Participação e influência dos respondentes na definição dos elementos contábeis na nova estrutura conceitual para as entidades do setor público

doi: 10.4025/enfoque.v39i1.44658

Alann Inaldo Silva de Sá Bartoluzzio

Mestrando em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco
Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis (PPGCC-UFPE)
alannbartoluzzio@hotmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0046-4513>

Sabrina Vasconcelos Mota Rodrigues

Mestranda em Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Pernambuco
Programa de Pós-Graduação
em Ciências Contábeis (PPGCC-UFPE)
sabrina_svmr@hotmail.com

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-6759-7591>

Márcia Ferreira Neves Tavares

Doutora em Ciências Contábeis
Universidade Federal de Pernambuco
Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis (PPGCC-UFPE)
marcia@ferreiraaudidores.com.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0001-9229-797X>

Maurício Assuero Lima de Freitas

Doutor em Economia
Universidade Federal de Pernambuco
Programa de Pós-Graduação em
Ciências Contábeis (PPGCC-UFPE)
massuero@ig.com.br

Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-0437-3571>

Recebido em: 18.09.2018

Aceito em: 18.12.2018

2ª versão aceita em: 23.12.2018

RESUMO

No setor público, as pesquisas que objetivam compreender quem são os participantes no processo de elaboração das normas, os incentivos a essas participações e a influência que exercem sobre o regulador ainda são incipientes tanto a nível nacional quanto internacional. Neste sentido, este estudo buscou identificar quais as partes interessadas na seção que trata sobre a definição e o reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras na nova Estrutura Conceitual para as entidades do setor público, caracterizando os possíveis incentivos e fatores determinantes da influência na divulgação da norma final. Para tanto, foram analisadas, em cada uma das 40 cartas comentários enviadas, as 13 questões abordadas na Minuta de Exposição n. 2, com contribuições de 19 países distribuídos em cinco continentes. Os resultados apontam um alinhamento entre os constituintes e o regulador, sendo possível observar que do total de comentários enviados aproximadamente 42,4% foram aceitos pelo IPSASB, não sendo possível afirmar que a decisão de aceitar as recomendações seja dependente do grupo de interesse do qual a carta foi enviada. No entanto, observa-se uma associação entre a decisão do regulador em acatar o comentário dos respondentes e o continente de onde foi encaminhado. Ademais, com a utilização de um modelo de regressão *Logit* observou-se que tanto as ponderações concordantes quanto as discordantes influenciaram o processo de elaboração da norma. Outro aspecto relevante é que a representação junto ao IPSASB, as cartas oriundas dos países anglo-saxões e os Estados Unidos são representativas a exercerem influência sobre o normatizador.

Palavras-chave: Estrutura Conceitual. Regulação. IPSASB. *Lobbying*.

Participation and influence of respondents in the definition of accounting elements in the new conceptual framework for public sector entities

ABSTRACT

In public sector, research aimed at understanding who participants are in the process of developing standards, the incentives for these participations and influence they have on the regulator are still incipient both nationally and internationally. In this sense, this study sought to identify the stakeholders in the section that deals the definition and recognition of elements of financial statements in the new

Conceptual Framework for public sector entities, characterizing possible incentives and determinants of influence in the disclosure of standard. For this, were analyzed, in each of 40 letters sent comments, the 13 questions discussed in Exposure Draft n. 2, with contributions from 19 countries across five continents. The results point to an alignment between the constituents and the regulator. It is possible to observe that from the total of comments received, approximately 42.4% were accepted by the IPSASB, and it is not possible to state that the decision to accept the recommendations is dependent on the group of interest the letter was sent. However, there is an association between the regulator's decision to follow the respondents' comments and the continent from which they were sent. In addition, with the use of a Logit regression model, it was observed that both the concordant and the discordant comments influenced the process of elaboration of the norm. Another relevant aspect is that the representation with the IPSASB, the letters from the Anglo-Saxon countries and the United States are representative to have exerted influence on the board.

Keywords: Conceptual Framework. Regulation. IPSASB. Lobbying.

1 INTRODUÇÃO

Assim como ocorre na elaboração das IFRS, no âmbito do IASB, o desenvolvimento das normas para o setor governamental também perpassa por um processo público e participativo, legitimado politicamente por meio das discussões e consultas públicas que possibilitam a atuação de diversos agentes. Nesse sentido, o regulador proporciona a participação de partes interessadas na elaboração das normas por meio das cartas comentários (*comment letters*), consultadas e analisadas antes da publicação dos normativos que delineiam as práticas contábeis dentro do setor público.

Para o desenvolvimento dessas normas foi criado o IPSASB, que através das IPSAS, aplica normas de abrangência global. No processo de elaboração das IPSAS é possível a comunicação com os mais diversos usuários interessados, como os cidadãos, instituições públicas e preparadores das demonstrações contábeis. Esses agentes participam da elaboração da norma por razões diversas, pressionando o normatizador para que os normativos sejam compatíveis aos seus interesses (ROBERTS; KURTENBACH, 1998; RYAN; DUNSTAN; STANLEY, 1999; ALLEN; PETACCHI, 2014; BISOGNO; SANTIS; TOMMASETTI, 2015).

Inicialmente são divulgados os Documentos de Consulta (Consultation Papers- CP) para que o conteúdo das normas seja debatido em detalhes via consulta pública. Posteriormente, são elaborados quesitos para divulgação nas Minutas

de Exposição (Exposure Drafts - ED). Nessa etapa os participantes enviam as cartas comentários expondo suas razões para concordar ou discordar com os tópicos discutidos, além de fornecerem propostas alternativas com o objetivo de exercerem influência durante sua elaboração. Por fim, tem-se a publicação final da norma (IPSASB, 2017).

No âmbito do IASB a discussão que envolve essa temática tem alcançado amplo espaço. As pesquisas desenvolvidas objetivam compreender quem são os participantes na definição das normas, seus incentivos e a influência que exercem sobre o regulador. Já no setor público, as contribuições ainda são incipientes, com poucos estudos buscando compreender quem são os agentes participantes e como atuam durante o processo (ROBERTS; KURTENBACH, 1998; RYAN; DUNSTAN; STANLEY, 1999; JAMES, 2000; ALLEN; PETACCHI, 2014; BISOGNO; SANTIS; TOMMASETTI 2015; KIDWELL et al. 2017).

Atualmente, diversos países ao redor do mundo estão em processo de convergência aos padrões internacionais e tomando como base os normativos elaborados e divulgados pelo IPASB (ADHIKARI; MELLEMLVIK, 2010; CHRISTIAENS et al. 2014; ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNANDEZ, 2016; OLAYINKA et al., 2016). O Brasil, além de estar em processo de convergência, aderiu a “Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público” a partir de 2017 para todos os

entes da federação, incluindo Tribunais de Contas, Defensorias e Ministério Público.

Levando em consideração a percepção de James (2000) de que existe um espaço para a pesquisa sobre regulação no setor público, sendo uma área ainda em desenvolvimento, visualiza-se no processo dessa norma, que ocorreu entre 2008 e 2014, uma oportunidade de contribuir para o desenvolvimento de estudos nessa temática. Nesse sentido, essa pesquisa objetiva evidenciar as partes interessadas na elaboração dos capítulos sobre a definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis da Estrutura Conceitual para as entidades do setor público, bem como identificar os fatores que influenciam o regulador durante o processo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 NORMATIZAÇÃO CONTÁBIL NO SETOR PÚBLICO

A quebra de barreiras ao comércio e o crescimento das transações financeiras internacionais advindas com o desenvolvimento da governança financeira a nível global foi um estímulo à elaboração de uma entidade normativa no setor público (LOFT; HUMPHREY; TURLEY, 2006). Neste sentido, a diversidade nos sistemas de informações financeiras no âmbito governamental criou a necessidade de desenvolver padrões contábeis harmonizados internacionalmente, as normas internacionais de contabilidade do setor público (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

Além disso, as crises financeiras e econômicas destacaram a importância da criação de sistemas informacionais que antecipassem problemas em potencial, favorecendo aspectos relativos ao planejamento e controle, o que contribuiu para a demanda por um padrão internacionalmente reconhecido (CAPERCHIONE et al., 2016).

Portanto, por intermédio do IFAC, houve o desenvolvimento das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), cujo processo ocorreu em duas

etapas principais. A primeira, entre 1996 e 2002, com a importação de normas contábeis e de relatórios financeiros do setor privado para o público com pequenas alterações (CHAN, 2010). Nesse período, os esforços estão centrados em ampliar as discussões sobre o regime de competência no setor público (CARPECHIONE et al., 2016).

No entanto, uma crítica pertinente ao desenvolvimento inicial de padrões para o setor público com base nas *International Financial Reporting Standards* (IFRS) é de que os modelos de operação dos governos e do setor empresarial são distintos, indicando que as necessidades informacionais diferem entre eles. Logo, a aplicação de padrões que ignoram as especificidades e diferenças entre os papéis e ambientes de atuação em que cada um operam acaba resultando em informações não suficientemente relevantes para o setor público (BARTON, 2005).

Além disso, a elaboração de modelos e estruturas conceituais pode variar se a informação está sendo divulgada com base na tomada de decisão ou na responsabilização (*accountability*). Para Ijiri (1983) a adoção de um desses modelos vai afetar a informação apresentada, pois enquanto a estrutura baseada em decisões é centrada no tomador de decisão ou usuários das informações contábeis, nos relatórios baseados em responsabilidade a relação está concentrada entre o principal e o agente.

Portanto, se no setor privado as informações produzidas são geralmente focadas nos acionistas e investidores, no setor público os usuários das informações são outros, como cidadãos, instituições políticas e agências de controle. Essa diferença entre os usuários desses setores indica que possuem necessidades informacionais diferentes e específicas, além do fato de que nas instituições públicas o foco das demonstrações está na *accountability* (MARTÍNEZ-GONZÁLEZ; MARTÍ, 2006).

Apesar das críticas relacionadas ao desenvolvimento de padrões internacionais com

base no setor privado, essas normas trouxeram mudanças importantes, como as discussões sobre a aplicação do regime de competência no setor público, introduzindo benefícios que incluem aumento do controle interno, da transparência e da comparabilidade, além de produzir informações coerentes e completas sobre as receitas e despesas (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013).

A segunda etapa, iniciada em 2003, é uma fase em que o IPSASB tem focado em pautar e discutir questões que são próprias para o setor público, abordando assuntos como tributos e outras transações sem contraprestação, as implicações do orçamento nos relatórios financeiros e os compromissos com a política social (CHAN, 2010).

A emissão desses padrões contábeis no setor público é vista por Oulasvirta (2014) como um processo importante para a geração de informações contábeis de qualidade, pois atendem as necessidades informacionais nas decisões governamentais e viabilizam a responsabilização por parte dos eleitores e contribuintes, além de compreender que as normas internacionais de contabilidade no setor público podem criar demonstrações comparáveis entre os países.

Nesse aspecto, existe uma tendência ao processo de convergência mundial, isso porque grandes organizações internacionais como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) estão pressionando os países a iniciarem o processo de convergência e adesão às normas internacionais com o objetivo de criar dados comparáveis de alta qualidade, facilitando a auditoria, inibindo a corrupção e promovendo a *accountability* (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013; OULASVIRTA, 2014; CAPERCHIONE et al., 2016).

Apesar da adoção das IPSAS não ser obrigatória no âmbito governamental, sendo um processo completamente voluntário, alguns estudos identificaram pontos favoráveis na sua aplicação. Entre os argumentos positivos estão o aumento da transparência, comparabilidade e credibilidade. Além disso, pode suprir graves

deficiências no atual modelo governamental adotado nos países e ser vista como uma solução no intuito de obter uma melhora em relação aos atuais sistemas aplicados (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; BELLANCA; VANDERNOOT, 2013; OULASVIRTA, 2014; CAPERCHIONE et al., 2016).

No entanto, existem argumentos desfavoráveis à sua adoção, relacionados à percepção de que o IPSASB foi negligente ao adaptar as normas IFRS sem considerar questões específicas para o setor público, além da falta de entusiasmo de alguns países para aplicar alterações no atual modelo. Outros pontos negativos apontados ao processo de convergência são as tradições culturais dos países, que necessitam de uma transformação para favorecer essa mudança, e a visão de que as IPSAS e as vantagens referentes à sua adoção ainda são relativamente desconhecidas (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010; OULASVIRTA, 2014; CHRISTIAENS et al., 2014).

2.2 REGULÇÃO E LOBBYING NO SETOR PÚBLICO

Ao desenvolver um estudo sobre a determinação de padrões contábeis, Watts e Zimmerman (1978) buscaram compreender os esforços dirigidos ao processo regulatório, sugerindo que no setor privado diferentes fatores como impostos, custos políticos, procedimentos regulatórios e planos de compensação são algumas razões para o interesse em exercer influência na elaboração de normas contábeis. Desde então, diversos estudos foram desenvolvidos com o intuito de buscar compreender os incentivos ao processo de normatização no setor privado, incluindo os grupos de interesse participantes e a influência que exercem sobre os reguladores.

Contrastando com o setor privado, James (2000) argumenta que a literatura sobre regulação dentro do governo ainda está em desenvolvimento, havendo lacunas disponíveis para se compreender suas formas e o estabelecimento de padrões dentro do setor público. Complementarmente, Allen e Petacchi

(2014) afirmam que existem poucas bases teóricas sobre os fatores que afetam o *lobbying* nas entidades governamentais, com estudos empíricos avançando gradativamente na medida em que as organizações públicas participam do processo de definição das normas.

O recente desenvolvimento de teorias para explicar o *lobbying* no setor público, com poucos estudos que busquem compreender os custos e benefícios dessa atividade, demonstra a necessidade de se aproximar do que já está desenvolvido nas teorias econômicas da regulação. Para James (2000) essa aproximação é mais sensata, pois as teorias econômicas se baseiam nos mesmos pressupostos de individualismo metodológico e de racionalidade instrumental. Nesse aspecto, uma série de questões sobre a regulação pode ser aplicada usando a mesma abordagem geral, considerando que a autoridade pública para estabelecer, monitorar e aplicar padrões não é, em seu fundamento, diferente da regulação dos negócios.

As teorias da regulação econômica surgem com o intuito de explicar o porquê do surgimento da regulação e da intervenção governamental na economia, como o legislador e regulador se posicionam frente às demandas e qual o seu comportamento diante das pressões e incentivos proporcionados pelos regulados ou pelos grupos de interesses (ROBERTS; KURTENBACH, 1998; JAMES, 2000). A regulação econômica refere-se também aos controles legislativos e administrativos do governo sobre vários aspectos da atividade econômica, como controles sobre tarifas de serviços públicos, salário mínimo, subsídios agrícolas e licenças ocupacionais, como permissões estaduais (ROBERTS; KURTENBACH, 1998).

Dentre as teorias que compõe a regulação econômica tem-se a Teoria do Interesse Público, na qual a regulamentação é gerada pelo governo para proteger o interesse público de possíveis danos causados pelas imperfeições e falhas de mercado (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999). No setor público, os mecanismos de coordenação e controle podem favorecer grupos privilegiados em detrimento dos usuários dos

serviços públicos e dos contribuintes, justificando a intervenção estatal para mitigar as ineficiências, imperfeições e falhas governamentais e melhorar o bem-estar público (ROBERTS; KURTENBACH, 1998; JAMES, 2000).

No entanto, a justificativa análoga do interesse público para a regulamentação tem sido fortemente criticada pela existência de falhas no processo de regulação, como a possibilidade de existirem interesses dos organismos regulados na própria regulação; os sistemas regulatórios podem ser dominados pelos interesses dos reguladores; e, por último, custos elevados na operação dos sistemas de regulação (JAMES, 2000).

Essas falhas regulatórias fizeram com que alguns teóricos a rejeitassem, como fez Stigler (1971) ao afirmar que “como regra geral, a regulamentação é adquirida pela indústria e é projetada e operada principalmente para seu benefício”. Esta afirmação aproxima-se da Teoria da Captura, na qual o regulador acaba por ser capturado pelas entidades reguladas, atendendo aos seus interesses e necessidades (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999).

A leitura dada para o setor público da teoria da captura refere-se aos mecanismos de influência no processo eleitoral, no qual a regulamentação passa a ser leiloada por políticos em troca de votos ou itens fungíveis (JAMES, 2000). Corroborando com tal afirmação, Roberts e Kurtenbach (1998) complementam que, em troca de benefícios para legisladores eleitos, como votos, contribuições políticas e até financeiras, a regulamentação é projetada visando o interesse do regulado.

Após a abordagem da teoria econômica da captura, surgiram outras que se aproximam mais das questões relacionadas à pressão dos grupos de interesses nos reguladores (POSNER, 1974; PELTZMAN, 1976). Entre as quais se destaca a de Becker (1983), que traz o entendimento da influência dos grupos de interesse nos reguladores e inclui o público consumidor como um grupo de interesse concorrente (ROBERTS; KURTENBACH, 1998).

A Teoria da Competição entre Grupos de Interesse é apresentada como sendo "grupos ativos que produzem pressão para aumentar sua influência política" (BECKER, 1983). Neste caso, Carmo (2014) expõe que o grupo mais influente conseguirá exercer maior pressão no regulador para que este elabore regulamentações que estejam em consonância com os anseios do grupo de interesse.

No setor público, alguns estudos examinam e classificam os grupos no âmbito da regulação contábil, identificando aqueles que exercem influência nos normatizadores (ROBERTS; KURTENBACH, 1998; RYAN; DUNSTAN; STANLEY, 1999; ALLEN; PETACCHI, 2014; BISOGNO; SANTIS; TOMMASETTI 2015; KIDWELL et al., 2017). No entanto, embora não exista um consenso entre esses estudos sobre a definição de um único grupo, Ryan, Dunstan e Stanley (1999) compreendem que, assim como no setor privado, a definição de padrões contábeis exige realizar escolhas sociais entre os interesses conflitantes dos indivíduos, sendo a participação no processo de elaboração das normas contábeis um meio de exercer pressão pelas partes interessadas.

2.3 ESTUDOS ANTERIORMENTE DESENVOLVIDOS

Em 1988, a *American Institute of Certificate Public Accountants* (AICPA) exigiu que o *Certificate Public Accountant* (CPA) cumprisse um requisito mínimo de 150 horas educacionais por semestre. Para obter informações sobre as motivações para esta mudança na profissão contábil pública, Roberts e Kurtenbach (1998) identificaram dois grupos de interesse nos Estados Unidos através dos estados que adotaram e dos que não adotaram o requisito de educação para CPA: os segmentos públicos e educacionais da profissão contábil e outros grupos de interesse, como empresas públicas estatais e funcionários públicos associados a partidos políticos.

Apesar dos argumentos da AICPA condizerem com a teoria do interesse público ao afirmar que aquela regulamentação é um meio para proteger o público e assegurar um serviço de qualidade,

os autores constataram que os CPAs se organizam e influenciam as autoridades políticas em favor de suas propostas, caracterizando uma evidência da teoria da competição de grupos de interesse na adoção das 150 horas semestrais em educação para o profissional contábil.

Ao estudar a participação de grupos de interesse na elaboração da *Exposure Draft 55*, emitida pelo PSASB em janeiro de 1992, tratando sobre a elaboração de relatórios financeiros de propósito gerais para os governos da Austrália, Ryan, Dunstan e Stanley (1999) identificaram quatro grupos de principais interessados na elaboração da norma, os preparadores governamentais, auditores, usuários e reguladores públicos.

Os autores argumentam que embora o processo de elaboração das normas seja parecido com o setor privado, as diferenças nos arranjos institucionais e no ambiente político podem gerar divergências no envolvimento dos constituintes. Nesse aspecto, os grupos identificados para o setor público possuem incentivos distintos e podem influenciar de forma diferente a normatização (RYAN; DUNSTAN; STANLEY, 1999).

O estudo de Allen e Petacchi (2014), desenvolvido por meio das cartas comentários submetidas ao *Governmental Accounting Standards Board* (GASB), examinou o comportamento dos grupos de interesse – governos estaduais, funcionários públicos, analistas de títulos, agências de *rating*, grupos de pesquisa profissional e cidadãos – no desenvolvimento do GASB n. 67 *Financial Reporting for Pension Plans* e 68 *Accounting and Financial Reporting for Pensions*.

Os resultados empíricos encontrados pelos autores indicam que para o *lobby* do governo existem incentivos baseados em interesses próprios, econômicos e político são minimizar os passivos de pensão, não apresentando incentivos para atender às demandas do interesse público, como proporcionar uma maior transparência no relatório dessas obrigações. Em contraste ao *lobby* do governo, os usuários (funcionários públicos, analistas de crédito e cidadãos) foram mais propensos a apoiar a reforma contábil de pensão (ALLEN; PETACCHI, 2014).

Ao analisar as cartas comentários apresentadas pelos constituintes na *Exposure Draft* n. 49 sobre as *Consolidated Financial Statements* (CFS), Bisogno, Santis e Tommasetti (2015) identificaram e classificaram os respondentes com a finalidade de entender quais as preferências das partes interessadas nas CFS em relação a alguns pontos controversos, como o alinhamento entre a IFRS e IPSAS e a adequação da abordagem utilizada na preparação das CFS.

Como resultados foram encontrados que os critérios (afiliação e área geográfica) não são variáveis discriminatórias e que os respondentes concordam em grande parte com a abordagem descrita na *Exposure Draft* n. 49, mas propõem ajustes, melhorias e esclarecimentos sobre os procedimentos aplicáveis às entidades do setor público, tendo em vista que a abordagem das CFS para o setor privado é diferente, necessitando de adequações para as características específicas daquele setor, devendo o principal escopo das CFS avaliar a *accountability*. Na comparação dos participantes por meio das *comment letters* no processo de elaboração de normas junto ao IPSASB a nível mundial e ao GASB no âmbito norte-americano entre 2010 a 2013, Kidwell et al. (2017) avaliam se os principais usuários das informações financeiras no setor público participam do processo de elaboração das normas orientando os reguladores sobre as suas demandas e necessidades.

Os autores encontraram uma participação ativa entre os usuários e preparadores no processo do GASB, enquanto nas IPSAS o processo é predominado por grupos de preparadores das demonstrações do setor público. Esse resultado instiga questionamentos pelos autores, pois, se os usuários principais identificados nos relatórios financeiros de propósitos gerais não participam de forma significativa no processo de elaboração das normas, não é possível afirmar que esses relatórios estejam atingindo adequadamente os usuários (KIDWELL et al., 2017).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

3.1 ESTRUTURA CONCEITUAL E DEFINIÇÃO DA AMOSTRA

A Estrutura Conceitual para elaboração e divulgação de informações contábeis de propósitos gerais pelas entidades do setor público é um projeto desenvolvido pelo IPSASB entre 2008 e 2014 com o objetivo de formalizar os conceitos a serem aplicados nas IPSAS e demais documentos que fornecem orientação para informações a serem incluídas nos relatórios financeiros de uso geral no setor público.

O IPSASB argumenta que as IPSAS são aplicadas em diversos países e jurisdições com diferentes sistemas políticos, abrangendo uma diversidade de tradições governamentais, sociais e culturais. Nesse aspecto, o comitê buscou abraçar toda essa diversidade na elaboração da norma (IPSASB, 2012).

O projeto foi dividido em duas fases, iniciando com a apresentação de *Consultation Papers* (CPs) para explorar o assunto em detalhes. Em seguida, são desenvolvidos e disponibilizados os *Exposure Drafts* (EDs) com várias questões para consulta pública. Nessa etapa, os comentários são recebidos de constituintes de todo o mundo e analisados pelo IPSASB, estando à disposição do público por meio do *website* do IFAC.

As quatro EDs que envolveram o desenvolvimento da Estrutura Conceitual na Tabela 1. Portanto, o universo desse estudo são todas as cartas comentários enviadas nas minutas de exposição que englobam a elaboração da Estrutura Conceitual, totalizando 167 cartas enviadas nas quatro EDs. No entanto, a amostra utilizada nesse estudo são as 40 encaminhadas na ED 2, aberta a comentários entre novembro de 2012 e abril de 2013 de participantes que responderam o total de treze questões sobre a definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis, resultando em 520 observações. A escolha da ED 2 como objeto de estudo se deu pela sua importância quanto à formulação e preparação das demonstrações contábeis, definindo e conceituando os elementos que as compõem, além da dependência das demais normas e Eds pela definição desses elementos.

Tabela 1. Fases do *Exposure Draft* discutidas na elaboração da Estrutura Conceitual.

Fases	Discussão em Pauta
ED 1	Escopo, objetivos e usuários dos Relatórios Contábeis de Propósitos Gerais das Entidades do Setor Público (RCPGs), incluindo as características qualitativas das informações incluídas nos RCPGs e a entidade relatora;
ED 2	A definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações contábeis;
ED 3	Base de mensuração dos elementos reconhecidos nas demonstrações contábeis;
ED 4	Os conceitos a serem adotados para a apresentação de informações financeiras e não financeiras nos RCPGs.

Fonte: IPASB (2017).

Outro fator relevante diz respeito à objetividade com que as perguntas foram elaboradas, sendo a maior parte dos questionamentos formulados da seguinte forma: “Você concorda? Se não, por quê?”, proporcionando uma melhor identificação e análise do posicionamento dos respondentes quanto às suas opiniões enviadas através das cartas comentários.

3.2 PROCEDIMENTOS PARA ANÁLISE DESCRITIVA E QUANTITATIVA DOS DADOS

As cartas foram inicialmente coletadas no portal do IFAC e classificadas pelo país do destinatário. Em seguida, os comentários foram avaliados individualmente para cada questão, verificando se concorda, discorda ou é indiferente com a definição dos elementos discutidos. Por fim, foi verificado se exerceram influência sobre o regulador na divulgação da Estrutura Conceitual final.

Caso o constituinte tenha concordado com uma das questões e o IPSASB alterou seu posicionamento na norma final, diz-se que não houve sucesso. Em caso de desacordo, o sucesso se formaliza quando o regulador altera seu posicionamento na norma final convergindo com os argumentos do constituinte.

Nas situações em que o remetente discorda do IPSASB, mas este não altera seu posicionamento, também se caracteriza como não sucesso. Por fim, nas situações em que o constituinte não responde determinada questão ou não formaliza um posicionamento claro,

considera-se que não está fornecendo subsídios suficientes para influenciar o regulador, logo, não é caracterizado como sucesso.

Após a análise documental realizou-se uma análise qualitativa e quantitativa dos dados. A análise qualitativa objetiva identificar os países e grupos participantes, verificando algumas características dessa participação e como se deu a adesão e convergência às normas internacionais para o setor público. Na análise descritiva é possível visualizar também onde ocorreu uma maior participação e quais são os possíveis incentivos para o envio de cartas no processo, realizando uma avaliação conjunta com a literatura desenvolvida até o momento.

Na análise quantitativa utilizou-se um modelo *Logit* para verificar as variáveis com maior probabilidade de influência sobre a ED 2. O modelo é utilizado quando a variável dependente é categórica (nominal ou não-métrica), assumindo valores binários. Já as variáveis independentes podem ser quantitativas ou qualitativas, avaliando a probabilidade de ocorrência de um determinado evento com base nas variáveis explicativas (GUJARATI, 2011).

Uma das vantagens do modelo é a necessidade de saber apenas se um evento ocorreu para então utilizar o valor dicotômico na variável dependente. Por exemplo, se o constituinte influenciou ou não o regulador. Caso tenha exercido influência atribui-se 1, caso contrário, 0. Para o desenvolvimento da análise quantitativa utilizou-se o seguinte modelo econométrico:

$$Probabilidade (Sucesso) = \frac{1}{1 + e^{-(\beta_0 + \sum \beta_k Incentivos_k)}} \quad (1)$$

As variáveis explicativas (incentivos) do modelo estão descritas na Tabela 2, representando

características dos constituintes e do país de onde a carta foi enviada. Além da variável

dependente, a variável “*Posição*” é derivada da própria base de dados, avaliada individualmente para cada questão em todas as cartas que formam a amostra.

Tabela 2. Variáveis explicativas utilizadas no modelo.

Variáveis	Definição
Variável Dependente	
Sucesso	Variável binária. Assume 1 se a opinião do lobista foi acolhida pelo IPSASB e 0 caso contrário. As respostas foram comparadas com a Estrutura Conceitual final, publicada em outubro de 2014.
Variáveis Independentes	
Posição	Duas variáveis <i>dummies</i> para indicar aqueles que concordam, discordam e os que possuem um argumento impreciso ou não responderam às perguntas do <i>board</i> na <i>Exposure Draft n. 2</i> .
RepIPSASB	Variável dicotômica. Representa 1 se o respondente é da mesma região geográfica de algum dos membros do comitê do IPSASB no ano da votação da ED 2 e 0 caso contrário.
AngSax	Variável binária. Representa 1 as cartas enviadas por países Anglo-Saxão: EUA, Reino Unido, Canadá, Austrália, Nova Zelândia e África do Sul e 0 para os demais países.
EUA	Variável dicotômica. Apresenta 1 se o país do constituinte for os EUA e 0 para os demais.
Doação	Variável binária. Assume 1 se o respondente advém de algum dos países que fornecem apoio financeiro ao IPSASB através de instituições profissionais ou governo, e 0 caso contrário.
Grupos	Cinco variáveis <i>dummies</i> para representar os seis grupos aos quais pertencem os respondentes: organizações internacionais, organizações governamentais, organizações profissionais, instituições de ensino, empresas de auditoria e cidadãos. O grupo considerado para categoria de referência é o das organizações profissionais.

Fonte: Elaboração própria.

A representatividade dos membros do comitê quanto à região geográfica dos respondentes é considerada pela literatura como uma variável com potencial influência na elaboração da norma, pois os representantes estariam inclinados a apoiar os questionamentos do grupo representado (CARMO, 2014; TAVARES, 2016). Em relação aos países anglo-saxões, Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) predizem que os países pertencentes a esse grupo teriam menos conflitos de ideias com o comitê por estarem mais propensos a implementação da contabilidade sob o regime de competência, favorecendo um maior diálogo entre ambos.

A variável “EUA”, que indica as cartas enviadas dos Estados Unidos, foi utilizada por levar em consideração a tradição história desse país na regulação contábil (TAVARES, 2016). Já em relação à variável “Doação”, o recebimento recursos financeiros pelo regulador pode ser um fator relevante para o sucesso das indagações dos respondentes sobre a norma final (CARMO, 2014; TAVARES, 2016). Desse modo, pode-se esperar que aqueles que contribuem financeiramente ao IPSASB tenham maiores

chances possuírem seus comentários aceitos na elaboração do normativo.

Por fim, a variável indicativa dos “Grupos” de interesse representa os diversos grupos participantes, apontados pela literatura como sendo agentes ativos na definição de padrões no setor público (ALLEN; PETACCHI, 2014; BISOGNO; SANTIS; TOMMASETTI, 2015). Essa variável reflete também a compreensão de Ryan, Dunstan e Stanley (1999) de que a elaboração de uma norma envolve a tomada de decisão sobre os objetivos conflitantes dos indivíduos, sendo compreensível a participação dos grupos para o apoio de seus interesses.

Os membros do IPSASB que vieram da região geográfica do respondente no ano da votação da Estrutura Conceitual foram identificados no “*Approved Meeting Minutes*” de setembro de 2014, disponibilizado pelo IFAC. Já o país de onde a carta foi enviada e as informações sobre a participação de cada continente foi observado no *website* do IFAC, que já categoriza as cartas por instituição e país remetente.

Sobre o recebimento das doações, o IFAC

declara em sua página que o IPSASB recebe apoio financeiro de algumas instituições profissionais e governos, como o *Accounting Standards Board* da África do Sul e os governos do Canadá, Nova Zelândia e Suíça. Por fim, para a classificação dos constituintes entre os grupos de interesses, foram acessadas todas as páginas virtuais individualmente na busca de informações que permitissem sua categorização.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 ANÁLISE DESCRITIVA DOS DADOS

Nesta seção será realizada uma análise descritiva com o objetivo de identificar os principais países e continentes que contribuíram para a ED 2, demonstrando também os principais grupos que participaram dessa fase com o envio das cartas comentários e os possíveis incentivos às participações. Inicialmente, é possível observar que 19 países participaram da discussão sobre a definição dos elementos patrimoniais e o reconhecimento nas demonstrações financeiras. Entre os países participantes destacam-se o Reino Unido,

Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia, Bélgica, Canadá e França com três ou mais cartas enviadas ao regulador durante o processo (ver Tabela 3). A participação desses países converge com os achados de Kidwell et al. (2017), que identificaram, com exceção da Nova Zelândia, uma intensa atuação destes na elaboração de normas junto ao IPSASB entre 2010 e 2013.

Em relação ao nível de participação os mesmos autores argumentam que o comitê possui um alcance consistente no volume de respostas, com envio médio de 30 cartas por minuta de exposição. Na ED em análise foram enviadas 40 cartas, número de participação acima da média em relação ao identificado por Kidwell et al. (2017). No entanto, uma quantidade maior de colaborações era esperada por se tratar de um tema relevante na estrutura conceitual, onde são definidos e conceituados os elementos que compõem as demonstrações contábeis, sendo essas as definições a serem aplicadas nas IPSAS e nos demais documentos sobre os relatórios financeiros de uso geral no setor público.

Tabela 3. Participação no *Exposure Draft* n. 2 por país.

Países	Cartas	Percentual	Países	Cartas	Percentual
África do Sul	1	2,50%	Japão	1	2,50%
Alemanha	1	2,50%	Malásia	1	2,50%
Austrália	5	12,50%	Nigéria	1	2,50%
Bélgica	3	7,50%	Nova Zelândia	3	7,50%
Brasil	1	2,50%	Quênia	1	2,50%
Canadá	3	7,50%	Reino Unido	6	15,00%
Emirados Árabes	1	2,50%	Suécia	1	2,50%
Estados Unidos	5	12,50%	Suíça	1	2,50%
França	3	7,50%	Zâmbia	1	2,50%
Jamaica	1	2,50%	Total de cartas	40	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

Além disso, ressalta-se que com exceção da França, os países com maior envio de cartas são familiarizados com a língua inglesa. Esse nível de participação era esperado em virtude dos documentos emitidos pelo IPSASB serem elaborados e apresentados em inglês, não havendo dificuldades básicas relacionadas à compreensão e escrita decorrentes da língua por esses países.

O Brasil participou com apenas uma carta, enviada por uma cidadã brasileira que se

identificou como contadora e a encaminhou sem nenhuma filiação institucional. Um fato curioso é que Kidwell et al. (2017) identificaram a mesma brasileira como uma participante ativa tanto no processo de elaboração de normas junto ao IPSASB quanto no GASB, nas discussões no âmbito norte-americano, não sendo essa a sua primeira participação na elaboração de normas internacionais no setor público.

Ademais, entre os países participantes, é possível observar a contribuição de economias

emergentes no processo de discussão, o que é um ponto positivo considerando a posição de alguns autores afirmando que as IPSAS são destinadas principalmente para adoção em países em desenvolvimento, o que torna relevante compreender as percepções e contribuições advindas dessas regiões (OULASVIRTA, 2014; CHRISTIAENS et al., 2014; KIDWELL et al., 2017).

Na Tabela 4 é possível visualizar os países conglomerados por continente, assim como a quantidade de cartas somadas para cada

região. Os continentes com mais países participantes são a Europa, América e África, nesse sentido, algumas observações podem ser realizadas. Era esperado que a Europa e os Estados Unidos, de forma mais específica, participassem ativamente desse processo tendo em vista que países com regras contábeis empresariais conhecidas e aceitas se esforçarão para que seu setor governamental também adote normativos similares, enquanto os demais países adotam mais facilmente padrões internacionalmente aceitos (CHRISTIAENS et al., 2014).

Tabela 4. Participação no *Exposure Draft* n. 2 por continente.

Continente	Quant. Países	Percentual	Quant. Cartas	Percentual
África	4	21,05%	4	10,00%
América	4	21,05%	10	25,00%
Ásia	3	15,80%	3	7,50%
Europa	6	31,60%	15	37,50%
Oceania	2	10,50%	8	20,00%
Total	19	100,00%	40	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

No caso dos países da América Central, Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016) afirmam que os altos níveis de endividamento e déficits do orçamento decorrentes da crise de 1980 levaram os governos a adotarem um processo de ajuste estrutural com o objetivo de controlar a despesa pública e se reinserirem na economia mundial. Outro fator relevante é a participação desses países como membros do Sistema de Integração Centro-Americano (Sica), que tem por objetivo alcançar uma união econômica e sendo altamente desejável a adoção das IPSAS (ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNANDEZ, 2016).

Assim como ocorre nos países da América Central, Caba-Pérez e López-Hernández (2009) relatam que nos países que compõe o Mercado Comum do Sul (Mercosul) há uma crescente interdependência e globalização, evidenciando um notável grau de integração regional e econômica. Portanto, a aplicação das IPSAS poderia facilitar a comparabilidade e padronização das informações financeiras entre os países.

Apesar da importância das IPSAS e das melhorias que poderiam proporcionar a essas integrações regionais e econômicas, não se

constata uma presença marcante desses países na ED 2. Nesse aspecto, os estudos revelam que os países pertencentes à América Central e ao Mercosul ainda enfrentam dificuldades na adesão às normas internacionais (CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, 2009; ARAYA-LEANDRO; CABA-PÉREZ; LÓPEZ-HERNANDEZ, 2016). Essa pode ser uma das motivações para a falta de participação desses países no envio de cartas comentários.

Ademais, na avaliação dos continentes é possível observar que muito embora a quantidade de países do território africano que enviaram comentários seja a mesma do continente americano, o número de cartas enviadas da África é inferior em relação às advindas da América (ver Tabela 4). Ainda assim, é relevante ressaltar a importância da participação desse continente ao considerarmos as questões culturais e históricas que envolvem o desenvolvimento de normas contábeis nessa região. Os países africanos, na percepção de Christiaens et al. (2014), são marcados por tradições contábeis fracas em virtude das fortes influências advindas do processo de colonização, onde a contabilidade se desenvolve em um sistema burocrático, centralizado e marcado por altos níveis de corrupção.

Na Nigéria, por exemplo, a adoção das IPSAS foi iniciada em 2010, antecedendo um período de corrupção, pobreza e alto nível de opacidade na condução das atividades governamentais. Nesse sentido, a adoção das normas internacionais foi vista como uma melhoria na qualidade dos relatórios financeiros e aumentou a confiança nas informações produzidas pelo setor público (OLAYINKA et al., 2016). Essa participação pode indicar que esses países visualizam pontos positivos nas normas estabelecidas internacionalmente para o setor público e por isso estejam interessados em participar da sua elaboração.

Entre os países asiáticos Christiaens et al. (2014) afirmam que as jurisdições estão se esforçando para a adoção das IPSAS. Além disso, Adhikari e Mellemvik (2010) evidenciam que existe uma pressão em conduzir os países da Ásia em direção a convergência pelas instituições financeiras internacionais. Portanto, um dos fatores que explicam a participação de países asiáticos é a dependência de recursos advindos de instituições financeiras internacionais, o que pode incentivar o desenvolvimento de uma relação entre os países dessa região e o IPSASB.

Por fim, a Tabela 5 apresenta a participação dos destinatários por grupo de interesse. Os grupos foram separados com base no proposto por Bisogno, Santis e Tommasetti (2015), que identificou seis possíveis grupos interessados na elaboração de normas no setor público, sendo eles: organizações internacionais, organizações governamentais, organizações profissionais, municípios, acadêmicos e empresas de auditoria ou consultoria.

Para a classificação dos grupos no presente estudo adicionou-se os cidadãos como um dos grupos de interesse, pois são identificados como parte interessada nas informações disponibilizadas pelo setor público (KIDWELL et al., 2017). Além disso, a própria Estrutura Conceitual define aqueles que utilizam os serviços públicos como usuários primários dos relatórios contábeis, justificando sua inclusão (IPSASB, 2014). Foi considerado também que os municípios são partes integrantes das organizações governamentais.

Os grupos e a quantidade de participantes estão disponíveis na Tabela 5.

Tabela 5. Participação por grupos de interesse no *Exposure Draft* n. 2.

Grupos	Quantidade	Percentual
Organizações Profissionais	23	57,50%
Organizações Governamentais	10	25,00%
Organizações Internacionais	2	5,00%
Empresas de Auditoria	2	5,00%
Cidadãos	2	5,00%
Instituições de Ensino	1	2,50%
Total	40	100,00%

Fonte: Elaboração própria.

O grupo com maior participação é o das Organizações Profissionais (57,50%), responsável pelas discussões acerca da elaboração e aplicação de normas contábeis a nível nacional. Entre as organizações profissionais participantes estão a *Association of Government Accountants* (EUA), *Association of Chartered Certified Accountants* (Reino Unido), *Federation of European Accountants* (Bélgica), *The Japanese Institute of Certified Public Accountants* (Japão) e *Malaysian Institute of Accountants* (Malásia).

Esse grupo representa tanto as organizações

nacionais de estabelecimento e aplicação de normas, que enviam suas cartas em nome dos preparadores das demonstrações contábeis, quanto os preparadores individuais, como os funcionários públicos. Esse resultado é pertinente com os achados de Kidwell et al. (2017), que identificaram extensa participação de preparadores no processo de elaboração de normas junto ao IPSASB.

Outro grupo com expressiva participação é o das Organizações Governamentais (25,00%), representando governos do Canadá, Reino Unido, França, Suécia, Nova Zelândia, Emirados

Árabes e África do Sul. Um dos argumentos observados na leitura das cartas comentários, sendo uma possível justificativa à participação desse grupo, é o anseio pela diminuição de divergências entre o que está sendo discutido no âmbito internacional e o que é praticado nos governos locais.

Em relação às Organizações Internacionais houve a participação do Fundo Monetário Internacional (FMI) e da Comissão Europeia. A participação dessas organizações era esperada em virtude do apoio dedicado aos países no processo de convergência às normas internacionais com o objetivo de gerar dados comparáveis de alta qualidade a nível global (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013; CAPERCHIONE et al., 2016).

Duas grandes empresas de auditoria integrantes das conhecidas *Big Four*, a KPMG e a Ernst & Young, enviaram seus comentários na ED em análise. Um dos argumentos favoráveis à participação das *Big Four* na elaboração de normativos no setor público é a tentativa de aproximar as discussões às normas desenvolvidas no âmbito do IAS/IFRS, pois essa equiparação criaria a oportunidade de alcançar um novo segmento de mercado e aumentaria o volume de negócios (OULASVIRTA, 2014).

A participação dos cidadãos é baixa, com apenas duas cartas enviadas, uma da Austrália e outra do Brasil. Essa baixa participação retoma as discussões iniciadas por Kidwell et al. (2017), que questionam se as normas estão impactando adequadamente os usuários em virtude da baixa participação desse grupo no processo de elaboração. Tendo em vista que os cidadãos

fazem parte dos usuários primários na nova Estrutura Conceitual, esperava-se uma maior participação na discussão em epígrafe.

Apenas uma instituição de ensino participou com o envio de uma carta, a *Victoria University of Wellington* (Nova Zelândia). Além de uma maior participação das instituições de ensino, era esperada também a contribuição de instituições midiáticas e relacionadas ao mercado financeiro. Isso porque a mídia poderia estar interessada em razão da sua propensão em responsabilizar os governos por escândalos e crises, e pela importância dos títulos do públicos nos mercados financeiros globais (KIDWELL et al., 2017).

4.2 ANÁLISE QUANTITATIVA DOS DADOS

Nesta seção será realizada a análise quantitativa dos dados com a utilização do teste de Qui-Quadrado de Pearson para avaliar o alinhamento entre o regulador e as cartas enviadas pelos respondentes. Em seguida, será utilizado o modelo *Logit* para verificar as variáveis com maior probabilidade de influência sobre o regulador.

Inicialmente, verificou-se se o fato do IPSASB acatar ou não as preferências dos constituintes dependa da categoria de onde a carta foi enviada. Para isso, os comentários foram classificados pelos grupos de interesses e as respostas segregadas em aceitos e não aceitos pelo normatizador (ver Tabela 6). A critério de análise, os comentários ausentes e imparciais foram desconsiderados em virtude da inviabilidade de avaliar se as ponderações estavam sendo aceitas ou não pelo comitê.

Tabela 6. Alinhamento entre regulador e respondente por grupo de interesse.

Grupos	Comentários					
	Aceitos	Percentual	Não Aceitos	Percentual	Total	Total
Instituições Profissionais	97	43,30%	127	56,70%	224	60,50%
Organizações Governamentais	42	40,00%	63	60,00%	105	28,40%
Empresas de Auditoria	10	50,00%	10	50,00%	20	05,40%
Organizações Internacionais	2	50,00%	2	50,00%	4	01,10%
Instituições de Ensino	2	50,00%	2	50,00%	4	01,10%
Cidadãos	4	30,77%	9	69,23%	13	03,50%
Total	157	42,40%	213	57,60%	370	100,00%

$\chi^2 = 1,704$ - p -valor = 0,888 - Observações = 370

Fonte: Dados da Pesquisa.

O grupo com mais cartas enviadas é o das Instituições Profissionais (60,50%), seguido das Organizações Governamentais (28,40%). Acerca das instituições profissionais, Ryan, Dunstan e Stanley (1999) argumentam ser o grupo com melhor posição para apontar eventuais impedimentos práticos para o desenvolvimento bem sucedido da norma. Já entre organizações governamentais o nível de participação era esperado em virtude da crescente adoção e convergência aos padrões internacionais. Nos demais grupos, o grau de atuação por meio dos comentários é inferior a 10%.

Os dados demonstram também que pouco mais da metade dos constituintes não tiveram seus comentários aceitos pelo regulador. Entre os comentários aceitos destacam-se os das Organizações Internacionais, Instituições de Ensino e Empresas de Auditoria com 50% dos comentários acatados. Nos demais grupos a média de aceitação é de 30% (vide Tabela 6).

O nível de aprovação dos comentários por grupo de interesse demonstra que o regulador está considerando as observações de todos os

stakeholders participantes em níveis similares. No entanto, ressalta-se que pelo resultado do teste de Qui-Quadrado de Pearson (χ^2), não é possível afirmar que a decisão do IPSASB em aceitar ou não os comentários dos respondentes seja dependente do grupo no qual o constituinte esteja classificado.

Já em relação ao alinhamento do regulador com as cartas categorizadas por continente, o mesmo teste demonstra a existência de uma associação entre a decisão do normatizador em aceitar ou não os comentários e a região (continente) de onde carta foi enviada (ver Tabela 7) ao nível de 5%.

De acordo com a Tabela 7, os continentes com mais comentários aceitos em relação ao total de respostas enviadas são a Ásia (71%), Europa (59,20%) e África (46,50%). O nível de aceitação de cartas advindas da Ásia e África demonstra um empenho do comitê em observar as diversidades e tradições governamentais, sociais e culturais dos países que formam essas regiões, satisfazendo o objetivo da própria instituição em observar a pluralidade dos países participantes.

Tabela 7. Alinhamento entre regulador e respondente por continente.

Continentes	Comentários				
	Aceitos	Percentual	Não Aceitos	Percentual	Total
Europa	84	59,20%	58	40,80%	142
América	31	35,60%	56	64,40%	87
Oceania	31	46,30%	36	53,70%	67
África	20	46,50%	23	53,50%	43
Ásia	22	71,00%	9	29,00%	31
Total	157	42,40%	213	57,60%	370

$\chi^2 = 9,726 - p\text{-valor} = 0,0453^{**} - \text{Observações} = 370$

Fonte: Dados da Pesquisa.

Entre os demais, o continente americano obteve o menor nível de aceitação (36,50%), esse resultado é curioso em virtude da quantidade de cartas enviadas especialmente pelos Estados Unidos e Canadá e por serem países com sistemas de contabilidade bem desenvolvidos (ver Tabela 3).

Para o desenvolvimento econométrico verificou-se inicialmente se existem evidências de multicolinearidade entre as variáveis por meio do Teste de Fator de Inflação da Variância (FIV). Complementando a validação dos dados examinou-se também a capacidade do modelo

em discriminar as categorias da variável dependente por meio da curva ROC (*Receiver Operating Characteristics*), com valor de 0,7266. Valores acima de 0,7 indicam, na percepção de Margotto (2010), um resultado satisfatório, demonstrando que modelo possui capacidade de realizar discriminação dentro de um intervalo suficiente.

Por fim, utilizou-se a análise da variância para testar a hipótese nula de que todos os coeficientes angulares são simultaneamente iguais a zero. Em vista disso, no modelo em estudo, é possível visualizar que existe pelo

menos uma variável explicativa com coeficiente significativa a 1%, rejeitando-se a hipótese de nulidade de todos os parâmetros (ver Tabela 8).

Tabela 8. Estimação do modelo *Logit*.

Variáveis	Coefficiente	z	P-Valor	Razão de Chance
<i>Concordância</i>	3,84508	3,69	0,000 ***	1,553
<i>Discordância</i>	4,09149	3,89	0,000 ***	1,754
<i>Rep/IPSASB</i>	- 0,92944	- 2,63	0,009 ***	0,814
<i>AngSax</i>	1,16047	3,68	0,000 ***	1,263
<i>EUA</i>	- 1,42678	- 3,12	0,002 ***	0,270
<i>Doação</i>	0,16979	0,56	0,578	1,280
<i>Org. Internacional</i>	- 0,15241	- 0,16	0,875	0,170
<i>Org. Governamental</i>	- 0,45735	- 1,55	0,121	1,155
<i>Inst. Ensino</i>	- 0,39475	- 0,39	0,694	0,393
<i>Empresas de Auditoria</i>	- 0,20174	- 0,41	0,683	1,536
<i>Cidadão</i>	- 0,02696	- 0,04	0,967	0,385
<i>Constante</i>	- 3,98044	- 3,76	0,000 ***	-
PSEUDO R2				14,72%
COUNT R2				67,30%
CURVA ROC				0,7266
Razão Verossimilhança			X ² 84,40 p-valor 0,0000 ***	
Nº de Observações				440
Significância				1% ***

Fonte: Dados da pesquisa.

Na estimação do modelo *Logit* observa-se que dentre as variáveis estudadas, aquelas que representam os que *Concordam* ou *Discordam* com as posições do regulador, as cartas enviadas por constituintes que possuem representantes (*Rep/IPSASB*) junto ao IPSASB, os países anglo-saxões (*AngSax*) e a variável que representa os Estados Unidos (*EUA*) são estatisticamente significativas representando influência no processo de elaboração da fase da norma em estudo (ver Tabela 8).

Em relação à posição dos constituintes, é possível visualizar que o aumento em uma unidade na variável dos comentários discordantes aumenta em 1,754 vezes (acréscimo de 75,4%) a chance de ser aceito em relação aos comentários imprecisos. Entre as contribuições dos concordantes, mantendo as demais variáveis constantes, o aumento de uma unidade na variável dos comentários favoráveis a posição do regulador aumenta em 1,553 (acréscimo de 55,3%) a chance de serem acatados.

Ao avaliar o coeficiente negativo e a razão de chance da variável que corresponde à representatividade, é possível identificar que os países que possuem membros no comitê do IPSASB na votação da ED 2 apresentam 0,814

chance de influência sobre o regulador. Portanto, o aumento de uma unidade nessa variável implica em uma redução de 18,6% na chance de ser aceito. Esse resultado demonstra que o fato do respondente ter um representante do mesmo país não significa que seus comentários serão aceitos ou alcançarão algum prestígio junto ao regulador.

Em relação aos países que formam o grupo anglo-saxônico, além de uma influência estatisticamente significativa, observa-se que possuem 1,263 razão de chance de influenciar o normatizador. Esse achado pode ser explicado pela visão de Christiaens, Reyniers e Rollé (2010) de que os países anglo-saxões oferecem um quadro acessível para a implementação da contabilidade sob o regime de competência, resultando em menos conflitos em relação às ideias preconizadas pelo IPSASB e favorecendo a aceitação de comentários e sugestões.

Um achado curioso é o coeficiente negativo da variável que representa os Estados Unidos e a baixa razão de chances (0,270) de influência. Ou seja, o aumento de uma unidade na variável que representa os comentários enviados pelos EUA reduz em aproximadamente 73% a chance de influência sobre o regulador. Colaborando a essa baixa razão de chance, é possível observar

também que de todos os comentários enviados pelos constituintes do país, apenas cerca de 14% foram aceitos. Esse resultado demonstra que o fato do país ter regras contábeis conhecidas e aceitas não provocou um efeito positivo no processo de elaboração da seção da norma em estudo.

Outro ponto é que embora o IFAC receba doações de alguns países, esse fato não representa uma influência estatisticamente significativa. Contudo, nota-se o coeficiente positivo e a razão de chance identificada (vide Tabela 8), pois, mantendo as demais variáveis constantes, os países que fazem doações ao normatizador possuem 1,280 vezes mais de chances de influência, o que representa um aumento de 28%.

Entre os grupos de interesse não é possível afirmar que o fato do constituinte fazer parte de um dos grupos exerça influência significativa na elaboração dessa etapa da norma. No entanto, destaca-se a baixa razão de chances dos cidadãos (0,385), das instituições de ensino (0,393) e das organizações internacionais (0,170). Entre os comentários enviados pelos cidadãos o aumento de uma unidade nessa variável representa uma redução de 61,5% na chance de ser acolhida pelo regulador, o que retoma a discussão iniciada por Kidwell et al. (2017) que questiona, além da participação, o real atendimento das demandas desses usuários.

A maior razão de chance entre os grupos de interesse é o das empresas de auditoria e das instituições governamentais, com 1,536 e 1,155 a mais de chance de influência respectivamente. O fato das contribuições advindas de empresas de auditoria apresentar 53,6% a mais de chance de influência pode estar relacionado aos argumentos favoráveis à aproximação das discussões no âmbito do IAS/IFRS, além da capacidade técnica de argumentação decorrente da experiência nas práticas contábeis.

Por fim, os achados não confirmam uma influência significativa das entidades governamentais, muito embora detenham 1,155 a mais de razão de chance. As diferenças das

práticas contábeis entre as instituições públicas e a estreita relação com as questões culturais dos países podem ser alguns dos argumentos aplicáveis nesse sentido, pois o processo de convergência em muitas regiões ainda não é efetivo, podendo resultar em comentários que não estejam alinhados aos objetivos e perspectivas do IPSASB.

5 CONCLUSÃO

O trabalho buscou evidenciar as partes interessadas na seção que trata sobre a definição e reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras na Estrutura Conceitual para as entidades do setor público, caracterizando possíveis incentivos às participações e fatores que exerceram influência nas alterações que antecedem a divulgação da norma final.

A etapa em estudo contou com a participação de 19 países, localizados em sua maioria na Europa, África e América. Já as cartas abrangem regiões que são comuns em contribuir com o desenvolvimento de normativos contábeis, como os Estados Unidos, Canadá, Alemanha, França e Reino Unido, e outras nações onde as participações tem se fortalecido, como a África do Sul, Jamaica, Malásia, Nigéria, Quênia e Zâmbia. Essas participações indicam que o processo de elaboração da Estrutura Conceitual abraçou a diversidade de tradições governamentais, sociais e culturais, como objetiva o IPSASB.

Entre os grupos interessados na elaboração de normativos no setor público destacaram-se as Organizações Profissionais, responsáveis pelas discussões acerca da elaboração e aplicação das normas a nível local, e as Organizações Governamentais, que tendem a contribuir com o propósito de diminuir as divergências entre as discussões do regulador e o que está sendo praticado nacionalmente. Ademais, observou-se também a participação de Organizações Internacionais, Instituições de Ensino, Empresas de Auditoria e Cidadãos.

Com base na análise realizada das cartas e as alterações entre a minuta de exposição e a

norma final, não é possível afirmar que as decisões de aceitar ou não as recomendações dos participantes sejam dependentes do grupo de interesse remetente. No entanto, percebeu-se uma associação entre a decisão do regulador em aceitar os comentários e o continente de onde a carta foi encaminhada, destacando-se as oriundas da Europa, Ásia e África.

Entre os fatores com maior probabilidade de influência constatou-se que tanto os comentários concordantes quanto os discordantes foram aceitos pelo regulador e auxiliaram na construção da respectiva seção. Já a relação observada para a representatividade junto ao IPSASB indica que as cartas oriundas da região geográfica dos respondentes com membros no comitê não possuem suas ponderações privilegiadas no processo de construção da norma.

Entre os países anglo-saxões a influência positiva era esperada, pois os países pertencentes a esse grupo estão mais propensos a implementarem a contabilidade sobre o regime de competência, o que favorece um maior diálogo e reduzem conflitos potenciais com o regulador. Já os Estados Unidos, apesar de ser indicado pela literatura como um país com tradição histórica na regulação contábil, possuem baixa probabilidade de lograrem sucesso, indicando que o fato do país possuir regras contábeis conhecidas e aceitas não provocou um efeito positivo no tópico em discussão.

REFERÊNCIAS

ADHIKARI, Pawan; MELLEMMVIK, Frode. The adoption of IPSAS in South Asia: a comparative study of seven countries. **Research in Accounting in Emerging Economies**. Publicado Online: 08, Março, 2015, p. 169-199, 2010.

ALLEN, Abigail M.; PETACCHI, Reining. Lobbying behavior of governmental entities: evidence from public pension accounting rules. **Havard Business School Accounting & Management Unit Working Paper**, n. 15-043, 2014.

ARAYA-LEANDRO, Carlos; CABA-PÉREZ, María Del Carmen; LÓPEZ-HERNANDEZ, Antonio M. The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. **Revista de Administração Pública**, v. 50, n. 2, p. 265-283, 2016.

BARTON, Allan. Professional accounting standards and the public sector - a mismatch. **Abacus**, v. 41, n. 2, p. 138-158, 2005.

BECKER, Gary S. A theory of competition among pressure groups for political influence. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 98, n. 3, p. 371-400, 1983.

BELLANCA, Sabrina; VANDERNOOT, Julien. Analysis of Belgian public accounting and its compliance with International PublicSector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 9, p. 122-133, 2013.

BISOGNO, Marcos; SANTIS, Serena; TOMMASETTI, Aurelio. Public-sector consolidated financial statements: an analysis of the comment letters on IPSASB's exposure draft no. 49. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 311-324, 2015.

CABA-PÉREZ, Carmen; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, Antonio Manuel. Governmental financial transparency in MERCOSUR member countries. **International Review of Administrative Sciences**, v. 75, n. 1, p. 169-181, 2009.

CAPERCHIONE, Eugenio; ROSSI, Francesca Manes; COHEN, Sandra; BRUSCA, Isabel. Harmonization public section accounting in Europe: thinking out of the box. **Public Money & Management**, v. 36, n. 3, p. 189-196, 2016.

CARMO, Carlos Henrique Silva. Lobbying na regulação contábil internacional: uma análise do processo de elaboração da norma sobre reconhecimento de receitas. 198f. **Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)** - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

CHAN, James L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento.

Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 4, n. 1, p. 1-17, 2010.

CHRISTIAENS, Johan; REYNIERS, Brecht; ROLLÉ, Caroline. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.

CHRISTIAENS, Johan; VANHEE, Christophe; MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; CAUWENBERGE, Philippe. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 1-20, 2014.

GUJARATI, Damodar N.; PORTER, Dawn C. **Econometria Básica** (5a ed). São Paulo: AMGH Editora, 2011.

HENDRIKSEN, Eldon S., & VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IPSASB. **Conceptual Framework - Exposure Draft 2 (2012)**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/system/files/publications/files/Conceptual%20Framework%20Exposure%20Draft%202%20FINAL%20November%208%2C%202012.pdf>>. Acesso em 27, Junho, 2017.

IPSASB. **Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities (2014)**. Disponível em: <<http://www.ifac.org/publications-resources/conceptual-framework-general-purpose-financial-reporting-public-sector-enti-8>>. Acesso em 27 jun 2017.

IPSASB. **About IPSAS (2017)**. Disponível em <<https://www.ipsasb.org/about-ipsasb>>. Acesso em 18 jul. 2017.

IJIRI, Yuji. On the accountability-based conceptual framework of accounting. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 2, n. 2, p. 75-81, 1983.

JAMES, Oliver. (2000). Regulation inside

government: public interest justifications and regulatory failures. **Public Administration**, v. 78, n. 2, p. 327-343, 2000.

KIDWELL, Linda Achey; DAVIE, F. L.; LOWENSOHN, Suzanne; BURLINGTON, V. T. GPFS user participation in the process of setting public sector standards: an international comparison. **Cigar Network - Comparative International Governmental Accounting Research Network**, 2017.

LOFT, Anne; HUMPHREY, Christopher; TURLEY, Stuart. In pursuit of global regulation: changing governance and accountability structures at the International Federation of Accountants (IFAC). **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 19, n. 3, p. 428-451, 2006.

MARGOTTO, Paulo R. (2010). **Curva ROC: como fazer e interpretar no SPSS**. Disponível em: <http://www.paulomargotto.com.br/documentos/Curva_ROC_SPSS.pdf>, 2010. Acesso em 12 ago 2017.

MARTÍNEZ-GONZÁLEZ, Alberto; MARTÍ, Jordi. Accountability and rendering of accounts: new approaches for the public sector. **International Advances in Economic Research**, v. 12, n. 1, p. 67-80, 2006.

OLAYINKA, Erin; OKOYE, L. Uchenna; NWANNEKA J. Modebe; OLAOYE, Ogundele. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adoption and quality of financial reporting in the Nigerian public sector. **ESUT Journal of Accountancy**, v. 7, n. 2, p. 1-9, 2016.

OULASVIRTA, Lasse. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC: a critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014.

ROBERTS, Robin W.; KURTENBACH, James M. State regulation and professional accounting educational reforms: an empirical test of regulatory capture theory. **Journal of Accounting and Public Policy**, v. 17, n. 3, p. 209-226, 1998.

RYAN, Chrisine; DUNSTAN, Keitha; STANLEY, Trevor. Constituent participation in the Australian public sector accounting standard-setting process: the case of ED 55. **Financial Accountability & Management**, v. 15, n. 2, p. 173-200, 1999.

STIGLER, George J. The theory of economic regulation. **The Bell Journal of Economics and Management Science**, p. 3-21, 1971.

TAVARES, Márcia Ferreira Neves. **Fatores determinantes do sucesso de lobbying na norma de receitas: análise das etapas mais prováveis de influência sobre os boards**. 275f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - UNB, UFPB, UFRN, Paraíba, 2016.

WATTS, Ross L.; ZIMMERMAN, Jerold L. Towards a positive theory of the determination of accounting standards. **Accounting Review**, v. 1, n. 1, p. 112-134, 1978.

Endereço dos Autores:

Condomínio Costa do Sol
Rua Aracatu, 401
Bl. 6, Ap. 204
Piedade
Jaboatão dos Guararapes - PE – Brasil
54410-470