UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ABNER RIBEIRO SALAROLI

ANÁLISE DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Orientador Acadêmico
Professor doutor José Elias Feres de Almeida

VITÓRIA
2013

ABNER RIBEIRO SALAROLI

ANÁLISE DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo – UFES, como pré-requisito para obtenção do grau de mestre em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida

VITÓRIA
2013

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

Salaroli, Abner Ribeiro, 1988-

S161a Análise do processo de elaboração das normas internacionais de contabilidade pública / Abner Ribeiro Salaroli.

– 2013.

109 f. : il.

Orientador: José Elias Feres de Almeida.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. Contabilidade pública – Normas. 2. Contabilidade - Legislação. I. Almeida, José Elias Feres de. II. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. III. Título.

CDU: 657

ABNER RIBEIRO SALAROLI

ANÁLISE DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE PÚBLICA

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo (UFES), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 06 de setembro de 2013.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida
UFES - Universidade Federal do Espírito Santo
Orientador

Prof. Dr. Gabriel Moreira Campos
UFES - Universidade Federal do Espírito Santo
Membro interno da banca examinadora

Prof. Dr. Ricardo Lopes Cardoso
FGV/EBAPE
Membro externo da banca examinadora

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus por realizar coisas inimagináveis em minha vida e por mostrar que é possível sonhar, mesmo quando achamos impossível. Sou eternamente grato a ti, Senhor, pelo amor e esperança concedidos, que racionalmente não conseguimos compreender!

Aos meus pais e irmãos, pelo apoio e compreensão em momentos em que eu não conseguia ao menos me expressar, tamanho o meu desespero e cansaço, pelo entendimento de meu jeito e pelo crédito em mim. À minha mãe, especialmente, pelo zelo e preocupação, principalmente devido às noites em que passei em claro, que a deixavam extremamente aflita. À Sara, pelo companheirismo e apoio, durante a maratona "tridimensional".

Ao professor José Elias Feres de Almeida, pela maneira atenciosa, cordial e objetiva pela qual me orientou durante todo o processo e pela confiança em mim e no tema da minha pesquisa.

Aos professores Ricardo Lopes Cardoso e Gabriel Moreira Campos, membros das bancas de qualificação e defesa, pela disponibilidade e pelas riquíssimas contribuições fornecidas.

Ao professor e coordenador do Mestrado em Ciências Contábeis, Alfredo Sarlo Neto, por sua ativa atuação em busca da excelência do programa de mestrado e pelas contribuições fornecidas em cada aula.

A todos os professores e funcionários ligados ao programa, pelo empenho e dedicação. De maneira especial, à Penha, secretária do mestrado, pela presteza e boa vontade no atendimento às demandas discentes. Também agradeço à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), pelo patrocínio financeiro durante o período que necessitei.

Aos colegas e professores do Mestrado em Gestão Pública da UFES, pela receptividade e atenção durante as disciplinas que cursei. À Universidade Federal do Espírito Santo, pela estrutura e incentivo.

Aos queridos companheiros e amigos da 2ª turma do Mestrado em Ciências Contábeis – Júlia, Luciana, Luiz Henrique, Gladyson e Elizeu – que foram de suma importância em nossa árdua jornada e nos muitos sábados de sufoco. Agradeço especialmente à Luciana, pela atenção, força, generosidade e pelo ombro amigo, sempre posto à minha disposição.

Aos amigos e ex-colegas de trabalho da Prefeitura de Vitória, pela confiança e apoio, além dos momentos especiais e divertidos em que passamos juntos. São pessoas maravilhosas, das quais nunca me esquecerei, especialmente de Jandira, Cris e Karla.

Aos ex-colegas da Caixa Econômica Federal, pela participação em um momento que, apesar de extenuante, muito desejado. Foi muito bom conhecer, trabalhar e aprender com eles.

Aos atuais companheiros que me aturaram na 3ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Espírito Santo, pelas palavras de encorajamento e pelo nosso ambiente de trabalho tão saudável e produtivo. Todos são amigos, que levarei para sempre. Agradeço em especial à Marcela, minha chefe, pela gestão humana e eficiente e pela compreensão e flexibilidade de minha rotina às necessidades do mestrado. À Daniele e Marilza, pela paciência e companheirismo.

Agradeço a todos que, de alguma forma, me ajudaram e estiveram comigo durante todo o caminho. Sigo na esperança de alçar novos voos e realizar novos sonhos, mas muito grato e satisfeito por tudo que pude apreender até aqui.

"Se você pensa que pode ou que não pode,

de qualquer forma você está certo"

(Henry Ford)

RESUMO

Buscou-se neste estudo investigar como o processo de consulta pública pode influenciar o delineamento das Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS), emitidas pela IFAC. Nesse sentido, foi possível identificar a participação de vários agentes mundiais, além de verificar a relação entre as características das sugestões enviadas e sua aceitação pelo órgão responsável. Esta pesquisa teve como base teórica e conceitual a Teoria Tridimensional do Direito, desenvolvida por Miguel Reale, na qual fato, valor e norma estão presentes e se relacionam de forma constante, dialética e complementar, ao longo do processo normativo e, no caso em tela, a normatização contábil. Os fatos representam situações presentes no contexto de cada participante, as quais são, por seu turno, orientadas, entre outros fatores, por ideologias e princípios, que são os valores. Já a norma é fruto da relação entre fatos e valores e é aqui representada pelas IPSAS. Como abordagem metodológica, recorreu-se à pesquisa documental, à análise de conteúdo e à análise quantitativa, por meio do teste Qui-quadrado e da interpretação dos resíduos padronizados. Da amostra, composta pelas sugestões presentes em 123 cartas, houve identificação de 59 agentes de diversos países, dos quais 76% não eram pertencentes ao corpo de membros da IFAC. Ainda, as instituições ocorreram em sete diferentes classes, como órgãos profissionais, organismos regionais de normalização, órgãos governamentais. Sobre o nível de aceitação das contribuições enviadas, contaram-se 926 sugestões, das quais 322, de alguma forma, a IFAC considerou. Ademais, houve expressiva participação da Oceania com 29,5% do total de contribuições e a participação do *Accounting Standards Board* (África do Sul) e dos australianos *Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee* (HoTARAC) e *Australian Accounting Standards Board*, sendo ambas as instituições que mais forneceram contribuições. Além disso, pela abordagem quantitativa, sucederam evidências de maior associação entre as sugestões de não membros e aceitação pela IFAC. Também ocorreu uma forte ligação entre o acatamento e as contribuições do tipo Forma. Ainda, para a totalidade da amostra, não houve comprovação de dependência entre o nível de aceitação e o fato de os itens serem ou não convergentes às normas emitidas pelo IASB. Entretanto, nos testes para cada pronunciamento ocorreram, em alguns casos, evidências de associação para ambas as situações: aproximação e distanciamento das normas privadas, de acordo com a subamostra analisada.

Palavras-chave: IPSAS. IFAC. Cartas Comentário. Convergência. Teoria Tridimensional do Direito.

SUMMARY

It was sought in this study to investigate how the public consultation process can influence the delimitation of the International Public Accounting Standards (IPSAS) issued by IFAC. Thus, it was possible to identify the participation of several worldwide agents, in addition to verify the link between the characteristics of suggestions submitted and its acceptance by the responsible agency. This research was based on theoretical conceptual the Tridimensional Theory of Law, developed by Miguel Reale, wherein fact, value and norm are present and are related consistently, dialectical and complementary throughout the regulatory process, in the case in question, the accounting standardization. The facts represent present situations in the context of each participant, which are, in its turn, oriented, among other factors, by ideologies and principles, which are the values. Already the norm is the result of the relation between facts and values and is represented here by the IPSAS. As a methodological approach, resorted to documental research, to the content analysis and to the quantitative analysis through the Chi-square test and the interpretation of standardized residuals. From the sample, composed by suggestions made in 123 letters, was identified 59 agents from many countries, and 76% were not owned by the IFAC members. Also, the institutions occurred in seven different grades, such as professional institutions, regional standardization bodies, government agencies. On the acceptance level of the submitted contributions, were counted 926 suggestions, of which 322 somehow, the IFAC held. Moreover, there was an expressive participation from Oceania with 29.5% of the contributions total and participation of the Accounting Standards Board (South Africa) and the Australian Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee (HoTARAC) and Australian Accounting Standards Board, and both institutions that most delivered contributions. Additionally, the quantitative approach, succeeded evidence of a greater association between the suggestions of non-members and acceptance by the IFAC. There was also a strong link between compliance and the contributions of type Form. Still, for the entire sample, there was no evidence of dependence between the level of acceptance and the fact that the items whether they are converging standards issued by the IASB. However, the tests for each statement occurred, in some cases, evidence of association for both situations: approach and distancing of private standards, according to the sub-sample analyzed.

Keywords: IPSAS. IFAC. Comment letters. Convergence. Tridimensional Theory of Law.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Questões de pesquisa 20
Figura 2 - Estrutura da pesquisa 22
Figura 3 – Processo de elaboração das IPSAS 30
Figura 4 – Teorias tridimensionais 36
Figura 5 - Tríplice estrutura da teoria tridimensional 37
Figura 6 – Evolução da teoria realiana 38
Figura 7 – Nomogênese jurídica 41
Figura 8 – Elasticidade da norma 42
Figura 9 – Atualização da norma jurídica 43
Figura 10 – Fato Jurídico x Fato Contábil 44
Figura 11 – Norma Jurídica x Norma Contábil 45
Figura 12 – Validade da norma 46
Figura 13 – A nomogênese jurídica e o processo de consulta pública 49

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 - Evolução do número de membros da IFAC 26
Gráfico 2 – Sugestões 77
Gráfico 3 - Evolução do número de membros da IFAC 81
Gráfico 4 – Membros por ED 81
Gráfico 5 – Participantes 82
Gráfico 6 – Classes de participantes 82
Gráfico 7 – Entes com maior participação 87
Gráfico 8 – Participantes por continente 88
Gráfico 9 – Distribuição geográfica das sugestões 89

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Conselhos e comitês IFAC 27
Quadro 2 - Composição IPSASB 28
Quadro 3 - Variedades de regulação 31
Quadro 4 - Fato, valor e norma no contexto de consulta pública 48
Quadro 5 – IPSAS emitidas pela IFAC 50
Quadro 6 - Dados gerais do processo de consulta pública IPSAS 53
Quadro 7 - Hipóteses para toda a amostra 74
Quadro 8 - Hipóteses para cada ED 75
Quadro 9 - Participantes 86
Quadro 10 – Entes sem sugestões aceitas 87

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Cartas por ED 51
Tabela 2 – Estatística das cartas por ED 52
Tabela 3 - Sugestões analisadas 53
Tabela 4 – Distribuição das variáveis 58
Tabela 5 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa 59
Tabela 6 – Ativo biológico e produto agrícola 60
Tabela 7 – Instrumentos financeiros 61
Tabela 8 – Ativo intangível 62
Tabela 9 – Contratos de concessão: concedente 63
Tabela 10 – Resultados “Aceitação” x “Aproximação IFRS” 65
Tabela 11 – Resultados “Aceitação” x “Membro IFAC” 66
Tabela 12 – Resultados “Aceitação” x “Tipo” 67
Tabela 13 – Resultados “Classes” x “Aproximação IFRS” 68
Tabela 14 – Resultados “Continentes” x “Aproximação IFRS” 69
Tabela 15 – “Aceitação” x “Aproximação IFRS” ED 23 70
Tabela 16 – “Aceitação” x “Membro IFAC” – ED 23 71
Tabela 17 – “Aceitação” x “Membro IFAC” – ED 36 71
Tabela 18 – “Aceitação” x “Aproximação IFRS” ED 37 a 39 72
Tabela 19 – “Aceitação” x “Tipo” – EDs 37, 38 e 39 72
Tabela 20 – “Aceitação” x “Tipo” – EDs 40 73
Tabela 21 – “Aceitação” x “Aproximação IFRS” - ED 43 73
Tabela 22 – Resultados por pronunciamento 76
Tabela 23 – Tipos x Aceitação 78
Tabela 24 – Aproximação IFRS x Aceitação 79
Tabela 25 – Origem x Aceitação 79
Tabela 26 – Membros por ED 80
Tabela 27 – Estatística das sugestões por ED 81
Tabela 28 – Classes x Sugestões 83
Tabela 29 – Classes de Participante x Tipos de Sugestão 84
Tabela 30 – Classes de Participante x Aproximação IFRS 84
Tabela 31 – Estatística das sugestões por classe 85
Tabela 32 – Classes de participantes por continente 88

Tabela 33 – Sugestões por classes e continentes 89
Tabela 34 – Continentes x Sugestões 90
Tabela 35 – Estatística das sugestões por continente 91
Tabela 36 – Sugestões por país 91
Tabela 37 – Estatística das sugestões por país 93
Tabela 38 – Sugestões por Participante 103

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ED	*Exposure Draft*
FASB	*Financial Accounting Standards Board*
FREQ	Frequência
IAS	*International Accounting Standard*
IASB	*International Accounting Standards Board*
IFAC	*International Federation of Accountants*
IFRS	*International Financial Reporting Standard*
IPSAS	*International Public Sector Accounting Standards*
IPSASB	*International Public Sector Accounting Standards Board*
SMO	*Statements of Membership Obligations*

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 17

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA 23

2.1 ASPECTOS CULTURAIS E LEGAIS DA CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO 23

2.1.1 A IFAC e o processo de elaboração das IPSAS 26

2.2 REGULAÇÃO NO CONTEXTO CONTÁBIL 31

2.3 TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO 34

2.3.1 Teoria tridimensional na abordagem realiana 36

2.3.2 Validade do Direito (vigência, eficácia e fundamento) 38

2.3.3 Nomogênese jurídica 40

2.3.4 Alterações no processo normativo (Semântica) 41

2.3.5 A Teoria tridimensional e a regulação contábil 43

2.3.6 O Tridimensionalismo do processo de consulta pública das IPSAS 47

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS 50

3.1 DA ANÁLISE DE CONTEÚDO 54

3.2 DA ANÁLISE QUANTITATIVA 56

3.2.1 Pronunciamentos e órgãos participantes 58

3.2.1.1 ED 23 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa (*Impairment)* 58

3.2.1.2 ED 36 – Ativo biológico e produto agrícola 60

3.2.1.3 EDs 37, 38 e 39 – Instrumentos financeiros 60

3.2.1.4 ED 40 – Ativo intangível 61

3.2.1.5 ED 43 – Contratos de concessão: concedente 62

3.2.2 Hipóteses desenvolvidas 64

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS 65

4.1 ANÁLISE BIVARIADA DOS DADOS 65

4.1.1 Resultados gerais 65

4.1.1.1 Aceitação x Aproximação IFRS (H_1) 65

4.1.1.2 Aceitação x Membro IFAC (H_2) 66

4.1.1.3 Aceitação x Tipo (H_3) 67

4.1.1.4 Classes x Aproximação IFRS (H_4) 68

4.1.1.5 Continentes x Aproximação IFRS (H_5) 69

4.1.2 Resultados por pronunciamento 70

4.1.2.1 ED 23 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa (*Impairment*) 70

4.1.2.2 ED 36 – Ativo biológico e produto agrícola 71

4.1.2.3 EDs 37, 38 e 39 – Instrumentos financeiros 72

4.1.2.4 ED 40 – Ativo intangível 73
4.1.2.5 ED 43 – Contratos de concessão: concedente 73
4.1.3 Sintetização dos resultados provenientes das hipóteses testadas 74
4.2 DETALHAMENTO DO PROCESSO DE CONSULTA PÚBLICA DAS IPSAS .. 75
4.2.1 Perspectiva dos pronunciamentos 76
4.2.2 Perspectiva dos participantes: classes 81
4.2.3 Perspectiva dos participantes: entes 86
4.2.4 Localização dos participantes: continentes 88
4.2.5 Localização dos participantes: países 91
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 94
REFERÊNCIAS 98
APÊNDICE A – PARTICIPAÇÃO DOS ENTES 103

1 INTRODUÇÃO

A ciência contábil é praticada em meio a diferentes políticas econômicas e contextos sociais, nacionais e/ou internacionais. Contudo, foi desde o fim do século XX que a internacionalização das normas e práticas contábeis ganhou mais representatividade (NOBES; PARKER, 2008).

Destaca-se que o desenvolvimento de sólidas normas de contabilidade é condição essencial para o fortalecimento e globalização dos mercados de capitais (LARSON, 2008). Desse modo, a harmonização das regras de informação contábil em todo o mundo representa um desejável atributo, tornando-se a convergência contábil necessária e até mesmo inevitável (BALL, 2006).

Nesse cenário, a Contabilidade Pública Internacional tem visado à harmonização dos padrões e ao alinhamento de práticas e procedimentos contábeis no que se refere aos entes públicos. Essa vertente da ciência contábil representa uma série de esforços para unificar mundialmente a Contabilidade Governamental.

Em tempo, Chan (2010) observa que essa subárea diz respeito aos sistemas de informações e aos modos de realizar a evidenciação financeira, cujo estágio de desenvolvimento é o resultado da interação entre a oferta e a procura por *accountability* e transparência financeira governamental. Para o autor, a Contabilidade Governamental baseia-se em três objetivos principais: básico, intermediário e avançado. O primeiro está relacionado à proteção ao erário por meio da detecção e prevenção da corrupção, incluindo as formas de suborno. No que se refere ao segundo, a ideia é facilitar a gestão financeira incluindo atividades de recolhimento de impostos e outras receitas; já o terceiro auxilia o governo no cumprimento de sua responsabilidade pública (CHAN, 2003).

Slomski (2003) contribui ao afirmar que é primordial que haja na gestão pública a obrigação de prestar contas (*accountability*), dado o fato de que os representantes são eleitos pela sociedade na expectativa de que eles a representem e que, impreterivelmente, prestem conta de seus atos com eficiência e eficácia.

Assim, o crescimento dessa área da contabilidade em âmbito mundial deve-se, essencialmente, à maior demanda pela prestação de contas em uma democracia e economia

de mercado. Destaca-se, ainda, que as informações contábeis podem ser usadas para monitorar e fazer cumprir agendas públicas como, por exemplo, os termos de desenvolvimento econômico e contratos sociais e políticos (EMAMI *et al.* 2012).

Frisa-se que a convergência às normas internacionais no setor público é fundamental para que eventuais questões politicas e governamentais sejam identificadas e equacionadas por meio de uma avaliação consistente e técnica (NASCIMENTO, 2008). Isso poderá contribuir para o aumento da comparabilidade entre as demonstrações e para o beneficiamento dos *stakeholders*.

Todavia, parece haver obstáculos à efetiva comparabilidade no que se refere ao alcance de um elevado nível de qualidade, alguns dos quais ligados profundamente a questões culturais (ZEFF, 2007). Oportunamente, Reale (1999, p. 554) salienta que a multiplicidade de valores influencia o universo dos fatos (sociais, econômicos, contábeis, técnicos) e acaba por ocasionar diversas direções normativas, que apenas se transformarão em normas pela interferência do Poder (autoridade).

Com base nisso, são necessários padrões contábeis que busquem a superação de eventuais barreiras e especificidades de cada país e que estejam atentos aos fatos e aos valores que norteiam a conduta humana, seja qual for a área. E, na busca por desenvolver normas convergentes, menciona-se a atuação de órgãos como o IASB (*International Accounting Standards Board*), o FASB (*Financial Accounting Standards Board* e IFAC (*International Federation of Accountants*), sendo este último voltado para o desenvolvimento de padrões de contabilidade pública internacional.

Ressalta-se que, embora a convergência global busque oferecer inúmeros benefícios de interesse público, a IFAC reconhece que, ao desenvolver e adotar padrões internacionais, deve-se levar em consideração a diversidade de entidades e setores que operam em qualquer ambiente econômico, considerando-se que uma mesma abordagem regulatória pode não ser sempre adequada em todas as jurisdições (IFAC, 2013).

Por sua vez, a IFAC, criada em 1977, é um organismo internacional e sem fins lucrativos, composta por variados comitês, sendo o IPSASB (*International Public Sector Accounting Standards Board*) o responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade para o setor público.

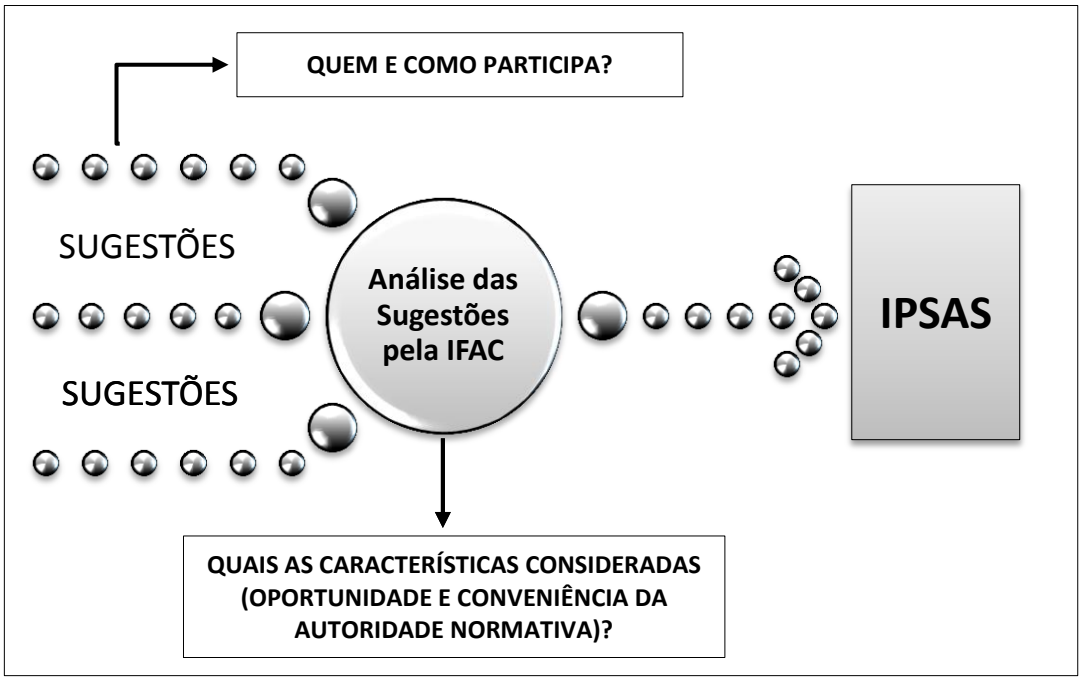
Esse comitê segue um processo estruturado e público no desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS). Tal procedimento fornece a oportunidade para todos os interessados enviarem suas contribuições e críticas, no intuito de que as suas opiniões sejam consideradas no desenvolvimento das normas contábeis (IFAC, 2013).

Desse modo, antes da emissão de uma IPSAS, o IPSASB elabora e disponibiliza documentos para consulta, discussão e exposição (*Consultation Papers* e *Exposure Drafts*) para angariar sugestões por meio das cartas comentário (*Comment Letters*), que refletirão na versão oficial da norma pública. Isso oferece a oportunidade de analisar as respostas de diferentes sistemas contábeis (LUTHARDT *et al.*, 2008).

Além disso, os profissionais contábeis podem contribuir para o desenvolvimento de normas voltadas ao setor público e envolver-se na aplicação e acompanhamento a sua execução, sem que o governo defina as próprias normas contábeis e as aplique de acordo com as circunstâncias políticas do momento, o que prejudicaria a credibilidade do processo (WYNNE, 2007).

Sendo assim, é por meio do processo de consulta pública que as diversas instituições mundiais têm a possibilidade de enviar suas impressões e sugestões baseadas em suas realidades e pela forma como percebem os fatos, orientados por seus valores. Nesse contexto, este estudo visa responder às seguintes questões de pesquisa: **Como ocorre a participação dos diversos entes no processo de criação das normas contábeis internacionais aplicáveis ao setor público (IPSAS)? Qual a relação entre as características das sugestões enviadas e a aceitação destas pela IFAC?**

Figura 1 – Questões de pesquisa



Fonte: Elaborada pelo autor.

Com base no que foi exposto e no intuito de responder às duas questões de pesquisa propostas, o objetivo geral deste estudo, que utiliza métodos mistos sequenciais (CRESWEL, 2007), é **detalhar a participação dos entes envolvidos no processo de consulta pública dos padrões contábeis internacionais aplicáveis ao setor público para verificar a relação entre as características das sugestões e a aceitação destas pela IFAC.**

Assim, a primeira fase da pesquisa consistiu em uma análise exploratória das cartas comentário e dos pronunciamentos visando, por meio da análise de conteúdo, à coleta e à categorização das sugestões. No que diz respeito à análise de conteúdo de cartas comentário, destaca-se a pesquisa de Szuster (2011), que analisou as sugestões destinadas aos pronunciamentos emitidos pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis). Citam-se ainda os trabalhos de Larson (2008), Luthardt *et al.* (2008), Maglio (2011) e Matos (2013).

Já a segunda etapa implicou uma análise estatística com a pretensão de identificar, principalmente, a relação entre as contribuições aceitas e as características observadas em cada sugestão, advindas da primeira fase.

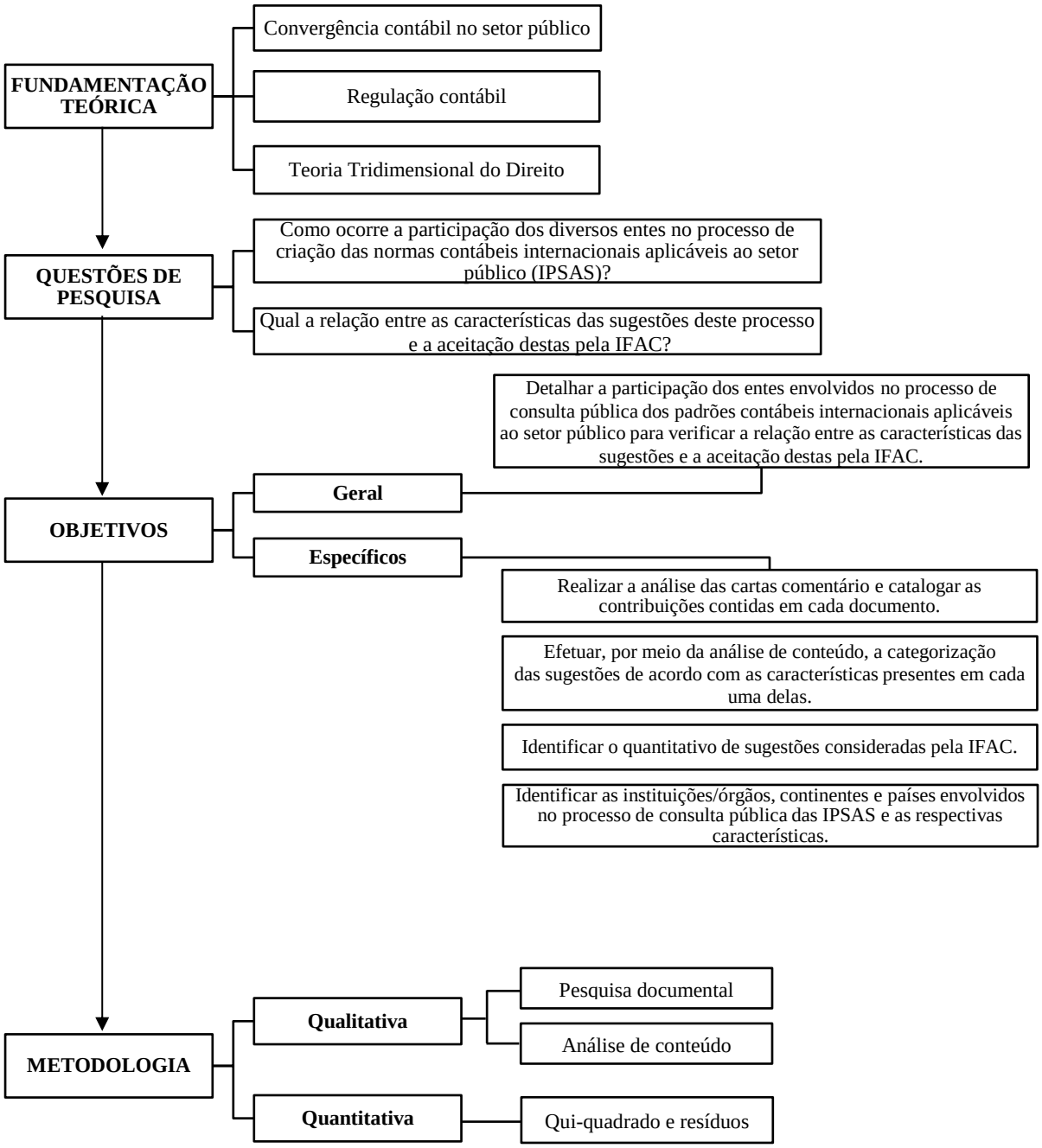
As evidências contribuem para identificar de que forma as normas desenvolvidas pela IFAC refletem o que foi enviado como sugestões pelos participantes do processo, no intuito de

incluir aspectos inerentes às suas realidades na construção de um padrão contábil internacional.

Ademais, foi possível verificar o grau de participação dos países, continentes e dos entes públicos e privados em todos os processos de consultas públicas. Ainda, encontraram-se indícios da influência de certas características presentes nas sugestões e sua aceitação pela IFAC.

Além da introdução, o estudo está dividido em partes: 2) Fundamentação teórica; 3) Procedimentos Metodológicos; 4) Apresentação e análise dos resultados e, por fim, as considerações finais sobre o estudo, na seção 5. Outrossim, de forma complementar, foi elaborado um esquema para ilustrar a composição do estudo.

Figura 2 - Estrutura da pesquisa



2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Aquino *et al.* (2008) argumentam que a fundamentação teórica possui o papel de alicerce às relações causais que conduzirão a pesquisa, assim como o da escolha da fontes de dados e do contorno dos modelos, além de embasar as análises e explicações realizadas. Desse modo, apresentam-se nesta seção os elementos que estruturarão este estudo e iluminarão o caminho rumo à consecução dos objetivos propostos.

Nesse raciocínio, desenvolve-se uma contextualização com o processo de convergência contábil no setor público e sobre o principal órgão emissor das normas contábeis destinadas ao setor público (IPSAS), a IFAC. Ainda, tendo em vista o processo de consulta pública, discorre-se sobre algumas das instituições responsáveis pelos envio de contribuições.

Em sequência, aborda-se o processo de regulação voltado ao contexto contábil e adiante apresenta-se a Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale, a teoria embasadora desta pesquisa.

2.1 ASPECTOS CULTURAIS E LEGAIS DA CONVERGÊNCIA NO SETOR PÚBLICO

As transformações por que passou e vem passando a sociedade mundial demonstraram a necessidade de desenvolvimento da contabilidade internacional (REVOREDO, 2008). O processo de harmonização contábil teve seu desenvolvimento acelerado em 1990 devido, essencialmente, ao crescimento dos negócios internacionais e à globalização dos mercados de valores mobiliários (CHOI; MEEK, 2011). As consequências disso também demandaram das entidades públicas maior envolvimento no que se refere à convergência às boas práticas de governança, tendo em conta o crescente número de *stakeholders* interessados na qualidade das informações prestadas (GRECO, 2008).

Entretanto, os governos tendem a demonstrar menor interesse à divulgação de informações financeiras para aqueles que ele julgue não serem capazes de influenciá-lo significativamente em curto prazo, como ocorre com os contribuintes individuais. É nessa conjuntura que a obrigatoriedade das normas busca aumentar o acesso à informação dos menos capazes de exigir os seus direitos (CHAN, 2003).

Para Sutcliffe (2003), os padrões internacionais de contabilidade pública são importantes ferramentas no fortalecimento do processo de transparência e governança pública, além de

promoverem a utilização de boas práticas e a melhoria da qualidade, contribuindo ainda para a maior consistência dos relatórios financeiros emitidos pelos governos.

Chan (2010) destaca que a Contabilidade Governamental diz respeito aos sistemas de informações financeiras e às práticas de evidenciação financeira, cujo estágio de desenvolvimento resulta da interação entre a oferta e a procura por transparência governamental.

Para Sutcliffe (2003), a qualidade das informações financeiras que estão à disposição dos usuários externos e gestores em diversas localidades não são agregadoras, e, em muitos casos, essas informações de baixa qualidade são fruto de gestões ineficazes e prestações de contas inconsistentes. Isso contribui para um baixo nível de disciplina financeira e concede espaço à corrupção e à má gestão.

No entendimento de Lima, Santana e Guedes (2009), as alterações patrimoniais das entidades públicas, como quaisquer outras, precisam ser registradas e controladas pela contabilidade para que haja transparência na aplicação dos recursos e ferramentas para a boa gestão.

Com base nisso, a convergência contábil no serviço público proporcionará a elevação da comparabilidade e a qualidade das informações contábeis e consequentemente contribuirá para as demandas dos governos e da sociedade, ao facilitar a compreensão das modificações patrimoniais e o acompanhamento orçamentário (SOARES; SCARPIN, 2010).

As normas contábeis internacionais podem possibilitar aos governos e às demais entidades públicas níveis de responsabilização semelhantes aos do setor privado. Muitos governos, em vista da crise financeira global, aumentaram consideravelmente suas responsabilidades financeiras e estão procurando maneiras de evitar futuras crises. Ambas as situações destacam a necessidade de transparência e prestação de contas na área governamental (IFAC, 2013).

Em contrapartida, as diferenças culturais existentes entre países e regiões acabam por retardar o projeto de universalização conceitual e a prática da contabilidade. Apesar desses percalços, o referido objetivo prossegue em ritmo acelerado (FRAGOSO *et al.* 2012).

Para alguns estudiosos, a cultura intervém no processo de padronização de cada país. Sabe-se, contudo, que essa interferência ocorre de distintos modos e devido a fatores externos ao processo, seja devido ao histórico de exploração e colonização, seja em virtude da posição geográfica, como nos povos anglo-saxônicos (MACÊDO *et al.*, 2010).

Nessa esteira, Zeff (2007) aponta quatro aspectos culturais que diferem de acordo com o país, tornando-se variáveis influenciadoras ou até mesmo inviabilizadoras do processo de convergência mundial: (1) os negócios e a cultura financeira; (2) a cultura contábil; (3) a cultura de auditoria e (4) a cultura de regulação.

Welfort (2005) afirma que a cultura é uma das prováveis causas das diferenças contábeis internacionais ao influenciar padrões e práticas, além de afetar o comportamento do profissional contábil, dos usuários das demonstrações e, de maneira indireta, o sistema político, econômico e legal. Nesse aspecto, destaca-se o sistema legal (*Common Law* e *Code Law)* como fator influenciador do processo de normatização e harmonização internacional.

Conforme expõem Choi e Meek (2011), a contabilidade presente em países *Common Law,* originada na Grã-Bretanha, caracteriza-se pela apresentação fiel (*fair presentation*), transparência, divulgação completa e pela segregação entre as áreas financeira e fiscal. Além disso, nesses países o estabelecimento de normas contábeis tende a ser uma atividade do setor privado, desempenhando a profissão contábil um papel importante.

No sistema *Common Law,* a contabilidade não tem seus detalhes especificados em lei e dessa forma fica por conta do profissional o desenvolvimento de regras, traduzindo-se em recomendações e/ou normas (NOBES; PARKER, 2008).

Já no sistema *Code Law* ou romano, a contabilidade possui essência legalista, complexa, com baixos níveis de divulgação e associação entre a área financeira e fiscal (CHOI; MEEK, 2008). Para os autores, nesse cenário a normatização contábil tende a ser uma atividade do setor público, com uma menor influência da classe contábil.

Tendo por base o cenário demonstrado, nota-se a busca por padrões que considerem e atendam países com diferentes culturas e com diversas especificidades. Caso isso não aconteça, corre-se o risco de serem criadas normas inapropriadas ou inaplicáveis.

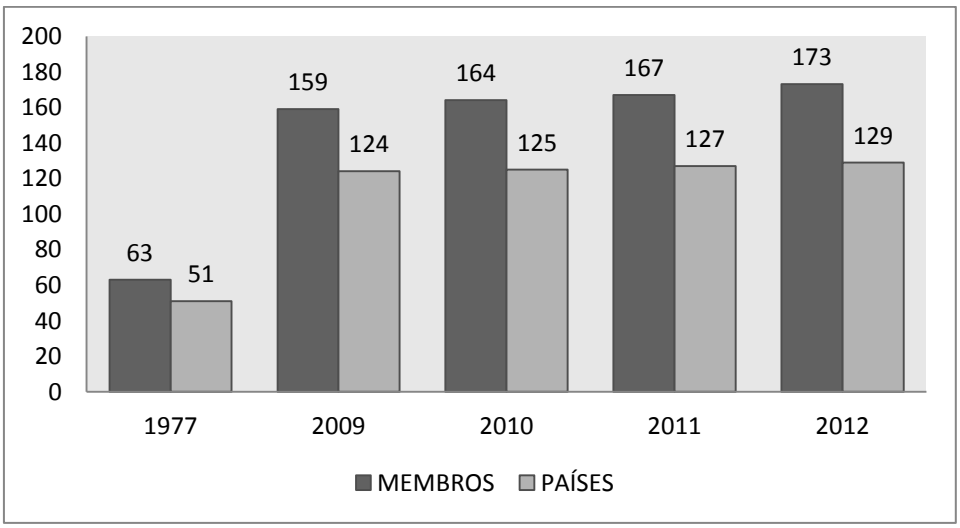
2.1.1 A IFAC e o processo de elaboração das IPSAS

A *International Federation of Accountants* (IFAC), ou Federação Internacional de Contadores, foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, Alemanha, durante o 11º Congresso mundial de Contadores. Além de promover o fortalecimento da profissão contábil, a IFAC visa desenvolver e facilitar a adoção de padrões contábeis internacionais de alta qualidade (IFAC, 2013).

Em sua primeira reunião, a federação desenvolveu um programa de trabalho formado por 12 pontos, com intuito de guiar a atuação da entidade nos primeiros cinco anos de atividade. Apesar de antigos, muitos deles ainda são atuais e norteiam a atuação da IFAC.

Destaca-se que, no momento de sua criação, a IFAC contava com a participação de 63 membros fundadores advindos de 51 países. Já em novembro de 2012, a federação registrou a participação de 173 membros e associados de 129 países e jurisdições, formando um total de 2,5 milhões de contadores em prática pública, educação, a serviço do governo, indústria e comércio (IFAC, 2013). O Gráfico 1 apresenta a evolução do número de membros/associados da IFAC nos últimos quatro anos.

Gráfico 1 - Evolução do número de membros da IFAC



Fonte: Elaborado com base nos relatórios anuais da IFAC.

Verifica-se, então, que a IFAC atingiu um considerável aumento em seu número de membros, associados, países e profissionais. É importante salientar que é requerido dos membros, entre

outras coisas, apoiar a missão e os programas desenvolvidos; demonstrar conformidade com as informações contidas na Declaração de Obrigações de Membros (*Statements of Membership Obligations* – SMO); serem operacional e financeiramente viáveis; ter uma adequada estrutura de governança e contribuir financeiramente (IFAC, 2013).

A SMO disciplina diversos pontos atinentes à atuação daqueles que se tornam membros da IFAC. A última versão do documento consta de outubro de 2012 e também passou por processo de consulta pública. Ela foi elaborada pelo conselho de administração da federação e foi organizada em sete seções, que abordam questões voltadas aos comitês da IFAC e vão desde orientações operacionais até pontos éticos.

No que diz respeito à missão, a IFAC (2013) destaca que sua principal razão de ser é servir ao interesse público; contribuir para o desenvolvimento, implementação e adoção de padrões de alta qualidade; contribuir para o desenvolvimento de fortes organizações profissionais e empresas de contabilidade, além de promover o valor dos profissionais contabilistas em todo o mundo e tratar sobre questões de interesse público.

Na busca por seus objetivos, a IFAC, desde a sua fundação, criou conselhos e comitês, conforme demonstra o Quadro 1.

Quadro 1 - Conselhos e comitês IFAC

Nº	**CONSELHOS E COMITÊS**	**DATA DE CRIAÇÃO**
01	International Auditing and Assurance Standards Board	Outubro de 1977
02	International Accounting Education Standards Board	Outubro de 1977
03	International Ethics Standards Board for Accountants	Outubro de 1977
04	Professional Accountants in Business Committee	Outubro de 1977
05	International Public Sector Accounting Standards Board	Maio de 1987
06	Transnational Auditors Committee	Maio de 2000
07	Compliance Advisory Panel	Novembro de 2003
08	Professional Accountancy Organization Development Committee	Novembro de 2005
09	Small and Medium Practices Committee	Novembro de 2005

Destaca-se, dentre eles, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Criado em 1987,

o IPSASB é o responsável pelo desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSASs), que são normas de alta qualidade (IFAC, 2013).

O IPSASB é um comitê normalizador independente que visa desenvolver e promover a implementação de padrões contábeis de alta qualidade, destinados a órgãos e entidades públicas. Além do apoio fornecido pela IFAC, o comitê recebe assistência financeira do Banco Mundial, Banco Asiático de Desenvolvimento e dos governos do Canadá, Nova Zelândia e Suíça (IFAC, 2013).

O comitê normalizador é composto por 18 membros voluntários, dos quais 15 são de organismos membros da IFAC e três são membros públicos com experiência e conhecimento em relatórios financeiros do setor público.

Entre os membros, estão representantes de ministérios das finanças, instituições de auditoria do governo, de práticas públicas e a academia. A composição detalhada do IPSASB pode ser visualizada no Quadro 2.

Quadro 2 - Composição IPSASB

	Nº	MEMBROS	PAÍS
Membros públicos	01	Andreas Bergmann (Presidente)	Suíça
	02	Mariano D'Amore	Itália
	03	Sheila Fraser	Canadá
Não profissionais	04	Ron Salole, Deputy Chair	Canadá
	05	Ian Carruthers	Reino Unido
	06	Robert Dacey	Estados Unidos
	07	Rachid El Bejjet	Marrocos
	08	Guohua Huang	China
	09	Masud Muzaffar	Paquistão
	10	Anne Owuor	Quênia
	11	Guy Piolé	França
	12	Jeanine Poggiolini	África do Sul
	13	Datuk Wan Selamah	Malásia
	14	Adriana Tiron-Tudor	Romênia
	15	Ken Warren	Nova Zelândia
	16	Tim Youngberry	Austrália
Profis.	17	Thomas Müller-Marqués Berger	Alemanha
	18	Kenji Izawa	Japão

Fonte: IFAC (2013).

No desenvolvimento das IPSAS, o IPSASB utiliza um processo público e estruturado, possibilitando aos usuários e demais interessados nas informações financeiras públicas o envio de observações e contribuições, para garantir que as suas opiniões sejam consideradas no processo de desenvolvimento de padrões contábeis (IFAC, 2013).

Além disso, um importante componente da estratégia do IPSASB é a convergência das IPSAS às normas emitidas pelo IASB. Para Sutclliffe (2003), isso impede que se tente "reinventar a roda" no setor público.

As *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são padrões internacionais de alta qualidade, criados para melhorar a elaboração de demonstrações contábeis no setor público, estabelecendo regras de reconhecimento, mensuração, divulgação das transações e eventos contábeis (ZEFF, 2007).

Segundo Chan (2010), o programa de elaboração das IPSAS ocorreu em duas distintas fases: de 1996 a 2002, o IPSAB importou, em sua grande maioria, normas contábeis do setor privado (IASB), fazendo alterações relativamente pequenas; desde 2003 o comitê tem se voltado para questões que são próprias do setor público, como tributos e orçamento.

A elaboração das IPSAS envolve uma série de atividades e etapas. Os projetos de norma, adaptados dos pronunciamentos do setor privado, são geralmente precedidos de um documento de consulta que explora o assunto em detalhes e fornece uma base para discussão mais aprofundada para o desenvolvimento do tema em questão (IFAC, 2013).

Após isso, são desenvolvidos os chamados *Exposure Drafts* (EDs), versões preliminares das normas que serão posteriormente emitidas. Essas minutas são desenvolvidas por meio de grupos de trabalho e ficam disponíveis para *download* no *website* da IFAC.

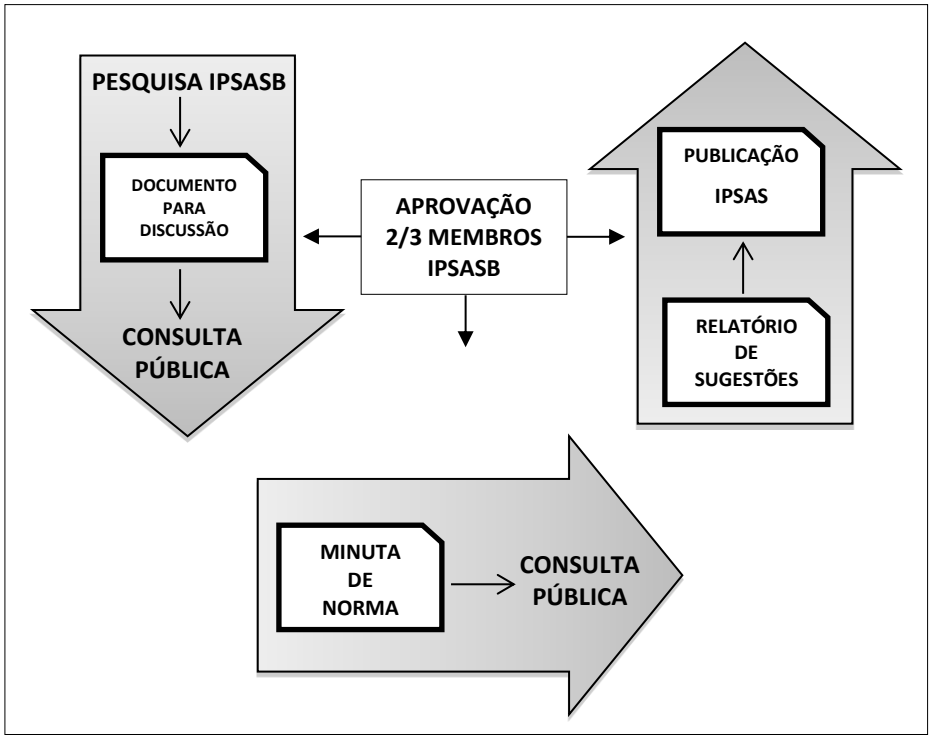
Após a sua elaboração, os EDs são disponibilizados para consulta pública. Os comentários recebidos são analisados pelos membros do IPSASB e ficam à disposição do público, também por meio do *website* da IFAC.

Geralmente, as respostas aos documentos disponibilizados para discussão antecipam significativas consequências econômicas. E, por intermédio das cartas, os órgãos

normatizadores podem obter evidências *ex ante* sobre as potenciais implicações econômicas do que está sendo proposto (MAGLIO, 2011).

Para serem aprovados, os projetos de norma e as IPSAS necessitam do voto favorável de pelo menos dois terços dos membros do IPSASB (IFAC, 2013). Como forma de ilustrar todo o processo descrito, a Figura 3 traz um esquema exemplificativo da elaboração das IPSAS.

Figura 3 – Processo de elaboração das IPSAS



Ao longo de sua atuação o comitê desenvolveu e emitiu 31 normas para o regime de competência e um padrão voltado ao regime de caixa, destinado a países que ainda não aderiram totalmente ao regime de competência.

Observa-se ainda, que o IPSASB incentiva as entidades do setor público a adotar o regime de competência, fator que contribui para a melhoria da gestão financeira e aumenta a transparência, resultando em uma visão mais abrangente e precisa da posição financeira do governo (IFAC, 2013).

2.2 REGULAÇÃO NO CONTEXTO CONTÁBIL

> A expressão *regula* é de uma clareza extraordinária, não só porque conserva a antiga raiz — *reg*, que determina a ideia de enlace ou comando —, como também porque lembra a ideia de medida e de medida em concreção (REALE, 1999, p.509).

O termo regulação não é uma unanimidade entre os autores das ciências sociais aplicadas. Nesse sentido, diversas são as abordagens e conceitos apresentados para a mesma palavra. Para Selznick (1985 *apud* BALDWIN, CAVE e LODGE, 2012), regulação significa um tipo de controle ininterrupto, focalizado e exercido por um ente público sobre atividades que representam valor para a comunidade.

Entretanto, para Lodge e Wegrich (2009), essa definição, apesar de aparentemente útil, não contribui para o entendimento da regulação, e ainda acrescentam que "a regulação é baseada na interação e na interdependência de três componentes: estabelecimento de padrões, coleta de informação e modificação de comportamento" (LODGE e WEGRICH, 2009, p. 26). Os autores ainda indicam quatro tipos de regulação, conforme se observa no Quadro 3.

Quadro 3 - Variedades de regulação

		Quem regula?	
		Governo	Setor Privado
Como regular?	Comando e controle	I - Regulação estatal envolvendo comandos apoiados por sanções	II - (Auto) regulação privada
	Alternativas	III - Uso de incentivos do mercado, autocontrole e outras abordagens baseadas em auditoria e gestão	IV - Mercados e normas societais

Fonte: Lodge e Wegrich (2009, p. 21).

Para Gelis Filho (2006, p. 593), regulação é a "intervenção do Estado na economia e na atividade social com a finalidade de corrigir falhas de mercado, aumentar o *welfare* (modificado de Perloff e Carlton, 1994:851-852), sem que tal intervenção implique a produção direta de bens e serviços por instituições estatais".

Silva (2007, p. 48) apresenta cinco diferentes significados para o termo regular: "dirigir de conformidade com as leis, com as regras estabelecidas; estabelecer regras; estabelecer ordem, economia, moderação; regularizar o movimento; sujeitar às certas regras".

Conforme menciona Stigler (2004), existem duas visões bem difundidas sobre o assunto regulação: a primeira diz respeito ao seu papel fundamental concernente à proteção e benefício do público ou ao menos de uma representativa parcela dele; Em relação à segunda, o autor cita demanda por uma explicação racional do processo político:

> a política (*politics*) é um imponderável, uma mescla de forças das mais diversas naturezas, constante e imprevisivelmente cambiante, ora compreendendo atos de grande virtude (a liberação dos escravos), ora encerrando atos da mais baixa venalidade (o congressista atuando no próprio interesse) (STIGLER, 2004, p. 24).

Para Gaffikin (2005), a regulação pode ser entendida como um conjunto de comandos, como os relacionados à nomeação de diretores de uma empresa, conforme consta na Lei das Sociedades Anônimas. O autor amplia o conceito e expõe que este pode englobar todas as formas de vida social, controle e influência, tais como regras e orientações (normas contábeis profissionais).

Entretanto, Dantas *et al.* (2010) ressaltam que, embora venha a existir uma certa concordância sobre o imperativo de se estabelecer um padrão normativo que embase a atuação profissional, considerando que os mecanismos de mercados são eventualmente falhos ou antagônicos aos interesses da sociedade, não existe uma posição definida no que diz respeito ao padrão/modelo a ser adotado.

Nessa esteira, passa-se, então, ao entendimento da regulação contábil. Antes, porém, Ordelheide (2004) afirma que a contabilidade só existe porque pensamos nela e a concebemos como qualquer outra instituição social, ou seja, acreditamos na sua existência, e isso está ligado às funções que associamos a ela. Ampliando sua definição, o autor alega que a contabilidade só pode cumprir suas funções desde que haja tanto uma visão compartilhada sobre elas quanto uma complexa interação com outras funções/instituições que a cercam e possuem um caráter implicitamente normativo.

Ademais, a contabilidade reflete o ambiente social, econômico, cultural, legal e político em que está inserida e, dessa forma, cada sistema contábil se adapta visando atender às necessidades específicas da sociedade à qual pertence, explicando assim os diferentes modelos contábeis existentes (CARMO; RIBEIRO e CARVALHO, 2011).

Sendo assim, o sistema de regulação contábil de um país passa por influência de diferentes agentes, como o Estado, organizações profissionais e academia contábil, interagindo entre si e agindo sobre o sistema em que estão inseridos (CARDOSO *et al.* 2010).

> Todavia, a existência de diversos agentes econômicos, com os quais as organizações se relacionam, e cada qual com interesses econômicos específicos, tem, por consequência, uma diversidade de usos da informação contábil. Considerando, então, os diferentes interesses existentes, despontam questões relativas aos atributos destas informações produzidas e evidenciadas a fim de satisfazer algumas das suas diversas necessidades. O processo da regulação contábil, no qual um determinado agente, com poder estabelecido, elabora padrões ou normas definindo a maneira com que as informações contábeis devem ser produzidas e evidenciadas, assume importante papel, principalmente no novo cenário de internacionalização dos mercados financeiros (SILVA, 2007, p. 47).

Corroborando esse entendimento, Szuster (2011) salienta que, por um razoável período, os responsáveis pela regulação em matéria contábil emitiram normas que estivessem em harmonia com valores sociais resguardados nas respectivas jurisdições e é por isso que existem diferenças entres os sistemas domésticos de regulação contábil.

No entanto, um normalizador precisa mostrar se é desejável eliminar as diferenças provenientes de características particulares de uma contabilidade nacional, como realizar uma análise custo-benefício (LUTHARDT *et al.*, 2008).

Em tempo, observa-se que, nesse cenário de convergência e emissão de normas contábeis, o conceito de regulação envolve a produção organizada de normas contábeis pelos denominados órgãos privados de normalização, como IASB, IFAC E FASB. São eles que definem a prática contábil, com suas regras e princípios, influenciando assim na divulgação de informações (KOTHARI; RAMANNA; SKINNER, 2010).

Ressalta-se, ainda, que, ao longo dos anos, diversas teorias foram elaboradas com vistas a abordar o tema regulação, por prisma e filosofia diferentes. Entre elas, mencionam-se a Teoria do Interesse Público, a Teoria da Captura e a Teoria dos Grupos de Interesse.

Entretanto, conforme observam Cardoso *et al.* (2009), a literatura sobre teoria contábil não promove uma discussão sobre as teorias da regulação e o modo como essas teorias se aplicam à regulação da contabilidade. Além disso, o autor aborda a Teoria Tridimensional de Miguel Reale e a abordagem de Habermas, ambas no cenário de regulação contábil.

Baseando-se nisso e considerando os objetivos deste estudo, optou-se por utilizar a Teoria Tridimensional do Direito, desenvolvida pelo jusfilósofo brasileiro Miguel Reale (1910-2006), em que fato, valor e norma se correlacionam de maneira concreta, dinâmica e interdependente.

2.3 TEORIA TRIDIMENSIONAL DO DIREITO

A teoria tridimensional do Direito surgiu como fruto de uma intuição e foi por Miguel Reale desenvolvida ao longo de décadas. Desse modo, a formatação defendida por Reale não foi assim desenhada desde a sua concepção.

Quando criada, a referida teoria ainda não era denominada como tridimensional, apesar de anos depois o próprio criador e alguns outros teóricos já a considerarem tricotômica desde o seu nascimento, mesmo que de maneira tímida.

Reale (1994), ao contextualizar o pensamento tridimensional numa esfera mundial, fez menção da crise por que o direito passava. Segundo ele, havia uma espécie de divórcio entre juristas e filósofos, o que punha em lados opostos o formalismo e a vida real, ou seja, separando o abstrato (normas) do concreto/essencial (valores e fatos). Para ele, a experiência jurídica não poderia ser analisada sem a devida relação entre fato, valor e norma. Essa era a relação que proporciona uma concepção completa de lei (LIMA, 2008).

Entretanto, há de se ressaltar que a originalidade da teoria fica por conta da configuração enxergada e aprofundada por Reale. Isso é dito, pois o que fornece o caráter tridimensional (gênero) à teoria é a presença de três elementos fundamentais – fato, valor e norma –, e teorias desse tipo já vinham sendo elaboradas internacionalmente. Contudo, Reale parte da apreciação delas e desenvolve um novo paradigma, demonstrando não só a existência da estrutura tríplice mas também a relação única e concreta dos elementos (REALE, 1994).

Reale (1994) faz um apanhado dos estudos tridimensionais até então existentes, como os da Alemanha, França, Itália, e identifica algumas características e alvos de crítica. Ele segrega os citados estudos em dois grupos: o tridimensionalismo abstrato ou genérico e o tridimensionalismo específico.

No grupo do abstrato ou genérico ficaram aquelas teorias com uma perspectiva essencialmente analítica que tratavam cada elemento abstraindo-o dos demais (REALE,

1994). Nessa subcategoria também se achavam abordagens que deixavam apenas subentendida ou não fundamentavam claramente a relação fato-valor-norma.

Já o segundo grupo era formado, segundo Reale (1994), por teorias que representavam uma forma de aprimoramento às ideias do primeiro, situando os três elementos em perspectiva e reconhecendo a sua existência. Algumas dessas teorias foram desenvolvidas até mesmo de maneira paralela aos estudos de Miguel Reale, como no caso da Alemanha.

> Pois bem, o que denominamos tridimensionalismo específico assinala um momento ulterior no desenvolvimento dos estudos, pelo superamento das análises em separado do fato, do valor e da norma, como se tratasse de gomos ou fatias de uma realidade decomponível; pelo reconhecimento, em suma, de que é logicamente inadmissível qualquer pesquisa sobre o Direito que não implique a consideração concomitante daqueles três fatores (REALE, 1999, p. 514).

À luz desses fundamentos, percebe-se o aperfeiçoamento das teorias do primeiro para o segundo grupo. Assim, respectivamente, parte-se de proposições em que fato, valor e norma são abordados separadamente e se vai em direção a teorias que reconhecem a presença conjunta dos fatores, mas não os tratam como uma unidade.

Nesse contexto, Reale perpassa pelo pensamento das teorias vigentes e demonstra o seu posicionamento. Ele tem como ponto de partida a especificidade do segundo grupo e inova, ao deixar claro que, para ele, fato, valor e norma se relacionam de maneira única, concreta e dialética.

Nessa esteira, percebe-se a colocação dos elementos em perspectiva ou ponto de vista (tridimensionalismo específico) *versus* a disposição da tríplice estrutura em dimensões (tridimensionalismo realiano), sendo esta última abordagem o que pressupõe a dialeticidade do modelo (REALE, 1994). Em suma, pode-se dizer que Reale era um conhecedor das abordagens tridimensionalistas, explícitas ou não, e até mesmo as utilizava em forma de citações, ao embasar suas opiniões.

Em contrapartida, ele se adianta, ao aprofundar sua teoria e reconhecer a forma dinâmica da relação dos elementos até então inédita, situando essa estrutura na compreensão de homem, cultura e história (REALE, 1994). Desse modo, as ideias de Reale ganharam repercussão em âmbito nacional e internacional, sendo alvo de estudos em diversos países da Europa e da América (CELLA, 2001).

Figura 4 – Teorias tridimensionais

Fonte: Elaborada com base em Reale (1994).

2.3.1 Teoria tridimensional na abordagem realiana

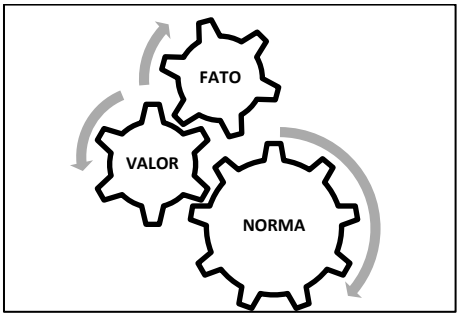
Como já mencionado, Reale parte de uma intuição pessoal, que era divergente das doutrinas até então expostas, rumo à construção de algo que lhe parecesse mais condizente com a realidade presenciada. Durante esse caminho, ele foi aperfeiçoando seu estudo até chegar à maneira como a sua teoria se configura atualmente.

No inicio do processo de personalização da teoria tridimensional, Reale ainda tinha, segundo o prórpio autor, uma visão bidimensional do mundo jurídico, na qual o elemento valor ainda não estava fixo, apesar de implícito (REALE, 1994). Só algum tempo depois é que o autor passou a considerar a sua teoria como tridimensional e reconhecer a presença constante dos fatos, valores e normas.

Nesse sentido, ressalta-se uma importante analogia criada na tentativa de explicar a relação essencial e tricotômica do direito. Reale (1994) exemplifica, ao afirmar que fato, valor e norma não são apenas elementos hospedados em uma casa representada pela conduta jurídica, mas, de forma diferente, são personagens que formam a conduta jurídica e até mesmo se confundem com ela.

Entretanto, existe uma parcela dos juristas que contribuem para o empobrecimento do direito, ao não reconhecer a devida importância dos fatos e valores (CELLA, 2001). Porém, "Fato, valor e norma estão sempre presentes e correlacionados em qualquer expressão da vida jurídica, seja ela estudada pelo filósofo ou pelo sociólogo do direito, ou pelo jurista como tal" (REALE, 1994, p. 57).

Figura 5 - Tríplice estrutura da teoria tridimensional



Fonte: Elaborada com base em Reale (1994).

Para facilitar a compressão dessa relação única e concreta, surge a necessidade de se clarificar o que se entende por cada um dos fatores da teoria tridimensional. Os fatos representam instanstes de um processo e agem como elos dos atos humanos em razão de atos anteriores ou de dados da natureza, estando sempre distantes de qualquer nutralidade ou posição estática (REALE, 1994).

Além disso, Reale (1994) salienta que só se pode considerar o fato no contexto histórico e envolvido com ele, o que lhe atribui significado. O autor ainda ressalta que, apesar da valoração presente nos fatos, eles jamais se transformam em valores. Em relação aos valores, primeiramente, Reale (1994) ensina que esses elementos advêm de um valor-fonte, que é o próprio homem e, sendo assim, ambos são de natureza obrigatoriamente histórica.

> No fundo, os valores somos nós mesmos, mas não cada um de nós na sua singularidade pessoal, nem a soma dos indivíduos que compõem a espécie, mas sim o espírito humano em sua universalidade, irredutível às experiências estimativas, que são modos ou veículos de revelação do valioso (REALE, 1999, p. 599).

De acordo com o autor, valores são intenções históricas que direcionam o sentido de uma possível ação e estão ligados ao *dever ser*. O valor é o elemento que realiza a intercessão entre e fato e norma (REALE, 1994).

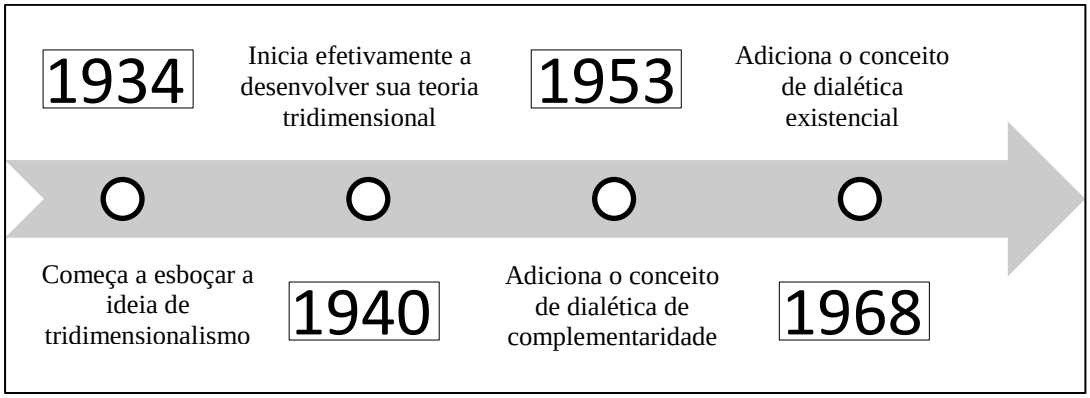
É dessa ligação que surge o entendimento de norma. Esta, então, é fruto da relação causal e inseparabilidade do processo factual-axiológico (REALE, 1994). Assim, “Toda norma jurídica assinala uma tomada de posição perante os fatos em função tensional de valores” (REALE, 1994, p. 96).

No aprimoramento de sua tese, Miguel Reale adiciona, na década de 1950, um importante fator: a dialética da complementaridade. Para Lima (2008), a dialética pode ser compreendida por meio das objetivações e subjetivações da realidade humana. Esse conceito é empregado com o intuito de demonstrar que fato, valor e norma não apenas se justapõem, mas possuem uma espécie de "travamento interno" que garante a unidade dos elementos (REALE, 1994). Para Szuster (2011), esse novo componente traduz-se em uma ponte em que os valores vão passando por atualização e se renovando em vista das mudanças ocorridas no plano da vida.

Sendo assim, identifica-se, por meio das ideias propostas, a denominada "fórmula reale", de cuja estreita relação entre fatos e valores nasce um momento normativo. Já a norma é uma espécie de solução que integra os limites circunstancialmente existentes, lugar e tempo (REALE, 1994).

Em 1968, Reale amplia o seu conceito de dialeticidade, criando o que ele passou a denominar de dialética existencial. Para Reale (1994), o direito é inerente à vida humana e está no seio desta, além de participar do processo de existência individual e coletiva.

Figura 6 – Evolução da teoria realiana



Fonte: Elaborada com base em Reale (1994).

2.3.2 Validade do Direito (vigência, eficácia e fundamento)

Os três elementos que compõem a validade do Direito representam atributos próprios de qualquer manifestação da realidade jurídica, apesar de, em certas cirscunstâncias, acabar por prevalecer algum em detrimento de outro. O vínculo existente entre eles nunca poderá ser quebrado (REALE, 1994).

Da afirmação do jusfilósofo apreende-se que, ao afirmar e ressaltar a indissolubilidade da tríplice estrutura, mais uma vez é feita referência à estrutura tridimensional única defendida por ele.

Adicionalmente, é possível perceber a presença da diláetica da complementaridade como mecanismo de ligação entre os elementos, o que impossibilita a sua separação. Assim, a validade é uma questão de suma importância para compreender a unidade dos elementos que formam a realidade jurídica (SILVA, 2007).

Como exemplificado por Reale (1999), as referências à validade, presentes no âmago das pesquisas sobre juridicidade, remetem, respectivamente, a três perguntas: O que torna eticamente legítima a obrigatoriedade do Direito? O que condiciona logicamente a validade das regras jurídicas? E O que torna uma norma jurídica socialmente existente?

A vigência relaciona-se com o grau de obrigatoriedade individual ou coletiva de uma norma jurídica qualquer, além de reporta-se à competência da autoridade ou órgão que elaborador de normas (REALE, 1994). Para o autor as questões de vigência encontran-se em um cenário formal.

Ainda, sobre a eficácia, Reale (1994) destaca a adequação plena da norma à realidade social, ou seja, do seu efetivo cumprimento. Desse modo, o conteúdo transcrito na norma necessita corresponder-se aos fatos da vida. Logo, eficaz é a lei que pode ser percebida (SZUSTER, 2011).

No que tange ao fundamento, ele está ligado à legitimidade da norma em questão, isto é, aos valores que validam ou não os comportamentos exigidos, levando-se em consideração uma sociedade fundada na liberdade dos indivíduos (REALE, 1994). Para o autor, sob esse elemento se encontram dificuldades éticas vinculadas a situações de justiça ou injustiça. “A norma é a forma que o jurista usa para expressar o que deve ou não deve ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor” (REALE, 1994, p. 125).

Sendo assim, verifica-se, ao longo de toda a realidade humana, a presença de fato, valor e norma que, na teoria realiana, estão sempre correlacionados de forma única e dinâmica. Além disso, não só se relacionam mas ainda se dialetizam e são interdependentes.

Os fatos representam as situações cotidianas e histórico-culturais. Os valores são estimativas e/ou ideologias e, por sua vez, realizam a mediação dialética entre fato e norma. Esta, por seu turno, é resultado, por intermédio do Poder, da tomada de posição em reação aos fatos existentes e orientada pelos múltiplos valores (REALE, 1994), além, é claro, dos elementos que fornecem validade à norma jurídica: fundamento, vigência e eficácia.

2.3.3 Nomogênese jurídica

Tendo em vista a concepção diláetica dos elementos formadores da tríplice estrutura da experiência jurídica, qualquer análise em separado ficaria, como o prórprio autor nomeia, multilada. Sendo assim, apesar de nesta subseção falar-se de alguns aspectos voltados ao elemento norma, os outros dois itens se acham sempre presentes e em constante interação.

Pois bem, feita essa ressalva, parte-se então ao entendimento do conceito e ao processo de nomogênese jurídica. Conforme mencionado, é da força tensional proveniente da relação (imã) entre fato e valor que ocorre o nascimento de uma solução normativa, ou seja, a norma (REALE, 1994). Assim, a esse processo de surgimento de normas Reale denomina nomogênese jurídica.

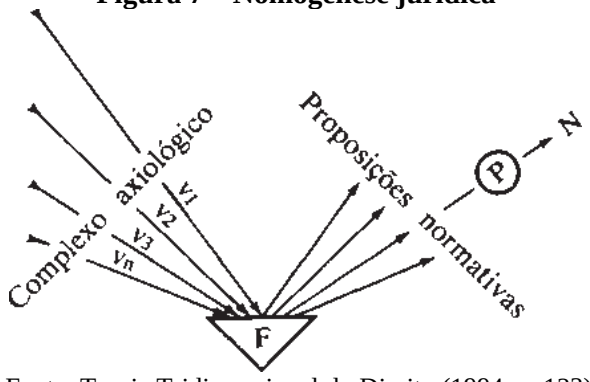
Reale (1999), ao se referir ao momento normativo, expõe que ele representa a formulação racional de uma opção, um modo de agir, em razão de valores a serem realizados ou preservados, de forma que a normatividade acaba por implicar tomada de posição com a escolha dos meios adequados.

> A norma jurídica é a indicação de um caminho, porém, para percorrer um caminho, devo partir de determinado ponto e ser guiado por certa direção. O ponto de partida da norma é o fato rumo a determinado valor (REALE, 1994, p.118-119)

Diante disso, as valorações dos fatos sociais implicam integração normativa (REALE, 1994). Entretanto, Reale (1994) expõe a opinião de que, apesar da mencionada relação fáctico-axiológica, a norma não surge de maneira espontânea dessa tensão. O autor acentua que é necessária a intervenção da autoridade (LIMA, 2008). Consonante a isso, “um Direito novo não substitui o antigo sem que ocorra o ato culminante de decidir, ato esse que necessita da presença do Poder” (CELLA, 2001, p. 68),

Para ele, isso ocorre porque pertencem à autoridade (sentido *lato*) os critérios de oportunidade e conveniência para realizar a escolha de uma solução normativa entre inúmeras possíveis. Esse elevado grau de vias normativas ocorre devido às variadas e possíveis direções assumidas pela relação fatos–valores. Com base na figura abaixo, o teórico expõe graficamente todo o processo de nomogênese jurídica.

Figura 7 – Nomogênese jurídica



Fonte: Teoria Tridimensional do Direito (1994, p. 123).

Observando-se, então, o momento de nascimento da norma, verifica-se que a polaridade fático-axiológica resulta em diferentes possibilidades normativas, como é inerente à realidade humana. Contudo, entra em ação a figura do poder (P), que realiza a escolha da alternativa mais oportuna e conveniente.

Ainda há que sublinhar o cuidado do autor em afirmar que ele não apenas se refere a poder governamental, mas também faz menção do poder social autônomo e do poder negocial (REALE, 1994). Em tempo, Cella (2001) sublinha que o poder pode advir de órgãos estatais, de costumes ou até mesmo pela representação de vontades privadas.

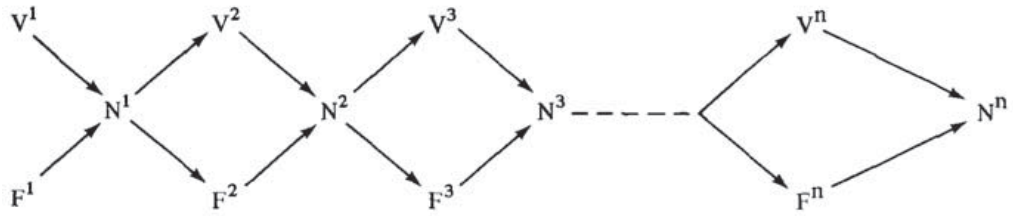
2.3.4 Alterações no processo normativo (Semântica)

Na subseção anterior foi apresentado o momento ou o processo de criação da norma jurídica. Todavia, a saída normativa já nasce com uma forte tendência a desgastar-se com o tempo (REALE, 1994). Conforme o entendimento do autor, a norma representa uma espécie de pausa na tensão entre fatos e valores.

Essa inclinação natural da norma ao desgaste é compreensível dado o contexto de constantes mudanças, tanto no âmbito tecnológico como no bojo de valores e da ética (REALE, 1994). A norma está inserida na vivência humana e, como não poderia deixar de ser, “o mundo da

vida muda" (REALE, 1994, p. 125), e as normas precisam acompanhar essas mudanças, sob pena de se tornarem obsoletas.

Figura 8 – Elasticidade da norma



Fonte: Teoria Tridimensional do Direito (1994, p. 126).

Nessa esteira, percebe-se que variadas mudanças no contexto dos fatos e valores dão ensejo a momentos normativos diferentes (REALE, 1994). Assim, à medida que novos resultados da relação fáctico-axiológica vão surgindo, supera-se, então, um momento normativo anterior, que acaba se tornando envelhecido.

A dialética entre fatos e valores para a formação norma, ou seja, o ciclo da lei, é um processo que não se interrompe. Assim, torna-se necessária a análise dos fatores e valores supervenientes ao momento normativo inicial (LIMA, 2008).

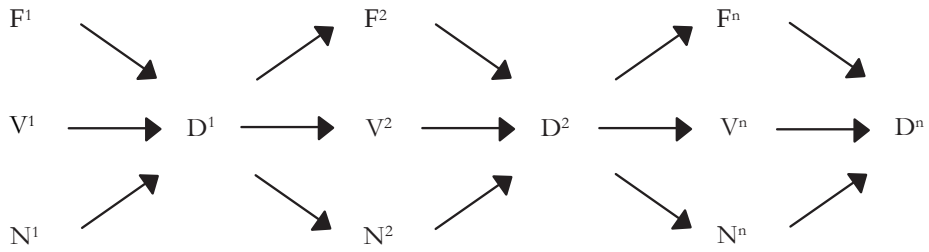
Entretanto, o autor afirma que as normas são dotadas de certa elasticidade e as interpretações delas provenientes devem ser compativeis com essa capacidade. Mas existem momentos em que a elasticidade da norma não se torna mais suficiente para fazê-la condizer com as demandas da vida (REALE, 1994). Logo, conforme defendido por Reale, surge o imperativo de se revogar a norma obsoleta, e é nessa situação que se revela a multiplicidade de soluções normativas existentes.

Com base nisso, é possivel perceber relações entre fatos e valores expressadas por meio da norma, que não podem ficar paradas no tempo. Antes, porém, carecem de proporcionar atualidade e correspondência em relação à realidade social, até o limite que lhes é próprio. Superado então esse limiar, surge um novo momento normativo.

Adicionalmente, apresenta-se a Figura 10, elaborada por Cano-Nava (2011), com o intuito de complementar o modelo elaborado por Reale (1994). Segundo a autora, o modelo de Reale está incompleto ao separar fato e valor da norma no esboço, conforme Figura 8. Sendo assim,

a correta representação gráfica, para Cano-Nava (2011), seria um novo momento de a experiência jurídica (D) surgir da interação dialética entre fato, valor e norma.

Figura 9 – Atualização da norma jurídica



Fonte: Cano-Nava (2011, p. 20).

2.3.5 A Teoria tridimensional e a regulação contábil

Reale inova, ao argumentar e demonstrar a forma unitária, concreta e dinâmica em que fato, valor e norma se relacionam. Todavia, para Reale, essa conrrelação dialética pode ser observável além dos limites da experência jurídica, ou seja, aplica-se a qualquer aspecto da vida (REALE, 1994).

> O artista, por exemplo, inspirado por determinada realidade factual, projeta sua preferência valorativa, impressionista ou expressionista, e esta se materializa numa forma expressa por uma pintura ou escultura. O que é uma obra de arte senão a expressão formal de uma vivência axiológica do fato vivido pelo artista? (REALE, 1994, p. 124-125).

Nesse contexto, Pohlmann e Alves (2012), ao tratarem do tema regulação, reconhecem o caráter mutidisciplinar do tema e, sob o enfoque do Direito, abordam a teoria tridimensional de Reale. Para eles, os temas presentes no processo dialético juridíco-filosófico podem apresentar contribuições para o assunto regulação, sobretudo quanto aos benefícios desta.

Morin (2005) dá suporte a essa linha de pensamento ao alertar sobre a necessidade de as disciplinas se superarem e, assim, atuarem para além da promoção de sua soberania territorial, promovendo a "transdisciplinaridade". Ele ressalta: "A ciência nunca teria sido ciência se não tivesse sido transdisciplinar".

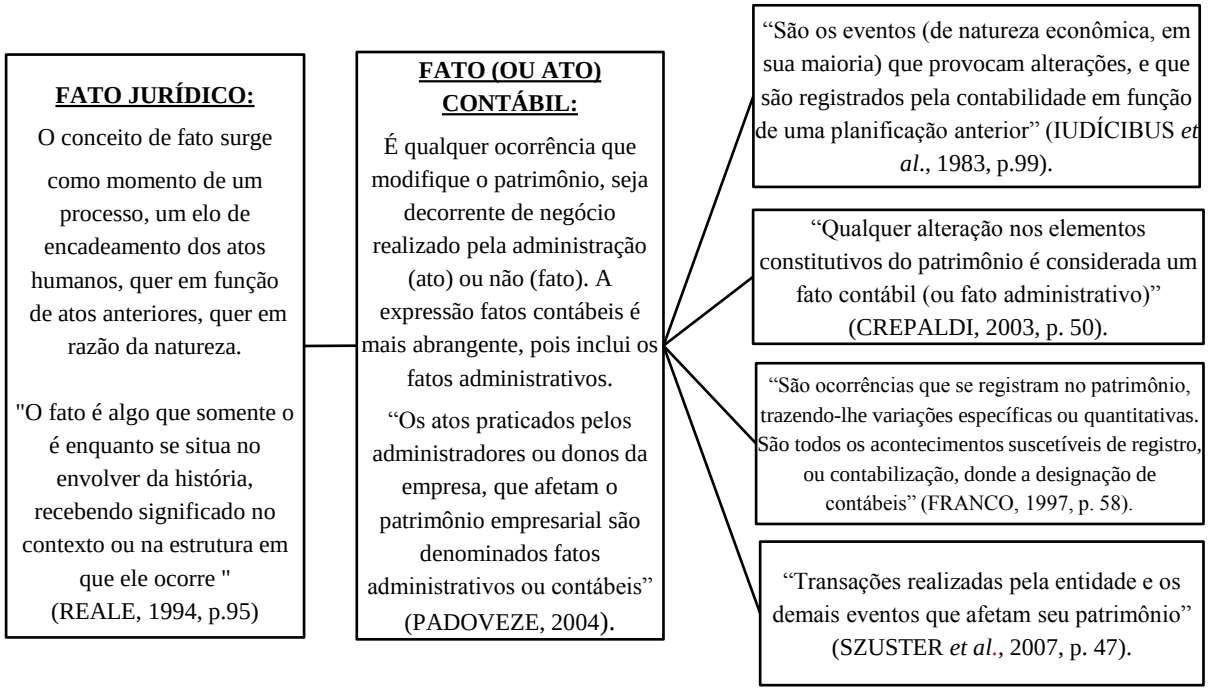
Feitas essas considerações, esta subseção pretende abordar a teoria tridimensional realiana com uma roupagem voltada à Contabilidade. Contudo, ressalta-se o estágio relativamente inicial de desenvolvimento do tema no campo da Ciência Contábil.

Nesse sentido, registra-se que a aplicação da teoria tridimensional à regulação contábil foi primeiramente proposta por Pohlmann e Alves (2004). Entretanto, foi Silva (2007) que efetivamente a transportou para a realidade contábil em sua dissertação. Ainda, Szuster (2011) utilizou os ensinamentos da teoria de Reale para fundamentar sua tese.

Sendo assim, a Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, apesar de seu desenvolvimento em outra área do saber, demonstra ser útil para a análise dos componentes do processo de regulação da Contabilidade (norma, valor e fato), tendo em vista o seu dinamismo e a sua abordagem dialética (SILVA, 2007).

Desse modo, com as figuras 10 e 11, buscou-se demonstrar como os elementos fato e norma podem ser reinterpretados de forma a proporcionar a compreensão de seus conceitos em um cenário contábil. Para tal, os fatores fundamentais foram comparados, e Cardoso *et al.* (2010) buscaram no arcabouço da literatura contábil elementos que representassem a norma e o fato.

Figura 10 – Fato Jurídico x Fato Contábil



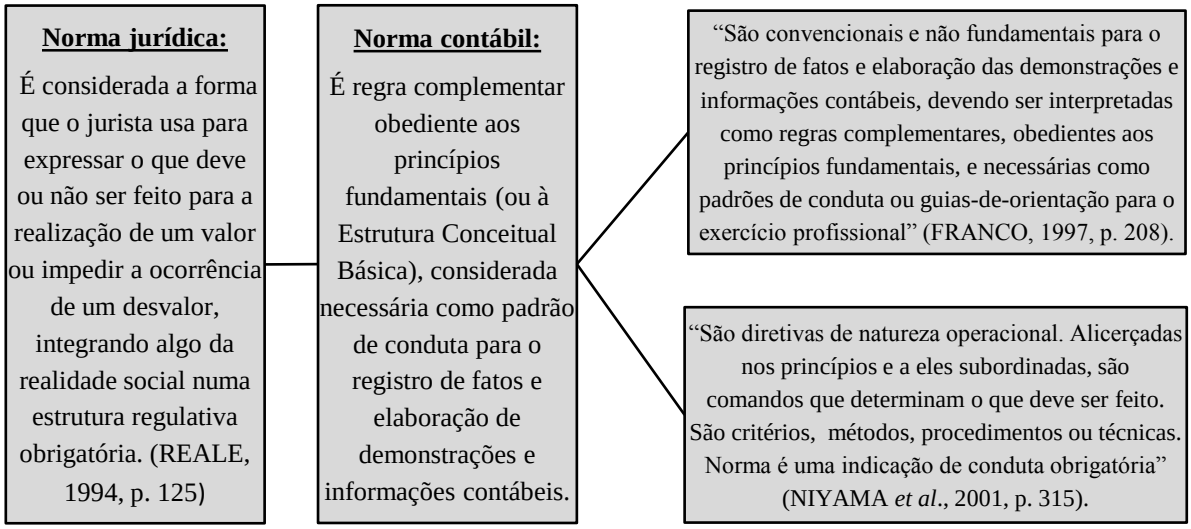
Fonte: Cardoso *et al*. (2010).

Com o intuito de complementar os mencionados quadros, destaca-se que o valor se encontra apenas no modelo de Reale (SILVA, 2007). Desse modo, Reale (1999) observa que o valor é uma das condições fundamentais para que exista uma correlação unitária e concreta entre fato e norma, formando assim a tríplice relação dinâmica.

Além disso, é possível perceber que as ações humanas estão permeadas por valores e são orientadas por eles. A exemplo disso, Cardoso *et al*. (2010) salientam que, quando se considera a prevalência da essência sobre a forma com o intuito de justificar o reconhecimento de um ativo contábil, verifica-se um valor com elemento de mediação dialética, promovendo a integração da norma (pronunciamento do CPC) dos fatos (arrendamento mercantil) orientados por valores (essência sobre a forma).

Outro interessante exemplo, desta vez retirado do conjunto de sugestões enviadas ao processo de consulta pública das IPSAS, refere-se à possibilidade de realizar reversões de perdas provenientes de testes de recuperabilidade (*impairment*). Segundo o órgão responsável pela contribuição, tal reversão resultaria na manipulação de resultado conforme o julgamento profissional. Assim, percebe-se a presença do fato (contabilização de reversões) e o valor defendido pela instituição a fim de evitar a manipulação de resultados (confiabilidade das informações contábeis), realizando assim a intermediação da (não) inclusão de tal exigência na norma (IPSAS).

Figura 11 – Norma Jurídica x Norma Contábil

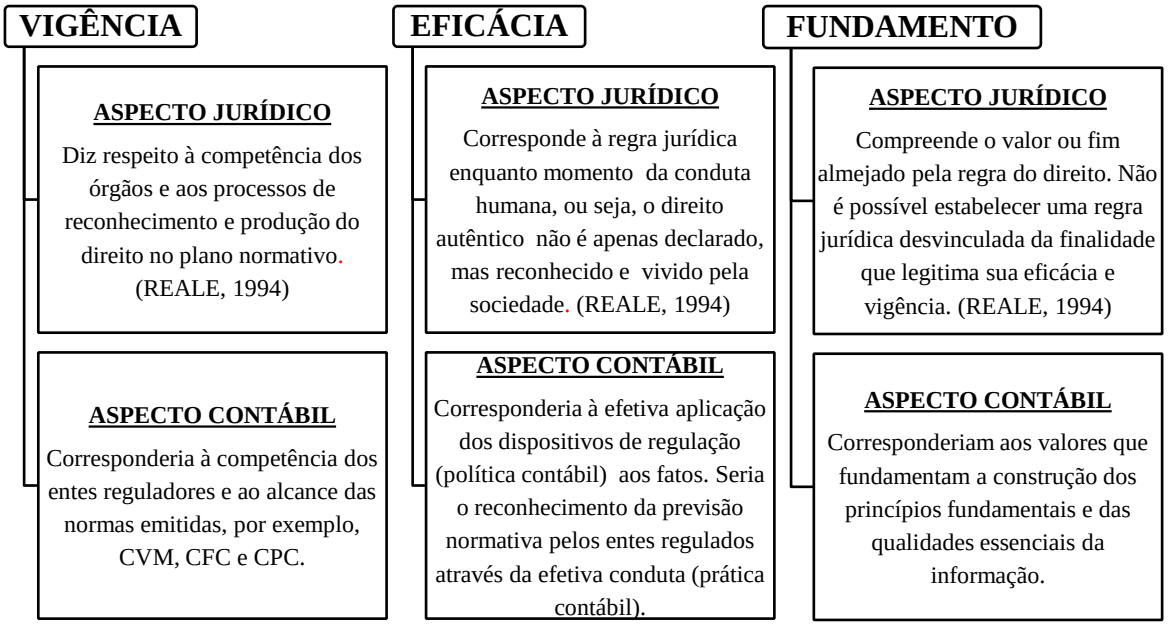


Fonte: Cardoso *et al*. (2010).

Prosseguindo as analogias, a Figura 12 estabelece uma comparação entre os elementos que compõem a validade de uma norma (vigência, eficácia e fundamento). Com base nos elementos de validade da norma e no fato de que esta representa a integração entre os fatos e valores como guia, chega-se à compreensão de que a norma deve estar condizente com a

realidade que a origina e os valores que a baseiam. Assim, destaca-se a atualidade que a norma precisa ter, com objetivo de não se tornar obsoleta.

Figura 12 – Validade da norma



Fonte: Cardoso *et al*. (2010).

Vale ressaltar que, segundo Reale (1999), no que tange aos elementos formadores da validade jurídica, a vigência se refere à norma, a eficácia está ligada ao fato e, por fim, o fundamento reporta-se ao valor.

> Dessa forma, o valor baseado na necessidade de "confiança" é incluído na norma como atributo essencial capaz de tornar útil a informação, como objetivo da contabilidade, ou seja, a legitimidade da norma (pronunciamento do CPC/2007) consiste na previsão de que o fato ou evento econômico somente passa a te significado para o usuário (finalidade = valor), caso a informação divulgada seja confiável (valor) (SILVA, 2007, p. 104-105).

Conclui-se que as demonstrações contábeis são compostas por constantes intenções de valor atuantes sobre eventos e transações essencialmente econômicos, em uma relação dinâmica e complementar, formando várias possibilidade normativas, como a convergência aos padrões internacionais, e esses variados caminhos normativos são convertidos em normas contábeis pela interferência da autoridade/poder (CARDOSO *et al.* 2010).

Assim, Ordelheide (2004) afirma que as inimagináveis maneiras e finalidades da contabilidade se tornam praticamente infinitas.

2.3.6 O Tridimensionalismo do processo de consulta pública das IPSAS

Como abordado no item 2.1.1, o procedimento de criação das IPSAS envolve um processo de consulta pública. Resumidamente, é por meio desse mecanismo que são enviadas sugestões visando ao aperfeiçoamento do projeto de norma. É nesse ponto que se pretende aplicar a teoria tridimensional de Reale.

Por meio dos ensinamentos de Reale e pelas questões discutidas no subitem anterior, é possível construir uma ponte até o processo de normatização contábil internacional no setor público. Assim, os fatos e valores são expressados por intermédio das sugestões, o que proporciona à IFAC variadas direções normativas, das quais uma poderá efetivamente ser transformada em norma.

No tocante aos fatos, cada organismo ou cada pessoa elabora sua contribuição, tendo por base uma realidade observável. Esta pode representar fatos (econômicos, contábeis) que poderiam ser contabilizados ou não de acordo com um padrão internacional. Por outro lado, o projeto de norma (*Exposure Draft*) pode propor o registro de situações não identificáveis no contexto de cada respondente ou tratadas por ele de outro modo. Assim, o que se pretende afirmar é que existe uma base factual observada tanto pelos respondentes quanto pela IFAC.

Entretanto, cada realidade é vista por um prisma valorativo, construído por fatores, como a história e a cultura (REALE, 1994). Constrói-se então o conceito aplicado de valor. Os fatos considerados o são conforme certos valores, sejam pertencentes aos respondentes, sejam pertencentes à própria IFAC.

Desse modo, ao se indicar a inclusão/exclusão de determinado fato, visa-se à defesa de um valor ou até mesmo uma precaução a um desvalor. Nesse cenário, mencionam-se as características qualitativas da informação contábil como exemplo de valores. “O atributo da utilidade da informação contábil, como valor ideal, é objetivado por meio de normas emitidas por órgão regulador e está presente nas características qualitativas” (CARDOSO *et al.*, 2010).

Pois bem, é da interação entre fatos e valores que advém a norma (REALE, 1994). Então, é por meio da observação de fatos e guiados por valores diversos que as contribuições são formuladas e enviadas à IFAC, com intuito de dar ensejo a uma norma condizente com a realidade, embora esta possa variar consideravelmente de acordo com o ponto de observação.

Como forma de expor melhor as analogias aqui construídas, elaborou-se o Quadro 4 com base em algumas sugestões enviadas. Ressalta-se que os exemplos refletem apenas a opinião dos respondentes. Por intermédio dele, é possível identificar a presença dos três elementos no processo consulta pública.

Quadro 4 - Fato, valor e norma no contexto de consulta pública

FATO	VALOR	NORMA
Contabilização de comércio de emissões e do patrimônio cultural intangível	Relevância	Ativo intangível
Contratos de concessão contabilizados de forma simétrica pelo concedente e pelo operador	Forma inadequada de contabilização. Sem confiabilidade e relevância	Contratos de concessão: concedente
Realização de análise de sensibilidade para instrumentos financeiros do setor público	Ausência de utilidade para o setor público	Instrumentos financeiros - evidenciação
Contratos de garantia financeira contabilizados pelo valor nominal	Representação fidedigna	Instrumentos financeiros – reconhecimento e mensuração

Em relação aos elementos que fornecem validade à norma, a vigência liga-se à competência do órgão normatizador. Nesse caso, aponta-se a IFAC como instrumento dotado de competência para emitir normas contábeis internacionais destinadas ao setor público.

No que diz respeito à eficácia, ou seja, a adequação do conteúdo da norma à realidade, é importante ressaltar a prerrogativa que as IPSAS possuem ou deveriam possuir para serem condizentes com as situações vivenciadas por aqueles que as aplicam, porporcionando orientações eficazes para a contabilização das questões nelas propostas.

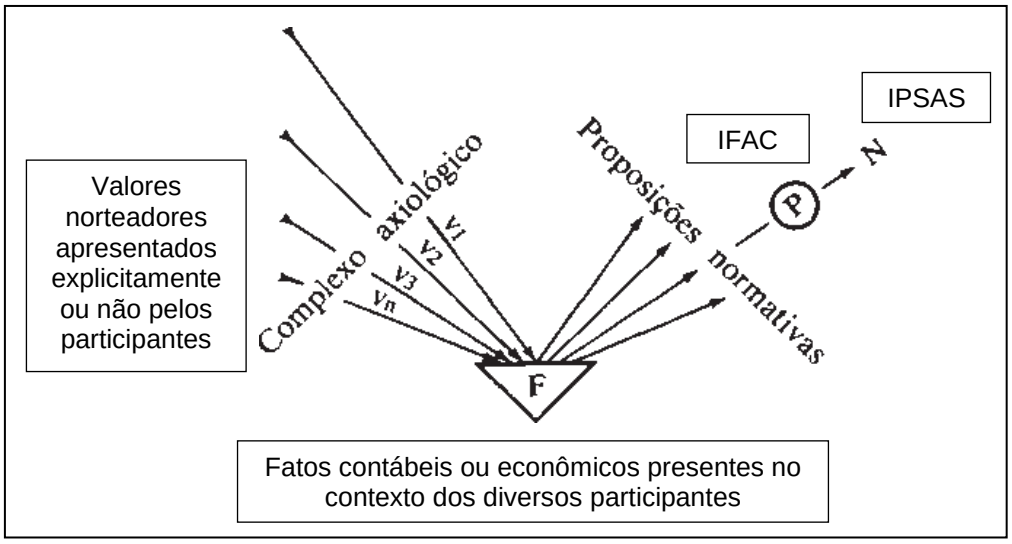
Por último, o fundamento, fator intimamente ligado aos valores defendidos ou não na norma, reporta-se aos pressupostos básicos presentes no padrão proposto, que estão incutidos na forma de tratamento contábil de determinadas situações e posicionamentos.

Outra abordagem de Reale que é aplicável ao processo de construção das IPSAS é a nomogênese da norma. Retoma-se, então, a ideia exposta por intermédio da Figura 7, em que em uma base factual (F) incidem valores diversos (V1, V2, Vn) e são retratadas diferentes direções normativas, as quais só se tornarão normas (N) com base no processo de interferência do Poder. Percebe-se, então, a participação decisiva deste.

> A norma de direito envolve, na realidade, um fato que, iluminado por valores, dá lugar a uma atitude humana e a uma decisão. Daí repetimos, a importância do problema do Poder no processo de formação de cada complexo de relações jurídicas, visto como existe sempre um ato de decisão, de opção e de ação consequente marcando o surgimento da norma, no quadro das múltiplas vias de possível e legítimo acesso ao mundo dos valores. (REALE, 1999, p. 559)

Aqui fica evidente a figura de autoridade normativa assumida pela IFAC, uma vez que é por meio do julgamento dela que as sugestões (fatos e valores) são aceitas, formando uma alternativa a ser expressada na versão final da norma. Assim, a IFAC possui um papel fundamental e decisivo em relação aos padrões emitidos, apesar do engajamento de variados organismos. Destarte, elaborou-se a Figura13 no intuito de expor graficamente a relação entre a nomogênese das normas jurídicas e a das IPSAS.

Figura 13 – A nomogênese jurídica e o processo de consulta pública



Fonte: Adaptada de Reale (1994).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A população desta pesquisa é formada por todas as sugestões presentes nas cartas comentário enviadas aos 32 pronunciamentos emitidos pela IFAC. No que se refere à coleta dos dados, é necessário registrar que, inicialmente, foi realizado um levantamento no *site* da IFAC para ter acesso aos dados da população estudada. Entretanto, constatou-se que o *website* possuía apenas os dados das seis IPSAS mais recentes, tendo em vista que vários pronunciamentos foram emitidos há muitos anos, como se pode verificar no Quadro 5.

Quadro 5 – IPSAS emitidas pela IFAC

Nº	**IPSAS**	**DATA EMISSÃO**	**DADOS NO *SITE*?**
1	IPSAS 1 – Apresentação das Demonstrações Contábeis	MAI/00	NÃO
2	IPSAS 2 – Demonstração dos Fluxos de Caixa	MAI/00	NÃO
3	IPSAS 3 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro	MAI/00	NÃO
4	IPSAS 4 – Efeitos das Mudanças nas Taxas de Câmbio e Conversão de Demonstrações Contábeis	MAI/00	NÃO
5	IPSAS 5 – Custos de Empréstimos	MAI/00	NÃO
6	IPSAS 6 – Demonstrações Consolidadas e Separadas	MAI/00	NÃO
7	IPSAS 7 – Investimento em Coligada e em Controlada	MAI/00	NÃO
8	IPSAS 8 – Investimento em Empreendimento Controlado em Conjunto (Joint Venture)	MAI/00	NÃO
9	IPSAS 9 – Receita de Transação com Contraprestação	JUL/01	NÃO
10	IPSAS 10 – Contabilidade e Evidenciação em Economia Altamente Inflacionária	JUL/01	NÃO
11	IPSAS 11 – Contratos de Construção	JUL/01	NÃO
12	IPSAS 12 – Estoques	JUL/01	NÃO
13	IPSAS 13 – Operações de Arrendamento Mercantil	DEZ/01	NÃO
14	IPSAS 14 – Evento Subsequente	DEZ/01	NÃO
15	IPSAS 15 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação e Apresentação **(Substituída pelas IPSAS 28, 29 3 30)**	DEZ/01	NÃO
16	IPSAS 16 – Propriedade para Investimento	DEZ/01	NÃO
17	IPSAS 17 – Ativo Imobilizado	DEZ/01	NÃO
18	IPSAS 18 – Informações por Segmento	JUN/02	NÃO
19	IPSAS 19 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes	OUT/02	NÃO
20	IPSAS 20 – Divulgação sobre Partes Relacionadas	OUT/02	NÃO
21	IPSAS 21 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	DEZ/04	NÃO
22	IPSAS 22 – Divulgação de Informação Financeira sobre o Setor do Governo Geral	DEZ/06	NÃO
23	IPSAS 23 – Receita de Transação sem Contraprestação (Tributos e Transferências)	DEZ/06	NÃO

(continua)

Quadro 5 – IPSAS emitidas pela IFAC (continuação)

24	IPSAS 24 – Apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis	DEZ/06	NÃO
25	IPSAS 25 – Benefícios a Empregados	FEV/08	NÃO
26	IPSAS 26 – Redução ao Valor Recuperável de Ativo Gerador de Caixa	FEV/08	NÃO
27	IPSAS 27 – Ativo Biológico e Produto Agrícola	DEZ/09	SIM
28	IPSAS 28 – Instrumentos Financeiros: Apresentação	JAN/10	SIM
29	IPSAS 29 – Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	JAN/10	SIM
30	IPSAS 30 – Instrumentos Financeiros: Evidenciação	JAN/10	SIM
31	IPSAS31 – Ativo Intangível	JAN/10	SIM
32	IPSAS 32 – Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	OUT/11	SIM

Para tentar obter os demais dados, estabeleceu-se contato com a IFAC. O órgão informou sobre a retirada das informações após sete anos e prontificou-se a enviar, por meio eletrônico, os dados restantes, ressaltando que esse procedimento poderia demandar algum tempo. Contudo, apenas as cartas destinadas à IPSAS 21 foram enviadas pela IFAC.

Sendo assim, a amostra desta pesquisa constitui-se de 926 sugestões, advindas das cartas disponibilizadas no *site* e daquelas enviadas por *e-mail*, pela IFAC. A quantidade de cartas que originaram os dados amostrais (sugestões) está descrita por meio da Tabela 1 e a estatística descritiva, por intermédio da Tabela 2.

Tabela 1 – Cartas por ED

Nº	PRONUNCIAMENTO	QTD
01	ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	31
02	ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	15
03	ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	
04	ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	29
05	ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	
06	ED 40 - Ativo Intangível	18
07	ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	30
TOTAL DE CARTAS		**123**

Fonte: Dados da pesquisa.

Em relação aos itens 03, 04 e 05 da Tabela 1, destaca-se que as minutas foram elaboradas de maneira conjunta e, dessa forma, algumas cartas traziam contribuições destinadas aos três projetos; entretanto, outros tratavam apenas de um ou dois prospectos de norma. Para os fins das Tabelas 1 e 2, optou-se por agrupar o número de documentos.

Além disso, apesar de serem enviadas 30 cartas durante o período de consulta pública desses projetos, uma delas foi designada como confidencial a pedido do próprio órgão emitente. Logo, 29 cartas comentário foram alvo de análise, em busca de contribuições.

A respeito do item 06 – Ativo Intangível –, foram enviadas 19 cartas, das quais foram utilizados 18 documentos, pois uma carta não foi disponibilizada pela IFAC.

No item 07 foram listados 34 documentos, mas apenas 30 estavam disponíveis no endereço eletrônico do órgão.

Tabela 2 – Estatística das cartas por ED

ESTATÍSTICA	CARTAS	PÁGINAS
Média	25	131
Erro-padrão	3,36	22,47
Mediana	29,00	156,00
Moda	-	156,00
Desvio-padrão	7,50	50,25
Variância	56,30	2525,50
Mínimo	15,00	55,00
Máximo	31,00	181,00
Totais	**123**	**655**

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 2, percebe-se que a média de cartas e das páginas destas foi de 25 e 131 por ED, respectivamente. Além disso, a média por carta foi de cinco páginas.

Na busca pela consecução da primeira etapa deste trabalho, foram analisados três grupos de documentos:

- as **cartas comentário** que continham sugestões enviadas por instituições e pessoas de vários países;
- o **projeto de norma** (*Exposure Draft* – ED) que foi disponibilizado para consulta pública;
- a versão 2012 da **IPSAS** emitida após o processo de audiência.

Esses documentos foram produzidos, enviados e posteriormente disponibilizados pela IFAC em seu *site* virtual (http://www.ifac.org). Nas cartas estão contidos os dados brutos da

pesquisa, que posteriormente se submeteriam a análises. Com base nelas, as sugestões foram extraídas para que se pudesse construir um banco de dados. Do exame de cada linha, foram-se identificando as contribuições.

Os outros dois tipos de documentos foram utilizados para averiguar o acatamento ou não das propostas identificadas e incluídas no banco de dados. Por meio do projeto, verificaram-se a origem e o contexto da sugestão e, na versão vigente (2012), buscaram-se evidências de alterações/inclusões advindas das sugestões.

Tabela 3 - Sugestões analisadas

Nº	DESTINAÇÃO	QTD
01	ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	294
07	ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	242
06	ED 40 - Ativo Intangível	117
04	ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	96
02	ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	88
03	ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	53
05	ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	36
	TOTAL	**926**

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao todo foram colhidas e analisadas 926 sugestões, conforme apresentado na Tabela 3. Os EDs estão organizados em ordem decrescente do número de contribuições.

Adicionalmente, desenvolveu-se o Quadro 6, que traz um comparativo entre as informações das minutas e as IPSAS correspondentes.

Quadro 6 - Dados gerais do processo de consulta pública IPSAS

Projeto	Minuta de norma			IPSAS correspondente		
	Nº de §	Emissão	Comentários até:	Nº de §	Emissão	IPSAS
ED 23 - Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa	75	09/2003	31/01/2004	83	12/2004	21
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	53	31/03/2009	30/06/2009	57	12/2009	27
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	62	23/03/2009	31/07/2009	62	01/2010	28

(continua)

Quadro 6 - Dados gerais do processo de consulta pública IPSAS (continuação)

ED 38- Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração	126	23/03/2009	31/07/2009	126	01/2010	29
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	52	23/03/2009	31/07/2009	54	01/2010	30
ED 40 - Ativo Intangível	150	07/05/2009	15/08/2009	133	01/2010	31
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	32	19/02/2010	30/06/2010	37	10/2011	32

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se que os projetos sobre instrumentos financeiros dividiram o mesmo período para comentários. Ainda, como exceção do primeiro e do último, os outros cinco EDs ficaram disponíveis para comentários em períodos relativamente próximos. Em relação ao número de parágrafos, percebe-se que a maioria das IPSAS manteve ou teve seu número de parágrafos aumentado.

3.1 DA ANÁLISE DE CONTEÚDO

Nesta subseção, descreve-se a abordagem qualitativa utilizada na amostra delimitada. Assim, do exame dos documentos já descritos, e por meio da análise de conteúdo, as sugestões foram colhidas e classificadas de acordo com determinadas características.

Bardin (2007) oportunamente orienta que a categorização consiste em uma classificação de elementos segundo o gênero (analogia) e com critérios previamente definidos. Ainda, a definição das categorias foi baseada em Szuster (2011) e desenvolvida da seguinte forma:

- **Acatamento ou não**: sinalização das sugestões que foram efetivamente acolhidas pelo IPSASB. Foi verificada a aceitação ou não das propostas mediante a comparação da minuta de norma com a versão 2012 (vigente até 31 de maio) do pronunciamento, disponível até a data de confecção deste estudo. Classificaram-se como observadas/acatadas aquelas sugestões que totalmente foram implementadas na versão final ou que acabaram por promover alterações e/ou explicações adicionais, ainda que não aceitas por completo. De maneira complementar, foi utilizado um *software* de gerenciamento de texto para comparar, de maneira

computadorizada, os EDs e as respectivas versões finais, a fim de serem evidenciadas as mudanças de um documento para o outro, fornecendo assim mais evidências das constatações inicialmente achadas pelo autor.

- **Forma ou conteúdo**: como "forma", classificaram-se as sugestões com caráter essencialmente editorial, ou seja, que não promoviam discussões conceituais, como edição de parágrafos e correções gramaticais. Já os itens identificados como "conteúdo", apresentavam aprofundamento conceitual e propunham maneiras diferentes de contabilização, entre outras informações, como a consideração de subsídios, ao se contabilizarem contratos de concessão.

- **Aproximação às normas contábeis do setor privado (IFRS)**: a pertinência desta categoria está ligada ao fato de a IFAC elaborar seus pronunciamentos com base nas normas emitidas pelo IASB. Desse modo, classificaram-se nessa rubrica todas as sugestões que buscavam o alinhamento às normas privadas. Essas informações foram averiguadas não somente por meio do texto da sugestão mas também pela comparação das propostas com a IFRS/IAS, que deu base ao ED.

- **Membro IFAC**: sob esta classificação, as contribuições foram identificadas como originadas ou não do corpo de membros da IFAC. Salienta-se que, para confirmar o mencionado vínculo, foi verificada a lista de todos os membros no período compreendido entre a emissão da minuta e da IPSAS.

- **Classes de participantes**: aqui as contribuições foram categorizadas de acordo com área de atuação dos órgãos responsáveis pelas sugestões. A classificação foi fortemente baseada pela segregação feita pela própria IFAC: organismos de normalização, organizações governamentais, organismos profissionais de contabilidade, instituições privadas, instituições de auditoria, organizações internacionais e "outros", classe cujos participantes não se enquadravam nas demais classificações.

- **Continentes:** indicação do continente de onde vieram as contribuições. A título de esclarecimento, ressalta-se que a rubrica INTERNACIONAL representa as entidades que não se limitam a apenas um país. As possíveis diferenças de valores em relação às tabelas ocorrem pela classificação da *Fédération des*

Experts Comptables Européens (FEE) como internacionais na indicação de países e como pertencentes ao continente europeu, neste caso.

3.2 DA ANÁLISE QUANTITATIVA

Na definição do método adequado, levaram-se em consideração as características da amostra e os objetivos desta pesquisa. Assim, para o tratamento quantitativo utilizaram-se o teste Qui-quadrado ($\chi 2$) e a análise dos resíduos. O $\chi 2$ é um teste não paramétrico e é utilizado quando existem variáveis qualitativas nominais e/ou ordinais (FÁVERO et al., 2009).

Esse método consiste na comparação entre os valores observados e as frequências esperadas em uma tabela de contingência que contém células que expõem o resultado da frequência de uma amostra (AGRESTI, 2002). O objetivo é verificar se as frequências esperadas diferem significativamente das observadas. A fórmula do teste é dada como segue:

$$x^2 = \sum \frac{\left(O_{ij} - E_{ij}\right)^2}{E_{ij}}$$

Em que: O_{ij} é a frequência observada e E_{ij} é a frequência esperada. Já as hipóteses se apresentam do seguinte modo:

H_0: não existe relação entre as variáveis

H_1: existe alguma relação entre as variáveis

Assim, caso o resultado do χ^2 seja maior que o nível de significância do teste (α), rejeita-se a hipótese de independência entre as categorias (H_0). Logo, quanto menor for o p-valor em relação ao Qui-quadrado, mais forte será a associação entre as variáveis (aceitando-se H_1) (AGRESTI, 2002).

Entretanto, conforme destacam Agresti (2002) e Pereira (2004), a estatística fornecida pelo Qui-quadrado se limita a demonstrar a ligação entre as variáveis analisadas e não fornecem, por si sós, detalhes pontuais que expliquem a participação de cada célula da tabela no valor alcançado pelo χ^2.

Assim, torna-se necessária a análise dos resíduos (diferenças entre os valores observados e esperados) padronizados. Esses resíduos são calculados em unidades de desvios-padrão.

Valores absolutos maiores que 2 apontam uma falta de adequação entre o valor da célula e H_0 (AGRESTI, 2002).

Pereira (2004) afirma que os valores apresentados pelos resíduos podem sugerir também a probabilidade de ocorrência de determinado valor observado em uma tabela de contingência e descreve o cálculo dos resíduos da seguinte forma:

$$Z_{res} = \frac{O-E}{\sqrt{E}\sqrt{(1-TC/TG)(1-TL/TG)}}$$

Em que:

O = Frequência Observada

E = Frequência Esperada

TG = Total Geral da tabela

TC = Total da Coluna

TL = Total da Linha

Diante disso, neste estudo buscaram-se indícios que demonstrassem a possível relação entre o grupo de sugestões aceitas e as características presentes em cada contribuição. De maneira complementar foi analisada a relação entre as características das sugestões e dos respondentes.

Entretanto, ressalta-se que as variáveis analisadas se encontram em um universo de outras possibilidades, visando-se aqui apenas ao entendimento de itens pontuais. Assim, os testes de independência foram realizados com as diversas variáveis deste estudo, as quais ficaram assim definidas:

- **aceitação** (sim ou não);
- **aproximação IFRS** (sim ou não);
- **membro IFAC** (sim ou não);
- **tipo** (forma ou conteúdo);
- **classes de participantes** (organismos de normatização, organizações governamentais, organismos profissionais de contabilidade, outros, instituições privadas, instituições de auditoria, organizações internacionais);

- **continentes** (África, América, Ásia, Europa e Oceania, além das entidades internacionais).

Destaca-se, ainda, que os testes foram operacionalizados por meio de um *software* estatístico. Por meio da Tabela 4, é possível visualizar a organização dos dados amostrais.

Tabela 4 – Distribuição das variáveis

PAINEL A

ACEITAÇÃO	APROXIMAÇÃO IFRS		TIPO		MEMBRO IFAC	
	NÃO	SIM	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM
NÃO	472	122	509	85	503	91
SIM	260	72	258	74	301	31
TOTAL	**732**	**194**	**767**	**159**	**804**	**122**

PAINEL B

CLASSES	TOTAL
Organismos de Normalização	349
Organizações Governamentais	216
Organismos Profissionais de Contabilidade	114
Outros	84
Instituições Privadas	80
Instituições de Auditoria	65
Organizações Internacionais	18
TOTAL	**926**

PAINEL C

CONTINENTES	TOTAL
Oceania	274
Europa	243
África	161
América	122
Internacional	93
Ásia	33
TOTAL	**926**

Fonte: Dados da pesquisa.

O painel A apresenta o quantitativo de sugestões para as variáveis “Aproximação IFRS”, “Tipo” e “Membro IFAC”, de acordo com a variável “Aceitação”. Por meio dos painéis B e C, as contribuições são organizadas conforme a “Classe” e o “Continente”, respectivamente.

3.2.1 Pronunciamentos e órgãos participantes

Neste subitem os dados amostrais estão segregados de acordo com os pronunciamentos analisados. Assim, por meio das tabelas, as informações são apresentadas por ED/IPSAS, órgão, país e sugestões enviadas.

3.2.1.1 ED 23 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa (*Impairment)*

O projeto “Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa” foi emitido em setembro de 2003 e ficou disponível para sugestões até 1º/2004. O ED, baseado na IAS 36,

fornece orientações e formas de divulgação para eventos relacionados à redução ao valor recuperável (*impairment*) de ativos que não têm por objetivo a geração de retorno comercial.

Tabela 5 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa

ÓRGÃO	PÁIS	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
Accounting Standards Board	África do Sul	13	11	24
Accounting Standards Board	Reino Unido	2	2	4
Association of Chartered Certified Accountants	Reino Unido	22	4	26
Audit Commission	Reino Unido	5	2	7
Australian Accounting Standards Board	Austrália	6	4	10
Australian Members of the Australasian Council of Auditors General	Austrália	5	3	8
Certified Practising Accountant (CPA)	Austrália	6		6
Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	Reino Unido	8	3	11
Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)	Suécia		1	1
Geoff Harry	Austrália	16	6	22
Government Accounting Standards Advisory Board	Índia	16	6	22
Her Majesty's Treasury	Reino Unido	10	2	12
Institute of Chartered Accountants of New Zealand	Nova Zelândia	16	5	21
Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan	Paquistão	2		2
International Valuation Standards Committee	Internacional	6	3	9
Jean-Bernard Mattret	França	1		1
M O A R Medani	Sudão	6		6
National Housing Federation	Reino Unido	7	6	13
Office of the Auditor General	Nova Zelândia	10	5	15
Office of the Comptroller General of British Columbia	Canadá	11	4	15
PricewaterhouseCoopers New Zealand	Nova Zelândia	9	3	12
Royal NIVRA	Holanda	5	1	6
Swedish Financial Management Authority	Suécia	2	3	5
Swiss Federal Office of Finance and the Conference of Cantonal Ministers of Finance	Suíça	3	3	6
The Institute of Chartered Accountants of England and Wales	Reino Unido	3	1	4
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão	3	2	5
The National Board of Accountants and Auditors	Tanzânia	1	1	2
The Royal Institution of Chartered Surveyors	Reino Unido	8		8
Treasury	Nova Zelândia	7	4	11
TOTAL		**209**	**85**	**294**

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 5 verifica-se que 29 entes envolveram-se no envio de contribuições ao ED 23, totalizando 294 sugestões, ou seja, 31,7% da amostra deste estudo. Em tempo, visualiza-se que o órgão "Association of Chartered Certified Accountants" foi o que mais produziu sugestões.

3.2.1.2 ED 36 – Ativo biológico e produto agrícola

O ED 36 foi emitido em março de 2009, e os comentários foram solicitados até 30 de junho de 2009. Posteriormente foi emitida a IPSAS 31, em dezembro de 2009. O projeto se aplica à atividade agrícola de todas as entidades do setor público que não sejam Empresas Comerciais Governamentais.

Tabela 6 – Ativo biológico e produto agrícola

ÓRGÃO	PÁIS	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
Accounting Standards Board	África do Sul	9	22	31
Accounting Standards Board	Reino Unido	1	1	2
Australian Accounting Standards Board	Austrália	2	1	3
Comite des Normes de Comptabilite Publique	França	4	1	5
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	Austrália	4		4
Joint Accounting Bodies	Austrália	2	1	3
Joseph Maresca	Estados Unidos	1		1
New Zealand Institute of Chartered Accountants	Nova Zelândia	5		5
New Zealand Landcorp Farming Ltd.	Nova Zelândia	5		5
Office of the Comptroller General of British Columbia	Canadá	5		5
Public Sector Accounting Board	Canadá	14	9	23
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão	1		1
TOTAL		**53**	**35**	**88**

Fonte: Dados da pesquisa.

Do total de contribuições, o ED 36 foi responsável por 88, alcançando 9,5% das sugestões da amostra. Ainda, esse pronunciamento contou com a participação de 12 respondentes, sendo o "Accounting Standards Board" (África do Sul) o órgão com mais propostas enviadas.

3.2.1.3 EDs 37, 38 e 39 – Instrumentos financeiros

Os EDs 37, 38 e 39 surgem em um contexto de crise financeira mundial, em outubro de 2008. Os projetos sobre instrumentos financeiros foram baseados nas IFRS 7, IAS 32 e IAS 39 e voltadas a questões específicas do setor público. É importante frisar que o setor público já contava com o um padrão referente a instrumentos financeiros, a IPSAS 15 (Instrumentos Financeiros: Apresentação e Evidenciação). Entretanto, ela foi considerada pelo IPSASB como não convergente às normas do setor privado, sendo, então, posteriormente substituída.

Em fevereiro de 2009 foram aprovados três projetos: ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação; ED 38 - Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração; ED 39 -

Instrumentos Financeiros: Evidenciação, publicados em abril/2009 e disponíveis para comentários até 31 de julho de 2009.

Tabela 7 – Instrumentos financeiros

ÓRGÃO	PAÍS	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
Accounting Standards Board	África do Sul	14	14	28
Accounting Standards Board	Reino Unido	5	5	10
Association of Chartered Certified Accountants	Reino Unido	1	1	2
Audit Commission	Reino Unido	1	3	4
Australasian Council of Auditors-General	Internacional	3	2	5
Australian Accounting Standards Board	Austrália	7	6	13
Comite des Normes de Comptabilite Publique	França	5	1	6
Comptroller of Finance of Quebec	Canadá	3		3
Cour des comptes	França	5		5
Dutch Local Government Accounting Standards Board	Holanda	3		3
European Commission	Internacional	3		3
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	Austrália	11	9	20
Joint Accounting Bodies	Austrália	6	1	7
Joseph Maresca	Estados Unidos	13		13
New South Wales Treasury	Austrália	10	7	17
New Zealand Institute of Chartered Accountants	Nova Zelândia	1	3	4
New Zealand Treasury	Nova Zelândia	3		3
Office of the Comptroller General of British Columbia	Canadá	7		7
Office of the Comptroller of Ontario	Canadá	6		6
OPEC Fund for International Development	Internacional	3		3
Public Sector Accounting Board	Canadá	4		4
Royal NIVRA	Holanda	2		2
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Suíça	5		5
The Institute of Chartered Accountants of Scotland	Reino Unido	4	1	5
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão	1	1	2
Treasury Board of Canada Secretariat	Canadá	1	1	2
United Nations	Internacional	1	2	3
TOTAL		**128**	**57**	**185**

Fonte: Dados da pesquisa.

Das 926 sugestões computadas, 185 foram destinadas aos EDs sobre instrumentos financeiros. Além disso, por meio da Tabela 7, é possível visualizar que, novamente, o "Accounting Standards Board" (África do Sul) foi o órgão com mais propostas enviadas, 15%.

3.2.1.4 ED 40 – Ativo intangível

O prospecto "Ativos Intangíveis" (ED 40) foi emitido em maio de 2009 e teve como base a IAS (*International Accounting Standard*) n.º 38 e a SIC 32 (*Standing Interpretations*

Commitee). Em seu escopo estão abrangidas as entidades do setor público sob o regime de competência, e não incluem os direitos e poderes conferidos pela legislação.

Tabela 8 – Ativo intangível

ÓRGÃO	PAÍS	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
Accounting Standards Board	África do Sul	8	16	24
Accounting Standards Board	Reino Unido		1	1
Agence du Patrimoine Immateriel de l'Ettat	França	8	4	12
Audit Commission	Reino Unido		1	1
Australian Accounting Standards Board	Austrália	4	3	7
Comite des Normes de Comptabilite Publique	França	3	1	4
Cour des Comptes	França	4	5	9
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	Internacional	1	2	3
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	Austrália	4	2	6
Joseph Maresca	Estados Unidos	6	1	7
KPMG	Internacional	18	12	30
Office of the Comptroller General of British Columbia	Canadá	2		2
Public Sector Accounting Board	Canadá	7	2	9
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Suíça	1	1	2
TOTAL		**66**	**51**	**117**

Fonte: Dados da pesquisa.

Ao todo, 14 entes enviaram suas propostas à minuta referente ao ativo intangível, perfazendo um montante de 117 contribuições. Ademais, foi a "KPMG" a responsável pela maior quantidade de itens sugeridos, alcançando um índice de 25,6%.

3.2.1.5 ED 43 – Contratos de concessão: concedente

Por último, o ED 43 (Contratos de Concessão de Serviços: Concedente), emitido em fevereiro de 2010, tem como embasamento a IFRIC 12 (*International Financial Reporting Interpretations Committee*). A minuta versa sobre a forma de contabilização dos contratos de concessão sob a ótica da concedente e propõe um espelhamento da contabilidade feita pelo operador (IFRIC 12). O ED ficou disponível para comentários até junho de 2010.

Tabela 9 – Contratos de concessão: concedente

ÓRGÃO	PÁIS	ACEITA?		TOTAL
		NÃO	SIM	
Accounting Standards Board	África do Sul	26	20	46
Accounting Standards Board	Reino Unido	1	3	4
Audit Commission	Reino Unido	1		1
Australasian Council of Auditors-General	Internacional	8	9	17
Australian Accounting Standards Board	Austrália	11	15	26
Conseil de Normalisation des Comptes Publics	França	8	4	12
Cour des Comptes	França	2	2	4
Ernst & Young	Internacional	3	3	6
Federación Argentina de Consejos Professionales de Ciências Económicas (FACPE)	Argentina	3	2	5
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	Internacional	1		1
Governmental Accounting Standards Board (GASB)	Estados Unidos	2	4	6
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	Austrália	27	11	38
Joint Accounting Bodies	Austrália	1		1
KPMG	Internacional	12	8	20
MAZARS	França	6	1	7
New Zealand Treasury	Nova Zelândia	2	5	7
Office of the Comptroller General of British Columbia	Canadá	6	2	8
Public Sector Accounting Board	Canadá	1	2	3
Swedish Financial Management Authority	Suécia	3		3
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee	Suíça	3	4	7
The Institute of Chartered Accountants of Scotland	Reino Unido	5	2	7
The Japanese Institute of Certified Public Accountants	Japão		1	1
Treasury Board of Canada Secretariat	Canadá	2	1	3
University of Sheffield	Reino Unido	1	1	2
Wales Audit Office	Reino Unido	3	4	7
TOTAL		**138**	**104**	**242**

Fonte: Dados da pesquisa.

Este pronunciamento obteve 26% do total de sugestões e 25 entes responsáveis pelo envio de propostas. Ainda, o "Accounting Standards Board" (África do Sul) foi o ente responsável por 19% das contribuições do ED 43.

3.2.2 Hipóteses desenvolvidas

Nesta subseção apresentam-se as hipóteses que foram desenvolvidas e testadas. Em tempo, observa-se que os testes foram realizados para a totalidade da amostra e também para cada pronunciamento (subamostra).

- H_1: a convergência ou não das sugestões às normas do IASB causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Aproximação IFRS*)*;
- H_2: a origem das sugestões causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Membro IFAC*)*;
- H_3: o tipo de sugestões (Conteúdo ou Forma) causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Tipo*)*;
- H_4: a classe dos responsáveis pelas das sugestões tem relação com o fato de elas serem convergentes ou não para a totalidade da amostra (Classes x Aproximação IFRS*)*;
- H_5: o continente dos responsáveis pelas das sugestões tem relação com o fato de elas serem convergentes ou não para a totalidade da amostra (Continentes x Aproximação IFRS*)*.

Destaca-se que, com exceção das hipóteses 4 e 5, as demais foram testadas para toda a amostra e também de maneira individual, conforme será apresentado na próxima seção.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção os resultados encontram-se dispostos em duas subseções. De início são expostas as informações resultantes da abordagem quantitativa, detalhada na subseção 3.2.

Posteriormente são demonstrados os resultados ligados aos tipos de participantes, aos pronunciamentos, à localização geográfica e aos participantes responsáveis pelo envio das contribuições, com os respectivos níveis de aceitação.

4.1 ANÁLISE BIVARIADA DOS DADOS

São demonstrados aqui os resultados da análise bivariada, no intuito de se responder à segunda questão de pesquisa: **Qual a relação entre as características das sugestões enviadas e a aceitação destas pela IFAC?**

Os achados são subdivididos com base em toda amostra e também de maneira individual, por pronunciamentos.

4.1.1 Resultados gerais

4.1.1.1 Aceitação x Aproximação IFRS (H_1)

De acordo com as informações descritas na seção 3, as variáveis foram definidas em conformidade com os atributos das sugestões. Nesse sentido, iniciam-se as análises pelas variáveis "Aceitação" e "Aproximação IFRS".

Tabela 10 – Resultados "Aceitação" x "Aproximação IFRS"

ACEITAÇÃO		APROXIMAÇÃO IFRS		TOTAL
		NÃO	SIM	
NÃO	Freq. Observada	472	122	594
	Freq. Esperada	469.555	124.445	
	Resíduos Padronizados	0,412	-0,412	-
SIM	Freq. Observada	260	72	332
	Freq. Esperada	262.445	69.555	
	Resíduos Padronizados	-0,412	0,412	-
TOTAIS		**732**	**194**	**926**

Qui-quadrado = **0.1695** Pr = **0.681**

Com base nos dados, percebe-se que o valor de χ^2 foi baixo e também menor que o nível de significância do teste (Pr) e, estatisticamente, pode-se concluir que não há associação entre as variáveis. Logo, não é possível rejeitar a hipótese nula de independência entre "Aceitação" e "Aproximação IFRS". Diante disso, não se procedeu à análise dos resíduos.

Conclui-se que, apesar de a IFAC elaborar seus pronunciamentos tendo por referência as normas emitidas pelo IASB, não ficou comprovado o favorecimento das sugestões que tem por objetivo a aproximação das normas contábeis privadas, no que se refere à totalidade da amostra estudada.

Portanto, a IFAC, no geral, não parece utilizar juízos de valor (oportunidade e conveniência) que definam uma alternativa em meio a uma realidade dual e predefinida (Aproximação ou Distanciamento IFRS). Não se pode afirmar que essa seja uma caraterística relevante na escolha das contribuições a todos os pronunciamentos.

4.1.1.2 Aceitação x Membro IFAC (H_2)

Buscou-se identificar a possível relação entre o fato de as contribuições serem advindas de organismos pertencentes ao corpo de membros da IFAC e o seu acatamento. Na Tabela 11, mostram-se os dados e os resultados dos testes.

Tabela 11 – Resultados "Aceitação" x "Membro IFAC"

	ACEITAÇÃO	**MEMBRO IFAC**		**TOTAL**
		NÃO	**SIM**	
NÃO	Freq. Observada	503	91	594
	Freq. Esperada	515.741	78.259	
	Resíduos Padronizados	-2.581	2.581	-
SIM	Freq. Observada	301	31	332
	Freq. Esperada	288.259	43.741	
	Resíduos Padronizados	2.581	-2.581	-
TOTAIS		**804**	**122**	**926**

Qui-quadrado = **6.6633** Pr = **0.010**

Ao analisar o resultado do Qui-quadrado (6,6633), percebe-se um valor relativamente alto. Além disso, ele é significativamente maior que o p-valor (0,010). Com base nisso, rejeita-se a hipótese de independência entre as variáveis (H_0) e infere-se que o modelo relata uma considerável associação entre os grupos testados.

Entretanto, a análise complementar dos resíduos oferece uma interessante indicação. Por meio dela, verifica-se a existência de uma relação relevante (-2,581<-2), contudo inversa, entre as sugestões de membros e a sua aceitação (Sim*Sim). Ainda, pela análise das frequências, nota-se que os valores observados foram menores que os esperados para a célula.

Constata-se que o corpo de membros da IFAC é composto por diversos organismos distribuídos pelo mundo e que precisam atender a uma série de requisitos, inclusive financeiros, a fim de se manterem como tal. Assim, investigou-se a possibilidade de suas contribuições terem maior destaque, até mesmo por conta da provável proximidade.

Os resultados obtidos dão indícios de que não houve o referido favorecimento no que diz respeito a totalidade da amostra estudada. Ao contrário, a análise dos achados evidencia certo detrimento das sugestões de membros em relação aos não membros.

Dessa forma, os fatos e valores defendidos por participantes não ligados ao corpo de membros pareceram ter mais espaço à aceitação. Isso também leva à indicação de que a aderência a sugestões pode ser bem maior do que poderia ser em uma hipotética realidade de favorecimento de membros, já que atualmente representam uma minoria.

4.1.1.3 Aceitação x Tipo (H_3)

Todas as contribuições foram classificadas de acordo com a profundidade conceitual proposta. Diante disso, almejou-se neste tópico demonstrar, independentemente do número total registrado em cada tipo, se há indícios de que essa característica tenha influenciado na aceitação da contribuição. A Tabela 12 fornece informações sobre as variáveis e os resultados dos testes aplicados, que darão base às inferências.

Tabela 12 – Resultados "Aceitação" x "Tipo"

	ACEITAÇÃO	**TIPO**		**TOTAL**
		CONTEÚDO	**FORMA**	
NÃO	Freq. Observada	509	85	594
	Freq. Esperada	492.006	101.994	
	Resíduos Padronizados	3.088	-3.088	-
SIM	Freq. Observada	258	74	332
	Freq. Esperada	274.994	57.006	
	Resíduos Padronizados	-3.088	3.088	-
TOTAIS		**767**	**159**	**926**

Qui-quadrado = **9.5342** Pr = **0.002**

As evidências sugerem uma forte associação entre o tipo de sugestão e o seu nível de aceitação. O valor do χ^2 foi superior ao p-valor (0,002) e, então, rejeita o pressuposto de aleatoriedade e afirma-se, por intermédio do teste, que o tipo de sugestão influencia significativamente o seu acatamento para toda a amostra.

Analisando melhor a situação aqui demonstrada, parte-se para um aprofundamento, no intuito de se compreender a ligação das variáveis. Pela análise dos resíduos, verifica-se uma relevante e positiva associação (3.088 > +2) entre as sugestões do tipo "Forma" e a sua aceitação (Sim).

Diante disso, é possível atribuir inúmeros significados ao fato em tela. A IFAC poderia ter dado prioridade a esse tipo de contribuição tendo em vista o seu baixo número (17%) ante as sugestões de "conteúdo", entre outros fatores. Contudo, destaca-se a questão do favorecimento das contribuições essencialmente editoriais em detrimento do baixo aproveitamento das contribuições com maior profundidade.

4.1.1.4 Classes x Aproximação IFRS (H_4**)**

Apresentaram-se aqui os dados oriundos da análise de associação entre as classes e a respectiva aproximação às normas privadas, conforme a tabela abaixo.

Tabela 13 – Resultados "Classes" x "Aproximação IFRS"

CLASSES		**APROXIMAÇÃO IFRS**		**TOTAL**
		NÃO	**SIM**	
Instituições de Auditoria	Freq. Observada	45	20	65
	Freq. Esperada	51.382	13.618	
	Resíduos Padronizados	-2.017	2.017	-
Organismos Governamentais	Freq. Observada	174	42	216
	Freq. Esperada	170.747	45.253	
	Resíduos Padronizados	0.621	-0.621	-
Organizações Internacionais	Freq. Observada	13	5	18
	Freq. Esperada	14.229	3.771	
	Resíduos Padronizados	-0.719	0.719	-
Organismos de Normalização	Freq. Observada	276	73	349
	Freq. Esperada	275.883	73.117	
	Resíduos Padronizados	0.019	-0.019	-
Outros	Freq. Observada	70	14	84
	Freq. Esperada	66.402	17.598	
	Resíduos Padronizados	1.012	-1.012	-

(continua)

Tabela 13 – Resultados "Classes" x "Aproximação IFRS" (continuação)

Instituições Privadas	Freq. Esperada	63.240	16.760	
	Resíduos Padronizados	1.656	-1.656	-
Organismos Profissionais de Contabilidade	Freq. Observada	85	29	114
	Freq. Esperada	90.117	23.883	
	Resíduos Padronizados	-1.258	1.258	
TOTAIS		**732**	**194**	**926**

Qui-quadrado = **9.4084** Pr = **0.152**

Encontrou-se uma forte relação entre as variáveis analisadas e, pela análise dos resíduos, é possível identificar uma maior associação (2.017) entre as "Instituições de Auditoria" e aproximação às normas privadas. Assim, é possível inferir que foram as entidades de auditoria que mais buscaram convergência às IFRS.

4.1.1.5 Continentes x Aproximação IFRS (H_5)

Os Resultados dos testes de associação entre os continentes e a respectiva aproximação às normas privadas constam conforme a Tabela 14.

Tabela 14 – Resultados "Continentes" x "Aproximação IFRS"

CONTINENTES		**APROXIMAÇÃO IFRS**		**TOTAL**
		NÃO	**SIM**	
AMÉRICA	Freq. Observada	106	16	122
	Freq. Esperada	96.441	25.559	
	Resíduos Padronizados	2.282	-2.282	-
EUROPA	Freq. Observada	192	51	243
	Freq. Esperada	192.091	50.909	
	Resíduos Padronizados	-0.017	0.017	-
INTERNACIONAL	Freq. Observada	74	19	93
	Freq. Esperada	73.516	19.484	
	Resíduos Padronizados	0.130	-0.130	-
OCEANIA	Freq. Observada	203	71	274
	Freq. Esperada	216.596	57.404	
	Resíduos Padronizados	-2.405	2.405	-
ÁFRICA	Freq. Observada	131	30	161
	Freq. Esperada	127.270	33.730	
	Resíduos Padronizados	0.795	-0.795	-
ÁSIA	Freq. Observada	26	7	33
	Freq. Esperada	26.086	6.914	
	Resíduos Padronizados	-0.038	0.038	-
TOTAIS		**732**	**194**	**926**

Qui-quadrado **= 9.1351** Pr = **0.104**

Verifica-se uma relativa associação das variáveis analisadas e, além disso, a análise dos resíduos padronizados indica a ocorrência de uma forte associação entre a Oceania e as normas privadas. Também se percebe, por meio do teste, uma relação de dependência entre o continente americano e o distanciamento das normas do IASB.

4.1.2 Resultados por pronunciamento

4.1.2.1 ED 23 – Redução ao valor recuperável de ativo não gerador de caixa (*Impairment*)

A tabela abaixo traz os dados provenientes do teste Qui-quadrado entre *Aceitaçã*o e *Aproximação IFRS (H_1)*.

Tabela 15 – "Aceitação" x "Aproximação IFRS" ED 23

	ACEITAÇÃO	**APROXIMAÇÃO IFRS**		**TOTAL**
		NÃO	**SIM**	
NÃO	Freq. Observada	141	68	209
	Freq. Esperada	151,4	57,6	
	Resíduos Padronizados	-3,0	3,0	-
SIM	Freq. Observada	72	13	85
	Freq. Esperada	61,6	23,4	
	Resíduos Padronizados	3,0	-3,0	-
TOTAIS		**213**	**81**	**294**

Qui-quadrado = **8.999** Pr = **0.003**

Diferentemente do que foi observado na análise geral, verificou-se que no ED 23 a relação entre as variáveis foi significativa (8.999), o que refuta a hipótese de independência. Pela análise dos resíduos padronizados, é possível verificar que a direção da associação é positiva entre as sugestões aceitas, que não buscavam a aproximação com as normas privadas.

Diante disso, afirma-se, em termos estatísticos, que a IFAC beneficiou as contribuições que não se relacionavam às IFRS. Isso pode sugerir, quanto ao ED 23, que, apesar de a minuta ser baseada em normas privadas, a federação deu prioridade às sugestões com abordagens diferentes dos pronunciamentos do IASB.

No tocante aos resultados do cruzamento *Aceitação-Membro IFAC (H_2)*, criou-se a tabela 16.

Tabela 16 – "Aceitação" x "Membro IFAC" – ED 23

ACEITAÇÃO		MEMBRO IFAC		TOTAL
		NÃO	SIM	
NÃO	Freq. Observada	143	66	209
	Freq. Esperada	149,3	59,7	
	Resíduos Padronizados	-1,8	1,8	-
SIM	Freq. Observada	67	18	85
	Freq. Esperada	60,7	24,3	
	Resíduos Padronizados	1,8	-1,8	-
TOTAIS		**210**	**84**	**294**

Qui-quadrado = **3.204** Pr = **0.073**

Verifica-se que o Qui-quadrado é maior que o p-valor, sugerindo uma relação de dependência entre variáveis. Como os valores absolutos demonstrados pelos resíduos padronizados são menores que 2, não é possível inferir com segurança a direção da associação. Entretanto, de maneira superficial, a análise entre as frequências observadas e esperadas fornece indícios que corroboram os achados na análise geral, em que se privilegiaram contribuições de não membros. Em relação à *Aceitação x Tipo (H_3)*, não foi comprovada a associação entre as variáveis.

4.1.2.2 ED 36 – Ativo biológico e produto agrícola

A tabela abaixo demonstra os resultados do teste na variável *Aceitação* e *Membro IFAC*.

Tabela 17 – "Aceitação" x "Membro IFAC" – ED 36

ACEITAÇÃO		MEMBRO IFAC		TOTAL
		NÃO	SIM	
NÃO	Freq. Observada	47	6	53
	Freq. Esperada	49,4	3,6	
	Resíduos Padronizados	-2,1	2,1	-
SIM	Freq. Observada	35	0	35
	Freq. Esperada	32,6	2,4	
	Resíduos Padronizados	2,1	-2,1	-
TOTAIS		**82**	**6**	**88**

Qui-quadrado = **4.252** Pr = **0.039**

Constatou-se que também ocorreu o beneficiamento das sugestões de entes não membros. Sobre as demais variáveis, os resultados não foram estatisticamente significantes para esse ED.

4.1.2.3 EDs 37, 38 e 39 – Instrumentos financeiros

Tabela 18 – "Aceitação" x "Aproximação IFRS" ED 37 a 39

ACEITAÇÃO		APROXIMAÇÃO IFRS		TOTAL
		NÃO	SIM	
NÃO	Freq. Observada	106	22	128
	Freq. Esperada	98,9	29,1	
	Resíduos Padronizados	2,7	-2,7	-
SIM	Freq. Observada	37	20	57
	Freq. Esperada	44,1	12,9	
	Resíduos Padronizados	-2,7	2,7	-
TOTAIS		**143**	**42**	**185**

Qui-quadrado = **7.201** Pr = **0.007**

Da análise dos achados extraem-se a não independência dos grupos e a existência de um favorecimento das contribuições que visavam à aproximação das normas privadas. Esses achados podem ligar-se à possibilidade de o assunto em voga ser mais abordado em um cenário privado. Isso não significa que o tema não tenha a devida importância em um contexto público; entretanto, as referências dos respondentes parecem ser orientadas pelas normas privadas. Sobre a *Aceitação versus Tipo*, a Tabela 19 relata os resultados.

Tabela 19 – "Aceitação" x "Tipo" – EDs 37, 38 e 39

ACEITAÇÃO		TIPO		TOTAL
		CONTEÚDO	FORMA	
NÃO	Freq. Observada	119	9	128
	Freq. Esperada	107,9	20,1	
	Resíduos Padronizados	4,8	-4,8	-
SIM	Freq. Observada	37	20	57
	Freq. Esperada	48,1	8,9	
	Resíduos Padronizados	-4,8	4,8	-
TOTAIS		**156**	**29**	**185**

Qui-quadrado = **23.486** Pr = **0.000**

Relata-se aqui a maior associação de todas as análises realizadas. O valor do Qui-quadrado foi um dos mais representativos, indicando uma forte associação. Dessa forma, na confecção dos pronunciamentos de instrumentos financeiros, também foram privilegiadas as sugestões do tipo "Forma", de maneira mais significante que o próprio Qui-quadrado, provenientes da análise geral da amostra.

Informa-se que não foi comprovada a associação entre as contribuições provenientes dos membros e a sua aceitação.

4.1.2.4 ED 40 – Ativo intangível

Abaixo se visualizam os resultados da análise entre "Aceitação" e "Tipo".

Tabela 20 – "Aceitação" x "Tipo" – EDs 40

ACEITAÇÃO		TIPO		TOTAL
		CONTEÚDO	FORMA	
NÃO	Freq. Observada	56	10	66
	Freq. Esperada	51,9	14,1	
	Resíduos Padronizados	1,9	-1,9	-
SIM	Freq. Observada	36	15	51
	Freq. Esperada	40,1	10,9	
	Resíduos Padronizados	-1,9	1,9	-
TOTAIS		**92**	**25**	**117**

Qui-quadrado = **3.482** Pr = **0.062**

Apesar de não ser possível realizar a análise dos resíduos padronizados, o valor do Qui-Quadrado aponta a associação entre as variáveis analisadas. Os achados também vão ao encontro dos resultados gerais.

Em relação às demais análises, esclarece-se que não foi possível rejeitar a hipótese nula e nenhum dos casos. Ou seja: não foi comprovada dependência entre as variáveis.

4.1.2.5 ED 43 – Contratos de concessão: concedente

A Tabela 21 tem como objetivo relatar os resultados do teste das variáveis *Aceitação* e *Aproximação IFRS.*

Tabela 21 – "Aceitação" x "Aproximação IFRS" - ED 43

ACEITAÇÃO		APROXIMAÇÃO IFRS		TOTAL
		NÃO	SIM	
NÃO	Freq. Observada	123	15	138
	Freq. Esperada	113,5	24,5	
	Resíduos Padronizados	3,2	-3,2	-
SIM	Freq. Observada	76	28	104
	Freq. Esperada	85,5	18,5	
	Resíduos Padronizados	-3,2	3,2	-
TOTAIS		**199**	**43**	**242**

Qui-quadrado = **10.460** Pr = **0.001**

Diferentemente do resultado geral e semelhantemente ao resultado da análise advinda dos instrumentos financeiros, verificou-se uma razoável associação entre as sugestões que foram aceitas pela IFAC e que buscavam a convergência às normas privadas.

Como uma possível razão, verifica-se que, na minuta solicitante das contribuições, ficou claro que o objetivo era realizar um espelhamento da norma privada (Contratos de Concessão: Operador). Com base nisso, esses achados são coerentes com a própria missão do pronunciamento.

Ressalta-se que os demais testes não resultaram em valores significativos. Assim, não foi possível aceitar a hipótese de não aleatoriedade entre a aceitação e as outras características.

4.1.3 Sintetização dos resultados provenientes das hipóteses testadas

Acima foram detalhados os achados advindos dos testes realizados. Já nesta subseção, o objetivo é resumir os resultados.

Quadro 7 - Hipóteses para toda a amostra

Hipóteses	**Resultado χ^2**	**Análise dos resíduos padronizados**
H_1	Não aceita	-
H_2	Aceita	Associação positiva entre sugestões de não membros e a aceitação delas
H_3	Aceita	Associação positiva entre sugestões de forma e a aceitação delas
H_4	Aceita	Associação positiva entre sugestões das Instituições de Auditoria e a aproximação às IFRS
H_5	Aceita	Associação positiva entre sugestões da Oceania e à aproximação às IFRS
		Associação negativa entre sugestões da América e à aproximação às IFRS

O Quadro 7 apresenta os resultados para toda a amostra, e é possível concluir que apenas a primeira hipótese, *Aproximação IFRS x Aceitação*, não foi comprovada. O próximo quadro demonstra os achados para cada pronunciamento.

Quadro 8 - Hipóteses para cada ED

Hipóteses	ED	Resultado χ^2	Análise dos resíduos padronizados
H_1	23	Aceita	Associação negativa entre as sugestões convergentes às IFRS e a aceitação delas
H_2		Aceita	-
H_3		Não aceita	-
H_1	36	Não aceita	-
H_2		Aceita	Associação positiva entre sugestões de não membros e a aceitação delas
H_3		Não aceita	-
H_1	37-39	Aceita	Associação positiva entre as sugestões convergentes às IFRS e a aceitação delas
H_2		Não aceita	-
H_3		Aceita	Associação positiva entre sugestões de forma e a aceitação delas
H_1	40	Não aceita	-
H_2		Aceita	-
H_3		Não aceita	-
H_1	43	Aceita	Associação positiva entre as sugestões convergentes às IFRS e aceitação delas
H_2		Não aceita	-
H_3		Não aceita	-

Primeiramente, observa-se que as hipóteses aceitas que não estão com a análise dos resíduos obtiveram os valores destes menores que 2, o que impossibilitou inferências estatisticamente seguras em relação ao sentido da associação. Verifica-se ainda que, ao contrário da análise geral, nas subamostras H_1 (*Aproximação IFRS x Aceitação*) foi aceita nos EDs 23, 37-39 e 43. Entretanto, no caso do primeiro, a associação foi entre as sugestões não convergentes e a aceitação.

4.2 DETALHAMENTO DO PROCESSO DE CONSULTA PÚBLICA DAS IPSAS

Nesta subseção visou-se pormenorizar o processo de consulta pública procurando responder à seguinte questão de pesquisa: **Como ocorre a participação dos diversos entes no processo de criação das normas contábeis internacionais aplicáveis ao setor público (IPSAS)?**

Devido ao número de sugestões e documentos analisados, os resultados foram agrupados e demonstrados como seguem.

4.2.1 Perspectiva dos pronunciamentos

Abordam-se aqui os resultados no que se refere aos sete pronunciamentos colocados em consulta pública. Sendo assim, a Tabela 22 demonstra o total de sugestões extraídas das cartas e também possibilita identificar as quantidades referentes a cada ED.

Tabela 22 – Resultados por pronunciamento

MINUTA	CARTAS	SUGESTÕES ACATADAS		TOTAL
		QTD	%	
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	31	85	29,0	294
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	15	35	39,7	88
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		17	32,0	53
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	29	33	34,3	96
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		7	19,4	36
ED 40 - Ativo Intangível	18	51	43,6	117
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	30	104	43,0	242
TOTAIS	**123**	**332**	**-**	**926**

Foram 123 cartas comentário, atinentes às sete normas, que forneceram 926 sugestões. Sublinha-se que os projetos de n.^{os} 36 e 40 ficaram sob o processo de consulta pública durante três meses e os demais, por quatro meses (23, 37, 38, 39 e 43). No que se refere às minutas de instrumentos financeiros (37,38 e 39), o prazo foi comum aos três, todos emitidos na mesma data.

A minuta que mais recebeu sugestões foi "Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa", com 294 sugestões (31,7%). Em contrapartida, o ED "Instrumentos Financeiros: Evidenciação" foi o que menos recebeu contribuições, totalizando 36 (3,9%).

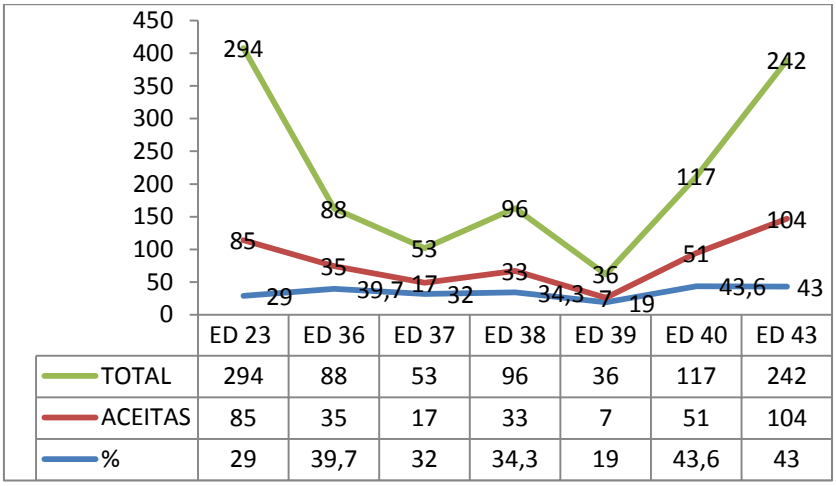
Do período compreendido entre o ED 23 e o ED 40, percebe-se uma queda do número de cartas. Já o ED 43, o mais atual, marcou uma elevação após alguns anos. Isso pode sugerir que o tema do projeto (Contratos de Concessão) tenha atraído as atenções dos participantes.

Sublinha-se ainda, em comparação com os demais pronunciamentos, que a média de cartas aos projetos de instrumentos financeiros foi relativamente baixa (9,67%). Isso sugere que o

assunto abordado tenha sido considerado pela comunidade pública como de menor relevância. Nesse sentido, revela-se que alguns respondentes indicaram a necessidade de incluir mais exemplos voltados ao setor público.

No que tange ao percentual de aproveitamento das sugestões (aceitas/total), o projeto "Ativo Intangível" foi o que alcançou o melhor resultado, com 43,6%. O segundo melhor índice ficou por conta de "Contratos de Concessão de Serviços: Concedente", com 43%. Já o menor resultado, do ED nº 39, com 19%.

Gráfico 2 – Sugestões



	ED 23	ED 36	ED 37	ED 38	ED 39	ED 40	ED 43
TOTAL	294	88	53	96	36	117	242
ACEITAS	85	35	17	33	7	51	104
%	29	39,7	32	34,3	19	43,6	43

Por meio do Gráfico 2, visualiza-se que os números encontrados estão alinhados com as impressões advindas da análise das cartas. Dessa forma, verifica-se que a segunda maior quantidade de sugestões foi sobre a minuta de Contratos de Concessão. Além disso, o seu índice de aproveitamento – o segundo – sugere uma maior correspondência da IFAC às propostas dos entes.

Entretanto, o oposto ocorreu com o ED 23 (*Impairment*), que obteve elevado número de cartas e sugestões, mas um baixo nível de aderência às contribuições. Sendo assim, as representações de fatos e valores destinadas a essa minuta foram as que menos influenciaram a norma final, em comparação com os outros EDs.

Ainda, a Tabela 23 cruza as informações sobre os tipos de sugestão e os números de aceitação. Verifica-se que, em todos os pronunciamentos, as contribuições do tipo "CONTEÚDO" foram superiores em número.

Nota-se que o ED “Ativo Biológico e Produto Agrícola” obteve a maior proporção (26%) de sugestões do tipo “FORMA” em relação à de “CONTEÚDO”.

Tabela 23 – Tipos x Aceitação

TIPO SE SUGESTÃO	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	209	85	294
CONTEÚDO	180	75	255
FORMA	29	10	39
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	138	104	242
CONTEÚDO	114	85	199
FORMA	24	19	43
ED 40 - Ativo Intangível	66	51	117
CONTEÚDO	56	36	92
FORMA	10	15	25
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	63	33	96
CONTEÚDO	58	21	79
FORMA	5	12	17
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	53	35	88
CONTEÚDO	40	25	65
FORMA	13	10	23
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	36	17	53
CONTEÚDO	34	14	48
FORMA	2	3	5
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	29	7	36
CONTEÚDO	27	2	29
FORMA	2	5	7
TOTAIS	**594**	**332**	**926**

Concernentemente à referência às normas privadas (IASB), elaborou-se a Tabela 24. Destaca-se o ED 37 como a minuta com maior proporção de contribuições (sim/total) visando à harmonização nas normas privadas (41,5%). Esses achados corroboram os da análise quantitativa individual, em que ficou provada a associação entre as sugestões aceitas e a aproximação às normas privadas das contribuições que versavam sobre instrumentos financeiros.

No geral, foi o ED 23 que recebeu a maior quantidade de sugestões convergentes, embora as análises quantitativas individuais e gerais demonstrassem que essa modalidade de contribuições não havia sido privilegiada.

Tabela 24 – Aproximação IFRS x Aceitação

APROXIMAÇÃO IFRS	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	**209**	**85**	**294**
NÃO	141	72	213
SIM	68	13	81
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	**138**	**104**	**242**
NÃO	123	76	199
SIM	15	28	43
ED 40 - Ativo Intangível	**66**	**51**	**117**
NÃO	57	43	100
SIM	9	8	17
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	**63**	**33**	**96**
NÃO	55	23	78
SIM	8	10	18
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	**53**	**35**	**88**
NÃO	45	32	77
SIM	8	3	11
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	**36**	**17**	**53**
NÃO	23	8	31
SIM	13	9	22
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	**29**	**7**	**36**
NÃO	28	6	34
SIM	1	1	2
TOTAIS	**594**	**332**	**926**

A Tabela 25 exibe os resultados da aceitação da sugestão e a respectiva origem, ou seja, de membros ou não membros.

Tabela 25 – Origem x Aceitação

ORIGEM	ACEITA? NÃO	ACEITA? SIM	TOTAL
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	209	85	294
NÃO MEMBROS	143	67	210
MEMBROS	66	18	84
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	138	104	242
NÃO MEMBROS	129	99	228
MEMBROS	9	5	14
ED 40 - Ativo Intangível	66	51	117
NÃO MEMBROS	65	49	114
MEMBROS	1	2	3
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	63	33	96
NÃO MEMBROS	55	32	87
MEMBROS	8	1	9
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	53	35	88
NÃO MEMBROS	47	35	82
MEMBROS	6	-	6
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	36	17	53
NÃO MEMBROS	36	13	49
MEMBROS	-	4	4
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	29	7	36
NÃO MEMBROS	28	6	34
MEMBROS	1	1	2
TOTAIS	**594**	**332**	**926**

Por meio da Tabela 26, visualiza-se a quantidade de participantes membros da IFAC, segregados conforme o ED.

Tabela 26 – Membros por ED

MINUTA	MEMBROS
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	10
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	5
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	4
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	3
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	2
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	1
ED 40 - Ativo Intangível	1
TOTAL	**14***

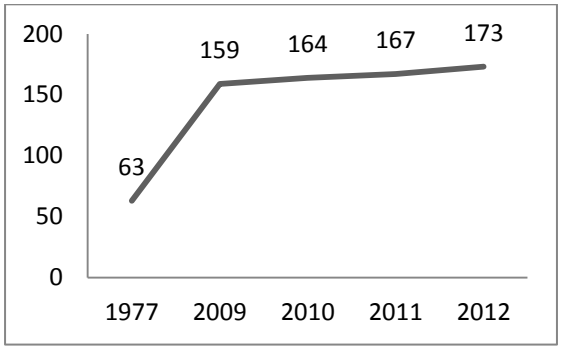
*Não representa a soma, pois alguns membros participaram de variados EDs.

O ED 23 alcançou o maior índice e o maior número de participações provenientes de membros, apesar de estas também não terem sido priorizadas, conforme indícios do teste estatístico.

Em linhas gerais, constata-se que o envolvimento dos membros caiu consideravelmente em comparação ao primeiro projeto emitido. Essa realidade é inversamente proporcional ao aumento do número de membros, conforme Gráfico 1. Embora, de acordo com o exposto na subseção 2.1.1, os membros devem seguir os dispositivos da Declaração de Obrigações de Membros (*Statements of Membership Obligations* - SMO). Ressalta-se que o § 14 da seção 5 da SMO deixa claro que os organismos membros são incentivados a comentar as minutas (EDs) elaboradas pelo IPSASB.

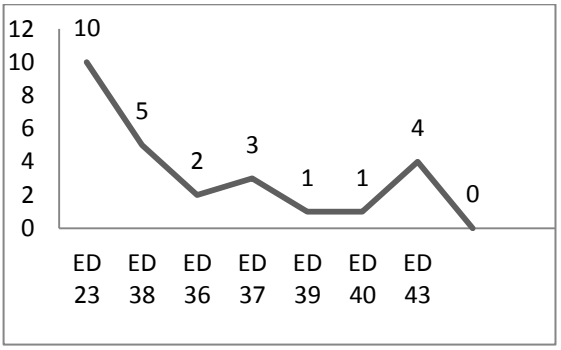
A queda no envio de contribuições por membros também pode ter ligação com os achados da análise quantitativa (subseção 4.1), em que os testes demonstram indícios de maior aceitação a sugestões de entes não membros.

Gráfico 3 - Evolução do número de membros da IFAC



Fonte: Elaborado com base nos relatórios anuais da IFAC.

Gráfico 4 – Membros por ED



Fonte: Dados da pesquisa.

De maneira complementar são apresentadas as estatísticas descritivas das contribuições analisadas.

Tabela 27 – Estatística das sugestões por ED

ESTATÍSTICA	GERAL	ACEITA (SIM)	CONTEÚDO	FORMA	APROX IFRS (SIM)	MEMBROS (SIM)
Média	132	47	109	23	28	17
Erro-padrão	36,92	13,41	31,87	5,51	10,07	11,20
Mediana	96,00	35,00	79,00	23,00	18,00	6,00
Desvio-padrão	97,69	35,47	84,32	14,58	26,63	29,64
Variância	9542,90	1257,95	7109,95	212,57	709,24	878,62
Mínimo	36,00	7,00	29,00	5,00	2,00	2,00
Máximo	294,00	104,00	255,00	43,00	81,00	84,00
TOTAIS	**926**	**332**	**767**	**159**	**194**	**122**

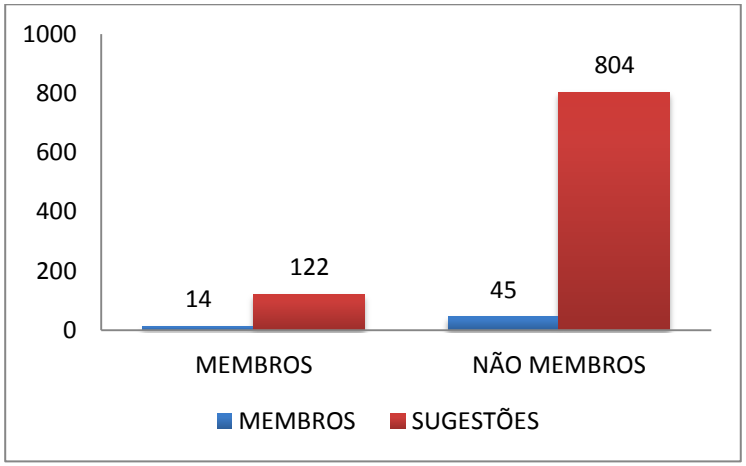
Por intermédio da Tabela 27, depreende-se que a média de sugestões aceitas foi de 47 por ED, e a média do total de contribuições foi de 132. Além disso, a média de contribuições do tipo “Forma” e as advindas de membros foram significativamente inferiores às demais. Apesar disso, esse tipo de contribuições apresentou o menor desvio-padrão (14,58). Já o maior foi do total de sugestões (97,69).

4.2.2 Perspectiva dos participantes: classes

Foram contados 59 participantes do processo de consulta pública dos pronunciamentos da amostra. Percebeu-se um conjunto heterogêneo de respondentes, composto por variados organismos públicos e privados, além de pessoas.

Conforme exposto, as contribuições foram enviadas por membros e não membros da IFAC. Do total de entes, 14 (24%) eram membros e foram responsáveis pelo envio de 122 (13%) contribuições, obtendo 31 (25%) aceitas.

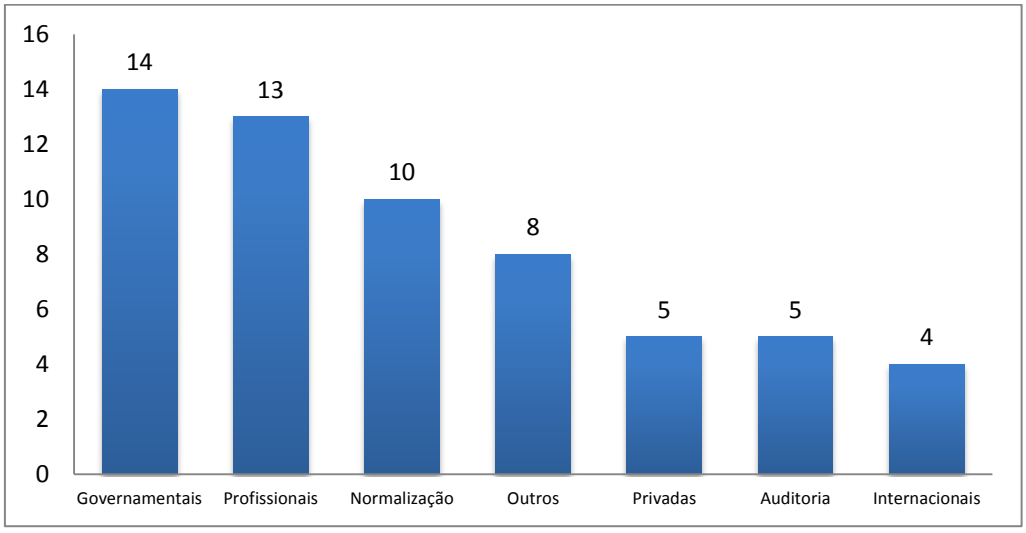
Gráfico 5 – Participantes



Os dados apresentados vão ao encontro das inferências realizadas acerca da participação dos membros em todo o processo, feitas sob a perspectiva dos pronunciamentos (4.2.1).

No tocante aos tipos de participantes, foram registradas sete diferentes classes. Por intermédio do Gráfico 6, visualiza-se a quantidade de participantes por classe.

Gráfico 6 – Classes de participantes



Por meio da Tabela 28, verifica-se o nível de participação de cada uma das classes.

Tabela 28 – Classes x Sugestões

CLASSES	ACEITA? NÃO	SIM	TOTAL
Organismos de Normalização	194	161	355
Organizações Governamentais	151	65	216
Organismos Profissionais de Contabilidade	88	31	119
Instituições Privadas	53	27	80
Outros	59	14	73
Instituições de Auditoria	36	29	65
Organizações Internacionais	13	5	18
TOTAIS	**594**	**332**	**926**

Diante das informações apresentadas, vê-se que, apesar de as "Organizações Governamentais" apresentarem o maior número de participantes, esta classe não colaborou com o maior número de sugestões. Constata-se que os "Organismos de Normalização", entes atuantes no desenvolvimento local de padrões contábeis, foram os que mais contribuíram em número de contribuições (38%). A mencionada classe também obteve o maior índice de aproveitamento (45,4%), seguida por "Instituições de Auditoria" (44,6%).

A maior participação de órgãos elaboradores de padrões locais sugere uma busca pela equiparação de características provenientes – ou desejáveis – de padrões domésticos às normas internacionais.

É possível que as demais classes elaborem suas contribuições de um ponto de vista particular ou setorizado, ao passo que os entes normatizadores geralmente têm como função desenvolver padrões contábeis que proporcionem o atendimento às demandas de variados usuários e elaboradores de demonstrações/relatórios contábeis, mesmo que em realidades diferentes.

Em relação aos órgãos representativos dos governos, é possível compreender a significativa participação dado ao fato que, em tese, as alterações propostas pelas normas internacionais, se adotadas, atingem diretamente a gestão publica.

Em tempo, observa-se que foram classificados como "Outros" os entes que não atendiam às características das outras classes devido as suas especificidades, como no caso de pessoas e de uma universidade. A relação completa dos participantes encontra-se no Apêndice A.

Complementarmente, a Tabela 29 expõe as quantidades relacionadas ao tipo de sugestão e às classes de participantes.

Tabela 29 – Classes de Participante x Tipos de Sugestão

CLASSES	TIPO		TOTAL
	CONTEÚDO	FORMA	
Organismos de Normalização	259	90	349
Organizações Governamentais	187	29	216
Organismos Profissionais de Contabilidade	98	16	114
Outros	81	3	84
Instituições Privadas	66	14	80
Instituições de Auditoria	58	7	65
Organizações Internacionais	18	-	18
TOTAIS	**767**	**159**	**926**

Verifica-se que os "Organismos de Normalização" obtiveram o maior número de sugestões em ambas as modalidades. Por outro lado, as "Organizações Internacionais" só apresentaram sugestões de "Conteúdo". Oportunamente, informa-se que foram classificados nesta classe órgãos como *United Nations* e o *International Valuation Standards Committee*.

Em nenhum dos casos, o número de sugestões de "Forma" superaram às de "Conteúdo", o que pode sugerir que todos os participantes buscaram enviar sugestões mais aprofundadas, em detrimento de contribuições editoriais.

Por fim, no que se refere à aproximação às normas privadas, a Tabela 30 detalha os resultados.

Tabela 30 – Classes de Participante x Aproximação IFRS

CLASSES	APROXIMAÇÃO		TOTAL
	NÃO	SIM	
Organismos de Normalização	276	73	349
Organizações Governamentais	174	42	216
Organismos Profissionais de Contabilidade	85	29	114
Outros	70	14	84
Instituições Privadas	69	11	80
Instituições de Auditoria	45	20	65
Organizações Internacionais	13	5	18
TOTAIS	**732**	**194**	**926**

Percebe-se que os normatizadores foram os que mais demonstraram, a respeito de quantidade, aproximação às normas internacionais, seguidos pelos entes governamentais. Entretanto, pela análise quantitativa, a maior aproximação ficou por conta das "Instituições de Auditoria".

No tocante à origem das contribuições, frisa-se que só as classes "Organismos Profissionais de Contabilidade" e "Organismos de Normalização" continham sugestões de membros (93,5% e 6,5%, respectivamente). Esse fato também justifica a média apresentada na Tabela 27. O resultado da estatística descritiva das sugestões, sob a perspectiva das classes, segue conforme a tabela abaixo.

Tabela 31 – Estatística das sugestões por classe

ESTATÍSTICA	TOTAL	ACEITA (SIM)	CONTEÚDO	FORMA	APROX IFRS (SIM)	MEMBROS (SIM)
Média	132	47	109	26	28	61
Erro-padrão	42,81	20,02	31,70	13,21	8,86	53,00
Mediana	84,00	29,00	81,00	15,00	20,00	61,00
Desvio-padrão	113,26	52,96	83,88	32,37	23,45	74,95
Variância	12826,90	2804,95	7036,29	1047,50	549,90	5618,00
Mínimo	18,00	5,00	18,00	3,00	5,00	8,00
Máximo	349,00	160,00	259,00	90,00	73,00	114,00
TOTAIS	**926**	**332**	**767**	**159**	**194**	**122**

Nota-se que novamente o total de contribuições foi o que apresentou o maior desvio-padrão (113,26) e a maior diferença entre as categorias com menor e maior número de contribuições.

4.2.3 Perspectiva dos participantes: entes

Como forma de se aprofundar os resultados, detalha-se a participação individual dos entes. Como já relatado, foram 59 participantes ao todo, conforme mostra o Quadro 9.

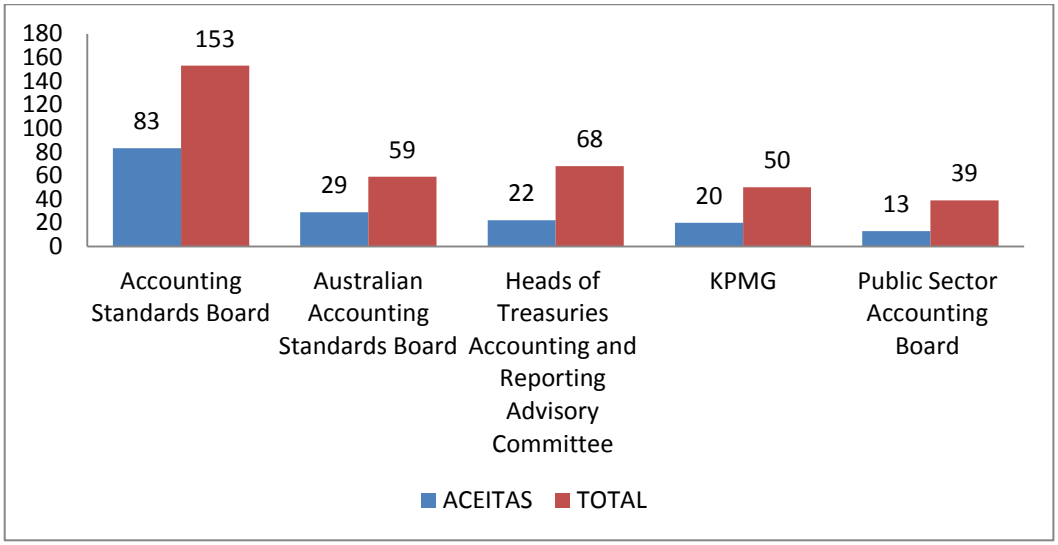
Quadro 9 - Participantes

Accounting Standards Board (África do Sul)
Accounting Standards Board (Reino Unido)
Agence du Patrimoine Immatériel de l'État
Association of Chartered Certified Accountants
Audit Commission
Australasian Council of Auditors-General
Australian Accounting Standards Board
Australian Members of the Australasian Council of Auditors General
Certified Practising Accountant (CPA)
Chartered Institute of Public Finance and Accountancy
Comite des Normes de Comptabilite Publique
Comptroller of Finance of Quebec
Conseil de Normalisation des Comptes Publics
Cour des Comptes
Dutch Local Government Accounting Standards Board
Ernst & Young
European Commission
Federación Argentina de Consejos Professionales de Ciências Económicas (FACPE)
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)
Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)
Geoff Harry
Government Accounting Standards Advisory Board
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee
Her Majesty's Treasury
Institute of Chartered Accountants of New Zealand
Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan
International Valuation Standards Committee
Jean-Bernard Mattret
Joint Accounting Bodies

Joseph Maresca
KPMG
M O A R Medani
MAZARS
National Housing Federation
New South Wales Treasury
New Zealand Institute of Chartered Accountants
New Zealand Landcorp Farming Ltd.
New Zealand Treasury
Office of the Auditor General
Office of the Comptroller General of British Columbia
Office of the Comptroller of Ontario
OPEC Fund for International Development
PricewaterhouseCoopers New Zealand
Public Sector Accounting Board
Royal NIVRA
Swedish Financial Management Authority
Swiss Federal Office of Finance and the Conference of Cantonal Ministers of Finance
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee
The Institute of Chartered Accountants of England and Wales
The Institute of Chartered Accountants of Scotland
The Japanese Institute of Certified Public Accountants
The National Board of Accountants and Auditors
The Royal Institution of Chartered Surveyors
Treasury Board of Canada Secretariat
Treasury New Zealand
United Nations
University of Sheffield
Wales Audit Office

Dentre os órgãos, o que mais contribuiu em número de sugestões foi o *Accounting Standards Board* (África do Sul), com 153 sugestões (16,5%). A segunda posição foi ocupada pelo *Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee* (Austrália), com 68 contribuições (7,34%). Em relação à quantidade de propostas aceitas, o *Accounting Standards Board* também obteve o melhor resultado, 83 sugestões (25%), seguido pelo *Australian Accounting Standards Board*, com 29 contribuições (8,7%). O Gráfico 7 apresenta os cinco órgãos com maior quantitativo de propostas.

Gráfico 7 – Entes com maior participação



É interessante ressaltar a diferença de 125% entre o número de sugestões dos dois mencionados órgãos com maior participação.

Ainda, os participantes com menor número de contribuições foram *Föreningen Auktoriserade Revisorer* (Suécia) e o senhor Jean-Bernard Mattret (França), ambos com apenas uma sugestão. Além disso, 11 órgãos não obtiveram sugestões aceitas, conforme mostra o Quadro 10.

Quadro 10 – Entes sem sugestões aceitas

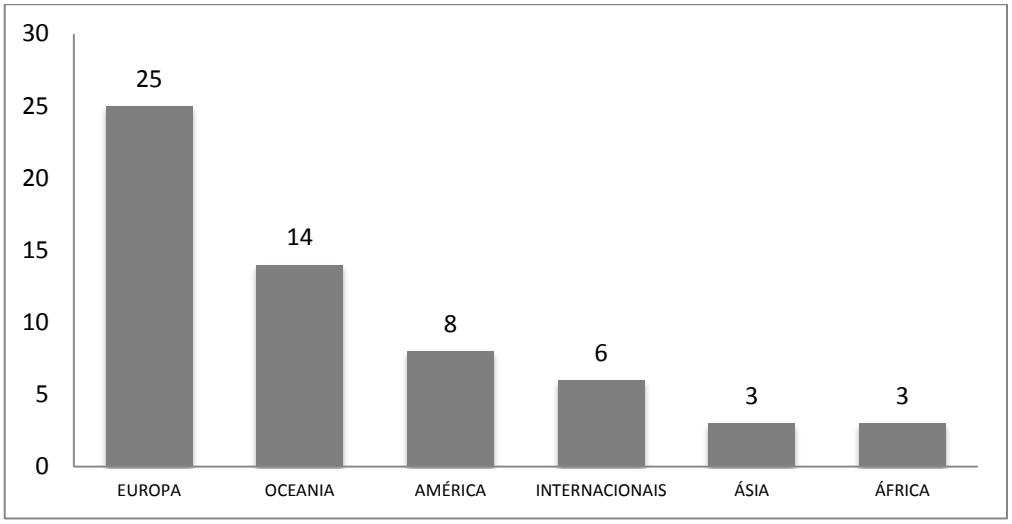
ÓRGÃO	PAÍS	SUGESTÕES
Mohamed Osman Medani	SUDÃO	8
The Royal Institution of Chartered Surveyors	REINO UNIDO	6
Office of the Comptroller of Ontario	CANADÁ	6
Certified Practising Accountant (CPA)	AUSTRÁLIA	6
New Zealand Landcorp Farming Ltd.	NOVA ZELÂNDIA	5
European Commission	-	3
OPEC Fund for International Development	-	3
Dutch Local Government Accounting Standards Board	HOLANDA	3
Comptroller of Finance of Quebec	CANADÁ	3
Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan	PAQUISTÃO	2
Jean-Bernard Mattret	FRANÇA	1

Salienta-se que as informações detalhadas sobre o quantitativo de sugestões e dos participantes estão descritas no Apêndice A.

4.2.4 Localização dos participantes: continentes

As contribuições vieram de diversas localidades e, nesse sentido, esta subseção detalha as participações de acordo com a localização geográfica dos participantes. Por meio do Gráfico 8, é possível identificar a procedência dos participantes.

Gráfico 8 – Participantes por continente



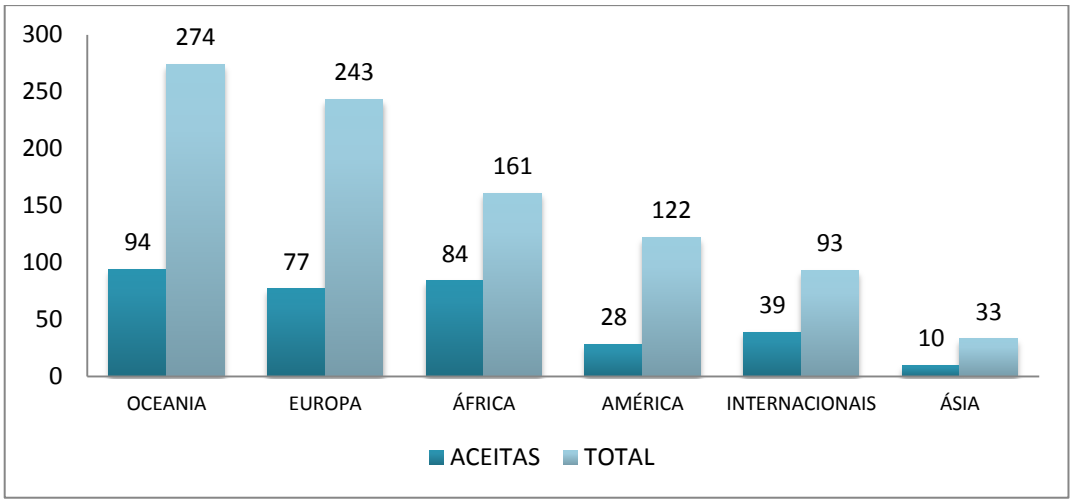
Verifica-se que a maior parte dos respondentes é do continente europeu. De maneira complementar, apresenta-se a disposição das classes de participantes conforme a sua localização geográfica, por meio da Tabela 32.

Tabela 32 – Classes de participantes por continente

CLASSES	CONTINENTES						
	África	**América**	**Ásia**	**Europa**	**Internacional**	**Oceania**	**Total**
Organizações Governamentais	-	4	-	6	-	4	14
Organismos Profissionais de Contabilidade	1	1	2	6	-	3	13
Organismos de Normalização	1	2	1	5	-	1	10
Outros	1	1	-	4	-	2	8
Instituições de Auditoria	-	-	-	2	1	2	5
Instituições Privadas	-	-	-	1	2	2	5
Organizações Internacionais	-	-	-	1	3	-	4
TOTAIS	**3**	**8**	**3**	**25**	**6**	**14**	**59**

Nota-se que da Europa vieram todos os tipos de entidade, principalmente “Organizações Governamentais” e “Organismos Profissionais de Contabilidade”. Em contrapartida, os “Organismos de Normalização” e os “Organismos Profissionais de Contabilidade” tiveram participantes em todos os continentes. No tocante às sugestões, o Gráfico 9 traz a distribuição de acordo com a localização.

Gráfico 9 – Distribuição geográfica das sugestões



A Oceania foi o continente com o maior número bruto de contribuições (29,6%) e também de sugestões aceitas (28,3%). Em relação ao maior índice de sugestões aprovadas, cita-se a África, com 52,2%.

Observa-se ainda que, apesar de contar apenas com três participantes, o referido continente teve seu número de contribuições elevado por meio da participação do *Accounting Standards Board*. Por outro lado, a Europa, que tinha o maior número de representantes, não foi o continente que mais contribuiu. O continente asiático teve a participação menos representativa, apesar de contar com o mesmo número de entes que o africano, que participaram do processo de consulta pública.

Tabela 33 – Sugestões por classes e continentes

CLASSES	CONTINENTES												Geral
	África		América		Ásia		Europa		Internacional		Oceania		
	Sim	Total	Sim	Total	Sim	Total	Sim	Total	Sim	Total	Sim	Total	
Normalização	83	153	17	45	6	22	25	70	-	-	29	59	**349**
Governamentais	-	-	8	51	-	-	19	59	-	-	38	106	**216**
Profissionais	1	2	2	5	4	11	15	60	-	-	8	36	**114**
Outros	-	6	1	21	-	-	7	24	-	-	8	33	**84**
Privadas	-	-	-	-	-	-	1	7	23	56	3	17	**80**
Auditoria	-	-	-	-	-	-	10	20	11	22	8	23	**65**
Internacionais	-	-	-	-	-	-	-	3	5	15	-	-	**18**
TOTAIS	**84**	**161**	**28**	**122**	**10**	**33**	**77**	**243**	**39**	**93**	**94**	**274**	**926**

Ao realizar a análise da Tabela 33, percebe-se que a célula “Normalização x África” obteve os maiores números, seguida pela célula “Governamentais x Oceania”. Como foi descrito

anteriormente, as classes que mais enviaram contribuições foram os órgãos normatizadores e os entes governamentais, nessa ordem. Entretanto, as informações mencionadas direcionam esses resultados, ao demonstrarem de que continente advêm as sugestões.

Sendo assim, constata-se que a maior parte das contribuições dos órgãos normatizadores provém do continente africano. No caso, os entes governamentais, uma grande quantidade vem da Oceania. Diante disso, percebe-se a formação dos padrões internacionais no que tange a diferentes culturas e aos diversificados pontos de vista da Ciência Contábil.

Em adição, a Tabela 34 exibe os dados relacionados ao processo de categorização das sugestões, do ponto de vista dos continentes.

Tabela 34 – Continentes x Sugestões

CONTINENTE E ACEITAÇÃO	TIPO		APROXIMAÇÃO IFRS	
	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM
ÁFRICA	102	59	131	30
NÃO	57	20	61	16
SIM	45	39	70	14
AMÉRICA	107	15	106	16
NÃO	81	13	82	12
SIM	26	2	24	4
ÁSIA	26	7	26	7
NÃO	18	5	18	5
SIM	8	2	8	2
EUROPA	231	12	192	51
NÃO	158	8	135	31
SIM	73	4	57	20
INTERNACIONAL	81	12	74	19
NÃO	48	6	45	9
SIM	33	6	29	10
OCEANIA	220	54	203	71
NÃO	147	33	131	49
SIM	73	21	72	22
TOTAIS	**767**	**159**	**732**	**194**

Extrai-se dos dados que o continente africano foi o que mais enviou sugestões do tipo “Forma” e da Europa, mais contribuições de “Conteúdo”. No que se refere à “Aproximação IFRS”, foi a Oceania que mais buscou a aproximação, também confirmado pela análise estatística.

Já a Tabela 35 apresenta a estatística descritiva das sugestões calculadas com base nas localizações.

Tabela 35 – Estatística das sugestões por continente

ESTATÍSTICA	TOTAL	ACEITA (SIM)	CONTEÚDO	FORMA	APROX IFRS (SIM)	MEMBROS (SIM)
Média	154	55	128	26	32	24
Erro-padrão	37,31	13,97	33,07	9,57	9,89	12,44
Mediana	141,50	58,00	104,50	13,50	24,50	11,00
Desvio-padrão	91,38	34,22	81,00	23,43	24,23	27,81
Variância	8351,07	1171,07	6560,57	549,10	587,07	773,30
Mínimo	33,00	10,00	26,00	7,00	7,00	2,00
Máximo	274,00	94,00	231,00	59,00	71,00	68,00
TOTAIS	**926**	**332**	**767**	**159**	**194**	**122**

É possível perceber que a média das sugestões do tipo "Forma" e as de membros obtiveram médias com valores próximos. Ainda, o desvio-padrão desses itens e das contribuições que visavam à convergência também foi próximo.

4.2.5 Localização dos participantes: países

Como intuito de detalhar a localização das contribuições, a Tabela 36 traz a distribuição das sugestões de acordo com os países envolvidos.

Tabela 36 – Sugestões por país

PÁIS	ACEITA?		TIPO		APROXIMAÇÃO IFRS	
	NÃO	SIM	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM
ÁFRICA DO SUL	70	83	95	58	124	29
ARGENTINA	3	2	2	3	5	
AUSTRÁLIA	122	69	156	35	144	47
CANADÁ	69	21	79	11	75	15
ESTADOS UNIDOS	22	5	26	1	26	1
FRANÇA	46	19	64	1	54	11
HOLANDA	10	1	10	1	11	
ÍNDIA	16	6	17	5	19	3
INTERNACIONAL	59	41	86	14	80	20
JAPÃO	5	4	7	2	6	3
NOVA ZELÂNDIA	58	25	64	19	59	24
PAQUISTÃO	2		2	-	1	1
REINO UNIDO	88	43	126	5	98	33
SUDÃO	6		5	1	5	1
SUÉCIA	5	4	8	1	8	1
SUÍÇA	12	8	18	2	15	5
TANZÂNIA	1	1	2	-	2	
TOTAIS	**594**	**332**	**767**	**159**	**732**	**194**

Dentre os países participantes, a Austrália foi a que mais enviou contribuições (21%). Salienta-se que a primeira colocação da Oceania ocorre principalmente devido às contribuições australianas. O segundo maior número ficou por conta da África do Sul (16%).

Todavia, no que se refere ao índice de aceitação, essas posições se invertem. Este país apresenta o maior resultado (25%), e aquele, o segundo maior (21%).

O menor resultado foi do Paquistão, com duas sugestões (0,21%) e nenhuma acatada. Salienta-se que a Tanzânia também enviou duas contribuições, sendo, porém, uma aceita. Já o Sudão contribui com seis (0,65%) e também não obteve aceitação.

Com base nisso, evidencia-se o contraste do continente africano concernente às propostas enviadas. Foi da África que veio a terceira maior parcela de contribuições, sendo desse continente o segundo país que mais contribuiu, o primeiro com mais sugestões aceitas (África do Sul) e o órgão mais participativo (*Accounting Standards Board*). Em contrapartida, desse mesmo continente vieram dois países cujos níveis de contribuição estão entre os menores (Tanzânia e Sudão).

Contudo, torna-se necessário realizar mais uma observação em relação ao continente africano e consequentemente ao *Accounting Standards Board* (África do Sul). Por meio das tabelas apresentadas, verifica-se que foram esses que apresentaram o maior número e a maior proporção (40%) de contribuições do tipo "Forma". Esses dados podem justificar o alto índice de aceitação alcançado, tendo em vista que, pela análise estatística, ficou evidenciado certo favorecimento das sugestões essencialmente editoriais.

Desse modo, parece ser uma característica do referido órgão uma elevada preocupação com aspectos formais. Por outro lado, a Europa apresentou o maior número e a maior proporção (95%) de sugestões de "Conteúdo", demonstrando mais inclinação a questões aprofundadas e conceituais.

Em tempo, pela análise da Tabela 36, pode-se compreender melhor o distanciamento do continente americano em relação às normas privadas, considerando que os Estados Unidos apresentaram apenas 4% de sugestões convergentes. Isso talvez tenha ligação com a atuação do FASB, em território norte-americano.

Oportunamente, constata-se que da América do Sul vieram contribuições apenas da Argentina (0,54%), enviadas pela *Federación Argentina de Consejos Professionales de Ciências Económicas* (FACPE), e todas foram aceitas. Por fim, apresentam-se as estatísticas, sob o enfoque dos países.

Tabela 37 – Estatística das sugestões por país

ESTATÍSTICA	TOTAL	ACEITA (SIM)	CONTEÚDO	FORMA	APROX IFRS (SIM)	MEMBROS (SIM)
Média	54	22	45	11	14	12
Erro-padrão	14,58	6,70	11,82	4,17	3,94	5,44
Mediana	22,00	8,00	18,00	3,00	8,00	5,50
Moda	9,00	1,00	2,00	1,00	1,00	2,00
Desvio-padrão	60,10	25,94	48,73	16,15	14,73	17,22
Variância	3611,89	672,98	2374,99	260,97	216,90	296,40
Mínimo	2,00	1,00	2,00	1,00	1,00	1,00
Máximo	191,00	83,00	156,00	58,00	47,00	55,00
TOTAIS	**926**	**332**	**767**	**159**	**194**	**122**

Novamente o menor valor entre as médias foi das contribuições classificadas como “Forma” (11). Ainda, o segundo maior desvio-padrão ficou das sugestões do tipo “Conteúdo”.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar e detalhar o processo de consulta pública das IPSAS no intuito de se compreender a elaboração das normas internacionais de contabilidade pública. Como sustentação teórica foi desenvolvida uma analogia à tríplice estrutura realiana à realidade regulatória contábil e à construção de padrões internacionais aplicáveis ao setor público.

Assim, verificou-se a presença de fatos e valores formalizados por meio das sugestões enviadas às consultas públicas. Tais sugestões originam variadas possiblidades normativas. Essas possibilidades ficam à disposição da IFAC (representação de poder), que realiza a escolha conforme o julgamento do IPSASB.

A ação de receber sugestões buscando o aprimoramento e adaptação das normas é semelhante ao que ocorre na contabilidade privada, por meio do IASB. Isso abre a oportunidade a qualquer agente interessado em ampliar as discussões, expondo os fatos pertinentes as suas realidades do ponto de vista dos seus múltiplos valores. Abrem-se assim novas alternativas e novas reflexões do que deve ser implementado.

> Nenhuma teoria jurídica é valida se não apresenta pelo menos dois requisitos essenciais, entre si intimamente relacionados: o primeiro consiste em atender às exigências da sociedade atual, fornecendo-lhes categorias lógicas adequadas à concreta solução de seus problemas; o segundo refere-se à sua inserção no desenvolvimento geral das ideias, ainda que os conceitos formulados possam constituir profunda inovação em confronto com as convicções dominantes. (REALE, 1994, p. XVII)

Sob o ângulo de visão proporcionado da Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, percebe-se que os variados atores enviaram suas contribuições, os quais têm por parâmetro as experiências e acontecimentos inerentes ao seu cotidiano (fatos), orientados por seus valores, e visando à criação de uma norma contábil pública condizente com suas realidades.

Tendo em vista a revisão de literatura realizada, acredita-se que este trabalho é um dos primeiros a realizar tal aplicação no contexto dos padrões internacionais de contabilidade pública. Entretanto, destaca-se o pioneirismo na adaptação da teoria realiana à realidade contábil, como proposto por Pohlmann e Alves (2004) e desenvolvido por SILVA (2007) e SZUSTER (2011), que deram suporte a esta pesquisa.

No que tange aos dados e resultados, entre as áreas de atuação profissional dos participantes, estavam órgãos regionais responsáveis pela elaboração de padrões, instituições de auditoria, órgãos governamentais, entidades privadas. Tal fato representa o grau de heterogeneidade de interesses e pontos de vista dos participantes.

Salienta-se que 76% dos participantes não faziam parte do corpo de membros da IFAC à época das contribuições e da emissão da norma, incluindo o órgão com mais contribuições aceitas.

Destaca-se a significativa presença da Oceania, com 29,5% do total de sugestões. De acordo com a abordagem quantitativa utilizada, verificou-se que esse continente também foi o que mais buscou a aproximação às normas privadas (IFRS).

O continente com maior percentual de sugestões aceitas foi a África, com 52%, e o menor foi da América (23%). Este continente também foi o que mais se distanciou das normas do IASB, o que pode ter relação com a atuação do FASB em território norte-americano. Frisa-se ainda a baixa participação da Ásia, com 3,5% do total de contribuições e 3% do montante de sugestões aceitas.

Não foram identificadas contribuições brasileiras nem do restante da América Latina. Sendo assim, em vista da importância do processo de convergência internacional na área pública, o Brasil pode ter deixado de contribuir com propostas que buscassem tornar a norma mais compatível com a realidade brasileira, uma vez que também está envolvido no processo de convergência às normas da IFAC.

Por meio dos testes estatísticos, verificou-se a possível associação entre as características das propostas e sua aceitação, no intuito de atender à última parte do objetivo geral. Nesse sentido, ficou evidenciado que a IFAC não privilegiou as sugestões advindas de membros, ao contrário, parece ter havido maior aceitação de itens de não membros. Quando significativos, os testes por pronunciamento também reforçaram esses resultados.

No tocante aos tipos de sugestões, os resultados apontaram uma forte associação entre os elementos do tipo “Forma” e a aceitação, apesar de sugestões desse tipo estarem em menor número (17%). Esses resultados também podem explicar o nível de aceitação alcançado pelo continente africano e pelo *Accounting Standards Board* (África do Sul), considerando que

ambos apresentaram mais contribuições de “Forma” relativamente aos outros entes. A análise individual dos pronunciamentos também resultou nessa conclusão.

Na análise geral, não ficou comprovada a relação entre a aceitação e a aproximação ou distanciamento das normas privadas. Entretanto, a análise individual dos pronunciamentos forneceu interessantes resultados. No ED 23 (*Impairment* Ativos Não Geradores de Caixa) ficou comprovada a relação positiva entre a aceitação da contribuição e o distanciamento das normas privadas. Em contrapartida, os EDs 37-39 (Instrumentos Financeiros) e 43 (Contratos de Concessão: Concedente) demonstraram um relação positiva entre as sugestões aceitas e a aproximação.

Os achados sobre instrumentos financeiros podem ter ligação com a forte presença do tema no setor privado. Já os resultados sobre a minuta de contratos de concessão podem ser explicados pela intenção da minuta de realizar um espelhamento às normas privadas.

Em tempo, relata-se como uma das limitações do estudo o uso de informações provenientes da análise de conteúdo. Frisa-se isso porque essa técnica demanda a apreciação interpretativa do pesquisador e, em virtude disto, podem ocorrer divergências de entendimento.

Como sugestões para futuras pesquisas, indica-se o estudo do processo de consulta pública em outros documentos emitidos pela IFAC, como os *consultation papers*, documentos voltados à atuação ética e profissional, além da estrutura conceitual (*Conceptual Framework*), com emissão prevista para 2014.

Além disso, sugere-se o aprofundamento dos valores defendidos pelos participantes do processo de consulta pública, tendo como base a delimitação de temas e/ou pronunciamentos. A utilização de instrumentos de pesquisa, como questionários, poderiam ser aplicados aos respondentes, de maneira complementar.

Também poderiam ser exploradas possíveis explicações para os resultados obtidos e para a tomada de posição da IFAC, em relação ao universo de contribuições enviadas e a aceitação destas, como questões de cunho político ou técnico. Para tal, a apreciação das atas das reuniões realizadas durante o período de consulta pública poderia fornecer informações relevantes.

Em tempo, um outro instigante foco para estudos seria a relação entre as idiossincrasias presentes em cada país ou continente e a maneira como estes elaboram suas contribuições. Assim, estudos voltados à questões geopolíticas, econômicas, sociais, históricas e culturais poderiam levar a importantes indicações.

REFERÊNCIAS

AGRESTI, Alan. **Categorical data analysis**. 2. ed. New Jersey: John Wiley, 2002.

AQUINO, André Carlos Busanelli de; PAGLIARUSSI, Marcelo Sanches; BITTI, Eugênio José Silva. Heurística para a Composição de Referencial Teórico. **Revista de Contabilidade**, v.19, n. 47, p.73-88, 2008.

BALDWIN, Robert.; CAVE, Martin; Lodge, Martin. **Understanding regulation:** theory, strategy, and practice. 2. ed. Oxford: Oxford University Press, 2012.

BALL, Ray. International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for investors. **Accounting and Business Research**. v. 36, n. (Special issue), p. 5-27, 2006.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 4. ed. Lisboa: Edições 70, 2007.

CANO-NAVA, Martha Olivia. Modelo Epistemológico de la Teoría Tridimensional del Derecho. **Revista de Ciencias Sociales**, México, v. 18, n. 57, p. 209-228, 2011.

CARDOSO, Ricardo Lopes ; SILVA, Marcelo Adriano ; MÁRIO, Poueri Do Carmo ; IUDÍCIBUS, Sérgio de. Análise da Regulação da Contabilidade à luz da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale. **Revista Universo Contábil - FURB**, Santa Catarina, v. 6, n.1, p. 06-27, 2010.

CARDOSO, Ricardo Lopes ; SARAVIA, Enrique; TENORIO, Fernando Guilherme; SILVA, Marcelo Adriano. Regulação da Contabilidade: Teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. **Revista de Administração Pública - FGV**, Rio de Janeiro, v. 43, p. 773-799, 2009.

CARMO, Carlos Henrique do; RIBEIRO, Alex Mussoi; CARVALHO, Luiz Nelson Guedes de**.** Convergência de fato ou de direito? A influência do sistema jurídico na aceitação das normas internacionais para pequenas e médias empresas. **Revista Contabilidade Financeira– USP**, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 242-262, 2011.

CELLA, José Renato Gaziero. **Teoria tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2001.

CHAN, James L. As NICSPS e a Contabilidade Governamental de Países em Desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade – CFC**, Brasília, v. 4, n. 1, p. 1-17 , 2010.

CHAN, James L. Government Accounting**:** An Assessment of Theory, Purposes and Standards. **Public Money & Management**. January, 2003. Disponível em <http://jameslchan.com/papers/Chan2003Assess.pdf>. Acesso em 29 de maio de 2012.

CHOI, Frederick D. S.; MEEK, Gary. K. **International Accounting**. 7. ed. Pearson, 2011.

CREPALDI, Silvio Aparecido**. Curso Básico de Contabilidade**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

CRESWELL, John. **Projeto de pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2007.

DANTAS, José Alves; RODRIGUES, Fernanda Fernandes; NIYAMA, Jorge Katsumi e MENDES, Paulo Cesar de Melo. Normatização contábil baseada em princípios ou em regras?: Benefícios, custos, oportunidades e riscos**. Revista de Contabilidade e Organizações - USP**, São Paulo, v.4, n.9, pp. 3-29, 2010.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público – NBCASP:** Mudanças e Desafios para a Contabilidade Pública. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E FINANÇAS, 10, 2010, São Paulo, Anais eletrônicos. São Paulo/SP: 2010.

EMAMI, Mostafa; NAZARI, Kamran; RAYEGAN, Ehsan; PARVEIZI, Mehdi. Mehdi, Government Accounting: An Assessment of Theory, Purposes and Standards. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Business Research**, v. 3, n. 9, 2012.

FÁVERO, Luiz Paulo Lopes; BELFIORE, Patrícia Prado; SILVA, Fabiana Lopes da. CHAN, Betty Lilian. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FRAGOSO, Adriana Rodrigues; FILHO, Jose Francisco Ribeiro; LOPES, Jorge Expedito De Gusmão; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macêdo. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor publico e o desafio da convergência: uma analise comparativa IPSAS E NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n.4, pp. 437-447, 2012.

FRANCO, Hilário. **Contabilidade geral**. São Paulo: Atlas, 1997.

GAFFIKIN, Michael J. R. **Regulation as accounting theory.** Working Papers Series, University of Wollong, v. 5, n. 9, 2005.

GELIS FILHO, Antonio. Análise comparativa do desenho normativo de instituições reguladoras do presente e do passado. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 40, n.4, p. 589-613, 2006.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GODOY, Arilda Schmidt**. Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de Administração de Empresas. São Paulo: v.35, n.2, p. 57-63, mar./abr., 1995.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. **Contabilidade governamental brasileira no contexto da convergência aos padrões internacionais.** Rio de Janeiro: EBAPE, 2008. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial), Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2008.

IFAC - International Federation of Accountants. 2013. Disponível em <http://www.ifac.org >Acesso em 15/02/2013.

_____. Statements-of-Membership-Obligations.2013. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf> Acesso em 20/06/2013.

_____. Global-Regulatory-Convergence. 2013. Disponível em <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP6-Global-Regulatory-Convergence_0.pdf> Acesso em 01/03/2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; RAMOS, Alkindar de Toledo; KANITZ, Stephen Charles; MARTINS, Eliseu; WEBER FILHO, Eduardo; DOMINGUES JÚNIOR, Ramon; CASTILHO, Edison; BENATTI, Luiz. **Contabilidade introdutória**. 6 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

KOTHARI, S.P.; RAMANNA, K.; SKINNER, D.J. Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, v. 50, n. 2, 2010.

LARSON, Robert K. An Examination of the Comment Letters do the IASC: Special Purpose Entities. **Research in Accounting Regulation**, v. 20, p. 27-46, 2008.

LIMA, Augusto César Moreira. A Brazilian Perspective on Jurisprudence: Miguel Reale's Tridimensional Theory of Law. **SSRN Working Paper Series**, 2008

LIMA, Diana Vaz de; SANTANA, Cláudio Moreira; GUEDES, Marianne Antunes. As normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. **Contabilidade gestão e governança**, Brasília: SEER, v. 12, n. 2, p. 15-23, 2009.

LODGE, Martin; WEGRICH, Kai. O enraizamento da Regulação de Qualidade: fazer as perguntas difíceis é a resposta. In: PROENÇA, Jadir Dias; COSTA, Patrícia Vieira da &MONTAGNER, Paula (Org.). **Desafios da Regulação no Brasil. Brasília**: ENAP, p. 17-37, 2009.

LUTHARDT, Ulf M. T.; ZIMMERMANN, Jochen; BULLA, Jan; MEIER, André R. Global Accounting Standards - A Success Story? An Empirical Investigation of the First FASB & IASB Convergence Project**. SSRN Working Paper Series**, Rochester, Rochester, p. n/a 2008.

MACÊDO, João Marcelo Alves; LOPES, Jorge Expedito de Gusmão; SILVA, Lino Martins da; RIBEIRO FILHO, José Francisco; PEDERNEIRAS, Marcleide Maria Macedo; FEITOSA, Marcos Gilson Gomes. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010.

MAGLIO, R. A Content Based Analysis of Comment Letters on the IASB Discussion Paper Financial Instruments with Characteristics of Equity. **SSRN Working Paper Series**, Rochester, p. n/a, 2011.

MATOS, Eduardo Bona Safe de. **Critérios de Reconhecimento, Mensuração e Apresentação das operações de leasing segundo a minuta de pronunciamento (ED/2010/9) do IASB:** análise da opinião dos usuários da informação contábil. 2013. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Universidade de Brasília. Faculdade de Economia, Administração e Ciências Contábeis e Atuariais – FACE. Brasília, 2013.

MORIN, Edgar. **Ciência com consciência**. 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand, 2005.

NASCIMENTO, Leonardo Silveira do. **A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional**. Brasília: ESAF, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi, SILVA, César Augusto Tiburcio; PISCITELLI, Roberto Bocaccio. **Exame de suficiência em contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2001.

NOBES, Christopher W.; PARKER, Robert. **Comparative International Accounting**. 10. ed. Harlow, Inglaterra: Pearson Education Limited, 2008.

ORDELHEIDE, Dieter. The Politics of Accounting: a Framework. In: **The Economics and Politics of Accounting**. Org. LEUZ, Christian; PFAFF, Dieter; HOPWOOD, Anthony. New York: Oxford University Press, 2004

PADOVEZE, Clovis Luiz. **Manual de contabilidade básica: uma introdução à prática contábil**. São Paulo: Atlas, 2004

PEREIRA, Júlio César Rodrigues. **Análise de dados qualitativos:** estratégias metodológicas para as ciências da Saúde, Humanas e Sociais. 3.ed. São Paulo: Edusp, 2004.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ALVES, Francisco José dos Santos. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Alexsandro B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

POHLMANN, Marcelo Coletto; ALVES, Francisco José dos Santos. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, Alexsandro B. **Teoria Avançada da Contabilidade**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Teoria Tridimensional do Direito**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

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. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Faculdade de Administração e Finanças, Universidade Estadual do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

SILVA, Marcelo Adriano. **Análise da regulação contábil:** um ensaio à luz da teoria tridimensional do direito, da teoria normativa da contabilidade e do gerenciamento da informação contábil, numa perspectiva interdisciplinar. 2007. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) — Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getulio Vargas, Rio de Janeiro, 2007.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública:** um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Maurélio, SCARPIN, Jorge Eduardo. A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. **Revista catarinense da ciência contábil**, América do Norte, v. 9, n. 27, 2011.

STIGLER, George J. Teoria da regulação econômica. In: MATTOS, Paulo et al. (Coord.). **Regulação econômica e democracia:** o debate norte-americano. São Paulo: ed. 34, 2004. p. 23-48.

SUTCLIFFE, Paul. The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. **Public Money & Management**, v.23, n.1, p. 29-36, 2003.

SZUSTER, Flávia Rechtman. **Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à luz da teoria tridimensional do direito**. 2011. Tese (Doutorado em Administração) - Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2011.

SZUSTER, Natan; CARDOSO, Ricardo Lopes; SZUSTER, Fortunée Rechtman; SZUSTER, Fernanda Rechtman; SZUSTER, Flávia Rechtman. **Contabilidade geral: introdução à contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2007.

WEBER, R. P. **Basic Content Analysis**. 2ed. Newbury Park Califórnia. Sage Publications. 1990.

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. O **Brasil e a harmonização contábil internacional:** influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

WYNNE, Andy. Is The Move To Accrual Based Accounting A Real Priority For Public Sector Accounting? Fund Public Digest. **The International consortium on Governmental Financial Management**. v. 07, n. 1, p. 25-38, 2007.

ZEFF, Stephen A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p.290-302, 2007.

APÊNDICE A – PARTICIPAÇÃO DOS ENTES

Tabela 38 – Sugestões por Participante

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
Accounting Standards Board	África do Sul	**83**	**70**	**95**	**58**	**124**	**29**	**153**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		22	9	17	14	29	2	31
ED 40 - Ativo Intangível		16	8	14	10	20	4	24
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		20	26	30	16	40	6	46
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		11	13	18	6	12	12	24
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		4	5	6	3	5	4	9
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		2	6	5	3	8		8
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		8	3	5	6	10	1	11
Accounting Standards Board	Reino Unido	**12**	**9**	**21**		**12**	**9**	**21**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		1	1	2		2		2
ED 40 - Ativo Intangível		1		1			1	1
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		3	1	4		3	1	4
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		2	2	4		2	2	4
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			5	5		3	2	5
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		1		1			1	1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		4		4		2	2	4
Agence du Patrimoine Immateriel de l'Ettat	França	**4**	**8**	**11**	**1**	**11**	**1**	**12**
ED 40 - Ativo Intangível		4	8	11	1	11	1	12
Association of Chartered Certified Accountants	Reino Unido	**5**	**23**	**27**	**1**	**26**	**2**	**28**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		4	22	25	1	25	1	26
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1		1			1	1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			1	1		1		1
Audit Commission	Reino Unido	**6**	**7**	**13**		**8**	**5**	**13**
ED 40 - Ativo Intangível		1		1		1		1
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente			1	1		1		1
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		2	5	7		3	4	7
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		2		2		1	1	2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1	1	2		2		2

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
Australasian Council of Auditors-General	Internacional	**11**	**11**	**19**	**3**	**17**	**5**	**22**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		9	8	15	2	12	5	17
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1	1	2		2		2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1	2	2	1	3		3
Australian Accounting Standards Board	Austrália	**29**	**30**	**46**	**13**	**43**	**16**	**59**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		1	2	3		2	1	3
ED 40 - Ativo Intangível		3	4	6	1	6	1	7
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		15	11	15	11	20	6	26
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		4	6	10		6	4	10
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		2	1	3		2	1	3
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		4	6	9	1	7	3	10
Australian Members of the Australasian Council of Auditors General	Austrália	**3**	**5**	**8**		**4**	**4**	**8**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		3	5	8		4	4	8
Certified Practising Accountant (CPA)	Austrália		**6**	**6**		**1**	**5**	**6**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa			6	6		1	5	6
Chartered Institute of Public Finance and Accountancy	Reino Unido	**3**	**8**	**11**		**7**	**4**	**11**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		3	8	11		7	4	11
Comite des Normes de Comptabilite Publique	França	**3**	**12**	**15**		**15**		**15**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		1	4	5		5		5
ED 40 - Ativo Intangível		1	3	4		4		4
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1	4	5		5		5
Comptroller of Finance of Quebec	Canadá		**3**	**3**		**2**	**1**	**3**
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2		1	1	2
Conseil de Normalisation des Comptes Publics	França	**4**	**8**	**12**		**8**	**4**	**12**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		4	8	12		8	4	12
Cour des comptes	França	**7**	**11**	**18**		**13**	**5**	**18**
ED 40 - Ativo Intangível		5	4	9		6	3	9
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		2	2	4		3	1	4
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			2	2		1	1	2
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2		2		2

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
Dutch Local Government Accounting Standards Board	Holanda		**3**	**3**		**3**		**3**
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			3	3		3		3
Ernst & Young	Internacional	**3**	**3**	**6**		**4**	**2**	**6**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		3	3	6		4	2	6
European Commission	Internacional		**3**	**3**		**3**		**3**
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2		2		2
Federación Argentina de Consejos Professionales de Ciências Económicas (FACPE)	Argentina	**2**	**3**	**2**	**3**	**5**		**5**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		2	3	2	3	5		5
Fédération des Experts Comptables Européens (FEE)	Internacional	**2**	**2**	**2**	**2**	**3**	**1**	**4**
ED 40 - Ativo Intangível		2	1	1	2	2	1	3
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente			1	1		1		1
Föreningen Auktoriserade Revisorer (FAR)	Suécia	**1**			**1**	**1**		**1**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		1			1	1		1
Geoff Harry	Austrália	**6**	**16**	**20**	**2**	**21**	**1**	**22**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		6	16	20	2	21	1	22
Government Accounting Standards Advisory Board	Índia	**6**	**16**	**17**	**5**	**19**	**3**	**22**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		6	16	17	5	19	3	22
Governmental Accounting Standards Board (GASB)	Estados	**4**	**2**	**5**	**1**	**5**	**1**	**6**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Unidos	4	2	5	1	5	1	6
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	Austrália	**22**	**46**	**50**	**18**	**62**	**6**	**68**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			4	1	3	3	1	4
ED 40 - Ativo Intangível		2	4	6		4	2	6
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		11	27	34	4	37	1	38
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1	3	3	1	3	1	4
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		3	3	2	4	6		6
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		5	5	4	6	9	1	10
Her Majesty's Treasury	Reino Unido	**2**	**10**	**11**	**1**	**6**	**6**	**12**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		2	10	11	1	6	6	12
Institute of Chartered Accountants of New Zealand	Nova	**5**	**16**	**17**	**4**	**12**	**9**	**21**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	Zelândia	5	16	17	4	12	9	21
Institute of Cost and Management Accountants of Pakistan	Paquistão		**2**	**2**		**1**	**1**	**2**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa			2	2		1	1	2

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
International Valuation Standards Committee	Internacional	**3**	**6**	**9**		**6**	**3**	**9**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		3	6	9		6	3	9
Jean-Bernard Mattret	França		**1**	**1**		**1**		**1**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa			1	1		1		1
Joint Accounting Bodies	Austrália	**2**	**9**	**11**		**3**	**8**	**11**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		1	2	3		1	2	3
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente			1	1			1	1
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1	2	3			3	3
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			2	2		1	1	2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2		1	1	2
Joseph Maresca	Estados Unidos	**1**	**20**	**21**		**21**		**21**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			1	1		1		1
ED 40 - Ativo Intangível		1	6	7		7		7
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			5	5		5		5
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			8	8		8		8
KPMG	Internacional	**20**	**30**	**41**	**9**	**43**	**7**	**50**
ED 40 - Ativo Intangível		12	18	23	7	27	3	30
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		8	12	18	2	16	4	20
M O A R Medani	Sudão		**6**	**5**	**1**	**5**	**1**	**6**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa			6	5	1	5	1	6
MAZARS	França	**1**	**6**	**7**		**6**	**1**	**7**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		1	6	7		6	1	7
National Housing Federation	Reino Unido	**6**	**7**	**13**		**10**	**3**	**13**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		6	7	13		10	3	13
New South Wales Treasury	Austrália	**7**	**10**	**15**	**2**	**10**	**7**	**17**
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1	6	7		4	3	7
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		6	3	7	2	5	4	9
New Zealand Institute of Chartered Accountants	Nova Zelândia	**3**	**6**	**9**		**7**	**2**	**9**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			5	5		5		5
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		2		2			2	2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1	1	2		2		2
New Zealand Landcorp Farming Ltd.	Nova Zelândia		**5**	**5**		**5**		**5**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			5	5		5		5

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
New Zealand Treasury		**5**	**5**	**10**		**7**	**3**	**10**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Nova Zelândia	5	2	7		5	2	7
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			1	1			1	1
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			1	1		1		1
Office of the Auditor General	Nova	**5**	**10**	**11**	**4**	**10**	**5**	**15**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	Zelândia	5	10	11	4	10	5	15
Office of the Comptroller General of British Columbia		**6**	**31**	**36**	**1**	**34**	**3**	**37**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			5	5		4	1	5
ED 40 - Ativo Intangível			2	2		2		2
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Canadá	2	6	8		8		8
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		4	11	14	1	14	1	15
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			2	2		1	1	2
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			4	4		4		4
Office of the Comptroller of Ontario			**6**	**6**		**5**	**1**	**6**
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	Canadá		1	1			1	1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			5	5		5		5
OPEC Fund for International Development	Internacional		**3**	**3**		**1**	**2**	**3**
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			3	3		1	2	3
PricewaterhouseCoopers New Zealand	Nova	**3**	**9**	**7**	**5**	**11**	**1**	**12**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	Zelândia	3	9	7	5	11	1	12
Public Sector Accounting Board		**13**	**26**	**29**	**10**	**31**	**8**	**39**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola		9	14	17	6	19	4	23
ED 40 - Ativo Intangível		2	7	5	4	8	1	9
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Canadá	2	1	3		2	1	3
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação			1	1		1		1
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2			2	2
Royal NIVRA		**1**	**7**	**7**	**1**	**8**		**8**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	Holanda	1	5	5	1	6		6
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			2	2		2		2

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TIPO
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
Swedish Financial Management Authority		**3**	**5**	**8**		**7**	**1**	**8**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Suécia		3	3		3		3
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		3	2	5		4	1	5
Swiss Federal Office of Finance and the Conference of Cantonal Ministers of Finance	Suiça	**3**	**3**	**6**		**4**	**2**	**6**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		3	3	6		4	2	6
Swiss Public Sector Financial Reporting Advisory Committee		**5**	**9**	**12**	**2**	**11**	**3**	**14**
ED 40 - Ativo Intangível		1	1	2		2		2
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Suiça	4	3	5	2	4	3	7
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação			1	1		1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			4	4		4		4
The Institute of Chartered Accountants of England and Wales	Reino Unido	**1**	**3**	**4**		**3**	**1**	**4**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		1	3	4		3	1	4
The Institute of Chartered Accountants of Scotland		**3**	**9**	**9**	**3**	**11**	**1**	**12**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Reino Unido	2	5	5	2	6	1	7
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		1	1	2		2		2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			3	2	1	3		3
The Japanese Institute of Certified Public Accountants		**4**	**5**	**7**	**2**	**6**	**3**	**9**
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola			1	1		1		1
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Japão	1		1		1		1
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		2	3	4	1	2	3	5
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		1			1	1		1
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração			1	1		1		1
The National Board of Accountants and Auditors	Tanzânia	**1**	**1**	**2**		**2**		**2**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa		1	1	2		2		2
The Royal Institution of Chartered Surveyors	Reino Unido		**8**	**8**		**8**		**8**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa			8	8		8		8
Treasury	Nova	**4**	**7**	**5**	**6**	**7**	**4**	**11**
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	Zelândia	4	7	5	6	7	4	11
Treasury Board of Canada Secretariat		**2**	**3**	**5**		**3**	**2**	**5**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	Canadá	1	2	3		2	1	3
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1	1	2		1	1	2

PARTICIPANTES	PAÍS	ACEITA?		TIPO		IFRS?		TOTAL
		SIM	NÃO	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM	
United Nations		**2**	**1**	**3**		**3**		**3**
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	Internacional	1	1	2		2		2
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração		1		1		1		1
University of Sheffield	Reino Unido	**1**	**1**	**2**		**1**	**1**	**2**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		1	1	2		1	1	2
Wales Audit Office	Reino Unido	**4**	**3**	**7**		**6**	**1**	**7**
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente		4	3	7		6	1	7
TOTAIS		**332**	**594**	**767**	**159**	**732**	**194**	**926**