

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE (FACE)
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS (CCA)
BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

LUÍZA RAAD

**ANÁLISE INSTITUCIONAL DA INFLUÊNCIA DO FMI SOBRE A
CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS PELO BRASIL**

BRASÍLIA
2019

LUÍZA RAAD

**ANÁLISE INSTITUCIONAL DA INFLUÊNCIA DO FMI SOBRE A
CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS PELO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do bacharelado em Ciências Contábeis.

BRASÍLIA
2019

RAAD, Luíza

ANÁLISE INSTITUCIONAL DA INFLUÊNCIA DO FMI SOBRE A
CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS PELO BRASIL/ Luíza Raad – Brasília,
2019.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira

Trabalho de Conclusão do Curso (Graduação) - Universidade de
Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
(FACE) Brasília, 2019.

Palavras-chave: 1. Processo de Convergência; 2. IPSAS; 3. FMI; 4.
Teoria Institucional

LUÍZA RAAD

**ANÁLISE INSTITUCIONAL DA INFLUÊNCIA DO FMI SOBRE A
CONVERGÊNCIA ÀS IPSAS PELO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília, como requisito para obtenção do bacharelado em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira

Aprovado em: __/__/____

Aprovado por:

Prof. Dr. Eduardo Tadeu Vieira

Prof. Dr. Tiago Mota Santos

Profa. Dra. Danielle Montenegro Salamone Nunes
Coordenação do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

*A Deus, pela Proteção e Amor,
pela oportunidade de estudar e de me
desenvolver para ser útil ao meu país.*

*A minha família, por todo suporte
emocional e material. Pela paciência
e confiança em minha capacidade.*

Agradecimentos

Agradeço a Deus pela permissão de estudar em uma boa escola, com professores maravilhosos e amigos que levarei para vida e que me apoiaram de diversas formas para que eu chegasse até aqui. Agradeço-Lhe pela oportunidade do desenvolvimento pessoal e profissional que obtive durante o período na UnB. E pelas amizades que pude cultivar.

Agradeço a minha família pelo apoio e paciência infinitos. Por acreditarem mais em mim do que eu mesma. Pelos abraços e lanchinhos. Por me permitirem chorar quando precisei.

Agradeço aos meus amigos por respeitarem com grande amor minha ausência; pelas caronas; por aproveitarem cada minuto que tínhamos juntos. Por demonstrarem que eu faço falta.

Agradeço ao meu namorado por se fazer presente. Por me fazer dormir e acordar sorrindo. Por ter me ajudado a dormir quando eu não conseguia fazer isso sozinha. Por me ajudar a acordar quando eu não tinha ânimo para tanto. Por ser gentil, amoroso, leve e engraçado.

Agradeço o treinamento no Mahikaritai. Por ter me ensinado porque existimos. Por me instigar a ser uma pessoa melhor a cada dia; uma pessoa de Luz para a sociedade. Aos Mestres pela Proteção, Orientação e grande Amor pelos Jovens. Por ter amenizado as dificuldades que precisei enfrentar durante a faculdade. Por me proporcionar o treinamento do sorriso. Por me ensinar a não desistir e colocar Deus no Centro em tudo o que faço.

Agradeço aos colegas de trabalho do TCU, por demonstrarem grande compromisso com o serviço público e por terem me proporcionado uma primeira experiência profissional inspiradora. Pela amizade, conhecimento e dicas sobre a vida que guardarei para sempre.

Por fim, mas não menos importante, elevo minha gratidão aos gnomos da Fotoploc, por me permitirem fazer parte de um mundo que acredita no amor e que empresas não existem só para lucrar. Por me desafiarem diariamente. Por instigarem minha criatividade e autodisciplina. À Camila e Flávia por me ensinarem o que é ser líder.

RESUMO

O Brasil está passando pelo processo de convergência às normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS) e tem a intenção de que os três entes da federação estejam padronizados. A *New Institutional Sociology* traz à luz a pressão externa que as instituições sofrem e como isso influencia sua estrutura; e também a busca por legitimação pode levar os agentes internos a se afastarem da decisão racional. Nesta abordagem institucional DiMaggio e Powell (1983) elucidam sobre o processo de isomorfismo (que seria recepcionar e reproduzir uma ação já legitimada); aqui destaca-se o isomorfismo coercitivo que seria originado de pressões formais ou informais exercidas por uma ou mais organizações com influência política sobre a outra. A partir de uma pesquisa bibliográfica, buscou-se responder qual foi a influência do FMI para que o Brasil passasse a adotar as IPSAS, visto que no futuro o Brasil pode retornar à posição de devedor no Fundo. O Brasil foi dependente do Fundo até 2010. A STN, buscando atender as demandas do Fundo, é um dos principais atores no processo de convergência às IPSAS no Brasil (Lima, 2017). O FMI lidera o *Task Force on the Harmonization of the Public Sector Accounting*, que auxilia o IPSASB na elaboração do padrão internacional. Pôde-se concluir que o processo de convergência às IPSAS no Brasil se deu também como um isomorfismo coercitivo causado pela influência política do FMI sobre o Brasil.

Co-Autoria

“Há o escritor que acredita
que, bem, só ele é que leu
e repete a toda hora:
‘o grifo é meu’.

“Não resiste à tentação
de tornar um pouco seu
o pensamento dos outros;
‘o grifo é meu’.”

Millôr Fernandes

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1 - Comparação entre o Volume de Artigos Produzidos Nacional e Internacionalmente. | 16 |
| Figura 2 - <i>Threshold</i> de citação..... | 16 |

LISTA DE ABREVIATURAS

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

DOU - Diário Oficial da União

EC - Estrutura Conceitual

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

FHC - Fernando Henrique Cardoso

FMI - Fundo Monetário Internacional

GA - Área Pública - Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

GAAP - Generally Accepted Accounting Principles

GASB - Governmental Accounting Standards Board

GTCON - Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis

IAASB - International Auditing and Assurance Standards Board

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standards*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

IVA Nacional - Imposto sobre o Valor Adicionado Nacional

JK - Juscelino Kubitschek

LRF - Lei de Responsabilidade Fiscal

MCASP - Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NBC TSP - Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

NIE - *New Institutional Economics*

NEI - Nova Economia Institucional

NIS - *New Institutional Sociology*

NZSA - *New Zealand Shareholders' Association*

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU - Organização das Nações Unidas

OIE - *Old Institutional Economics*

PIB - Produto Interno Bruto

PSC - Comitê do Setor Público

RCPS - Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais

RPG - *Recommended Practice Guidelines*

SDDS - *Special Data Dissemination Standard*

SMO - *Statement of Membership Obligations*

STN - Secretaria do Tesouro Nacional

TCEs - Tribunais de Conta dos Estados

TCU - Tribunal de Conta da União

TFHPSA - *Task Force on the Harmonization of the Public Sector Accounting*

URV - Unidade Real de Valor

VEI - Velha Economia Institucional

Sumário

| | |
|---|----|
| 1. INTRODUÇÃO..... | 13 |
| 2. REFERENCIAL TEÓRICO..... | 15 |
| 2.1 Teoria Institucional..... | 15 |
| 2.1.1 Instituição..... | 16 |
| 2.1.2 OIE; NIE; NIS..... | 18 |
| 2.2 IPSAS..... | 21 |
| 2.2.1 Estrutura Conceitual..... | 23 |
| 2.2.2 O Processo de Convergência no Brasil..... | 24 |
| 3. METODOLOGIA..... | 29 |
| 4. A INFLUÊNCIA DO FMI SOBRE O BRASIL..... | 30 |
| 4.1 O Fundo Monetário Internacional..... | 30 |
| 4.2 A relação entre o Brasil e o FMI..... | 31 |
| 5. CONCLUSÕES..... | 35 |
| REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA..... | 37 |

1. INTRODUÇÃO

É possível observar que, no contexto de globalização, os Estados vêm buscando também harmonizar a forma de apresentarem a informação contábil e os conceitos por trás dela; Lima (2017) aponta que há uma tendência à adoção das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) - seja pela falta de outra norma de padrão internacional ou pela crença de que essas serão úteis para a melhoria da qualidade da informação contábil do setor público.

A teoria neo-institucional diz que as instituições tomam decisões não só por razões econômicas, mas também em busca de legitimidade (Oyadomari et. al, 2008). DiMaggio e Powell (1983) apresentam que as organizações de um mesmo setor tendem a aplicar práticas semelhantes em busca de legitimidade - ao que chamam de isomorfismo; estes autores elucidam que a aplicação de mecanismos isomórficos institucionais não necessariamente levará a uma maior eficiência para organização; mas que a sociedade e outras organizações podem gerar o isomorfismo coercitivo a partir de pressão formal ou informal. Além disso, apontam que mudanças estruturais podem ter a causa no isomorfismo normativo (por profissionais da área) ou no isomorfismo mimético (reprodução de boas práticas em contexto de incertezas).

Essa pesquisa é motivada pelo estudo de Lima (2017) sobre a influência dos atores no processo de convergência da contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais. A autora verificou que o CFC e a STN possuem um papel predominante neste processo, mas com pressupostos diferentes: o primeiro busca atender à necessidade dos profissionais da contabilidade e o segundo, padronizar e consolidar a contabilidade pública - recebendo influência do FMI sobre a elaboração de estatísticas fiscais do país.

Em 1998, o Brasil inicia a reforma da contabilidade pública por uma informação consolidada a nível subnacional sob o *Special Data Dissemination Standard* (SDDS - Padrão

Especial de Disseminação de Dados) e em 2000 promulga a Lei de Responsabilidade Fiscal - outra demanda do FMI (ALVES, PELIANO E COIMBRA, 1998).

Para cumprir com sua missão, definida na Conferência de Bretton Woods em 1944, o FMI concede a seus membros recurso financeiro necessário para equilibrar a balança de pagamentos e aponta soluções econômicas que devem ser aplicadas em contrapartida ao empréstimo (ITAMARATY, n.d.). O Brasil por muitos anos se viu dependente dos recursos do Fundo para equilibrar suas contas - apesar de não aplicar algumas medidas acordadas, consideradas ortodoxas -, até que em 2010 passa à posição de credor e a aplicar esforços em conjunto com outros países em desenvolvimento para ter maior influência nas tomadas de decisão desta instituição (Almeida, 2014).

Neste estudo busca-se responder: qual foi a influência do FMI para que o Brasil passasse a adotar as IPSAS? O objetivo desta pesquisa é encontrar, a partir da pesquisa bibliográfica, evidências da pressão coercitiva do Fundo Monetário Internacional (agente de pressão externa) sobre o processo de conversão às IPSAS buscando contribuir com a Academia na formação da análise crítica desse processo. Os objetivos específicos são i) demonstrar a importância do processo de convergência às IPSAS no Brasil; ii) verificar a relação de dependência do Brasil com o FMI; iii) demonstrar a relevância do FMI no processo de convergência às IPSAS no Brasil. A justificativa deste estudo se encontra na possibilidade de, no futuro, o Brasil retornar à posição devedor no Fundo, sendo necessário corresponder às exigências do mesmo.

Este estudo está dividido em cinco capítulos, sendo o primeiro essa introdução; o segundo trata do referencial teórico que buscará elucidar a teoria institucional e o processo de convergência às IPSAS no Brasil; o terceiro apresentará a metodologia; em seguida será demonstrada a pesquisa bibliográfica sobre a relação do Brasil com o FMI; fechando com as conclusões dessa pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo serão tratados os principais conceitos da teoria institucional concernentes a esta pesquisa, em destaque o conceito de instituição; as diferentes facetas do isomorfismo de DiMaggio e Powell (1983); e como se deu o processo de convergência às IPSAS no Brasil.

2.1 TEORIA INSTITUCIONAL

A teoria institucional, construída com elementos das ciências política, econômica e sociais (Machado da Silva; Gonçalves, 1999), pode ser objeto de estudos em diferentes campos científicos. Barbosa Neto e Colauto (2010), a partir de uma análise bibliográfica das pesquisas em ciências contábeis com essa temática entre os anos 2006 e 2008, verificaram que a Academia realizou poucos estudos com essa abordagem - e ainda menos com relação à contabilidade pública; todavia observaram também um crescimento do número desses e constataram a relevância de elaborar pesquisas contábeis com tal perspectiva.

Guarido Filho (2008) conclui em sua tese que, a partir de 1999, a produção de pesquisas nacionais guiadas por tal teoria ganha força e quatro anos depois já supera a produção internacional, como pode ser observado na imagem abaixo. O autor entende que o descompasso que se observa é natural em vista do tempo necessário para recepcionar as ideias produzidas internacionalmente e para a difusão da produção científica nacional.



Figura 1 – Comparação entre o Volume de Artigos Produzidos Nacional e Internacionalmente
 Fonte: Guarido Filho, p. 199 (2008)

Ainda segundo a pesquisa de Guarido Filho (2008), como pode ser observado na figura abaixo, menos de 6,8% dos autores que haviam publicado pesquisas com enfoque institucional receberam 55,8% das citações realizadas até o ano de 2007.

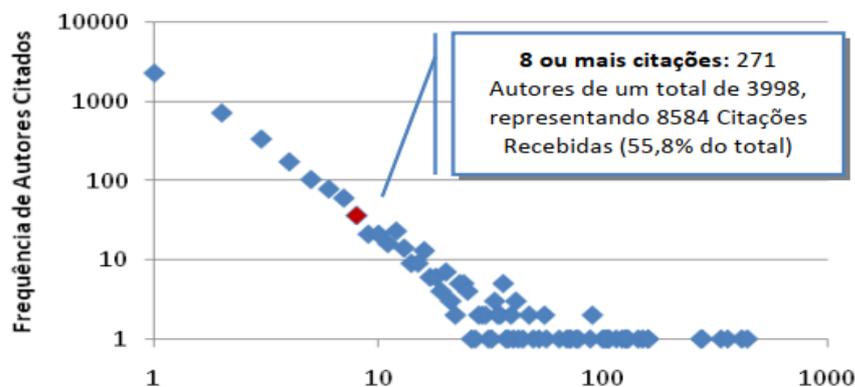


Figura 2 – Threshold de citação
 Fonte: Guarido Filho, p. 165 (2008)

2.1.1 Instituição

Instituição, segundo Selznick (1971), um dos precursores da teoria institucional, seria um instrumento técnico que guiaria as energias humanas para um fim específico. Sob a perspectiva desse autor, Lima (2017) diferencia instituição de organização, sendo a primeira

“adaptável e fruto de pressões e necessidades sociais”, enquanto a segunda seria um “sistema formal com regras e objetivos”.

Instituições podem ser definidas como “sistemas de regras sociais estabelecidas e prevalentes que estruturam as interações sociais. Linguagem; dinheiro; lei; sistemas de pesos e medidas; e empresas (e outras organizações) são, assim, todas instituições. (...) Elas dependem dos pensamentos e atividades dos indivíduos, mas não são redutíveis a esses”¹ (HODGSON, 2006).

Peci (2006) traz que o estudo das instituições é “estudo da sociedade em ação, ainda que de uma ação que transcorre nos limites de formas sociais solidamente estabelecidas”.

A contabilidade pode ser entendida como instituição dentro de uma organização, influenciando - por vezes impondo - o ambiente interno ao mesmo tempo que sofre influência do ambiente e de atores externos e das rotinas e hábitos dos atores internos (Guerreiro; Frezatti; Casado, 2006; Guarido Filho; Costa, 2012). Sob a ótica da psicologia, Guerreiro, Frezatti e Casado (2006) apontam que a instituição é moldada por rotinas que guiam o comportamento de um grupo e essas construídas por hábitos formalizados, institucionalizados e orientados por regras da organização. Todavia há de se destacar que “definir instituições como hábitos nos levaria ao equívoco de presumir que instituições não mais existem se os hábitos aos quais estão associadas forem interrompidos”² (HODGSON, 2006).

Por fim, anota-se que organizações, segundo Hodgson (2006), são um tipo especial de instituição que envolve “(a) critério para estabelecer seus limites e para distinguir seus

¹ “We may define institutions as systems of established and prevalent social rules that structure social interactions. Language, money, law, systems of weights and measures, table manners, and firms (and other organizations) are thus all institutions. (...) They depend upon the thoughts and activities of individuals but are not reducible to them” (HODGSON, 2006).

² “Defining institutions as behavior would mislead us into presuming that institutions no longer existed if their associated behaviors were interrupted” (HODGSON, 2006).

membros de não-membros, (b) princípios de soberania sobre quem está no comando, e (c) cadeias de comando delineando responsabilidades dentro da organização”³.

2.1.2 OIE; NIE; NIS

De acordo com Burns e Scapens (2000), a teoria institucional é estudada em três frentes: (i) Velha Economia Institucional (OIE – *Old Institutional Economics*); (ii) Nova Economia Institucional (NIE – *New Institutional Economics*); e (iii) Nova Sociologia Institucional (NIS – *New Institutional Sociology*).

A Velha Economia Institucional tem sua origem na tradição institucionalista americana predominante entre o final do século XVIII para o século XIX e depois dos anos 1930 entra em declínio (Simões; Rodrigues, 2012). A OIE se opõe a teoria neoclássica - que por sua vez tinha como objeto principal a busca racional por eficiência dos tomadores decisões - e passa a centrar a análise na instituição (Guerreiro; Frezatti; Casado, 2006, Barbosa Neto; Colauto, 2010).

“A VEI [Velha Economia Institucional] procura entender como os hábitos e as regras se transmitem e replicam, e como estruturam a atividade econômica. (...) Enquanto que a Nova Economia Institucional (NEI) assume que os hábitos são a consequência de escolhas racionais, a VEI assume que as escolhas racionais são explicadas pelos hábitos” (Simões; Rodrigues, 2012). Já Peci (2006) enxerga uma consonância entre o novo e o velho institucionalismo: o foco nas relações da organização com o ambiente externo, ao invés da ação do tomador de decisão.

³ “Organizations are special institutions that involve (a) criteria to establish their boundaries and to distinguish their members from nonmembers, (b) principles of sovereignty concerning who is in charge, and (c) chains of command delineating responsibilities within the organization” (HODGSON (2006)).

A NIE centraliza-se em processos de mudanças, especialmente as de cunho isomórfico e estudos com essa perspectiva acabam por superestimar aspectos como o mimetismo organizacional⁴ (Peci, 2006). Segundo Reis (2008), a Nova Economia Institucional centraliza-se nas transações e em seus respectivos custos. A preocupação seria em compreender por que tais custos variam entre as organizações (CONCEIÇÃO, 2002)

Simões e Rodrigues (2012) concluíram em seu estudo que a OIE, entre outras limitações, negligencia a influência das instituições externas sobre as práticas e a mudança da contabilidade. Enquanto o campo de análise da NIE são a ênfase nos aspectos internos das empresas; as noções de mercados e hierarquias; e as falhas de mercado (Conceição, 2002). Portanto decidiu-se não utilizar essas duas vertentes da Teoria Institucional para esta pesquisa.

A Teoria Neo-Institucional (NIS) é caracterizada como uma abordagem sociológica que explica que as organizações adotam determinadas práticas como formas de legitimação, e não prioritariamente por razões econômicas (Oyadomari et. al, 2008; Mósca, 2006). O conceito de legitimidade está associado à necessidade que a organização tem de ser aceita e ter credibilidade social - essencial para sua existência e manutenção (Lima, 2017). As instituições públicas têm maior necessidade de terem a legitimidade de sua informação contábil reconhecida (Carpenter e Feroz 1992), uma vez que traduzem as decisões tomadas (Dias Filho; Machado, 2012), e que destas não resulta um lucro líquido, para que se possa avaliar os seus resultados.

O conceito de cultura organizacional de Schein (1992) nos permite também compreender por que organizações de um mesmo campo convergem em suas práticas: a cultura organizacional é construída a partir de soluções para problemas de adaptações e para a integração interna e dessas se definem pressupostos básicos. “Isomorfismo ou homogeneização (...) não deriva de reprodução irrefletida, mas de regularidade proveniente da aceitação de

⁴ Termo definido por DiMaggio & Powell (1983), o mimetismo organizacional seria a aplicação bem-sucedida de procedimentos anteriormente utilizados em organizações similares

determinada ação, que justamente em função de ser interpretada como legítima, é reproduzida pelos agentes na prática social e se consolida como padrão institucionalizado, por ser consentida como escolha desejável e viável” (MACHADO-DA-SILVA; FONSECA; CRUBELLATE, 2005).

DiMaggio e Powell (1983) diferenciam os mecanismos isomórficos em: i) isomorfismo mimético (em respostas às incertezas, as organizações buscam imitar aquelas do mesmo campo de atuação que se mostram bem-sucedidas); ii) isomorfismo coercitivo (originado de pressões formais ou informais exercidas por uma - ou mais - organização com influência política sobre a outra, ou também pela expectativa da sociedade); e iii) isomorfismo normativo (decorrente da pressão dos profissionais da área - seja por meio da Academia ou instituições de capacitação profissional, que promovem o desenvolvimento de normas organizacionais, seja pelas associações profissionais, que, por sua vez, exercem influência na criação de regras que normatizam o comportamento organizacional e profissional).

Menezes Júnior et al. (2016) verificaram, sob a perspectiva institucionalista, à luz do isomorfismo mimético, a aderência das IPSAS ao padrão internacional de contabilidade para o Setor Privado (IFRS, produzido pelo IASB), uma vez que essas, reservadas as especificidades do setor público, foram elaboradas com base neste, compartilhando princípios contábeis e copiando-lhe seus textos.

Para Sasso (2017), a Teoria Institucional é adequada para se analisar o processo de convergência às IPSAS justamente porque essa verifica a pressão externa sobre a organização e como as “organizações interagem para estar em conformidade com o processo de institucionalização e obter, por conseguinte, legitimidade, como um de seus benefícios”. A autora verificou - unindo aquela com a teoria da dependência de recursos - como os Estados do Rio de Janeiro, São Paulo e Minas Gerais reagiram ao processo de convergência, identificando

os fatores que condicionam e enfraquecem a conformidade às mudanças contábeis, reconhecendo-as como um processo de mudança institucional.

À luz da Teoria Institucional, Borges (2014) conclui que o processo de convergência não se finda na mudança legal e que a própria encontra obstáculos de recepção em vista da cultura organizacional de cada ente do governo; pôde verificar, inclusive, que a imposição sem um preparo para o ambiente institucional “tende a dificultar e, no extremo, inviabilizar” a adoção da nova rotina contábil.

A seguir busca-se traduzir da literatura como se deu o processo brasileiro de convergência às normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor público

2.2 IPSAS

Segundo Chan (2010) um sistema contábil governamental de qualidade é um instrumento para que se aprimore a gestão das finanças públicas, mas em vista do significativo custo (financeiro e de oportunidade) de implementação é necessário que os países recebam incentivo econômico para realizá-la. “A adoção das IPSAS pelos diversos países tem sido crescente, especialmente devido às recomendações para a implementação de competência nos governos realizadas por organismos internacionais, tais como o Banco Mundial e o FMI” (LIMA, 2017)

Macêdo et. al (2010) afirmam que a contabilidade governamental se apoia em dois conceitos: *accountability* e *true and fair view*. O segundo, se traduz na visão verdadeira e apropriada sobre o patrimônio, enquanto o primeiro - não tendo uma correspondência exata na língua portuguesa - poderia ser traduzido, de forma resumida, por responsabilidade objetiva, transparência e prestação de contas (Macêdo et al., 2010; TCU, n.d.; Nakagawa, 2007). As IPSAS seriam “um mecanismo de coordenação para reduzir os custos de *accountability*” (Chan,

2010) e essa seria a possível razão pela qual os organismos internacionais têm apoiado o processo de adoção das IPSAS (Lima, 2017).

As Normas Internacionais Aplicadas ao Setor Público (IPSAS, do inglês International Public Sector Accounting Standards) foram criadas pelo esforço do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), um comitê do International Federation of Accountants (IFAC). O IFAC é uma organização internacional de profissionais contábeis que objetiva defender o interesse comum de que sejam produzidas informações contábeis de alta qualidade sob um padrão internacional; contribuindo para o desenvolvimento de economias fortes (IFAC, 2013).

Em 2003, o Comitê do Setor Público (PSC) do IFAC – atual IPSASB – reuniu-se com organizações de relevância internacional que já tinham intenção de produzir um padrão contábil - entre elas o Fundo Monetário Internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Tesouro do Reino Unido. Criou-se depois o *Task Force on the Harmonization of the Public Sector Accounting* (TFHPSA), que, sob a liderança do FMI, busca maneiras de se reduzir as diferenças entre os relatórios contábeis e faz recomendações ao IPSASB (IFAC, 2013).

O IPSASB desenvolve normas e diretrizes para a contabilidade aplicada ao setor público; seu objetivo atualmente é expandir e divulgar as IPSAS e a adoção do regime por competência na contabilidade pública dos países, com a intenção de que sejam aprimorados a gestão e conhecimento das finanças públicas (IPSASB, 2019). Existem dois métodos de convergência às IPSAS: direto e indireto. O primeiro faz menção direta aos padrões internacionais, enquanto o segundo - adotado pelo Brasil - permite alterações no texto da norma para se adequar à realidade jurídica e institucional do país, sob o risco de incorrer em divergências ao Padrão (Giroto, 2019).

2.2.1 Estrutura Conceitual

A função da Estrutura Conceitual é estabelecer os conceitos para a elaboração e divulgação de informação contábil de propósito geral pelas entidades do setor público a serem adotados pelo *Board* para a produção das IPSAS e das *Recommended Practice Guidelines* (RPG - recomendações práticas para a elaboração de Relatórios Contábeis de Propósito Geral). A Estrutura Conceitual busca também oferecer orientações para a elaboração de relatórios contábeis, suprimindo a falta dessas nas IPSAS e RPG (IFAC, 2014).

O que diferencia Teoria Contábil de Estrutura Conceitual e esta de Norma Contábil? Teoria Contábil é todo e qualquer conjunto de conceitos e proposições, fundamentado logicamente, que se predispõe a explicar ou a propor tudo o que diz respeito à contabilidade: reconhecimento de elementos patrimoniais e suas mutações, mensuração desses elementos todos e divulgação da posição patrimonial de uma entidade e dessas mutações. [...] Estrutura Conceitual é uma escolha arbitrada entre alternativas da Teoria Contábil por alguma entidade com poder normativo tendo em vista os objetivos que ela quer atingir com as demonstrações contábeis que normatiza ou normatizará. [...] E a Norma Contábil é uma regulamentação específica ditada pelo órgão regulador ou pela lei a respeito de um assunto em particular (Gelbcke et al., 2018, p. 29).

Segundo Jones (1992) a primeira Estrutura Conceitual (EC) para o setor público surgiu nos Estados Unidos em 1987, criado pelo GASB⁵; influenciando grandemente outros países, em destaque o Canadá e a Nova Zelândia. Em 1987, a Sociedade de Contadores da Nova Zelândia (NZSA, *New Zeland Shareholders' Association*) publica a Declaração de Conceitos Contábeis do Setor Público, atingindo todos os entes públicos. Em 1989, a contabilidade governamental canadense passa a adotar o regime de competência.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) passa a incluir a EC a partir de sua 7ª edição⁶, a fim de definir as diretrizes para o processo de convergência às IPSAS e atender ao *Statement of Membership Obligations (SMO)*⁷; a EC não tem, pois, a intenção de

⁵ O GASB (Governmental Accounting Standards Board) foi criado em 1984 nos Estados Unidos para estabelecer padrões contábeis para as entidades governamentais que seguem os Generally Accepted Accounting Principles (GAAP).

⁶ Publicada em dezembro de 2016 e válida para os exercícios de 2017 e 2018

⁷ SMO é um acordo entre os membros do IFAC fundamentado no objetivo de que os profissionais contábeis ofereçam uma informação de alta qualidade; existe para (a) dar suporte à implementação dos padrões internacionais e dos pronunciamentos do IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) e (b) estabelecer uma garantia e investigação de qualidade e um sistema disciplinar (IFAC, 2012).

trazer aplicações específicas, mas traz os conceitos-base para os demonstrativos contábeis e RCPG (STN, 2017). Os RCPG incluem as demonstrações contábeis e notas explicativas; demonstrações fiscais; relatórios gerenciais; e relatórios para fins de transparência (STN, 2017). A NBC TSP EC é obrigatória às entidades do setor público, mas tem caráter subsidiário (CFC, 2016; STN 2017).

Segundo a STN (2017) os primeiros quatro capítulos da EC convergida tratam de aspectos gerais e conceituais; do quinto ao sétimo, trata-se da técnica contábil; enquanto o oitavo capítulo traz informações para a evidenciação contábil; por último, em disposições finais, observa-se as revogações e vigência. Vale destacar que a EC traz uma nova definição para o usuário da informação contábil governamental: antes restringida basicamente aos Tribunais de Contas e aos agentes governamentais, a informação passa a ser produzida também para a sociedade em geral, além dos provedores de recursos; com isso a preocupação com a *accountability* passa a ganhar maior relevância (CFC, 2016; STN, 2017).

2.2.2 O Processo de convergência no Brasil

No Brasil, em termo cronológico, tem-se: a partir de 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) emite normas para a contabilidade pública alinhadas às normas internacionais. Em 2015, o CFC cria o Grupo Assessor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (GA - Área Pública) para que houvesse de fato a convergência às IPSAS. Em outubro de 2016, o Conselho publica no Diário Oficial da União (DOU) a Estrutura Conceitual que passa a ser a base para as normas brasileiras de contabilidade pública. Foi definido com a Secretaria do Tesouro Nacional, os Tribunais de Conta dos Estados (TCEs), o Tribunal de Conta da União (TCU), a academia e representantes dos Estados um cronograma - desafiador (Santos e Godeiro, 2018) - para que até 2021 todas as normas estivessem convergidas (CFC, 2016).

O MCASP em sua 8ª versão - válido para os exercícios de 2019, 2020 e 2021 (STN, 2017) - traz também o desenvolvimento histórico até as circunstâncias atuais de adoção das IPSAS: a Lei nº 4320/1964 definiu regras para o controle das finanças públicas, estabeleceu o orçamento como objeto principal da contabilidade - por conseguinte as normas subsequentes foram elaboradas sob o enfoque orçamentário e não patrimonial. Segundo Chan (2010), servidores públicos e a sociedade em geral ainda via o orçamento como “principal documento financeiro governamental”. Em 2000, foi sancionada a LRF - no Manual destaca-se desta a obrigação de ser realizada a consolidação nacional das contas públicas. À Secretaria do Tesouro Nacional (STN) foi dada a competência para se fazer cumprir tal obrigação.

Na ausência do conselho de gestão fiscal previsto no Art. 67 da LRF, a STN passa à condição de órgão central do Sistema de Contabilidade Federal (inciso I do art. 6º do Decreto nº 6.976/2009) também cria o Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON) (PT STN nº 510/2014). De caráter técnico e consultivo, o GTCON subsidia a Secretaria com diagnósticos e estudos sobre padronização da contabilidade da União, Estado e Municípios, sob uma mesma base conceitual e práticas contábeis; plano de contas; e classificação orçamentária de receitas e despesas nas três esferas de governo. A Academia está representada no GTCON pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI FEA/USP).

A Portaria STN nº 548/2015 define o Plano de Implantação das normas convergidas, estabelecendo que até 2024 as três esferas de governo já as tenham adotado integralmente em sua contabilidade (IBRACON, 2017). Vale apontar que, em entrevista, o representante do Brasil no IPSASB, Leonardo Nascimento, afirma “o IPSASB entende que não há justificativa para se exigir a aplicação do conjunto completo das IPSAS para pequenas províncias ou, no caso brasileiro, pequenos municípios”, uma vez que o custo-benefício para a

transparência e processos decisórios dessas entidades seria questionável em vista do alto grau de investimento que seria necessário para implantá-las (GIROTTI, 2017).

No DOU de 31 de outubro de 2018, o CFC publicou onze NBC TSP (Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público) convergidas aos padrões internacionais. Na tabela a seguir, pode-se observar cada norma e a IPSAS a que corresponde. As NBC TSP 11; 12; 13; 14; e 15 entraram em vigor em 2019. Enquanto as NBC TSP 16; 17; 18;19; 20; e 21 terão início de vigência em 2021. As NBC TSP 22; 23; 24; 25; e 26 foram disponibilizadas pelo CFC para audiência pública até o dia 17 de julho de 2019 (CFC, 2019).

| Nº | NBC TSP | Nº | IPSAS | Publicação DOU |
|----|--|----|--|----------------|
| | Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público | | Conceptual Framework | 04/10/2016 |
| 1 | Receita de Transação sem Contraprestação | 23 | Revenue from Non-Exchange Transactions (Taxes and Transfers) | 28/10/2016 |
| 2 | Receita de Transação com Contraprestação | 9 | Revenue from Exchange Transactions | 28/10/2016 |
| 3 | Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes | 19 | Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets | 28/10/2016 |
| 4 | Estoques | 12 | Inventories | 06/12/2016 |
| 5 | Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente | 32 | Service Concession Arrangements: Grantor | 06/12/2016 |
| 6 | Propriedade para Investimento | 16 | Investment Property | 28/09/2017 |
| 7 | Ativo Imobilizado | 17 | Property, Plant and Equipment | 28/09/2017 |
| 8 | Ativo Intangível | 31 | Intangible Assets | 28/09/2017 |

| | | | | |
|----|---|----|--|----------------------|
| 9 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa | 21 | Impairment of Non-Cash-Generating Assets | 28/09/2017 |
| 10 | Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa | 26 | Impairment of Cash-Generating Assets | 28/09/2017 |
| 11 | Apresentação das Demonstrações Contábeis | 1 | Presentation of Financial Statements | 31/10/2018 |
| 12 | Demonstração dos Fluxos de Caixa | 2 | Cash Flow Statements | 31/10/2018 |
| 13 | Apresentação de Informações Orçamentárias nas Demonstrações Contábeis | 24 | Presentation of Budget Information in Financial Statements | 31/10/2018 |
| 14 | Custos de Empréstimos | 5 | Borrowing Costs | 31/10/2018 |
| 15 | Benefícios a Empregados | 39 | Employee Benefits | 31/10/2018 |
| 16 | Demonstrações Contábeis Separadas | 34 | Separate Financial Statements | 31/10/2018 |
| 17 | Demonstrações Contábeis Consolidadas | 35 | Consolidated Financial Statement | 31/10/2018 |
| 18 | Investimento em Coligadas e em Empreendimento Controlado em Conjunto | 36 | Investments in Associates and Joint Ventures | 31/10/2018 |
| 19 | Contratos Conjuntos | 37 | Joint Arrangements | 31/10/2018 |
| 20 | Divulgação de Participações em Outras Entidades | 38 | Disclosure of Interests in Other Entities | 31/10/2018 |
| 21 | Combinações no Setor Público | 40 | Public Sector Combinations | 31/10/2018 |
| 22 | Divulgação sobre Partes Relacionadas | 20 | Related Party Disclosures | Em audiência pública |
| 23 | Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro | 3 | Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors; | Em audiência pública |
| 24 | Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis | 4 | The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates | Em audiência pública |
| 25 | Evento Subsequente | 14 | Events after the Reporting Date | Em audiência pública |

26 Ativo Biológico e Produto Agrícola 27 Agriculture

Em audiência
pública

Fonte: CFC (n.d.); CFC (2019); Ibracon (2019);

3. METODOLOGIA

Para este estudo qualitativo decidiu-se realizar uma pesquisa bibliográfica. Essa metodologia utiliza-se do que já fora publicado (seja em livros, artigos científicos, periódicos) para explorar e explicar um tema ou problema (Silva, 2017). A pesquisa qualitativa centra-se em interpretar as ações dos indivíduos e de instituições, nela as hipóteses são formadas ao longo ou ao final da pesquisa ao invés de serem previamente elaboradas e confirmadas com o estudo (SAMPIERI; COLLADO; LUCIO, 2013, p.34).

O desenvolvimento da pesquisa bibliográfica varia conforme seu objetivo e possui classificações distintas a depender deste (Gil, 1996). Esta pesquisa tem como objetivo obter dados em resposta ao problema em questão e se caracteriza por ter a pesquisa bibliográfica como método exclusivo. Este estudo utiliza-se e mescla informações de artigos, dissertações, relatórios e informações institucionais encontradas em *websites* e busca extrair desses as informações para responder à pergunta de pesquisa.

A limitação da pesquisa encontra-se na limitação da autora em encontrar ou ter acesso aos dados necessários para definir se o FMI de fato exerceu uma pressão coercitiva sobre o governo brasileiro – seja de forma direta ou indireta – para que se decidisse adotar o padrão internacional estabelecido pelo IPSASB. Além disso, cabe ainda uma possível falha na interpretação dos dados ou na falta de informação que os refutem.

4. A INFLUÊNCIA DO FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL SOBRE O BRASIL

Os bancos internacionais, dentre os quais neste estudo destaca-se o Fundo Monetário Internacional, pressionam para que os países possam apresentar uma informação contábil com qualidade (Lima, 2017; Sasso, 2017). A seguir busca-se explorar a relação do FMI com o Brasil, desde sua constituição até recente ano, a fim de verificar a influência que exerce sobre o país.

4.1 O Fundo Monetário Internacional (FMI)

O FMI é uma agência da Organização das Nações Unidas (ONU) criada em julho de 1944 na Conferência de Bretton Woods. Ele tem as missões de promover a cooperação monetária internacional; garantir a estabilidade financeira dos países membros, inclusive disponibilizando recursos para ajudar no equilíbrio da balança de pagamentos; além de promover alto nível de emprego e o crescimento econômico sustentável e reduzir a pobreza em todo o mundo. (ONU, n. d.; ITAMARATY, n.d.)

Para tanto age de três formas: monitoramento do sistema monetário internacional; empréstimos aos países-membros; programa de capacitação, oferecendo assistência técnica e treinamento. Periodicamente o FMI faz recomendações para os países membros a partir de pesquisas, levantamentos estatísticos e previsões econômicas globais e regionais realizadas pela agência. Os países que desejam captar recursos a fim de equilibrar seus pagamentos devem cumprir com os requisitos acordados numa negociação com o Fundo (ITAMARATY, n.d.).

O Fundo Monetário Internacional entende que se um país que não consegue cumprir com seus compromissos internos, ou internacionais, pode provocar um grande desequilíbrio no

sistema financeiro internacional; tendo sido criado para mantê-lo estável, concede recursos suficientes para que o país possa reequilibrar sua balança de pagamento ao mesmo tempo que implementa reformas econômicas para restabelecer sua independência financeira (FMI, n.d.).

Diferente de outras instituições financeiras internacionais (como o BM), o FMI não financia projetos. Todavia, ao longo de sua história, já concedeu empréstimos para equilibrar a balança de pagamentos em casos de desastres naturais; situação pós-conflito; redução de pobreza e desenvolvimento econômico; reestruturação da dívida soberana; crises bancárias e cambiais; etc. (FMI, n.d.).

Hoje, o empréstimo do FMI serve três propósitos: i) suavizar efeitos de choques econômicos e evitar a inadimplência soberana (assim, evitando um efeito em cascata para a economia de outros países); ii) os programas de reforma econômica que o FMI propõe em troca do recurso financeiro podem servir para dar credibilidade e legitimar as políticas de ajustes econômicos que o país está realizando e, assim, ajudá-lo a ter acesso a outras fontes de financiamento; iii) ajudar a prevenir crises econômicas no sistema internacional, evitando que se propaguem os efeitos de crises nacionais (FMI, n.d.).

Para tomar um empréstimo com o Fundo, o país precisa entrar em acordo com a instituição sobre uma política econômica a ser aplicada – o Fundo se preocupa em propor uma solução eficaz para a realidade de cada um de seus membros – e então é preciso que o governo escreva uma “carta de intenções” ao diretor-geral da instituição comprometendo-se a aplicar o que foi proposto. A proposição de política econômica pode ser, dentre outras, o estabelecimento de metas de reservas fiscais ou cambiais (FMI, n.d.).

4.2 A relação entre o Brasil e o FMI

Uma vez estabelecidas as condições, em geral, o FMI libera sucessivas parcelas do valor definido enquanto o país devedor executa o programa econômico para restabelecer-se (FMI, n.d.). No governo Juscelino Kubitschek, o Brasil rompe o acordo feito, para não ver seus gastos controlados na fase de construção de sua nova capital (Almeida, 2014; Biderman, Cozac, Rego, 1996). Com a posse de Jânio Quadros, o governo retoma a negociação com o FMI e este aprova o plano de estabilização econômica, prorroga a dívida brasileira e concede mais US\$ 2 bilhões (BIDERMAN ET. AL, 1996).

Nos governos de Castelo Branco, Costa e Silva e até os primeiros anos do governo Médice, o país realizou acordos ano a ano com o FMI. A partir da segunda metade de 1982, após duas crises do petróleo quase consecutivas, os países latino-americanos passaram por uma onda de inadimplências. O diretor-gerente do FMI teve de obrigar os bancos comerciais a prosseguir emprestando para esses países, renegociando as amortizações devidas, para que não houvesse uma paralisação virtual do sistema de créditos comerciais, estando a instituição preparada apenas para cobrir desequilíbrios no balanço de pagamentos - e não para cobrir por longo período dívidas externas. A dívida externa brasileira aumentou significativamente, estando a frente do México, Argentina e Venezuela (ALMEIDA, 2014).

“A inadequação dos mecanismos institucionais para o encaminhamento adequado do problema da dívida externa era patente. Por um lado, os bancos privados tinham sido extremamente irresponsáveis ao conceder empréstimos sobre empréstimos aos governos dos países em desenvolvimento, na suposição absurdamente anti-histórica de que Estados soberanos não vão à bancarrota e não declaram moratória. Eles estavam esperando que o governo dos Estados Unidos e o próprio FMI garantisse pelo menos o pagamento dos juros por parte dos países devedores, algo que esteve sob risco em diversas ocasiões.” (ALMEIDA, 2014)

Berti (1999) aponta uma assimetria informacional existente entre os credores internacionais e o Brasil: o país argumentava possuir elevadas reservas, desconsiderando as dívidas externas de curto prazo e ainda o Banco Central incluía no cálculo de suas reservas alguns ativos “de liquidez extremamente discutíveis: os créditos incobráveis junto à Polônia e

as obrigações de países latino-americanos e africanos com o Brasil, que com a crise financeira dificilmente seriam honrados” .

Num contexto de grande e contínua elevação das taxas de juros internacionais; queda do preço de produtos primário; somados à segunda crise do petróleo, a década de 1980 foi marcada por renegociações dos acordos feitos com a agência, pelo descumprimento de metas estabelecidas e por valores, pois, travados. O Brasil declara moratória em 1987. E novamente em 1989 (Almeida, 2014; Berti, 1999). “E os inúmeros planos de estabilização que o FMI aconselhou ao Brasil, todos rigorosamente equivocados!” afirma Bresser em entrevista (BIDERMAN ET. AL, 1996, p.180).

O economista à frente do Ministério da Fazenda, Luiz Carlos Bresser Pereira, apresentou aos bancos privados, em 1987, a proposta de empréstimos a juros zero, com bônus voluntários pagos a cada parcela de amortização - preocupando-se mais em reaver a credibilidade com os credores internacionais que de fato diminuir a dívida externa. O Tesouro norte-americano recusou a proposta. No entanto, dois anos mais tarde, o então secretário do Tesouro estadunidense, aos moldes da sugestão de Bresser, propõe o Plano Brady, reconhecendo a dificuldade dos países superendividados em pagar suas dívidas (ALMEIDA, 2014).

Sobre o Plano antecedente ao Plano Real, o Plano Verão, Bresser (1989) aponta de forma alarmante que o “déficit público aumentou ao invés de diminuir, devido à ortodoxia equivocada da política monetária. O crédito do Estado diminuiu e a credibilidade do governo está mais baixa do que nunca.” O autor ainda destaca a intensa fuga de capitais em vista do “fantasma do deságio” que pairava sobre a dívida interna; e também o medo que permeava o mercado sobre um novo período hiperinflacionário.

O Brasil se via numa fase de mudanças no campo político num contexto de crise inflacionária. Foi o primeiro a país a ter, por exigência do Fundo, metas de inflação como *status*

de critério de desempenho (Berti, 1999). Em 1994, com as medidas de desindexação planejada da economia e o Plano Real, o cenário brasileiro permitia novas negociações com o Fundo e com os credores internacionais (Almeida, 2014; Berti, 1999).

O Plano Real buscou o controle da inflação a partir de estratégias distintas às aquelas promovidas - sem grande sucesso - em planos anteriores: a abertura da economia ao mercado externo, mantendo a moeda brasileira quase que equiparada ao dólar americano; a utilização de uma moeda de transição, a URV (Unidade Real de Valor⁸); e a organização das contas públicas (Lopes, 2010). Assim verificou-se nos três anos consecutivos a sua implementação o crescimento do PIB de 4,2% em 1995, de 2,7% em 1996 e de 3,3% em 1997 (LAMEIRA, 2004)

Em 1998 o FMI estabelece como uma das condições do acordo que fosse redigida uma lei de responsabilidade fiscal, que deveria versar sobre mudanças na gestão das finanças públicas: com um planejamento orçamentário e a previsão de medidas disciplinares para o descumprimento das metas e procedimentos definidos (Alves, Peliano e Coimbra, 1998). Em cumprimento a promessa ao Fundo, o então presidente, Fernando Henrique Cardoso, sanciona em maio de 2000 a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF)⁹. Quanto a reformas tributárias, o acordo de 1998 definia a criação do Imposto sobre o Valor Adicionado Nacional (IVA Nacional), que substituiria alguns impostos de nível estadual e municipal e cuja receita seria dividida entre as três esferas de governo (ALVES, PELIANO E COIMBRA, 1998).

Em 2002, o governo brasileiro comprometeu-se a atingir e manter o nível do superávit primário em 3,75% do PIB em 2003, mas o presidente Lula, quando assumiu em 2003, decidiu elevar a meta do superávit para 4,25%. O mercado que antes apresentava desconfiança sobre a nova liderança brasileira, aprovou a conduta neoliberal do governo Lula.

⁸ A URV se configurava como uma moeda-índice, uma âncora cambial. Serviu como moeda de transição para o Real, para que este não estivesse atrelado a algum índice de preço (LOPES, 2010).

⁹ A Lei Complementar nº 101/2000, conhecida por Lei de Responsabilidade Fiscal, foi um grande marco para as Finanças Públicas: “ela obriga ao gestor público zelar pelo dinheiro que o contribuinte recolhe, além disso, reprime gastos exorbitantes fixando limites para a despesa e contribui significativamente para que o processo de *accountability* avance no Brasil” (SANTOS, 2015).

Além da meta fiscal, prometeu-se também reduzir os gastos e dívidas públicos; diminuir a burocracia e normas que atrapalhavam o empreendedorismo no país; realizar a reforma previdenciária; a reforma tributária; e sancionar uma lei de falências - sendo esta a única cumprida. Retornando ao sentimento de independência financeira presente no governo de JK, em 2005 as negociações com o FMI são interrompidas, sendo realizado um pagamento de mais de 14 bilhões de dólares (ALMEIDA, 2014).

Em 2010, o Brasil passa a ser credor do FMI, disponibilizando US\$ 10 bilhões. Mesmo passando por uma extensa fase de dependência, “o Brasil sempre relutou em mudar suas políticas domésticas por demanda do FMI, seja porque não queria descontinuar grandes planos de desenvolvimento seja porque pretendia lidar com programas de estabilização monetária sem se ater às recomendações mais ortodoxas do Fundo” (Almeida, 2014). A partir dos anos 2000, o Brasil persegue sua independência e, junto a outros países emergentes, investe seus esforços para aumentar seu poder nos processos decisórios da instituição (ALMEIDA, 2014; ITAMARATY, n.d.).

Em 2017, o Tesouro Nacional publica o relatório elaborado em 2016 pelo FMI sobre a transparência fiscal no Brasil. Neste relatório, o Fundo aplaude a adoção gradual das IPSAS, destacando a relevância de se ter passado a adotar o regime de competência na contabilidade pública. Além disso, aponta expressamente para a adoção dos registros de concessão de contabilidade e das parcerias público-privadas nos termos da IPSAS 32 (Contratos de Concessão de Serviços Públicos: Concedente) (FMI, 2017).

“Nas últimas décadas, o Brasil melhorou consideravelmente a contabilidade pública e a compilação das estatísticas fiscais. Com a adoção da LRF [sugerida pelo FMI], a apresentação de informações fiscais se tornou um ponto central das discussões sobre políticas fiscais e foram lançadas inúmeras iniciativas para aumentar a transparência e confiabilidade dos dados fiscais. Na área das contas públicas, a maioria dessas iniciativas está relacionada com a implementação gradual, desde 2008, de normas contábeis baseadas nas Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS), o que permitiu às unidades do governo brasileiro produzir demonstrações financeiras com base no regime de competência cada vez mais abrangentes.” (FMI, 2017)

5. CONCLUSÃO

Para responder à pergunta de pesquisa, utilizou-se a abordagem da Nova Sociologia Institucional e realizou-se uma pesquisa bibliográfica. Dentro da NIS, encontra-se o conceito de isomorfismo proposto por DiMaggio e Powell (1983) que seria um mecanismo de mudança estrutural aplicado numa instituição que passa a copiar práticas de outras instituições. Dentre as formas de isomorfismo, destaca-se aqui o isomorfismo coercitivo, que se origina de pressões formais exercida por um agente externo que tem influência política sobre uma organização. Observa-se pela literatura que o Fundo Monetário Internacional assumiria o papel de agente externo em relação ao governo brasileiro.

A pesquisa bibliográfica mostrou que o Brasil já não está mais em posição de devedor no Fundo e busca ampliar sua influência nas tomadas de decisão da agência. Apesar de não haver uma relação de dependência, ainda se observa a influência política do FMI sobre o Brasil; além disso o FMI, liderando o TFHPSA, organização que busca maneiras de se reduzir as diferenças entre os relatórios contábeis e faz recomendações ao IPSASB, contribui grandemente para a elaboração do padrão internacional.

Com o exposto no relatório elaborado pelo FMI sobre a transparência fiscal brasileira, somado às contribuições de Sasso (2017) e Lima (2017), pôde-se concluir, respondendo qual foi a influência do FMI para que o Brasil passasse a adotar as IPSAS: FMI exerceu sobre o Brasil uma pressão coercitiva informal para que o governo adotasse o regime de competência e as IPSAS como um todo, a fim de que se aprimorasse a qualidade da informação contábil do setor público do país e de suas estatísticas fiscais.

Atendendo aos objetivos da pesquisa, observou-se com a pesquisa bibliográfica que com um padrão internacional, ganha-se no entendimento das informações contábeis de diferentes países e na possibilidade de poder facilmente compará-las. Além disso, as IPSAS

trazem a sociedade em geral como um dos usuários da contabilidade pública, e segundo Chan (2010), a partir delas, são reduzidos os custos de *accountability*. O Brasil, seguindo as diretrizes da Lei nº 4320/1964, tinha o orçamento como objeto principal da contabilidade pública. Alinhando-se ao padrão internacional passa ter o patrimônio público como objeto principal e adota o regime de competência. Assim verifica-se a importância da adoção das IPSAS pelo Brasil.

Para pesquisas futuras, sugere-se que seja verificado – agregando à análise institucional, a teoria da dependência de recursos – a influência de outros atores externos para que o Brasil adotasse quase que integralmente as IPSAS. Quanto às limitações da pesquisa, pode-se elencar a reduzida produção nacional sobre a influência dos atores no processo de convergência às IPSAS. Sugere-se ainda que se busque uma abordagem crítica e a fuga do positivismo; de modo que as pesquisas possam contribuir significativamente para o setor público produzir uma informação contábil de qualidade sem que a adequação dos processos gere um ônus financeiro e um custo de oportunidade inadequados.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

Almeida, Paulo Roberto de. (2014). O Brasil e o FMI desde Bretton Woods: 70 anos de história. *Revista Direito GV*, 10(2), 469-496.

Alves, B., Peliano, J., Coimbra, M. (1998). *Apresentação e Avaliação do Acordo do Governo do Brasil com o Fundo Monetário Internacional* [pdf]. Retirado de <http://www2.unifap.br/borges/files/2011/02/Apresenta%C3%A7%C3%A3o-e-Avalia%C3%A7%C3%A3o-do-Acordo-do-Governo-do-Brasil-com-o-FMI.pdf>

Barbosa Neto, J.; Colauto, R. (2010). Teoria Institucional: estudo bibliométrico em anais de congressos e periódicos científicos. *ConTexto - Revista do Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da UFRGS*, p. 63-74. Retirado de <https://seer.ufrgs.br/ConTexto/article/view/13372>

Benito, B., Brusca, I., Montesinos, V. (2007) The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSAS. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), p. 293-317.

Berti, S. (1999). *O Brasil e o FMI nas décadas de 80 e 90: uma síntese das negociações*. Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação. Unicamp.

Biderman, C. Cozac, L., Rego, J. (1996). *Conversas com economistas brasileiros*. São Paulo: Editora 34

Borges, T. (2014) A nova contabilidade pública: contexto e desafios. *Revista TCEMG*, pp. 11 - 15. Retirado de <https://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/2823.pdf>

Brasil. Secretaria do Tesouro Nacional. *PORTARIA Nº 510, DE 28 DE AGOSTO DE 2014*. Dispõe sobre a instituição, as atribuições, a composição e o funcionamento do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis – GTCON. Retirado de http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/372026/CPU_Portaria_STN_510_GTCON.PDF/0779f49f-6aea-439b-ba67-6224952c4f2a

Bresser, L. (1989). O Plano Verão e a Crise Estrutural da Economia Brasileira. *Revista de Economia Política*, pp. 124 – 136. Retirado de <http://www.bresserpereira.org.br/documento/526>

Burns, J.; Scapens, R. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework. *Management Accounting Research*, v. 11, pp. 3-25. DOI: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1999.0119>

Carpenter, V., Feroz, E. (1992). GAAP as a symbol of legitimacy: New York State's decision to adopt Generally Accepted Accounting Principles. *Accounting, Organizations and Society*, v. 17, n. 7, pp. 613-643

CFC. Conselho Federal de Contabilidade (2016). *CFC publica a norma Estrutura Conceitual da contabilidade pública*. Retirado de <https://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>

_____. Conselho Federal de Contabilidade (2016). *NORMA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE, NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL, DE 23 DE SETEMBRO DE 2016*. Aprova a NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público. Retirado de <https://cfc.org.br/noticias/cfc-publica-a-norma-estrutura-conceitual-da-contabilidade-publica/>

_____. Conselho Federal de Contabilidade (n.d.). *NBC TSP do Setor público*. Retirado de <https://cfc.org.br/tecnica/normas-brasileiras-de-contabilidade/nbc-tsp-do-setor-publico/>

_____. Conselho Federal de Contabilidade (2019) *Audiência Pública*. Retirado de <https://cfc.org.br/tecnica/audiencia-publica/>

Chan, J. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Repec*, pp. 1 – 17. Retirado de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/145/72>

Dacin, M., Goodstein, J., & Scott, W. (2002). Institutional Theory and Institutional Change: Introduction to the Special Research Forum. *The Academy of Management Journal*, 45(1), 45-56. doi:10.2307/3069284

Dias Filho, J., Machado, L. (2012). *Abordagens da pesquisa em contabilidade*. In: Lopes, A., Iudícibus, S. Teoria Avançada da Contabilidade. São Paulo: Atlas.

DiMaggio, P., & Powell, W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147-160. Retirado de <http://www.jstor.org/stable/2095101>

Feliciano, R. (2019). *Cinco normas aplicadas ao setor público estão em audiência pública*. Retirado de <http://www.ibracon.com.br/ibracon/Portugues/detNoticia.php?cod=6159&codregional=>

FMI. Fundo Monetário Internacional (n. d.). *IMF Lending*. Retirado de <https://www.imf.org/en/About/Factsheets/IMF-Lending>

_____. Fundo Monetário Internacional (n. d.). *Lending by the IMF*. Retirado de <https://www.imf.org/external/about/lending.htm>

_____. Fundo Monetário Internacional (2017). *Brasil: avaliação da transparência fiscal*. Retirado de: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/318974/Relat%C3%B3rio+de+transpar%C3%A2ncia+-+Portugu%C3%AAs/39be20dd-3846-4f8b-9dd4-429a207b8b68>

GASB. Governmental Accounting Standards Board (n. d.) *About the GASB*. Retirado de <https://www.gasb.org/cs/ContentServer?c=Page&cid=1176168081485&d=&pagename=GASB%2FPAGE%2FGASBSectionPage>

Gelbcke, E., Santos, A., Iudícibus, S., Martins, E. (2018) Estrutura Conceitual da Contabilidade. In: *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*, 3. ed., 2. Reimpr. São Paulo: Atlas, p. 29.

Gil, A (1996). Como delinear uma pesquisa bibliográfica. In: *Como Elaborar Projetos de Pesquisa*, 3 ed., São Paulo: Atlas, p. 63.

Giroto, M. (2019) *Entrevista: Andreas Bergmann, ex-chair do International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsasb)*. Disponível em: <https://cfc.org.br/noticias/entrevista-andreas-bergmann-ex-chair-do-international-public-sector-accounting-standards-board-ipsasb/>

_____. (2017). *Entrevista com Leonardo Silveira do Nascimento, Representante do Brasil no International Public Sector Accounting Standards Board (Ipsasb)*. Revista Brasileira de Contabilidade, pp. 5 - 11. Retirado de <http://rbc.cfc.org.br/index.php/rbc/article/view/1612/1143>

Guarido Filho, E. (2008). *A construção da teoria institucional nos estudos organizacionais no Brasil: o período 1993-2007*. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Paraná.

Guarido Filho, E., Costa, M. (2012) Contabilidade e institucionalismo organizacional: fundamentos e implicações. *Revista Contabilidade e Controladoria*, v. 4, n. 1, pp. 20 - 41.

Guerreiro, R., Frezatti, F., Casado, T. (2006). Em busca de um melhor entendimento da contabilidade gerencial através da integração de conceitos da psicologia, cultura organizacional e teoria institucional. *Revista de Contabilidade & Finanças*, pp. 7 - 21.

Hodgson, G. (2006). What are institutions? *Journal of economic issues*, v. 40(1), pp 1 - 25.

IBRACON (2017). O Brasil e as IPSAS. Normas internacionais trazem mais transparência à contabilidade pública. *Revista transparência*, p. 35. Retirado de <http://www.ibracon.com.br/revistatransparencia/index.php?edicao=25>

IFAC. International Federation of Accountants (2012). *Statements of Membership Obligation (SMOs) 1-7 (Revised)* [pdf]. Retirado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>

_____. International Federation of Accountants (2013). *International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Statistical Bases of Financial Reporting: An Analysis of Differences and Recommendations for Convergence* [pdf]. Retirado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/international-public-sector.pdf>

_____. International Federation of Accountants (2014). *Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* [pdf]. Retirado de <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-Public-Sector-Conceptual-Framework.pdf>

IPSASB. International Public Sector Accounting Standards Board (n.d.) *About IPSASB*. Retirado de <https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>

Itamaraty (n.d.). Fundo Monetário Internacional. Retirado em <http://www.itamaraty.gov.br/pt-BR/politica-externa/diplomacia-economica-comercial-e-financeira/119-fundo-monetario-internacional>

Jones, R. (1992). The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector. *Financial Accountability & Management*, 8(4), 249-264.

Lameira, Valdir de Jesus. (2004). Uma revisão sobre a economia brasileira e o mercado financeiro após o Plano Real: as mudanças e a evolução do mercado de capitais entre 1995 e 2002. *Revista Contabilidade & Finanças*, 15(35), 96-110.

Lima, R. (2017). *A influência dos atores no processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais*. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília.

Lopes, T. (2010). A política do plano real estudada a partir da combinação da proposta Larida com o ajuste fiscal. *Revista Análise*, v. 21, n. 2, pp. 187 – 197. Retirado de <http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/face/article/viewFile/7569/6606>

Machado-da-Silva, C. L.; Gonçalves, S. A (1999). Nota Técnica: *A Teoria Institucional*. In: Machado-da-Silva, Gonçalves, S. A. *Handbook de Estudos Organizacionais: Modelos de Análise e Novas Questões em Estudos Organizacionais*. São Paulo: Atlas, cap. 7, pp. 220-226.

Machado-da-Silva, Clóvis L., Fonseca, Valéria Silva da, & Crubellate, João Marcelo. (2005). Estrutura, agência e interpretação: elementos para uma abordagem recursiva do processo de institucionalização. *Revista de Administração Contemporânea*, 9(spe1), 9-39. DOI: <https://dx.doi.org/10.1590/S1415-65552005000500002>

Macêdo, J., Silva, J., Ribeiro Filho, J., Pederneiras, M., Feitosa, M. (2010). Convergência contábil na área pública: um a análise das percepções dos auditores de TCEs, contadores e gestores públicos. *Revista de Contabilidade & Organizações*, v. 4, n. 8, p. 69-9.

Menezes Junior, C., Lima, D., Veiga, M., Prieto, M. (2016). Processo de convergência no setor público: análise comparativa entre os padrões contábeis da IFAC e do IASB. *XIX SemeAd*. Retirado de <http://login.semead.com.br/19semead/arquivos/601.pdf>

Mósca, H. (2006). *Fatores Institucionais e Organizacionais que Afetam a Profissionalização da Gestão do Departamento de Futebol dos Clubes*. Dissertação de Mestrado. PUC-Rio.

Nakagawa, M. (2007). Accountability: a razão de ser da contabilidade. *Revista Contabilidade & Finanças*, 18(44), 7. <https://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772007000200001>

ONU. Organização das Nações Unidas (n. d.). *FMI. Fundo Monetário Internacional*. Retirado de <https://nacoesunidas.org/agencia/fmi/>

Oyadomari, J., Mendonça Neto, O., Cardoso, R., & Lima, M. (2008). Fatores que influenciam a adoção de artefatos de controle gerencial nas empresas brasileiras: um estudo exploratório sob a ótica da teoria institucional. *Revista De Contabilidade & Organizações*, 2(2), 55-70.

Peci, Alketa. (2006). *A nova teoria institucional em estudos organizacionais: uma abordagem crítica*. Cadernos EBAPE.BR, 4(1), 01-12. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1679-39512006000100006>

Sampieri, H., Collado, F., Lucio. B. () Definições dos enfoques quantitativo e qualitativo, suas semelhanças e diferenças. In: *Metodologia de Pesquisa*. [Recurso eletrônico], 5 ed. Porto Alegre: Penso, pp. 24 a 44.

Santos, T. (2015). *Qualidade do gasto no Setor Público: um estudo na Fundação Universidade de Brasília*. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília.

Santos, T., Godeiro, V. (n.d.) *Estrutura Conceitual para o Setor Público no Brasil e no exterior* [PowerPoint presentation].

Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais*. Dissertação de Mestrado. Universidade de São Paulo.

Selznick, P (1972). *A liderança na administração: uma interpretação sociológica*. Rio de Janeiro: FGV.

Silva, A. (2017). *Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade*. Salvador: UFBA, Faculdade de Ciências Contábeis; Superintendência de Educação a Distância. Retirado de <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/24428>

Simões, A.; Rodrigues, J (2012). A abordagem da velha economia institucional na investigação em contabilidade e controlo de gestão contributos teóricos. *RIGC* - Vol. X, nº 19

STN. Secretaria do Tesouro Nacional (2017). *Estrutura Conceitual da CASP – Elementos das Demonstrações Contábeis* [PowerPoint presentation]. Retirado de <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/566752/M%C3%B3dulo+5+-+Estrutura+Conceitual+-+Parte+II+-+Elementos.pdf/c9ab1fe0-d385-42b1-93fc-46cd7cd96293>

_____. Secretaria do Tesouro Nacional (2017). *Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público*. 8ª ed.

TCU. Tribunal de Contas da União (n. d.). *Mecanismo de Accountability*. Retirado de <https://portal.tcu.gov.br/governanca/governanca-no-tcu/mecanismos-de-governanca/mecanismo-de-accountability.htm>