

Padrões Internacionais na Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Panorama das Publicações sobre *International Public Sector Accounting Standards*

Resumo

O presente trabalho teve como objetivo mapear e caracterizar as publicações sobre as normas de contabilidade aplicadas ao setor público (*International Public Sector Accounting Standards-IPSAS*) por meio de análise bibliométrica. As normas têm recebido atenção dos países que estão reformando os sistemas contábeis do setor público, incluindo o Brasil, e avançam principalmente na direção do regime de competência. A amostra de 92 trabalhos foi identificada por meio de buscas pelo termo “*International Public Sector Accounting Standards*” em quatro bases de dados: Periódicos CAPES, *Scopus*, *Web of Science* e EBSCO. Meios de publicação, conteúdo e autoria dos artigos foram sistematizados. Além disso, as Leis de Bradford, Zipf, Lotka e Price foram analisadas. Os resultados principais indicam maior número de trabalhos relacionados ao processo de implantação das normas (32 artigos) e concentração de autoria na Europa e América do Sul. Com relação à dispersão do conhecimento científico, Lei de Bradford, o trabalho confirmou o pressuposto de que poucos periódicos concentram as publicações do tema. As palavras-chave mais usuais (Lei de Zipf), apresentadas foram *accounting*, *public*, *sector*, *IPSAS*, *international*, *financial* e *standards*. A Lei de Lotka indicou que 84,43% dos autores da amostra publicaram um único artigo sobre o tema IPSAS.

Palavras-chave: IPSAS; Contabilidade Aplicada ao Setor Público; Análise bibliométrica.

Linha Temática: Outros temas relevantes em contabilidade.

Realização:



1 Introdução

Nos anos recentes, esforços para modernizar e regulamentar os sistemas de contabilidade pública têm sido executados na maioria dos países. O movimento é conduzido essencialmente pelo interesse de estabelecer meios para satisfazer às necessidades requeridas para atingir uma eficiente gestão dos recursos públicos, bem como demonstrar *accountability* aos *stakeholders* (Brusca & Condor, 2002). As reformas internacionais para modernizar a contabilidade contam com o conceito da *New Public Management (NPM)*, que visa prover ao setor público os benefícios dos métodos de gestão mais efetivos do setor privado (Bellanca & Vandernoot, 2013).

As mudanças trazem o interesse de possibilitar a comparabilidade das informações, o que pode ser alcançado com a implementação de padrões internacionais que harmonizem os sistemas de contabilidade dos países, que são considerados muito heterogêneos (Bellanca & Vandernoot, 2013). Neste cenário, o dinamismo do *International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)*, um organismo independente normatizador, projetado e operado através dos princípios da *International Federation of Accountants (IFAC)*, recebeu grande destaque. A entidade é a mesma que atua como responsável pelas normas internacionais utilizadas atualmente pelo setor privado, as *International Financial Reporting Standards (IFRS)* e seu papel pode ser definitivo na harmonização da contabilidade governamental (Benito, Brusca & Montesinos, 2007).

Assim, as *International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)*, normas de contabilidade aplicadas ao setor público editadas pelo IPSASB, têm recebido interesse dos países que estão reformando seus sistemas contábeis, incluindo o Brasil. As disposições têm se tornado a referência internacional para o desenvolvimento dos sistemas contábeis do setor público, por isso, merecem atenção dos tomadores de decisão, profissionais e acadêmicos (Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano, & Van Cauwenberge, 2015).

Para colaborar com a literatura sobre as reformas internacionais dos sistemas de contabilidade do setor público, o presente trabalho tem como objetivo mapear e caracterizar as publicações sobre IPSAS encontradas nas principais bases de pesquisa acadêmica por meio de análise bibliométrica. Buscou-se identificar os núcleos de pesquisas sobre o assunto, através da identificação das instituições de ensino e autores que se dedicam a estudá-lo. Também foi analisado, por meio das palavras-chave e dos objetivos, como se direcionam os estudos do tema.

O trabalho contribui para o estado da arte por trazer uma consolidação de mais de uma década de discussões sobre o assunto, podendo orientar outros pesquisadores em estudos futuros, assim como profissionais envolvidos na implantação das normas e que buscam por referenciais. Além disso, evidencia-se que não foram identificados estudos anteriores sobre a temática utilizando a presente metodologia. O artigo encontra-se dividido em 5 seções: seção 2 apresenta breve revisão de literatura sobre as IPSAS, seção 3 descreve a metodologia utilizada no trabalho, seção 4 demonstra e analisa os resultados encontrados e a seção 5 traz as considerações finais.

2 International Public Sector Accounting Standards

A introdução de sistemas contábeis baseados no regime de competência, afastando-se da contabilidade baseada em caixa, é uma das linhas mais significativas das recentes reformas contábeis governamentais. Assim, espera-se que a contabilidade forneça informações mais úteis para a avaliação de longo prazo da sustentabilidade financeira das políticas públicas, tanto para

Realização:

uso interno, quanto para avaliação externa, melhorando a transparência, *accountability* e avaliação de desempenho do governo (Grossi & Soverechia, 2011). As IPSAS surgiram nesse contexto e abordam a contabilização de diversos temas relacionados ao setor público.

O desenvolvimento das IPSAS passou por duas etapas. De 1996 a 2002, o Comitê do Setor Público do IFAC essencialmente importou padrões de contabilidade internacional do setor privado e de demonstrações financeiras para o setor público fazendo modificações menores. Desde 2003, o IPSASB tem se concentrado em questões únicas do setor público, incluindo tributação, as implicações do orçamento para demonstrações financeiras e comprometimentos com políticas sociais (Chan, 2006). Até 2018, foram publicadas 43 normas, e a instituição segue trabalhando em novas disposições, assim como atualizando as existentes.

Apesar de o processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público, liderado pelo IFAC através das IPSAS, ter iniciado há cerca de duas décadas, os países têm feito movimentos com diferentes velocidades no sentido de adoção dos padrões, como pode ser verificado em estudos realizados para comparação do nível de implantação (Benito et al, 2007; Adhikri & Mellemlvik, 2010; Christiaens et al, 2015; Brusca, Gómez-Villegas, & Montesinos, 2016). No Brasil, os esforços em busca da convergência, conduzidos pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) em conjunto com a Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Em 2008, foram editadas as primeiras normas contábeis brasileiras específicas para o setor público, as Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 16 (NBCs T 16). Foram utilizados alguns conceitos das normas internacionais, promovendo inovações no setor público nacional, sendo a principal delas a utilização do regime de competência para registro das transações patrimoniais, afastando o foco estritamente orçamentário da contabilidade pública existente até então no país.

Após a edição das NBCs T 16, a STN, órgão central de contabilidade da União, foi trazendo gradativamente os ditames das normas aos entes públicos nacionais, construindo um modelo contábil para o país. A primeira fase de implementação, incorporando alguns conceitos das normas internacionais com a adoção de um plano de contas único e demonstrações contábeis reformuladas, está válida em todas as esferas desde 2015. Para maior aderência aos padrões internacionais, no mesmo ano foi iniciada a adoção das IPSAS integralmente no Brasil, que vem substituindo as NBCs T 16. O processo também é uma parceria entre o CFC e a STN, e resultou na aprovação e publicação da Estrutura Conceitual e de mais vinte e uma Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) até 2018.

Em paralelo ao desenvolvimento prático da adoção das IPSAS nos países, a literatura vem apresentando trabalhos relacionados ao processo. Chan (2003) apresentou o primeiro estudo de destaque sobre o assunto, trazendo pontos relacionados às reformas nos sistemas contábeis do setor público a nível internacional. Segundo o autor, a reforma da contabilidade do governo é necessária porque fortalece a capacidade de atingir as metas de desenvolvimento. O autor destaca que as IPSASs e os mais recentes padrões de contabilidade em nações desenvolvidas de língua inglesa têm duas coisas em comum: favorecem o regime de competência e a apresentação financeira ampla pelos entes públicos. Porém, padrões contábeis rigorosos podem contrariar os interesses de governantes, e a implantação das normas precisa de suporte sob a forma de um sistema legal robusto e uma cultura de prestação de contas. É concluído que o apoio das instituições que detêm recursos de valor para governos, como os credores internacionais,

doadores e agências de classificação de títulos, pode revelar-se indispensável.

O primeiro estudo empírico, com verificação de aderência às IPSAS comparativamente por um grupo de países, foi o de Benito et al. (2007). Através de *survey*, foi verificada a situação dos sistemas de contabilidade de 23 países. Os resultados revelaram que, enquanto alguns países possuíam alto nível de homogeneidade com as IPSAS, outros ainda precisavam de grandes esforços para adaptar seus sistemas contábeis. Países onde entidades do setor público devem aplicar as mesmas normas que o setor empresarial apresentaram maior conformidade, como os casos da Nova Zelândia, Austrália e Reino Unido. Mesmo entre países da União Europeia as diferenças observadas eram grandes. Os autores concluíram que a comparabilidade das informações contábeis internacionalmente poderia levar muito tempo.

Pina e Torres (2009) analisaram as diferenças entre os sistemas contábeis de 16 países da OCDE e da comunidade europeia com base nas IPSAS, através de informações coletadas das demonstrações publicadas. O estudo mostra que, entre os extremos de regime de caixa e de competência total, os países estudados colocaram em prática diferentes padrões intermediários, sendo que o regime de competência parece mais relacionado às iniciativas da *New Public Management* do que às diferenças entre categorias culturais estudadas.

Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) encontraram resultados em conformidade com os de Benito et al. (2007). Os autores estudaram países europeus, por meio de uma *survey* enviada a profissionais, acadêmicos e consultores de 19 países. Os resultados demonstraram que poucos utilizavam as IPSAS, sendo que a maioria adotava a contabilidade por regime de competência com outras normas. Christiaens et al. (2015) ampliaram a amostra do estudo anterior, abrangendo respostas de países de todos os continentes. Os resultados indicaram um avanço em direção às IPSAS pelos países europeus em comparação à pesquisa realizada em 2010. Também foi encontrado um cenário favorável para implantação das normas na América Latina e Ásia.

Também se encontram estudos sobre a aplicação das IPSAS em países específicos. Dentre eles, destaca-se o caso da Espanha apresentado por Brusca, Montesinos e Chow (2013). Foi trazido que fatores como a necessidade política de demonstrar melhorias na prestação de contas pelo setor público, sistemas baseados em "*code-law*" de governança, as pressões da União Europeia para a harmonização das contabilidade e credibilidade resultante das principais instituições internacionais adotando IPSAS, contribuíram para a legitimação das normas no país. Por outro lado, há países que se recusaram a adotar as IPSAS, como a Finlândia, cujo caso foi apresentado por Oularsvita (2014). O estudo concluiu que o fator mais importante foi a tradição longa e bem desenvolvida da contabilidade do setor público no país.

No Brasil, também se encontram trabalhos sobre o assunto. Antes do início do processo de convergência integral às IPSAS, Fragozo, Macêdo, Lopes, Ribeiro Filho e Pederneiras (2012) analisaram o estágio de aderência das normas brasileiras às IPSAS. Foi encontrado que ainda havia diversos aspectos a serem discutidos para uma efetiva convergência. Diniz, Silva, Souza e Martins (2015) aplicaram questionário a participantes de grupo técnico responsável pela discussão da normatização contábil no país, com 108 respondentes. Os resultados indicaram os profissionais acreditam que a implantação das IPSAS é um objetivo possível de ser alcançado e que tende a trazer benefícios como maior comparabilidade dos demonstrativos, redução de possíveis fraudes e aumento da credibilidade das informações.

Realização:

3 Metodologia

O presente trabalho propõe-se a analisar as publicações sobre IPSAS encontradas em bases de pesquisa acadêmica. Assim, determinada a área de conhecimento que será foco da pesquisa, IPSAS, foram selecionadas as palavras-chave utilizadas na busca de referências. Para mensurar, interpretar e avaliar os resultados obtidos, recorreu-se a técnicas bibliométricas, que são análises quantitativas para mensurar a produção e disseminação científica (Araújo, 2016).

A bibliometria desenvolveu-se por meio de três leis que referenciam os estudos de forma sistemática e que foram testadas neste artigo (Araújo, 2006). A lei de Lotka identifica que grande parte da produção científica é produzida por poucos autores. Assim, o número de autores que fazem n contribuições num determinado campo científico é aproximadamente $1/n^2$ daqueles que fazem uma só contribuição, sendo em torno de 60% a proporção daqueles que fazem uma única contribuição (Urbizagastegui, 2008). A lei de Bradford identifica a dispersão de produção científica em periódicos voltados para determinados temas, visto que os periódicos voltados para um tema, normalmente apresentam publicações de maior qualidade para aquela área (Santos & Kobaschi, 2009). Bradford determina que, ao se analisar uma amostra, esta estará distribuída em três zonas: a primeira sendo altamente produtiva, mas em poucos periódicos, a segunda com um maior número de periódicos, porém menos produtivos, e a terceira apresenta mais periódicos, ainda menos produtivos (Araújo, 2006). A lei de Zipf relata que há uma tendência na economia do uso de palavras (Guedes, 2005). Desta forma elas não vão se dispersar, pelo contrário, a mesma palavra será usada várias vezes. Assim, mensura a frequência de palavras, sendo a palavra-chave a que indica o nível de profundidade de discussão de cada assunto (Araújo, 2006).

Inicialmente, para selecionar a amostra de trabalhos, realizaram-se buscas em quatro bases de dados de pesquisa acadêmica: Periódicos CAPES, *Scopus*, *Web of Science* e EBSCO. O seguinte termo, com filtro no resumo/tópico, foi pesquisado: “*International Public Sector Accounting Standards*”. As bases foram selecionadas por compilarem a maior parte dos periódicos nacionais e internacionais existentes. Proporcionando, desta forma, a coleta de quase a totalidade dos artigos publicados sobre a temática analisada. As buscas foram realizadas em novembro de 2018, tendo como limitador de período o ano de 2017. Dos resultados obtidos nas buscas, foram selecionadas 92 publicações para análise, incluindo somente os resultados que correspondiam a publicações em revistas acadêmicas e que abordassem as IPSAS. Os critérios de exclusão adotados foram: artigos presentes em mais de uma fonte, trabalhos apresentados em congressos e estudos que apenas mencionavam as IPSAS.

As informações extraídas foram: ano e fonte de publicação, autoria, afiliação institucional, número de citações obtidas através de pesquisa no Google Acadêmico em 9 de fevereiro de 2019 e objetivos dos trabalhos. Também foram abordadas a Lei do elitismo de Price, a qual considera que se “ n ” representa o número total de autores numa disciplina, então “ \sqrt{n} ” representaria a elite da área estudada e as Leis Bibliométricas (Bradford, Lotka e Zipf). A Lei de Bradford foi analisada distribuindo os periódicos por zonas, a Lei de Zipf foi desenvolvida por meio da ferramenta Nuvem de Palavras do WordArt e para a Lei de Lotka verificou-se o número de artigos publicado por cada autor. De posse das variáveis, a próxima seção apresenta a análise dos resultados.

Realização:

4 Apresentação e Análise dos Resultados

A amostra contempla mais de uma década de publicações, conforme apresenta a Figura 1. O trabalho mais antigo é o de Galera (2005), que propõe uma ideia para a adaptação do modelo de avaliação de ativos do Sistema de Contabilidade Pública Espanhola (PGCP 1994), para os novos métodos de avaliação do padrão internacional.

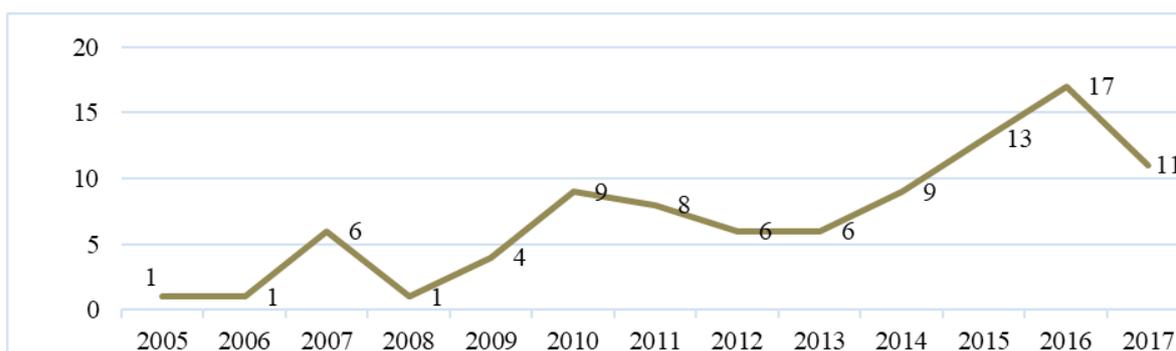


Figura 1. Distribuição das publicações da amostra ao longo dos anos.

Fonte: elaborado pelos autores.

A distribuição das publicações é inconstante, apesar de apresentar crescimento ao longo do período. Os primeiros cinco anos (2005 a 2009) apresentam 14,1% dos trabalhos da amostra e os últimos três anos (2015 a 2017) concentram 60,9%. A maior quantidade de trabalhos encontrada em períodos recentes pode ser atribuída ao tema ser recente e em construção.

A distribuição dos artigos por fonte de publicação está apresentada na Tabela 1. A revista *International Review of Administrative Sciences* contribui com o maior número de trabalhos (8,70%), seguido de 3 periódicos, *Audit Financiar Journal* e *International Journal of Public Administration* e *Public Money & Management* com 4 publicações cada (4,35%). Dentre as revistas brasileiras, a Revista de Administração Pública e Revista Universo Contábil, destacam-se com duas publicações cada.

Tabela 1

Distribuição dos artigos da amostra por fonte de publicação

Periódico	Ocorrências	%
<i>International Review of Administrative Sciences</i>	8	8,70%
<i>Audit Financiar Journal</i> ; <i>International Journal of Public Administration</i> ; <i>Public Money & Management</i>	4	4,35%
<i>Public Administration and Development</i> ; <i>Research in Accounting in Emerging Economies</i> ; <i>Revista INNOVAR</i>	3	3,26%
<i>Accounting, Auditing and Accountability Journal</i> ; <i>ACTA Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis</i> ; <i>Contabilidad y Negocios</i> ; <i>Revista de Administracao Publica</i> ; <i>Revista Universo Contábil</i>	2	2,17%

Nota. Foram encontrados 53 periódicos com uma publicação cada (1,09%).

Fonte: elaborado pelos autores.

Realização:

Foram identificados 65 periódicos distintos que abordaram o tema IPSAS. Sendo que 53 periódicos, contribuem com um artigo, representando 1,09% da amostra cada. Assim, é confirmado o disposto na Lei de Bradford: poucas fontes conterão a maior proporção de literatura para qualquer disciplina, enquanto o restante dos trabalhos é publicado em uma enorme variedade de fontes (Tsay & Li, 2017). A Lei de Bradford também afirma que, colocando uma grande coleção de periódicos de uma determinada área do conhecimento em ordem decrescente de produtividade, surgem três núcleos de periódicos. Cada núcleo contém 1/3 do total de artigos relevantes, sendo que o número de periódicos em cada grupo aumenta, enquanto a produtividade diminui (Araújo, 2006). Neste estudo, ao dividir os 92 artigos em 3 zonas, tem-se o primeiro núcleo composto por oito periódicos e 31 artigos, sendo cada um com três a oito publicações. O segundo núcleo é formado por 27 revistas que publicaram 31 trabalhos sobre o tema IPSAS, e o terceiro por 30 fontes, que publicaram apenas um artigo relacionado ao tema deste estudo.

O pesquisador, ao fazer uso de fontes de informação, deve citar e referenciar os textos originais utilizados. A Tabela 2 apresenta os dez artigos da amostra que obtiveram o maior número de citações por outros trabalhos.

Tabela 2

Artigos da amostra com maior número de citações

Autor (Ano)	Artigos	Citações
Pina e Torres (2009)	1 - <i>Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View</i>	204
Benito, Brusca e Montesinos (2007)	2 - <i>The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs</i>	187
Christiaens, Reyniers e Rollé (2010)	3 - <i>Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study</i>	163
Grossi e Sorverchia (2011)	4 - <i>European Commission Adoption of IPSAS to Reform Financial Reporting</i>	101
Oulasvirta (2014)	5 - <i>The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study</i>	85
Martí (2006)	6 - <i>Accrual Budgeting: Accounting Treatment of Key Public Sector Items and Implications for Fiscal Policy</i>	80
Christiaens, Vanhee, Manes-Rossi, Aversano e Cauwenberge (2015)	7 - <i>The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison</i>	79
Robb e Newberry (2007)	8 - <i>Globalization: governmental accounting and International Financial Reporting Standards</i>	54
Brusca, Montesinos e Chow (2013)	9 - <i>Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain</i>	47
Galera e Bolívar (2007)	10 - <i>The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries</i>	45

Fonte: elaborado pelos autores através de informações extraídas por meio de busca no Google Acadêmico em 9 de fevereiro de 2019.

O artigo com maior número de citações (204) é de Pina e Torres (2009), que objetivou estudar as transformações contábeis governamentais realizadas em 16 países membros da

Realização:



Organização para a Coordenação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Comunidade Europeia, tomando como referência as IPSAS. Os resultados indicaram que as nações analisadas colocaram em prática várias das normas internacionais. Em segundo lugar, Benito et al. (2007) analisaram, através de *survey*, a situação dos sistemas de contabilidade pública de 23 países, seguido do trabalho de Christiaens et al. (2010), com questionário restrito à situação da União Europeia. Ambos trouxeram resultados semelhantes, encontrando grandes diferenças entre os padrões utilizados pelas nações analisadas.

Quanto à autoria, os artigos foram analisados através do cálculo da Lei de Lotka, Lei do elitismo de Price, instituições de ensino de afiliação, países de origem e autores brasileiros por instituições de ensino. A Tabela 3 apresenta os resultados da produtividade por autor, segundo cálculo da Lei de Lotka. Constata-se que o percentual de autores da amostra que publicaram um único artigo (84,43%) ficou distante do padrão de Lotka, o que sugere falta de continuidade nas pesquisas. A continuidade das pesquisas e renovação da área do saber é fato importante, pois a entrada de novos acadêmicos impacta na introdução de novas informações e conhecimentos (Walter & Bach, 2013). Porém, tal resultado pode ser devido ao fato de o assunto ser recente em alguns países, visto que nenhum autor desenvolveu mais de 6 pesquisas, o que Lotka pressupõe que deveriam totalizar 9,30% do total de pesquisadores do tema.

Tabela 3
Número de artigos publicados por autor

Número de artigos publicados	Número de autores	%	Padrão Lotka
1	141	84,43%	60,80%
2	16	9,58%	15,20%
3	4	2,40%	6,76%
4	3	1,80%	3,80%
5	2	1,20%	2,44%
6	1	0,60%	1,70%
Mais de 6	0	0,00%	9,30%
Total	167	100%	100%

Fonte: elaborado pelos autores.

Os 92 artigos da amostra foram assinados por um total de 167 autores distintos. A Tabela 4 apresenta a relação dos autores mais produtivos, os quais representam a elite da amostra, segundo a Lei do elitismo de Price. O autor mais produtivo é André Navarro Galera, com 6 artigos sobre a temática analisada. Manuel Pedro Rodríguez Bolívar e Giuseppe Grossi também estão entre os mais produtivos, com 5 artigos cada. Os dez pesquisadores mais prolíficos foram responsáveis pela publicação de 40 artigos da amostra, representando 43,48% do total analisado.

Price (1963), trouxe que o grupo da elite dos autores exerce maior influência sobre cada área de assunto analisada. Esses pesquisadores são líderes e seus trabalhos são os mais citados. Essa afirmação tende a ser confirmada na amostra analisada, visto que apenas dois autores

Realização:

(Cristina Silvia Nistor e Antonio Manuel López-Hernández) não possuem artigos entre os mais citados, o que pode ser verificado em comparação das Tabelas 2 e 4.

Tabela 4
Autores mais prolíficos sobre o tema IPSAS

Autor	Quantidade	%
GALERA, Andrés Navarro.	6	6,52%
BOLÍVAR, Manuel Pedro Rodríguez	5	5,43%
GROSSI, Giuseppe.	5	5,43%
BRUSCA, Isabel	4	4,35%
CHRISTIAENS, Johan	4	4,35%
NISTOR, Cristina Silvia	4	4,35%
AVERSANO, Natalia	3	3,26%
LÓPEZ-HERNÁNDEZ, Antônio Manuel	3	3,26%
MONTESINOS, Vicente.	3	3,26%
OULASVIRTA, Lasse	3	3,26%

Nota. Foram encontrados 16 autores com 2 artigos publicados e 141 autores com uma única publicação.
Fonte: elaborado pelos autores.

A Figura 3 apresenta os dez países com maior número de autores vinculados. Dos 36 países encontrados na pesquisa, cinco deles (Romênia, Espanha, Itália, Brasil e Portugal) hospedam 84 autores, em torno de metade (50,30%) do total de autores da amostra. Verifica-se que o núcleo de pesquisadores das IPSAS está concentrado na Europa e na América do Sul, o achado é condizente com estudos encontrados na amostra indicando que estas regiões iniciaram movimentos em direção às IPSAS (Brusca et al., 2013; Christiaens, 2015; Brusca et al., 2016).

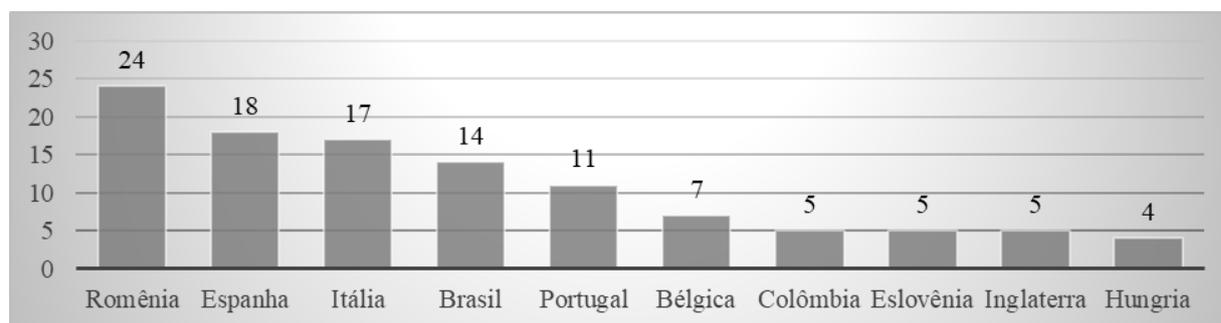


Figura 3. Países com mais autores vinculados.

Fonte: elaborado pelos autores.

Os pesquisadores dos artigos sobre IPSAS da amostra são oriundos de 84 diferentes instituições. A Tabela 5 classifica em ordem decrescente as instituições com o maior número de

Realização:

autores vinculados. Em termos institucionais, observa-se que três universidades se destacam: *Ghent University*, *University of Granada* e *University of Salerno*. Dos 167 autores distintos identificados na amostra, 10,78% estão vinculados a essas três instituições. Cabe ressaltar, com relação aos países, que a Romênia detém quatro das instituições descritas na Tabela 5, ou seja, 16 autores (9,58%) estão vinculados ao país. A diversidade de instituições (84) identificadas na amostra demonstra que as IPSAS são um tema estudado com difusão.

Tabela 5
Instituições de ensino a que os autores estão vinculados

Instituição de ensino	Países	Número de autores	%
<i>Ghent University</i>	Bélgica	6	3,59%
<i>University of Granada</i>	Espanha	6	3,59%
<i>University of Salerno</i>	Itália	6	3,59%
<i>Academia de Studii Economice Bucuresti</i>	Romênia	5	2,99%
<i>Babeş-Bolyai University</i>	Romênia	5	2,99%
<i>University of Minho</i>	Portugal	5	2,99%
<i>Slovak University of Agriculture in Nitra</i>	Eslováquia	4	2,40%
Universidade de Brasília	Brasil	4	2,40%
<i>University of Zaragoza</i>	Espanha	4	2,40%
<i>Budapest Business School</i>	Hungria	3	1,80%
<i>Facultatea de Contabilitate și Informatică de Gestiune</i>	Romênia	3	1,80%
Universidade de São Paulo	Brasil	3	1,80%
<i>Universitat Politècnica de València</i>	Espanha	3	1,80%
<i>Universitatea Danubius Galati</i>	Romênia	3	1,80%
<i>Zurich University</i>	Suíça	3	1,80%

Nota. Foram encontradas 44 instituições com 2 pesquisadores e 45 com 1 único pesquisador. Não foram encontradas informações para 10 autores e 5 não possuíam vinculação a instituições de ensino, somente profissionais.

Fonte: elaborado pelos autores.

No Brasil, a amostra apresenta 14 autores que publicaram sobre o tema, sendo que 4 estão alocados na Universidade de Brasília e 3 na Universidade de São Paulo, conforme Tabela 5 e Tabela 6 que apresenta os autores nacionais por instituição de ensino a que estavam vinculados no momento da publicação. Os 14 pesquisadores brasileiros (Tabela 6) assinam 6 artigos da amostra. Nota-se uma lacuna a ser preenchida pois, apesar de estar entre os países com maior número de autores vinculados (Figura 4), o mesmo não apresenta autores entre os mais prolíficos, nem artigos entre os mais citados.

Dessa forma, as palavras-chave dos artigos da amostra foram qualificadas em um conjunto de dados através da ferramenta Nuvem de Palavras, conforme apresenta a Figura 5. Destaca-se a palavra *accounting*, o que representa uma concentração maior de repetições desse termo nas palavras-chave dos artigos analisados. Dentre os termos que aparecem com maior frequência estão: *accounting* (96), *public* (73), *sector* (50), *IPSAS* (33), *financial* (32), *standards* (32) e *international* (27). Assim, observa-se que os itens destacados na Figura 3 são coerentes com o tema analisado nesse trabalho: *International Public Sector Accounting Standards*. Algumas palavras relevantes que surgem com um menor destaque, são “*reporting*” (18) e “*accrual*” (15) enfatizando a importância da divulgação das informações dos entes governamentais e o regime de competência contábil dentro do conteúdo das IPSAS.

Os objetivos dos trabalhos da amostra, foram analisados e classificados em 7 diferentes categorias (Tabela 7): análise do processo de implantação das IPSAS, análise de ponto específico das IPSAS, comparação das IPSAS com outras normas, relação das IPSAS com outro tema, análise de aderência às IPSAS, análise de utilidade das IPSAS aos usuários e análise do papel do IPSASB. A categorização foi realizada de acordo com a análise de conteúdo proposta por Bardin (2011), reunindo os objetivos dos trabalhos com características comuns em rubricas ou classes.

Tabela 7
Objetivos dos trabalhos da amostra

Objetivo	Quantidade	%
Análise do processo de implantação das IPSAS	32	34,78%
Análise de ponto específico das IPSAS	23	25,00%
Comparação das IPSAS com outras normas	15	16,30%
Relação das IPSAS com outro tema	9	9,78%
Análise de aderências às IPSAS	8	8,70%
Análise de utilidade das IPSAS aos usuários	4	4,35%
Papel do IPSASB	1	1,09%
Total	92	100,00%

Fonte: elaborado pelos autores.

A maior parte da amostra concentra-se em trabalhos com objetivos relacionados ao processo de implantação das IPSAS (34,78%), visto que é um fenômeno que ainda está em desenvolvimento. Dentre os estudos, estão incluídos casos de nações, como a Espanha analisada por Brusca et al. (2013) e Sri Lanka trazido por Senarath, Yapa e Ukwatte (2015). Além de casos específicos de países, verificam-se estudos comparativos da implantação entre eles, como as *surveys* de Christiaens et al. (2010) e Christiaens et al. (2015). Também são encontradas abordagens em instituições multigovernamentais, como agências das Organizações das Nações Unidas, trazidas o trabalho de Bergmann e Fuchs (2017).

Em segundo lugar, representando 25% da amostra, estão artigos que analisam alguma

Realização:

parte específica do conteúdo das IPSAS. Abordagens teóricas sobre o regime de competência (Borges, Carmo, Cardoso, Aquino, 2010) e sobre reconhecimento de bens públicos (Christiaens, Rommel, Barton e Everaert, 2012) foram encontradas. Também se destacam trabalhos empíricos, como o estudo de caso sobre o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado em agência reguladora, realizado por Carvalho, Lima e Ferreira (2012), e o caso da consolidação nas demonstrações de municípios italianos apresentada por Grossi e Steccolini (2015).

A terceira maior quantidade de trabalhos (16,30%) tem objetivo de comparar as IPSAS com outras diretrizes. No estudo de Robb e Newberry (2007), foi abordado o caso da Nova Zelândia, que já utilizava as IFRS antes do surgimento das IPSAS. No grupo também foram encontrados estudos de análise de conteúdo dos normativos, como Legenkova (2016) que realizou comparação com os padrões de contabilidade utilizados pela Rússia até então.

A relação das IPSAS com outro tema concentrou 9,78% dos trabalhos da amostra. Jorge, Jesus e Laureano (2016) trataram da aproximação das IPSAS ao sistema de contas nacionais e Amaral e Lima (2012) a contribuição para os ciclos políticos. No grupo de análise de aderência às IPSAS (8,70%), encontram-se principalmente estudos comparativos entre países ou entes subnacionais. Perez e Hernández (2009) trouxeram o caso dos países do Mercosul, verificando o quanto os entes analisados estavam apresentando suas informações de acordo com as normas.

As análises de utilidade das IPSAS (4,35%) apresentaram *surveys* sobre a perspectiva dos usuários, sendo tanto os tomadores de decisão (Opanyi, 2016) ou cidadãos (Bolívar e Galera, 2016). Por fim, o artigo de Rocher (2011) estudou o papel do IPSASB em termos de seu funcionamento e independência.

5 Considerações Finais

O presente estudo buscou mapear e caracterizar as publicações sobre IPSAS disponíveis nas principais bases de pesquisa acadêmica. O trabalho atendeu aos objetivos propostos, preenchendo lacuna com a apresentação da primeira análise bibliométrica específica do tema, que pode trazer base para futuros pesquisadores, bem como profissionais da área que buscam embasamento para a implantação das IPSAS. A amostra foi composta por 92 artigos, limitada a 2017, e descreveu mais de uma década de publicações. Os artigos foram analisados sobre as óticas do meio de publicação, do conteúdo e da autoria.

Constatou-se que o assunto passou a ser pesquisado com mais frequência recentemente, sendo que o maior número de publicações se concentrou nos últimos três anos analisados, pois muitos países estão em fase inicial de adaptação aos padrões propostos pelas normas. O fato de ser um tema recente, ainda em fase de desenvolvimento, justifica a maior parte dos achados do presente trabalho. Condizente com isto, a análise do teor dos artigos revelou que o processo de implantação das normas concentra os objetivos de mais de um terço da amostra. Em paralelo, ainda foram realizados poucos estudos que relacionem as IPSAS com outros assuntos relevantes ao setor público, indicando que muito ainda pode ser desenvolvido sobre o tema, principalmente se relacionarmos com os benefícios que os novos padrões podem trazer em termos de qualidade da informação prestada.

Identificou-se como núcleo de pesquisadores sobre IPSAS, na ótica da autoria, concentração dos trabalhos em autores oriundos de instituições de ensino e países localizados na

Realização:

Europa e América do Sul, condizente com estudos encontrados na amostra. Indicando que estas regiões iniciaram movimentos em direção às IPSAS (Brusca et al., 2013; Christiaens, 2015; Brusca et al., 2016). Também se destaca que os dez pesquisadores mais prolíficos foram responsáveis pela publicação de 40 artigos da amostra.

Em relação à análise pelas leis bibliométricas, o resultado da amostra vai ao encontro da Lei de Lotka quando alega que poucos autores produzem muito e muitos autores produzem pouco. A pesquisa resultou em uma porcentagem maior do que a proposta por Lotka, em relação aos autores com uma única publicação. A lei de Zipf demonstra que os termos com maiores incidências nas palavras-chave estão diretamente relacionados ao tema: *accounting, public, sector, IPSAS, international*. Em segundo plano, são encontrados pontos centrais das normas, *accrual e reporting*, ou seja, o regime de competência e a divulgação das informações. O estudo também confirmou o que propõe a Lei de Bradford, poucos periódicos concentram um número maior de publicações sobre determinado tema, enquanto o restante da literatura é publicado em uma enorme variedade de fontes.

A principal limitação na realização do trabalho diz respeito ao escopo da busca, que se restringiu apenas ao termo “*International Public Sector Accounting Standards*”. Como sugestão para pesquisas futuras, propõe-se replicar este estudo agregando outras palavras-chave na busca da amostra e diferentes bases de dados, bem como elaboração similar quando transcorrido um lapso temporal maior para desenvolvimento e consolidação do assunto na literatura de contabilidade aplicada ao setor público. Além disso, uma revisão sistemática apresentaria contribuições importantes, pois não foram encontrados trabalhos sobre o tema com tal metodologia.

Referências

- Amaral, G. F., & de Lima, D. V. (2013). A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *Revista Ambiente Contábil*, 5(2), 173-189.
- Araújo, C. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. *Em questão*, 12(1), 11-32.
- Bardin L. (2011) *Análise de Conteúdo*. São Paulo : Edições 70.
- Bellanca, S., & Vandernoot, J. (2013). Analysis of Belgian public accounting and its compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. *International Journal of Business and management*, 8(9), 122.
- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317.
- Bergmann, A., & Fuchs, S. (2017). Accounting standards for complex resources of international

Realização:



- organizations. *Global Policy*, 8, 26-35.
- Bolívar, M. P., & Galera, A. N. (2016). The effect of changes in public sector accounting policies on administrative reforms addressed to citizens. *Administration & Society*, 48(1), 31-72.
- Borges, T. B., do Carmo Mario, P., Cardoso, R. L., & de Aquino, A. C. B. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 877-901.
- Brusca, I., & Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129-162.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public administration and development*, 36(1), 51-64.
- Brusca, I., Montesinos, V., & Chow, D. S. (2013). Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): the case of Spain. *Public Money & Management*, 33(6), 437-444.
- Carvalho, R. D. M. F., de Lima, D. V., & Ferreira, L. O. G. (2012). Processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel. *Revista Universo Contábil*, 8(3), 62-81.
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Public Money & Management*, 23(1), 13-20.
- Chan, J. L. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity*, 31-42.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting?. *Baltic Journal of Management*, 7(4), 429-443.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537-554.
- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: An international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158-177.
- Diniz, J. A., da Silva, S. F. S., da Costa Santos, L., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos

membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3).

Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., de Gusmão Lopes, J. E., Ribeiro Filho, J. F., & Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público e o Desafio da Convergência: uma Análise Comparativa–IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 6(4).

Galera, A. N. (2005). A proposal for the application of the international standards' valuation model to the Spanish public entities assets. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 637-661.

Galera, A. N., & Bolívar, M. P. N., (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 27(5), 413-425.

Gil, A. C. (2010). *Como elaborar projetos de pesquisa* (6 ed.). São Paulo: Atlas.

Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.

Grossi, G., & Steccolini, I. (2015). Pursuing private or public accountability in the public sector? Applying IPSASs to define the reporting entity in municipal consolidation. *International Journal of Public Administration*, 38(4), 325-334.

Guedes, V. L., & Borschiver, S. (2005). Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. *Encontro Nacional de Ciência da Informação*, 6, 1-18.

Jorge, S. M., Jesus, M. A., & Laureano, R. M. (2016). Governmental accounting maturity toward IPSASs and the approximation to national accounts in the European Union. *International journal of public administration*, 39(12), 976-988.

Legenkova, M. (2016). International public sector accounting standards implementation in the Russian federation. *International Journal of economics and financial issues*, 6(4), 1304-1309.

Opanyi, R. O. (2016). The Effect of Adoption of International Public Sector Accounting Standards on Quality of Financial Reports in Public Sector in Kenya. *European Scientific Journal, ESJ*, 12(28), 161.

Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on*

Realização:

Accounting, 25(3), 272-285.

- Pérez, C. C., & Hernández, A. L. (2007). Latin–American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and Development: The International Journal of Management Research and Practice*, 27(2), 139-157.
- Pina, V., & Torres, L. (2003). Reshaping public sector accounting: an international comparative view. *Canadian Journal of Administrative Sciences/Revue Canadienne des Sciences de l'Administration*, 20(4), 334-350.
- Price, D. J. D. (1963). Little science, big science... and beyond.
- Quoniam, L., Balme, F., Rostaing, H., Giraud, E., & Dou, J. M. (1998). Bibliometric law used for information retrieval. *Scientometrics*, 41(1-2), 83-91.
- Richardson, R. J., & Peres, J. A. (2017). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. Atlas.
- Robb, A., & Newberry, S. (2007). Globalization: governmental accounting and international financial reporting standards. *Socio-Economic Review*, 5(4), 725-754.
- Rocher, S. (2011). L'indépendance proclamée de l'IPSASB est-elle réelle?. *Comptabilité-Contrôle-Audit*, 17(3), 55-83.
- Santos, R. N. M.; & Kobashi, N. Y. (2009). Bibliometria, cientometria, infometria: conceitos e aplicações. *Tendências da Pesquisa brasileira em Ciência da Informação*, 2(1), 155-172.
- Senarath Yapa, P. W., & Ukwatte, S. (2015). The new public financial management (NPFM) and accrual accounting in Sri Lanka. In *The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies* (pp. 7-50). Emerald Group Publishing Limited.
- Tsay, M. Y., & Li, C. N. (2017). Bibliometric analysis of the journal literature on women's studies. *Scientometrics*, 113(2), 705-734.
- Urbizagastegui, Ruben. (2008). *A produtividade dos autores sobre a Lei de Lotka*. *Ci. Inf., Brasília*, v. 37, n. 2, p. 87-102.
- Walter, S. A., & Bach, T. M. (2013). Inserção de pesquisadores entrantes na área de estratégia: análise das relações de autoria e temas estudados no período de 1997-2010. *Revista Eletrônica de Administração*, 19(1), 165-191.