mesmo, haja reflexos negativos no processo de desenvolvimento que o Brasil vem experimentando.

Mesmo que a regulamentação possa de alguma forma ser realizada através de órgãos do poder executivo, como ocorre com a STN após a LRF, isso não eliminaria a necessidade, por exemplo, de se ter uma lei complementar definindo os conceitos gerais dessas regras. Isso, talvez, interfira naquelas situações de modificações que não ferem a Lei nº 4.320, pelo que essa seria apenas uma solução provisória.

A adoção integral desses padrões daria um ganho relativo à velocidade de implementação das reformas, ainda que se tenham prazos para fazê-lo, pois o tempo para uma implementação gradual pode ser inferior ao gasto para a convergência.

6.1.3 Fatores instrumentais

Nesta seção, são analisadas como as variáveis conceito de reforma e estratégia de implementação influenciam a adoção dos IPSAS ou o processo convergência, no ambiente governamental do Brasil.

6.1.3.1 Conceito de reforma

A IFAC vem sendo reconhecida internacionalmente como organismo emissor de padrões de contabilidade para o setor público (os IPSAS). A política de reformulação do sistema contábil público (convergência internacional) vem sendo direcionada para esses padrões.

Os IPSAS permitem uma aproximação tanto dos sistemas contábeis governamentais dos países distintos como também daqueles voltados para o setor privado. Esses padrões parecem direcionar os sistemas para a utilização do regime de competência, mesmo que os IPSAS permitam a utilização do regime de caixa, pois o IPSASB, em suas publicações, encoraja a utilização do regime de competência e emite orientações sobre como fazer a transição do regime de caixa para o de competência. Os IPSAS também priorizam a informação contábil, uma vez que, quando necessário, consideram adequado que esta seja

desvinculada das informações orçamentárias, sem que isso seja, de forma alguma, considerado como uma perda.

O fato de que boa parte dos países decidiu optar pelos IPSAS, ainda que estes estejam em processo de implantação das reformas ou, talvez, discutindo como fazê-las, aponta para o cenário de que o Brasil irá também adotar os IPSAS ou iniciar o processo de convergência.

6.1.3.2 Estratégia de implementação

O principal aspecto observado no estabelecimento da estratégia de implementação da reforma relacionada aos IPSAS é que são poucos os países que as adotam integralmente, sem modificações. Sendo assim, os IPSAS têm servido mais como um padrão de qualidade, ou um exemplo a ser seguido, do que como uma norma a ser adotada integralmente – até mesmo países com sistemas contábeis governamentais bem desenvolvidos optaram por normas próprias aproximadas dos IPSAS (convergência).

Tais circunstâncias levam à interpretação de que a convergência para os IPSAS seja a opção mais favorável também para o Brasil. Além disso, esse processo de convergência pode permitir um estudo detalhado e paulatino de cada um desses padrões, subsidiando a definição das estratégias específicas para aumentar a possibilidade de sucesso na implantação dos IPSAS.

6.1.4 Resultado da análise da influência direta das variáveis

Conforme resumidas no quadro 21, as influências diretas de cada uma das variáveis (apontadas no FMR) indicam que as características nacionais são um pouco mais favoráveis ao acultramento da Contabilidade Governamental através de um processo de convergência para os IPSAS do que à sua adoção integral.

Quadro 21 – Análise resumida dos fatores que influenciam na adoção dos IPSAS ou ao processo de convergência

VARIÁVEIS DO FMR		ADOTAR	CONVERGIR
Contextuais	Estímulo	Bastante favorável	Um pouco favorável
	Crises Econômicas Exigências de Reformas Escândalos Financeiros* Doutrina Dominante	Bastante favorável	Um pouco favorável
	Disposição Institucional	Um pouco favorável	Bastante favorável
	Sistema Legal	Desfavorável	Bastante favorável
	Cultura	Desfavorável	Bastante favorável
	Estrutura Estatal	Bastante favorável	Bastante favorável
	Estrutura Administrativa Serviço Civil	Bastante favorável Desfavorável	Bastante favorável Desfavorável
Comportamentais	Stakeholders	Bastante favorável	Um pouco favorável
	Público Geral Legislativo Departamentos/Agências	Bastante favorável	Um pouco favorável
	Direcionadores da Reforma	Um pouco favorável	Bastante favorável
	Rede de Ensino Superior	Desfavorável	Bastante favorável
	Órgãos Normativos	Um pouco favorável	Bastante favorável
	Políticos Promotores da Reforma Membros do governo e do legislativo	Bastante favorável	Um pouco favorável
Instrumentais	Conceito de Reforma	Bastante favorável	Bastante favorável
	Estratégia de Implementação	Desfavorável	Bastante favorável
Avaliação Geral		Um pouco favorável	Bastante favorável

6.2 Inter-relacionamento entre as variáveis

A análise da interligação das principais características nacionais desenhadas sob a ótica do FMR, leva em consideração que as variáveis (constantes do FMR), por vezes, impactam umas nas outras e, por vezes, influenciam umas às outras. A partir dos relacionamentos propostos entre as variáveis, podem-se obter algumas conclusões, descritas a seguir.

O ESTÍMULO

Para preencher as necessidades de financiamento externo e de fomento ao desenvolvimento do país, assim como para atender aos interesses relacionados à integração regional (no Mercosul), é imperativo que ocorra um aumento na confiabilidade e credibilidade internacional em relação ao Brasil, estimulado pela adoção de padrões internacionais (IPSAS). As pressões nesse sentido vêm impactando na ação dos promotores de reformas (poderes legislativo e executivo), tal como está ocorrendo em outros países – conforme pode se ver no significativo número de países adotando, convergindo, ou em processo implantação das reformas para se adequar aos IPSAS.

OS DIRECIONADORES DE REFORMA

A rede de ensino superior apresenta indícios de falhas, levando a crer que exercem pouca influência nos promotores da reforma, contudo, a comunidade acadêmica tem presenciado um aumento do percentual de interessados no setor público, além de contribuir diretamente no processo de convergência desse setor, uma vez que representantes da academia participam diretamente no processo de elaboração das NBCASP.

As organizações profissionais no Brasil vêm se organizando de forma a aprimorar sua capacidade de influência, conforme pode ser observado nas reformas que vêm ocorrendo na regulamentação contábil do setor privado (Lei das S/A). No que se refere à Contabilidade Governamental, a organização profissional tem demonstrado uma relevante atuação, como pode ser observado na iniciativa do CFC que criou o Grupo Assessor das NBCASP, de maneira independente do processo legislativo, através da união de esforços de representantes do meio acadêmico, de diversos Tribunais de Contas, da STN e da Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro.

Com o trabalho desse Grupo Assessor, o processo de convergência internacional das normas contábeis do setor público é tratado como uma evolução da ciência contábil ditada pela própria classe contábil, conseqüentemente modifica-se a “localização” do CFC no FMR, deixando de ser apenas um direcionador da reforma e o colocando em posição de promotor de reforma, juntamente com o Poder Executivo que deverá adequar seus processos para atender às NBCASP.

A DISPOSIÇÃO INSTITUCIONAL

A forma como o poder público é organizado e regulamentado, associado à cultura (nacional, organizacional e profissional) impacta fortemente nas reformas, não somente na estratégia adotada, mas especialmente nos resultados da adoção dos padrões internacionais de contabilidade ou do processo de convergência.

O fato de o Brasil ser um país com o sistema legal orientado pela codificação (*code law*) gera uma expectativa de que a regulamentação seja bastante detalhada, ao contrário do que acontece nos IPSAS. A forma como o poder é distribuído (em três esferas, desconcentradas e descentralizadas), somada à extensão territorial, impacta nas reformas, porque determinam o estabelecimento de estratégias distintas daquelas adequadas para países menores ou, com atuação governamental mais concentrada, influi determinando, por exemplo, estratégias participativas e de implantação em múltiplas etapas.

A questão cultural, quando tem seu aspecto nacional refletido na atuação dos profissionais de contabilidade, também afeta essa reforma, porque são esses profissionais que decidem como interpretar os padrões e os regulamentos, quais informações evidenciar e de qual maneira isso deve ser feito. Esses profissionais estão culturalmente direcionados para seguir regulamentações detalhadas, utilizando pouco o julgamento profissional e têm uma tendência maior para o segredo (ao invés da transparência). Por isso, ainda que haja uma norma nacional indicando que os IPSAS devam ser seguidos, a cultura profissional determinará a maneira como serão adotados e suas interpretações.

Considerando que a cultura organizacional pode facilitar ou dificultar qualquer processo de reforma, e que o perfil do corpo civil nacional tem um marcante traço de conservadorismo (rejeição às mudanças), é esperada uma considerável resistência a reforma contábil.

OS STAKEHOLDERS

O Brasil tem um poder legislativo que se ocupa mais em garantir o *accountability* financeiro do que o operacional, e as demonstrações contábeis não costumam ter os cidadãos como seus principais destinatários. Os cidadãos não têm o hábito de cobrar *accountability* de seus governantes ou apenas o fazem quando são motivados por escândalos divulgados pela

imprensa. Além disso, geralmente, são pontuais em suas cobranças e não clamam por reformulações gerais e uma adequada transparência.

Os usuários estrangeiros das informações contábeis, como organizações financeiras e de fomento, cobram mais transparência, o que foi percebido também na atuação de alguns grupos nacionais mais exigentes com as informações governamentais. Por conta disso, a transparência vem sendo “premiada” por alguns investidores.

Dessa maneira, os *stakeholders* tendem a influenciar mais a atuação dos promotores de reformas, especialmente para que adotem medidas consideradas mais transparentes internacionalmente, tal como seguir os IPSAS.

OS PROMOTORES DAS REFORMAS

Ao atuar em prol do acultramento da Contabilidade Governamental e tratar a Contabilidade verdadeiramente como Ciência, o CFC vem estruturando conceitualmente a contabilidade através do processo de criação das NBCASP, de maneira independente da atuação do Poder Legislativo. Por essa razão, é considerado um promotor dessa reforma contábil, influenciando o conceito da reforma em si e a disposição institucional. O comportamento do Poder Executivo e do CFC é impactado pelo estímulo à reforma, assim como é influenciado pelos direcionadores da reforma e pelos *stakeholders*.

O CONCEITO DA REFORMA

O sistema legal brasileiro codificado, somado à complexa estrutura administrativa (várias esferas de governo) e ao fato de os servidores serem conservadores – tudo isso impacta na reforma (disposição institucional), se não impedindo, ao menos reduzindo as chances de uma reforma radical. Mesmo assim, sob a influência dos promotores da reforma (o que poderia ser chamado de vontade política), essa reforma deve ocorrer, ainda que o impacto da disposição institucional deva direcioná-la para o caminho mais conservador, que seria a convergência para os IPSAS. Esse processo de convergência, por sua vez, impacta diretamente na percepção dos *stakeholders* e conseqüentemente no seu comportamento.

A ESTRATÉGIA DE IMPLEMENTAÇÃO

A estratégia da adoção dependerá da reforma em si e da disposição institucional, sendo também influenciada pela atuação dos políticos promotores da reforma. Também impacta na percepção e no comportamento dos *stakeholders* e, o mais importante, o sucesso da reforma dependerá fortemente da estratégia escolhida.

O RESULTADO DA REFORMA

Os resultados obtidos com a reforma acarretarão numa retroalimentação do processo, modificando as variáveis comportamentais e também sendo revistas as necessidades existentes antes da reforma e, por conseguinte, surgirão outras necessidades relacionadas à contabilidade governamental.

Com base nesses inter-relacionamentos observa-se que a adoção integral dos IPSAS, que pode ser considerada a melhor maneira de atender às demandas dos *stakeholders* internacionais, refletidas nos estímulos, parece, contudo, ser um caminho fadado ao fracasso. A convergência para esses padrões, aliada a uma estratégia bem pensada e de implementação paulatina, parece ser a melhor maneira de se obterem resultados positivos. É preferível ter uma reforma parcial, porém bem implementada do que um projeto mais ambicioso e mal sucedido ou não completado.

7 RESULTADOS

A seção resultados está estruturada de forma a facilitar o entendimento de cada questão investigada e assim responder ao problema da pesquisa que motivou esta dissertação.

1° Objetivo específico:

COMPREENDER O CONCEITO DE SISTEMAS CONTÁBEIS, SUA DIVERSIDADE E CLASSIFICAÇÕES ENTRE PAÍSES;

O termo “sistema contábil”, por vezes utilizado para definir um simples conjunto de práticas contábeis, representa, de maneira mais apropriada, toda a modelagem pela qual são tratados os dados internos e externos, de forma estruturada, para atender as demandas atribuídas à profissão contábil, englobando fatores intrínsecos e extrínsecos da contabilidade e seus inter-relacionamentos.

A revisão da literatura indica que os fatores intrínsecos da contabilidade são semelhantes nos sistemas privados ou nos governamentais. Já os extrínsecos são, em geral, mais específicos, o que faz com que sejam peculiares no setor público. Esses fatores determinam as características dos sistemas contábeis, cujas variações levam ao desenvolvimento de sistemas nacionalmente específicos.

As pesquisas em contabilidade internacional inicialmente identificaram a existência de diferentes sistemas contábeis, os quais foram posteriormente classificados em aglomerados com características semelhantes. Dentre as classificações destaca-se a realizada por Nobes e Parker, em 1980, na qual foi proposta uma estrutura similar à utilizada na classificação de espécies animais, com classes, subclasses e famílias. Nesta classificação, foi identificada a influência dos Estados Unidos e do Reino Unido (famílias diferentes). Também se identificou países nos quais os sistemas possuem orientação micro ou macro (classes), que deram origem a uma classificação utilizada correntemente: “modelo anglo-saxão” e “modelo continental”.

Ao comparar estudos desenvolvidos no setor público (cf. Benito e Alijarde, 2004) com as classificações de Nobes se observou que, embora haja diferenças, há uma relação entre os níveis de desenvolvimento contábil públicos e privados. Nos países com sistemas privados mais aperfeiçoados, os sistemas governamentais também têm um alto nível de desenvolvimento, ainda que sejam distintos dos privados. Essa relação pode ser constatada mediante o alinhamento dos países com sistemas contábeis governamentais com níveis de desenvolvimento semelhantes e as classificações de Nobes, como se observa no quadro 22.

Quadro 22 – Comparação da classificação dos sistemas contábeis

Benito e Alijarde, 2004		Nobes, 1980			Nobes, 1998		
Classificação	Países	Classificação		Países	Família	Sistema	
Baixo nível de desenvolvimento	Alemanha Japão Rússia Coréia do Sul	Orientação Macro	Continental: governamental, impostos e leis	Base Legal	Alemanha Japão	Relação fraca de capital externo Classe B	Padrão Alemão Padrão Francês Padrão Italiano
Nível de desenvolvimento Médio a Alto	Bélgica Espanha França Itália Argentina Áustria Canadá Finlândia México Portugal Noruega Chile			Base Fiscal	Bélgica Espanha França Itália		
			Governmental – Economia	Suécia			
Alto nível de desenvolvimento	Holanda Austrália Nova Zelândia Reino Unido Suécia Suíça Estados Unidos	Orientação Micro	Teoria econômica e da empresa		Holanda	Relação forte de capital externo – Classe A Anglo-saxão	UK GAAP (Reino Unido e Irlanda) US GAAP (companhias listadas na SEC e consolidação de algumas corporações japonesas) IAS GAAP (algumas companhias de Cingapura e grandes companhias européias)
			Prática Empresarial – Pragmática Origem britânica	Influência Reino Unido	Austrália Nova Zelândia Reino Unido Irlanda		
				Influência dos Estados Unidos	Canadá Estados Unidos		

Fonte: O autor, 2008. Elaboração a partir de Benito e Alijarde (2004, p. 70); Nobes e Parker (2006, p. 65); Nobes (1998, p. 181).

Uma outra observação obtida a partir do conjunto de classificações apresentadas no quadro 22 é que os países com sistemas governamentais mais desenvolvidos são aqueles que no setor privado possuíam orientação micro, com forte relação com o capital externo e anglo-saxão.

2º Objetivo específico:

IDENTIFICAR AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS DETERMINANTES DA DIVERSIDADE CONTÁBIL ENTRE AS NAÇÕES E

O conjunto dos estudos dos sistemas contábeis privados internacionais permitiu o conhecimento de causas determinantes da diversidade contábil, cujas principais são:

- o sistema legal;
- os fornecedores de capital e o mercado de capital;
- a fiscalidade (legislação fiscal);
- a cultura;
- o ambiente político e suas ligações com a economia e a administração;
- o estatuto e o status da profissão contábil;
- a educação ou formação contábil;
- o ambiente econômico e seu nível de desenvolvimento;
- a estrutura empresarial e sua prosperidade;
- os usuários da informação contábil e seu grau de exigência.

Os autores dedicados ao setor público, em geral, partem dos estudos de Lüder. Um dos modelos propostos por Lüder para se avaliar reformas governamentais é o FMR, o qual identifica as variáveis (contextuais, comportamentais e instrumentais) que influenciam nessas reformas. As variáveis apresentadas no FMR são bastante semelhantes às causas da diversidade contábil apontadas em estudos do setor privado, tal como apresentado no quadro 23 e, por tal motivo, esse modelo foi escolhido para realizar as análises deste estudo.

Quadro 23 – Inter-relacionamento das causas da diversidade contábil com as variáveis do FMR

INTER-RELACIONAMENTO DAS CAUSAS DA DIVERSIDADE CONTÁBIL COM AS VARIÁVEIS DO FMR		
VARIÁVEIS DO FMR	CAUSAS DA DIVERSIDADE CONTÁBIL	
Contextuais	Estímulo Crises Econômicas Exigências de Reformas	O ambiente econômico e seu nível de desenvolvimento
	Escândalos Financeiros* Doutrina Dominante	A fiscalidade (legislação fiscal)
	Disposição Institucional Sistema Legal Cultura	O sistema legal A cultura
	Estrutura Estatal Estrutura Administrativa Serviço Civil	O ambiente político
Comportamentais	Stakeholders Público Geral Legislativo Departamentos/Agências	Os usuários da informação contábil e seu grau de exigência Os fornecedores de capital / mercado de capital
	Institutos de estatística	Sem relacionamento
	Direcionadores da Reforma Associações Profissionais Rede de Ensino Superior Órgãos Normativos	A educação ou formação contábil; O estatuto da profissão / <i>status</i> da profissão;
	Instituições de Auditoria Firmas de Consultoria Comissões Governamentais	Sem relacionamento
	Políticos Promotores da Reforma Membros do governo e do legislativo	O ambiente político
Instrumentais	Conceito de Reforma	Sem relacionamento
	Estratégia de Implementação	Sem relacionamento
Sem relacionamento		A estrutura empresarial e sua prosperidade.

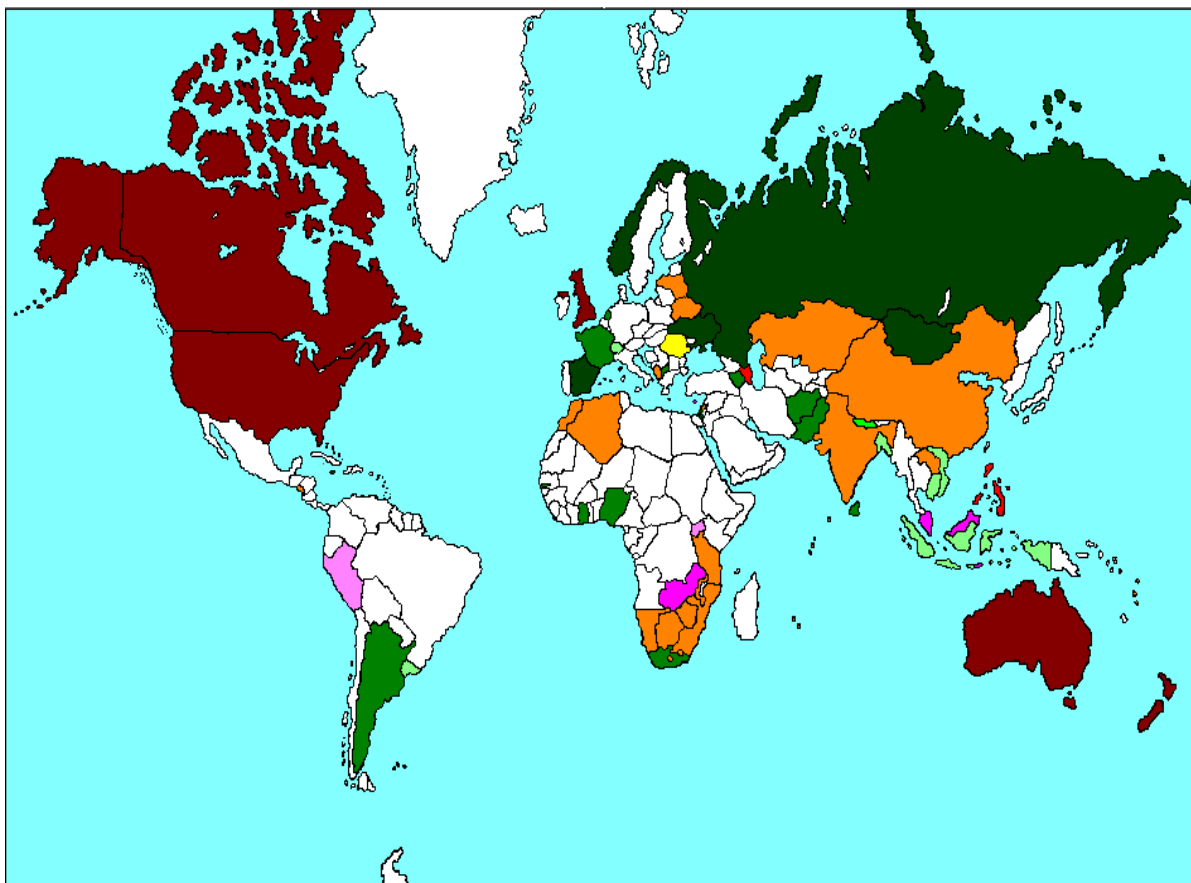
Fonte: O autor, 2008. Elaborado a partir de Lüder (2001, p. 18); Rodrigues e Pereira (2004, p. 29); Niyama (2005, p. 22-24).

3º Objetivo específico:

APONTAR OS PRINCIPAIS ORGANISMOS ENVOLVIDOS NO PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DOS SISTEMAS CONTÁBEIS.

A revisão bibliográfica apresentou a IFAC como o principal organismo internacional relacionado emissor de padrões de contabilidade pública. A IFAC, através do PSC, tem sido considerado responsável pelos principais esforços no processo de harmonização contábil governamental. Além disso, ao menos 68 países já vêm aceitando a IFAC como o órgão emissor desses padrões contábeis internacionais, evidenciado pela adoção ou pelo processo de convergência aos padrões IPSAS já ocorrido (em 15 países), nos processos de reforma em andamento (em 28 países) e na intenção de adotar esses padrões (em outros 25 países). Observa-se que os países que adotam integralmente os IPSAS, sem modificações, são exceções (apenas 3 países). Tais fatos, em conjunto, levam a interpretação que os IPSAS têm servido, na verdade, como um padrão de qualidade, um exemplo a ser seguido, e não como uma norma a ser adotada integralmente.

Na figura 22, a seguir, está apresentada a situação atual de aceitação dos padrões da IFAC, sua adoção ou a convergência, diferenciando aqueles que adotam o regime da competência ou o regime de caixa e ainda o nível de adoção das IFRS pelos países que as utilizam correntemente, ou que permitem seu uso, ou ainda que têm uma política de convergência para esses padrões. Essa figura permite a observação que esse processo de reforma contábil vem ocorrendo em todos os continentes, e também que a reforma encontra-se melhor implementada nos principais países anglo-saxões, nos quais os padrões IPSAS vêm sendo utilizados a partir de um processo de convergência das normas nacionais, as quais são orientadas pelo regime de competência e são consideradas, pela IFAC, consistentes com os IPSAS.



Legenda:

	Adotou os IPSAS (regime de competência)
	Adotou os IPSAS com modificações (regime de competência)
	Adotou os IPSAS com modificações consistentes (regime de competência)
	Adotou os IPSAS (regime de caixa)
	Adotou os IPSAS (não informa se é regime de caixa ou competência)
	Em processo de adoção dos IPSAS (regime de competência)
	Em processo de adoção dos IPSAS com modificações (regime de competência)
	Em processo de adoção dos IPSAS (regime de caixa, mas pretende migrar para competência)
	Em processo de adoção dos IPSAS (regime de caixa)
	Em processo de adoção dos IPSAS, efetivamente, desde 2007
	Pretende adotar os IPSAS

Fonte: Elaborado a partir dos dados de IFAC <http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf>

Figura 22 – IPSAS no mundo

Objetivo geral:

ANALISAR SE AS PRINCIPAIS CARACTERÍSTICAS QUE INFLUENCIAM OS SISTEMAS CONTÁBEIS NACIONAIS, NO CENÁRIO BRASILEIRO, PROPICIAM A ADOÇÃO INTEGRAL DOS PADRÕES INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PARA O SETOR PÚBLICO (CONVERTENDO-OS PARA NORMAS NACIONAIS) OU O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA PARA ESSES PADRÕES.

Ao identificar na revisão bibliográfica as principais características determinantes da diversidade contábil, se observou que esses fatores são bastante semelhantes no setor público e no setor governamental, fatores esses que refletem os que foram identificados por Lüder no FMR. Por esse motivo, a análise do cenário nacional foi realizada utilizando esse modelo.

Na aplicação do FMR no caso da reforma contábil governamental no Brasil, se fez necessária uma alteração do modelo original, utilizando-se então nas análises um FMR modificado, no qual o CFC, embora seja uma organização profissional, em vez de ser enquadrado no modelo como um direcionador da reforma, passou a ser inserido no conjunto de promotores de reforma. Tal alteração se deve ao fato desse processo de reforma estar sendo iniciado pela iniciativa da classe contábil, através da atuação pró-ativa do CFC, tal qual apresentado a seguir na figura 23.

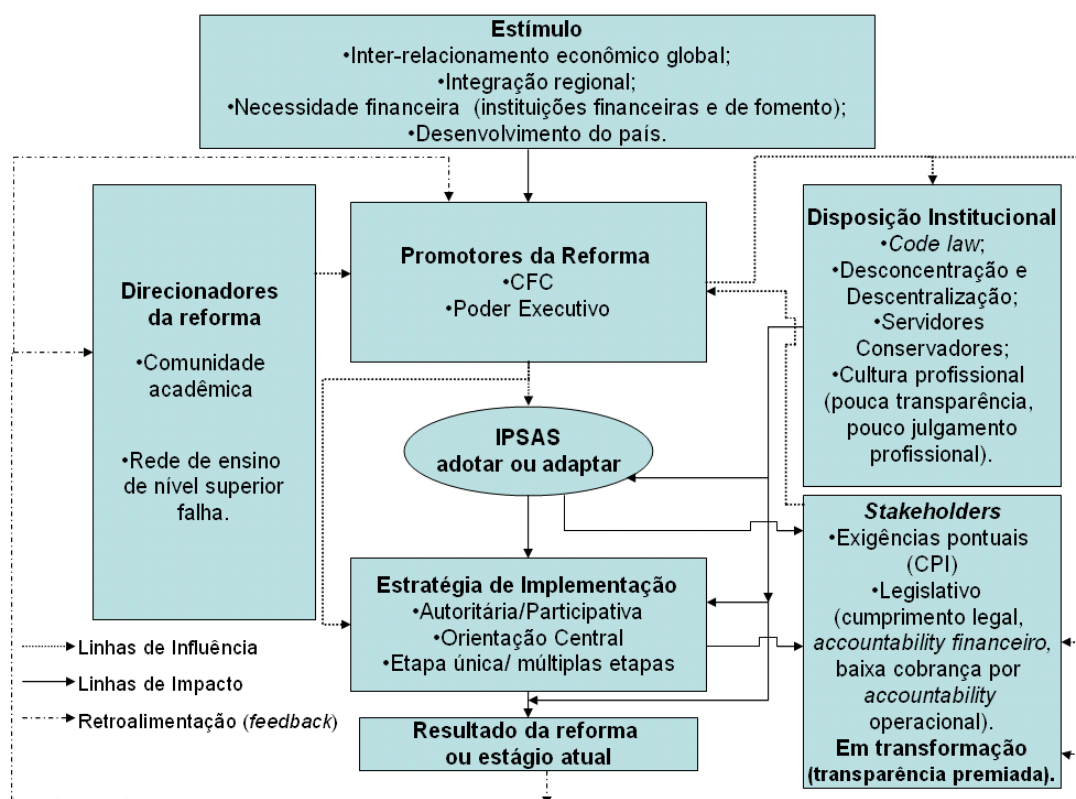


Figura 23 - Análises do cenário brasileiro conforme FMR modificado

Os diversos estímulos para que essa reforma ocorra são diversos, tais como: a crescente interligação global, os fatores econômicos, a necessidade de financiamento, de integração regional e de desenvolvimento da nação. A adesão dos países nesse processo de reforma contábil governamental vem ocorrendo em todos os continentes, nos quais há países adotando, convergindo, ou em processo implantação das reformas para se adequar aos IPSAS, sendo evidente o impacto desse estímulo nos promotores desta reforma.

A comunidade acadêmica influencia os promotores da reforma, entretanto, uma vez que também participa ativamente do processo através do CFC (promotor da reforma) acaba por influenciar diretamente no processo. Em contradição com o fato das organizações profissionais em geral, terem um baixo desenvolvimento nos países europeus e suas ex-colônias, o CFC tem aumentado seu potencial de influência, através da organização conjunta e, especificamente no caso da reforma contábil do setor público, da atuação pró-ativa.

A maneira como o poder público está organizado e regulamentado e os aspectos da cultura nacional, organizacional e profissional não parecem favoráveis a mudanças como essa reforma, contudo, dependendo da estratégia adotada, esse quadro pode se tornar mais favorável, por exemplo, pela utilização de estratégias participativas e por uma implantação em múltiplas etapas. Ainda assim, a cultura organizacional parece ser um obstáculo, devido ao perfil do corpo civil, com um sensível comportamento de rejeição a mudanças.

O Brasil tem poder legislativo e cidadãos pouco exigentes em relação ao *accountability* de seus governantes, no entanto, o perfil dos usuários das demonstrações contábeis também inclui usuários mais exigentes (tal como estrangeiros, organizações financeiras e de fomento). Esse perfil mais exigente tende a influenciar mais a atuação dos promotores de reformas, especialmente para que adotem medidas consideradas mais transparentes internacionalmente, tal como seguir os IPSAS.

A análise geral dos fatores aponta para uma resposta ao problema da pesquisa: as características nacionais brasileiras fazem com que o sistema contábil do setor público seja mais propício à convergência para os padrões internacionais de contabilidade da IFAC.

Com base nos inter-relacionamentos das características brasileiras, pode se considerar que, a adoção integral dos IPSAS seja a melhor maneira de atender às demandas internacionais, contudo esse parece ser o caminho mais árduo. Um processo de aculturação da Contabilidade Governamental através da convergência das normas nacionais para IPSAS, utilizando uma estratégia de implementação paulatina, parece ser a melhor maneira de se obter resultados positivos nessa reforma contábil. É melhor uma reforma parcial bem implementada do que um projeto amplo e ambicioso mal sucedido.

8 CONCLUSÃO

Com este estudo pretendeu-se contribuir com subsídios úteis para a discussão sobre a situação brasileira diante do processo de harmonização da Contabilidade Governamental. Apresentando uma análise de como as características do ambiente nacional e institucional do governo podem interferir no processo de transição nos sistemas contábeis governamentais para a adoção integral de padrões internacionais de contabilidade pública (convertendo os IPSAS para normas nacionais) ou para um processo de convergência das normas nacionais para esses padrões.

Os resultados demonstram que a crescente interligação global, os fatores econômicos, a necessidade de financiamento, de integração regional e de desenvolvimento da nação estimulam a reforma do sistema contábil governamental, e, conseqüentemente, em todos os continentes há países adotando, convergindo, ou em processo implantação das reformas, convergindo para os IPSAS.

A comunidade acadêmica tem estado presente e atuante junto ao CFC, o qual, a partir de sua atuação pró-ativa, foi responsável pela iniciativa da reforma contábil governamental, sendo um dos promotores dessa reforma.

A organização do poder público, a forma como é regulamentado e os aspectos da cultura nacional, organizacional e profissional não parecem ser muito propícios a reformas. A cultura organizacional do funcionalismo público parece ser um obstáculo, devido ao comportamento que revela uma significativa rejeição a mudanças. Contudo, assim como ter um ambiente propício não é suficiente para que a reforma ocorra, esses fatores não propícios também não impossibilitam que a reforma ocorra. Dependendo da estratégia adotada, esse quadro pode se tornar mais favorável, por exemplo, pela utilização de estratégias participativas e por uma implantação em múltiplas etapas.

O Brasil tem, historicamente, um poder legislativo e os cidadãos, em geral, pouco exigentes em relação ao *accountability* de seus governantes, no entanto, esse perfil parece estar se modificando. A tendência é que eleve seu nível de exigência, tal como outros *stakeholders* estrangeiros (como organizações financeiras e de fomento). Conseqüentemente, deve aumentar a cobrança para que seja ampliada a transparência, inclusive e especialmente internacionalmente, tal como seguir os IPSAS.

A adoção integral dos IPSAS parece ser a melhor maneira de atender às demandas internacionais, contudo, com base nos inter-relacionamentos das características brasileiras, esse parece ser um caminho árduo e que pode levar a um processo de convergência de direito e não de fato. As características nacionais brasileiras fazem com que o sistema contábil do setor público seja mais propício à convergência para os padrões internacionais de contabilidade da IFAC. A convergência das normas nacionais para os IPSAS, realizada através de um processo de aculturação da Contabilidade Governamental, tal como vem sendo realizada pelo CFC, conjugado a uma estratégia paulatina de implementação, parece ser a melhor maneira de se obter resultados positivos nessa reforma contábil. É melhor uma reforma parcial bem implementada do que um projeto amplo e ambicioso mal sucedido.

Os resultados obtidos nesta dissertação não são absolutamente conclusivos. A reforma do sistema contábil governamental (convergência para os IPSAS) está apenas começando, e ainda há um longo caminho a percorrer.

Por fim, considerando a amplitude do tema estudado se fazem necessárias investigações futuras sobre temas como:

- Análises da diversidade contábil no setor público, inclusive entre os sistemas existentes nos diversos entes da federação;
- Análise dos resultados da transição para os IPSAS no Brasil;
- Análise do impacto do processo de convergência na melhora da informação contábil;
- Comparação dos sistemas contábeis governamentais municipais;
- Comparação dos resultados da reforma dos sistemas contábeis de países que adotaram com os de países que convergiram e
- Identificação das vantagens da adoção dos IPSAS ou que realizaram a convergência em países que já concluíram a reforma.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, José Augusto Guilhon de. Os desafios de uma ordem internacional em transição. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 35-55.

ALIJARDE, Isabel Brusca; JULVE, Vicente Montesinos. La armonización de la contabilidad pública en el contexto internacional. In: JORNADA DE CONTABILIDAD PÚBLICA UNIVERSIDAD DE LA RIOJA, 9, 2006, Logroño. Servicio de Publicaciones, 2006. p.1-48. Disponível em: <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1455358>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

ALIJARDE, Isabel Brusca; LÓPEZ, Vicente Condor. Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context . **Financial Accountability and Management**, v. 18, n. 2, p. 129-162, mayo 2002.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS**. São Paulo, Atlas, 2006.

BAKER, C. Richard; BARBU, Elena M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, Elsevier, v.42, n. 3, p. 272-304, 2007.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Dívida líquida e bruta do governo geral - DLSP: metodologia vigente até 2007**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/?DIVIDADLSP>> Acesso em: 15 mar. 2008.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Dívida líquida e necessidades de financiamento do setor público**. Disponível em: <<http://www.bcb.gov.br/htms/Infecon/FinPub/cap5p.pdf>> Acesso em: 15 mar 2008.

BANDEIRA, Luiz Alberto Moniz. O Brasil e a América do Sul. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**, São Paulo: Saraiva, 2006. p. 267-298.

BELCHIOR, Fátima. O teste de eficiência dos municípios. **Desafios**, Rio de Janeiro, IPEA, p. 48-51, out. 2007. Disponível em: <<http://desafios2.ipea.gov.br/sites/000/17/edicoes/36/pdfs/rd36not06.pdf>>. Acesso em: 31 mar. 2008.

BENITO, Bernardino; ALIJARDE, Isabel Brusca. International classification of local government accounting systems. **Journal of Comparative Policy Analysis**, v. 6, n. 1, p. 57- 80, Apr. 2004.

BENITO, Bernardino; ALIJARDE, Isabel Brusca; JULVE, Vicente Montesinos. The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. Novo mercado: apresentação. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Empresas/NovoMercadoNiveis/NovoMercado.asp>> Acesso em: 18 mar. 2008.

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. Participação dos investidores. Disponível em <http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>. Acesso em: 29 fev. 2008. Menu: Mercado / Ações / Dados Históricos / Estatísticas Anuais / Informe Técnico: Dez /2001 a Dez/2007.

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. Volumes médios diários negociados por mercado em dólares. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>> Acesso em: 29 fev. 2008. Menu: Mercado / Ações / Dados Históricos / Estatísticas Mensais - Informe Técnico: Dezembro/2007- Volumes Médios Diários Negociados por Mercado .

BOLSA DE VALORES DE SÃO PAULO. Volumes médios diários negociados por mercado em US\$ 1.000. Disponível em: <<http://www.bovespa.com.br/Principal.asp>> Acesso em: 29 fev. 2008. Menu: Mercado / Ações / Dados Históricos / Estatísticas.

BRANCO, Sandra. **Brazil Culture Smart!** a quick guide to customs and etiquette. London: Kuperard, 2005.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Projetos de lei e outras proposições. Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n.º 565, de 2006. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/sileg/Prop_Detalhe.asp?id=332451>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Constituição, 1988. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Decreto n.º 3.589, de 6 de setembro de 2000. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 8 set. 2000. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/decreto/D3589.htm>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Decreto-Lei n.º 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 maio 1946. Disponível em: <www.planalto.gov.br/CCIVIL/Decreto-Lei/Del9295.htm>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei Complementar n.º 101, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. . Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 maio 2000. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei n.º 10.303, de 31 de outubro de 2001. Altera e acrescenta dispositivos na Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1 nov. 2001. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei n.º 4.320, de 17 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. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 abr. 1964. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei n.º 6.385, de 7 de dezembro de 1976. Dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

BRASIL. Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <www.presidencia.gov.br/legislacao/>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CARVALHO, João Baptista da Costa; MARTINEZ Vicente Pina; PRADAS, Lourdes Torres. Temas de Contabilidade Pública. Lisboa Editora Rei dos Livros, 1999

CASTRO NETO, J. L. ; SOARES, Rute Cristina Meurer. Estudo das diferenças culturais como empecilho à harmonização contábil: casos no Brasil, EUA e Japão. In: CONGRESSO DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE DA UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO, 5, 2005, São Paulo. **Contabilidade, cidadania e responsabilidade social**, p. 20, 2005. Disponível em: <http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos/52005/an_resumo.asp?cod_trabalho=203>. Acesso em: 15 mar. 2008.

CERVO, Amado Luiz. A ação internacional do Brasil em um mundo em transformação: conceitos, objetivos e resultados. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**, São Paulo: Saraiva, p.7-34, 2006. 2 v.

CHAMISA, Edward E. The relevance and observance of the iasc standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe. **The International Journal of Accounting**, v. 35, n. 2, p. 267-286, jul. 2000.

CHAND, Parmod. Impetus to the success of harmonization: the case of South Pacific Island nations. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 3, p. 209–226, 2005.

CHAND, Parmod; WHITE, Michael. A critique of the influence of globalization and convergence of accounting standards in Fiji. **Critical Perspectives on Accounting**, v.18, n.5, p. 605-622, 2007.

CHOI, Frederick; MEEK, Gary K. **International Accounting**. New Jersey: Prentice-Hall, 2005.

CHRISTENSEN, Mark. Accrual accounting in the public sector: the case of the New South Wales government. **Accounting History**, nov., 2002.

COMISSÃO DE VALORES IMOBILIÁRIOS. **História do mercado de capitais do Brasil**. Disponível em <[http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Acad%3%A Amico/EntendendooMercadodeValoresMobili%3%A1rios/Hist%3%B3riadoMercadodeCapitaisdoBrasil/tabid/94/Default.aspx](http://www.portaldoinvestidor.gov.br/Acad%3%A%20Amico/EntendendooMercadodeValoresMobili%3%A1rios/Hist%3%B3riadoMercadodeCapitaisdoBrasil/tabid/94/Default.aspx)>. Acesso em: 28 fev 2008

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. A busca da convergência da contabilidade aos padrões internacionais: programa de trabalho 2007 a 2009. Brasília, DF, 2007. Seção Notícias. Publicada em 17 dez 2007. Disponível em: <www.cpc.org.br/noticias48.html>. Acesso em: 31 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Audiência Pública das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Disponível em <<http://www.cfc.org.br/conteudo.aspx?codMenu=284>>. Acesso em: 24 abr. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Portaria CFC n.º 37, de 07 de abril de 2008. Designa os integrantes do Comitê Gestor da Convergência no Brasil, criado pela Resolução CFC n.º 1.103/07 c/c 1.105/07 Diário Oficial da União. Brasília, DF, 08 abril. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 560, de 28 dezembro de 1983. Dispõe sobre as prerrogativas profissionais. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 28 dez. 1983. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 750, de 31 de dezembro de 1993. Diário Oficial da União. Dispõe sobre os princípios fundamentais de contabilidade (PFC Diário Oficial da União. Brasília, DF, 31 dez. 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 751, de 12 de novembro de 1993. Dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 12 nov. 1993. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 960, de 6 de maio de 2003. Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 6 maio 2003. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 1.028, de 9 de maio de 2005. Altera os Artigos 7º e 9º da Resolução CFC n.º 751/93, que dispõe sobre as Normas Brasileiras de Contabilidade. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 9 maio 2005. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 1.055, de 24 de outubro de 2005. Cria o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), e dá outras

providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 24 out. 2005. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 1.103, de 5 de outubro de 2007. Cria o Comitê Gestor da Convergência no Brasil, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 5 out. 2007. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução CFC n.º 1.106, de 1 de novembro de 2007. Estabelece regras para a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC). Diário Oficial da União. Brasília, DF, 1 nov. 2007. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/Default.aspx>. Acesso em: 18 mar. 2008.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE;.INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL. **Sumário da comparação das práticas contábeis adotadas no Brasil com as Normas Internacionais de Contabilidade - IFRS**. Brasília, DF, 2006.

COSTA, Darc. **Estratégia Nacional**: la cooperación sudamericana como camino para la inserción internacional de la región. Buenos Aires: Prometeo Libros, 2005.

DE LANGE, Paul; HOWIESON, Bryan. International accounting standards setting and U.S. exceptionalism. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 17, p. 1007-1032, 2006.

DEES, Martin; NEELISSEN, Paul. Five countries pioneering accrual budgeting and accounting in central government. **International Journal of Government Auditing**, Jan., 2004.

DEFOND, Mark L; HUNG, Mingyi. Investor protection and analysts' cash flow forecasts around the world. **Review of Accounting Studies**, Berkeley, 2002. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=317305>. Acesso em: 15 mar. 2008.

DING, Yuan; JEANJEAN, Thomas; STOLOWY, Hervé. Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. **The International Journal of Accounting**, v. 40, n. 4, p. 325-350, 2005.

DIRECTIVE n.º 2001/65/EC of the European Parliament and of the Council, de 27 September 2001. On the annual accounts and consolidated accounts of banks and other financial institutions [Official Journal L 372, 31 Dec. 1986] Disponível em <<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32001L0065:EN:NOT>>. Acesso em: 02 abr. 2008.

EUROMONEY. Brazil attracts more investors: fresh capital is flowing into Brazilian markets as they become increasingly transparent and sophisticated, and as more local companies go public (economy). **Latin Finance**, n.180, p.40-43, mar. 2006.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA (Central Intelligence Agency - World Factbook). Taxa de alfabetização. 2007. Disponível em: <<http://www.indexmundi.com/g/r.aspx?c=fr&v=39&l=pt>>. Acesso em: 15 mar 2008. O sítio Index mundi extraiu da CIA World Factbook algumas de suas informações que estão em domínio público.

FRIEDMAN, Thomas L. **O Mundo é plano**: uma breve história do século XXI, Rio de Janeiro: Objetiva, 2007.

FUERTE, Iluminada. El modelo de contabilidad pública internacional de la IFAC: análisis de la armonización formal. In: JORNADA DE CONTABILIDAD PÚBLICA ASEPUC, 9, fev. 2006, Elche. Disponível em <<http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=1455484>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

FUKUYAMA, Francis. **Construção de Estados**: governo e organização no século XXI. Tradução Nivaldo Montingelli Jr. Rio de Janeiro: Rocco, 2005.

GALVÃO, Arnaldo. Governo discute mudança em regras de contabilidade. In: **Valor Online**, São Paulo, 26 nov. 2007.

GARRETÓN, Manuel Antoni; CAVAROZZI, Marcelo; CLEAVES, Peter S.; GEREFFI, Gary; HARTLYN, Jonathan. **América Latina no século XXI**: em direção a uma nova matriz sociopolítica. Tradução Ximena Simpson. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2007.

GILL, Lawrence M. IFRS: Coming to America: what CPAs need to know about the new global GAAP. **Journal of Accountancy**, New York, v. 203, n. 6, p. 70-74, Jun., 2007.

GRAZIANO, Luigi. O lobby e o interesse público. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, v. 12, n. 35, São Paulo, fev., 1997. Disponível em <http://biblioteca.universia.net/html_bura/ficha/params/id/550424.html>. Acesso em: 15 mar. 2008.

GUTHRIE, Russel. Implementing international standards in a developing country: a challenge and an opportunity. In: **Institute of Chartered Accountants of Nigeria**, Lagos, Nigéria, Maio, 2007. Disponível em http://www.ifac.org/MediaCenter/files/486_Russell_Guthrie_Nigeria_May_11_2007.doc >. Acesso em: 15 mar. 2008.

HOFSTEDE, Geert. **Cultural Dimensions**. Disponível em <www.geert-hofstede.com> Acesso em: 15 mar. 2008.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Resultado Enad 2006: relatório síntese Ciências Contábeis. Disponível em: <www.inep.gov.br/download/enade/2006/relatorios/Ciencias_Contabeis_RelatorioFinal.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2008.

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. A situação legal dos cursos. Disponível em <http://www.educacaosuperior.inep.gov.br/situacao_legal.stm> Acesso em: 15 mar. 2008

INSTITUTO NACIONAL DE ESTUDOS E PESQUISAS EDUCACIONAIS ANÍSIO TEIXEIRA. Censo da educação superior. Disponível em: <<http://www.inep.gov.br/>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE. Shaping IASC for the future. Dez., 1998. Disponível em <http://www.iasplus.com/restruct/1998swp_1.pdf> Acesso em: 1 abr. 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT. About IFAC, 2008. Disponível em <<http://www.ifac.org/About/>>. Acesso em: 3 abr. 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT. IFAC Strategic Plan 2007-2010. Disponível em <<http://www.ifac.org/About/StrategicPlan.php>>. Acesso em: 3 abr. 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT. IPSAS Adoption Governments, Sept., 2007. Disponível em: <http://www.ifac.org/PublicSector/Downloads/IPSAS_Adoption_Governments.pdf>. Acesso em: 3 abr. 2008.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANT. Purpose of the international public sector accounting standards board. Interim Term of Reference. Nov., 2004. Disponível em: <http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2007_A03_TOR.pdf>. Acesso em: 15 mar. 2008.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. Real GDP Growth, october, 2007. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/datamapper/index.php>>. Acesso em: 01 mar. 2008

International Public Sector Accounting Standards Board. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (online version), fev. 2007. Disponível em: <<http://www.ifac.org/Store/Details.tmpl?SID=1170794384103443&Cart=120890178379404>>. Acesso em: 24 abr. 2008.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

JOHNSON, Elizabeth. **Ready to take-off: after years of steady economic progress: brazilians are eager to invest in real estate and investors are swooping in to meet their needs.** *Latin Finance*, n. 180, sept. p. 52-53, 2006.

KAUSHIK, K. P. **Government Accounting: recent trends and direction for india.** *The Chartered Accountant*, p. 1018- 1029, Jan. 2006.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2000.

KROEHN, Márcio. O quebra-cabeça da crise: o pânico dos mercados se deve a duas incertezas: o tamanho do buraco nos Estados Unidos e seu poder de contágio. **Isto é**, São Paulo, n. 2003, ano 31, p. 76-77, 2008.

LEME, Paulo. **Pensando o Brasil**. São Paulo, Revista BOVESPA, out./dez. 2007. Entrevistador: Fábio Pahim Jr. Disponível em <[http://www.bovespa.com.br/InstSites/Revista Bovespa/104/Pensando.shtml](http://www.bovespa.com.br/InstSites/Revista/Bovespa/104/Pensando.shtml)>. Acesso em: 15 mar. 2008.

LOFFLER, Elke. Best-practice cases reconsidered from an international perspective. **International Public Management Journal**, v. 3, n. 2, p. 191-204, 2000. Disponível em <<http://www.sciencedirect.com/science/article/B6W4T-42PBYMT3/2/1cfdbd1ca6a4f4883f98e34ed58edef>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

LÓPEZ, Bernardino. *Manual de Contabilidade Pública*. Madrid: Ediciones Pirámide S/A, 1995.

LÜDER, Klaus. *Governmental Accounting in West European Countries: with special e federal Republic of Germany*. In: CHAN, J.L.; JONES, R.H. (eds.). *Governmental accounting and auditing: international comparisons*. London: Rutledge, 1988.

LÜDER, Klaus. *National accounting, governmental accounting and cross-country compararisons of government financial condition*. **Financial Accountability & Management**, v. 2, n. 16, p. 117-128, 2000

LÜDER, Klaus. *Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievement and problems*. In: MONTESINOS, V.; VELA, J.M. (Eds.). **Innovations in governmental accounting**. Boston, MA: Kluwer Academic Publishers, 2001.

MANZANO, Mercedes Palácios; CONESA, Isabel Martinez; HERNÁNDEZ, Salvador Marin. *A comparative international analysis of the impact of accounting standards on fundamental accounting variables: the USA vs Latin America*. **Problemas del desarrollo: Revista Latinoamericana de Economía**, v.38, n.149, p.137-157, abr./jun. 2007.

MARIANO, Marcelo Passini; VIGEVANI, Tulo. *A Alca e a política externa brasileira*. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 321-356.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

NOBES, Christopher. *Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting*. **Abacus**, v. 34 n. 2, p. 162–187, 1998.

NOBES, Christopher; PARKER, Robert B Parker. **Comparative international accounting**. 9th Edition. New Jersey: Prentice-Hall, 2006.

OLIVEIRA, André Machado de. *Avaliação do processo de comunicação entre a Contabilidade Pública e o Usuário da Informação: Uma abordagem sob o enfoque da Teoria da Comunicação*. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, São Paulo, 2005. Disponível em <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/360.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

OLIVEIRA, Clarice Gomes de. *O servidor público brasileiro: uma tipologia da burocracia*. **Revista do Serviço Público**, v. 58 n. 3, p. 269-302, jul./set. 2007. Disponível em: <<http://www.enap.gov.br/index.php?option=content&task=view&id=257>> . Acesso em: 26 abr. 2008.

ONUKEI, Janina. *O Brasil e a construção do Mercosul*. In: OLIVEIRA, Henrique Altemani de; LESSA, Antônio Carlos. **Relações Internacionais do Brasil: temas e agendas**. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 299-320.

PAULO, Edílson. Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira: experiência brasileira, norte-americana e internacional. 2002. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Universidade de Brasília, Brasília, DF, 2002.

PICKARD, Geoffrey. Simplifying Global Accounting. **Journal of Accountancy**, New York, v. 204, n. 1, p. 36-39, july., 2007.

PISCITELLI, Roberto Bocaccio; TIMBÓ, Maria Zulene Farias; ROSA, Maria Berenice. **Contabilidade Pública: uma abordagem da administração financeira pública**. São Paulo: Atlas, 2006.

PREMCHAND, A Arigapudi. **Effective government accounting**. Washington, DC: IMF Graphics Section, 1995.

QUINTEIRO, Luiz Gustavo do Lago; MEDEIROS, Otávio Ribeiro de. Ambiente de evidenciação contábil e mobilidade de capitais internacionais. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 5, 2005. São Paulo. **Anais ...** São Paulo, USP, v. 1. p. 1-15. Disponível em: <<http://www.congressoeac.locaweb.com.br/artigos52005/381.pdf>>. Acesso em: 15 mar. 2008.

RADEBAUGH, Lee H; GRAY Sidney J.; BLACK, Ervin L. **International accounting and multinational enterprises**. New York: Wiley, 2006

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA Marici Gramacho. PeCont: a pesquisa acadêmica contábil no Brasil, TECSI/FEA/USP, São Paulo, 2004. Disponível em: <www.tecsi.fea.usp.br/producao>. Acesso em: 24 mar 2008.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA Marici Gramacho; CARASTAN, Jacira Tudora. **A pesquisa contábil nas universidades brasileiras: 1962 – 1999**. ASIAN -PACIFIC CONFERENCE ON INTERNATIONAL ACCOUNTING ISSUES, 11, [Austrália] 1999. Disponível em : <www.tecsi.fea.usp.br/riccio/artigos/pdf/producao_cientifica.pdf> Acesso em: 24 mar. 2008.

RIO DE JANEIRO (RJ). Prefeitura. Controladoria Geral do Município do Rio de Janeiro. Seminário de contabilidade debate inserção profissional e acadêmica. **Prestando contas a Prefeitura do Rio**. Rio de Janeiro, ano XIV, n. 72, nov./dez., 2006. p.7. Disponível em: <http://www7.rio.rj.gov.br/cgm/comunicacao/publicacoes/prestandocontas/?72/7>. Acesso em: 24 abr. 2008.

ROCHA, Ângela da; ALMEIDA, Victor. Estratégias de entrada e de operação em mercados internacionais. In: TANURE, Betânia; DUARTE, Roberto Gonzalez. **Gestão Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.7-37.

RODRIGUES, Lúcia Lima; PEREIRA, Ana Alexandra Caria. **Manual de Contabilidade Internacional: a diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional**. Lisboa: Publisher Team, 2004.

SALTER, Stephen B; NISWANDER, Frederick. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's 1988 theory. **Journal of international business studies**, second quarter, p. 379-397, 1995.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental: um enfoque administrativo**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

SUTCLIFFE, Paul. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) 1996 to 2006: progress and status, 2006. Disponível em: <http://www.ifac.org/Library/ArticleFiles/Jornal_Fin_Management_Paul_S_.pdf> Acesso em: 15 mar. 2008.

SUTCLIFFE, Paul. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. **Public Money & Management**, v.23, n.1, p. 29-36, jan. 2003.

TANURE, Betânia; DUARTE, Roberto Gonzalez. O impacto da diversidade cultural na gestão internacional. In: TANURE, Betânia; DUARTE, Roberto Gonzalez. **Gestão Internacional**. São Paulo: Saraiva, 2006. p.193-220.

TYRRALL, David; WOODWARD, David; RAKHIMBEKOVA, Almagoul. The relevance of international financial reporting standards to a developing country: evidence from Kazakhstan. **The international journal of accounting**, n. 42, p.82-110, 2007.

VALLE, Fermín del. Información financiera y desarrollo económico en America Latina: el camino por delante. Cidade do México, jun. 2007. Transcrição de palestra proferida: Latin American and Caribbean Regional Conference: contabilidad y responsabilidad para el crecimiento económico regional (CReCER).

VELA, José Manuel Vela; FUERTES, Iluminada. Local Government Accounting in Europe: a comparative approach, In: Comparative issues in Local Government Accounting, Readings deriving from the 6th Biennial CIGAR Conference. Eugenio Caperchione and Riccardo Mussari eds Kluwer Academic Publishers, Londres, 2000.

VULIN, Sandra; JOURNAL, Samira. **Development of harmonization in the 21st century**. Master Thesis, Accounting and Finance. School of Economics and Commercial Law, Göteborg University, 2004. Disponível em <http://www.handels.gu.se/epc/archive/00003779/01/03-04-105D.pdf> >. Acesso em: 15 mar. 2008.

WEETMAN, Pauline. Discovering the 'international' in accounting and finance. **The British Accounting Review**, n. 38, p.351-370 , 2006.

WORLDBANK - **Extreme poverty** - Eradicating poverty and hunger. Online atlas of the millennium Disponível em: <<http://devdata.worldbank.org/atlas-mdg/>>. Acesso em: 15 mar 2008.

WORLDBANK - **International aid** - Developing a global partnership. Disponível em: <<http://devdata.worldbank.org/atlas-mdg/>>. Acesso em: 15 mar 2008.

ZEGHAL, Daniel; MHEDHBIA, Karim. An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting**, Elsevier, v. 41, n. 4, p. 373-386, 2006.