



**Editor Responsável:** Rodrigo de Souza Gonçalves  
Andrea de Oliveira Gonçalves  
**Editor Associado:** Ricardo Rocha de Azevedo  
**Processo de Avaliação:** Double Blind Review pelo SEER/OJS

## Aprendendo com as Experiências Internacionais: Normas Contábeis Diferenciadas para Entidades do Setor Público

### RESUMO

**Objetivo:** Descrever as principais características das experiências de países que realizaram a diferenciação das normas contábeis para entidades do setor público.

**Método:** Pesquisa documental das experiências internacionais de diferenciação de normas contábeis para entidades do setor público.

**Originalidade/Relevância:** Não há muitos estudos abordando a diferenciação de normas contábeis no setor público e a adoção integral das IPSAS é frequentemente apontada como um processo dispendioso para as entidades. Portanto, entende-se que ao trazer essa discussão para o âmbito acadêmico e normatizador há a possibilidade de redução dos custos da reforma no setor público, com a adoção de normas de maneira mais uniforme, especialmente nas entidades de pequeno porte, contribuindo para a efetiva harmonização das normas internacionais de contabilidade pública.

**Resultados:** O desenvolvimento de normas contábeis diferenciadas no setor público é um tema que carece de aprofundamento, pois é necessário que as normas assegurem exigências proporcionais à capacidade administrativa e risco das entidades. Essa diferenciação pode ser operacionalizada de diferentes maneiras e ser realizada em itens de mensuração, reconhecimento e divulgação.

**Contribuições Teóricas/Metodológicas:** Identificação de países que já adotam normas diferenciadas no setor público, dos tratamentos diferenciados previstos, de critérios utilizados para fins de aplicabilidade dessas normas e de possíveis formas de operacionalização do reporte diferenciado.

**Contribuições Sociais/para a Gestão:** Espera-se contribuir para as discussões relacionadas ao processo de adoção das IPSAS, tendo em vista que o reporte diferenciado (IPSAS *Lite*) foi incluído como um dos projetos prioritários pelo IPSASB em 2022.

**Palavras-chave:** IPSAS. Padrões Contábeis. Entidades de Pequeno Porte. Setor Público. Simplificação.

Raquel Luz de Lima

Universidade de Brasília, DF, Brasil  
raquelluz22@gmail.com

Diana Vaz de Lima

Universidade de Brasília, DF, Brasil  
diana\_lima@unb.br

Patrícia Siqueira Varela

Universidade de São Paulo, SP, Brasil  
psvarela@usp.br

Claudia Ferreira da Cruz

Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, Brasil  
claudiacruz@facc.ufrj.br

Recebido: Maio 30, 2022

Revisado: Novembro 26, 2022

Aceito: Novembro 28, 2022

Publicado: Dezembro 30, 2022



### How to Cite (APA)

Lima, R. L., Lima, D. V. L., Varela, P. S., & Cruz, C. F. (2022). Aprendendo com as Experiências Internacionais: Normas Contábeis Diferenciadas para Entidades do Setor Público. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 352-369. <http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2902>

## 1 INTRODUÇÃO

As Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), editadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), têm sido um estímulo para a harmonização da contabilidade dos governos nacionais (Benito, Brusca & Montesinos, 2007; Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020). A literatura apresenta que, entre outros benefícios, normas contábeis harmonizadas permitem que as demonstrações contábeis sejam comparáveis entre governos, trazem um quadro de referência comum para entidades do setor público que procuram modernizar seus sistemas de contabilidade, auxiliam as organizações supranacionais a tomarem decisões que ultrapassam as barreiras nacionais e possibilitam que os preparadores, usuários e reguladores da informação contábil em diferentes países possam aprender uns com os outros (Brito, 2018; Cuadrado-Ballesteros, Bisogno, & Vaia, 2022; Fuertes, 2008; Nobes & Parker, 2012).

Contudo, a literatura também aponta críticas relacionadas à adoção das IPSAS, especialmente no que tange aos custos elevados para que as mudanças nos sistemas contábeis sejam realizadas (Bekiaris & Paraponti, 2022; Polzer, Grossi & Reichar, 2021). Além do mais, indicam que essas normas não trazem suficiente alinhamento com especificidades do setor público e não são suficientemente estáveis (Brito, 2018; Caruana, 2021; Comissão Europeia, 2013; Schmidhuber, Hilgers & Hofmann, 2022).

Assim, a adoção das IPSAS, ou a harmonização dos padrões contábeis locais a esse conjunto de normas, tem sido um desafio para a contabilidade dos governos que, ao longo dos anos, acabaram por adotar diferentes abordagens e alcançaram diferentes estágios de adoção (*Association of Chartered Certified Accountants* [ACCA], 2017; Amiri & Hamza, 2020; Aquino, Caperchione, Cardoso & Steccolini, 2020; Frintrup, Schmidhuber & Hilgers, 2020; Lima & Lima, 2019; Soguel & Luta, 2021).

Há fatores que influenciam a adoção das IPSAS pelos governos, entre eles, o sistema legal de cada país, o impulso dos órgãos reguladores, o interesse e a formação dos profissionais contábeis, o ambiente político e administrativo em que os sistemas contábeis operam e o alinhamento das IPSAS com as normas contábeis empresariais (Benito *et al.*, 2007; Brito, 2018; Brusca & Condor, 2002; Caperchioni & Mori, 2013; Lüder, 1994; Grossi & Steccolini, 2015; Guthrie, 1998; Lima & Lima, 2019; Nobes & Parker, 2012; Schmidhuber *et al.*, 2022).

Além desses fatores, as características das entidades que reportam também têm sido objeto de pesquisa, discussão e deliberação no âmbito da normatização internacional. Apesar de haver entidades do setor público com tamanhos e complexidades diferentes, de governos centrais a pequenos governos locais, atualmente existe apenas um conjunto de IPSAS a ser aplicado (IFAC, 2022). O assunto já havia sido levado a público pelo IPSASB no *Public Sector Standard Setters Forum 2016*, em Norwalk, nos Estados Unidos da América, quando foi apresentado o projeto *IPSAS Lite* ou reporte diferenciado (IPSAS para pequenas e médias entidades). Em sua apresentação, o próprio IPSASB reconheceu que não havia justificativa para se exigir a aplicação do conjunto completo das IPSAS para pequenas entidades, uma vez que os investimentos para a sua implantação são significativos e a relação custo-benefício trazida para a transparência e tomada de decisão pode não ser apropriada para estas entidades (Zitkoski & Lima, 2020). Mais recentemente, o reporte diferenciado foi um dos temas propostos nas duas últimas chamadas de artigos divulgadas pelo IPSASB *Academic Advisory Group* e, em 2022, foi incluído no programa de trabalho do IPSASB como consequência da revisão do Planejamento Estratégico e Programa de Trabalho 2019-2023 (IFAC, 2022).

Diante desse cenário, este estudo tem como objetivo descrever as principais características das experiências de países que realizaram a diferenciação das normas contábeis para entidades do setor público.

Apesar de o processo de normatização em âmbito internacional estar em andamento e de o reporte diferenciado ter sido incluído entre os projetos prioritários na revisão de meio de período do programa de trabalho do IPSASB formalizada em 2022, estudos ainda são necessários para identificar os fatores que têm sido considerados para caracterizar as entidades alvo do reporte diferenciado, bem como o que será objeto de simplificação nas normas contábeis. Assim, este artigo pode contribuir para cobrir uma lacuna da literatura, assim como gerar *inputs* ao processo de normatização.

## 2 O PROCESSO DE CONVERGÊNCIA ÀS NORMAS INTERNACIONAIS

O processo de convergência às normas internacionais envolve questões mais amplas que a mudança de regime contábil e, desse modo, foram desenvolvidos modelos para buscar compreender as mudanças contábeis no setor público, tais como o Modelo de Contingência, o *Financial Management Reform (FMR)* e o Modelo de Requisitos Básicos (Lima, 2017).

No Modelo de Contingência de Lüder (2001), o sistema legal, o tamanho da jurisdição e a qualificação funcional são apontados como barreiras de implementação, sendo o processo de reforma afetado também por variáveis estruturais políticas, sociais e administrativas.

No modelo FMR, Lüder (2001), ao revisar o seu modelo anterior, apontou como fatores que impactam o resultado da reforma a disposição institucional, as variáveis relacionadas aos direcionadores de reforma, aos promotores de reforma e aos *stakeholders*, além de variáveis instrumentais acerca do conceito de reforma e da estratégia de implementação. Neste modelo, o sistema legal e tamanho da jurisdição, identificados como barreiras de implementação no Modelo de Contingência, foram agrupados com variáveis estruturais administrativas e políticas, na variável denominada disposição institucional.

Já o Modelo de Requisitos Básicos, mais específico que os anteriores, haja vista que foca no processo de implementação do regime de competência na contabilidade pública dos países desenvolvidos e em desenvolvimento, elaborado por Ouda (2004), reconhece o apoio financeiro internacional no caso de países em desenvolvimento, e a capacidade de tecnologia da informação entre os fatores que impactam o resultado da reforma. O autor apresenta também o tamanho da jurisdição e o sistema legal como algumas das barreiras de implementação.

Christiaens e Neyt (2014) destacam que, sob a ótica da teoria contingencial de Lüder, a implementação seria mais simples e rápida em governos pequenos e flexíveis. Entretanto, segundo os autores, outros estudos demonstram empiricamente que, por diversos motivos, entidades maiores acabam sendo mais rápidas na implementação de reformas.

Nesse mesmo sentido, Ada e Christiaens (2017) verificaram que na Turquia, o tamanho do município tem efeito positivo significativo sobre o nível de conformidade ao analisar os fatores que afetam o nível de *compliance* com normas contábeis baseadas no regime de competência. E, ao compararem os relatórios anuais dos municípios romenos com os requisitos de divulgação da IPSAS 31, Bunget, Blidisel, Feleaga e Popa (2014) identificaram que a divulgação é mais completa em municípios maiores.

Nessa perspectiva, a literatura também retrata que é comum entidades de pequeno porte, com recursos administrativos e financeiros limitados, terceirizarem sua contabilidade, o que acaba gerando uma falta de conexão entre os procedimentos de gestão e as entidades no dia a dia e, nesses casos, a contabilidade muitas vezes é feita apenas para cumprir uma regra, não sendo institucionalizada nas entidades (Araújo & Souza, 2020). Assim, como a difusão e operacionalização das novas práticas ocorrem principalmente por meio de assessorias de

serviços contábeis terceirizados, prefeituras municipais passam a assumir uma postura passiva, com entendimento limitado da reforma contábil (Aquino & Neves, 2019).

Para Baskerville e Grossi (2019), entre as principais razões para que as IPSAS não sejam adotadas pelos governos nacionais estão a existência de regras contábeis específicas da jurisdição, o medo de perder a autoridade de definição de padrões e a falta de familiaridade com IPSAS, destacando que a força da desinstitucionalização tem de ser forte o suficiente para alterar a cultura contábil predominante.

Segundo os pesquisadores, a aceitação dos países é impossível sem algum nível de adaptação, trazendo, como exemplos, a experiência da União Europeia no desenvolvimento das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) e da Nova Zelândia (NZ IPSAS). Os autores ressaltam que essa discussão acerca do processo de adaptação às necessidades dos países oferece uma perspectiva positiva para o futuro das IPSAS e abre uma janela nova e valiosa para futuras pesquisas sobre processos ‘globais *versus* locais’.

Além disso, Baskerville e Grossi (2019) destacam que as demonstrações contábeis do setor público são orientadas por filosofias fundamentalmente diferentes do setor privado, pois, embora a comparabilidade também seja buscada na convergência contábil no âmbito governamental, a *accountability* do setor público se dá em grande parte dentro das fronteiras dos países, diferentemente das normas do setor privado, que são voltadas para entidades multinacionais. Dessa maneira, na visão dos autores, seria preferível uma adoção com adaptação nos países a nenhuma adoção.

No mesmo sentido, Haija, AlQudah, Aryan e Azzam (2021), ao analisarem os fatores mais relevantes para a implementação bem-sucedida das IPSAS na Jordânia, identificaram a importância da legislação local para pavimentar o processo de convergência e da infraestrutura, que deve ser adequada para auxiliar as reformas.

Amor e Ayadi (2019) e Bekiaris e Paraponti (2022) afirmam que os custos da reforma e implementação das IPSAS impactam negativamente, não somente em países em crise econômica, mas também em países em desenvolvimento. Nangonzi (2019), tendo como escopo a Uganda, verificou que as preocupações com os custos da convergência às IPSAS foram apontadas como o maior obstáculo para sua implementação por todos os entrevistados.

Vale acrescentar que, embora as reformas contábeis impliquem em custos, estudos anteriores indicam que tanto esses custos como os benefícios da implementação das IPSAS ainda não foram apropriadamente avaliados (Gomes, Brusca, Fernandes & Vilhena, 2022; Neves & Gómez-Villegas, 2020; Redmayne, Laswad & Ehalaiye, 2021).

A Figura 1 traz um quadro que sumariza os elementos identificados na literatura que podem ser associados à trajetória do processo da adoção de normas contábeis diferenciadas para entidades do setor público.

A partir dos elementos apontados, considera-se que o processo de harmonização às IPSAS pelos governos não representa apenas desafios de natureza contábil, mas, também, apresenta dificuldades relacionadas à realização de processos necessários para que essas mudanças sejam aplicadas corretamente (Abdulkarim, Umlai, & Al-Saudi, 2022; Jorge, Nogueira & Ribeiro, 2020; Lima & Lima, 2019).

Por fim, embora possa se ter a ideia de que o reporte diferenciado para entidades do setor público pode impactar negativamente no nível de harmonização, deve-se levar em conta a realidade retratada pela literatura de que nem sempre as IPSAS são adotadas em sua integralidade, sendo observadas adoções parciais e adaptações de determinados padrões (Bekiaris & Paraponti, 2022; Polzer *et al.*, 2021). E, para além disso, deve-se considerar que dificilmente haverá uma perfeita padronização das normas nacionais vigentes em cada país aos padrões internacionais, em razão das especificidades das jurisdições (Baskerville & Grossi, 2019).

Elementos discutidos na literatura associados ao processo da adoção de normas contábeis diferenciadas para entidades do setor público	Característica	Referência
Sistema legal, tamanho da jurisdição, qualificação funcional	Fatores de resistência às reformas contábeis	Modelo de Contingência - Lüder (2001); Ouda (2004)
Disposição institucional, variáveis relacionadas aos direcionadores de reforma, aos promotores de reforma e aos <i>stakeholders</i> e variáveis instrumentais relativas ao conceito de reforma e à estratégia de implementação	Fatores que impactam o resultado da reforma	Modelo FMR - Lüder (2001)
Apoio financeiro internacional, capacidade de tecnologia da informação	Fatores que impactam no resultado da reforma	Modelo de Requisitos Básicos - Ouda (2004)
Tamanho da entidade	Rapidez na implementação de reformas	Ada e Christiaens (2017); Bungen et al. (2014); Christiaens e Neyt (2014)
Recursos administrativos e financeiros limitados; terceirização da contabilidade em entidades de pequeno porte	Dificuldade de institucionalização de reformas	Aquino e Neves (2019); Araújo e Souza (2020)
Existência de regras contábeis específicas da jurisdição, medo de perder a autoridade de definição de padrões e falta de familiaridade com IPSAS	Fatores de resistência às reformas contábeis	Baskerville e Grossi (2019)
Possibilidade de adaptação das IPSAS às práticas locais consolidadas	Favorece a aceitação das reformas	Baskerville e Grossi (2019)
Adaptação da legislação local	Favorece a aceitação das reformas	Haija et al. (2021)
Custos da reforma e implementação das IPSAS	Fatores de resistência às reformas contábeis	Amor e Ayadi (2019); Bekiaris e Paraponti (2022)

**Figura 1.** Elementos associados ao processo da adoção de normas contábeis diferenciadas para entidades do setor público

Polzer *et al.* (2021) abordam as possíveis razões para isso, destacando a existência de *dual moving targets*, uma vez que tanto as IPSAS quanto os padrões dos países estão em constante atualização e, por consequência, há uma exigência de que ocorra uma adaptação contínua para que essas normas também fiquem perfeitamente convergentes. Assim, além da dificuldade operacional, há de se considerar os custos associados a essas mudanças normativas frequentes. Para os referidos autores, outro fator que influencia essas diferenças contábeis das normas dos países às IPSAS, e até mesmo na escolha de não adoção dessas normas, refere-se à visão de que as IPSAS não são economicamente viáveis, por apresentarem um custo desproporcional de implementação e/ou operacionalização.

Dessa forma, é relevante dar continuidade ao debate sobre reporte diferenciado para entidades do setor público no setor público, tendo em vista a importância de se considerar a relação custo-benefício das reformas contábeis e que eventuais desvios entre as IPSAS e as normas nacionais são inevitáveis (Polzer *et al.*, 2021). Frisa-se que essas discussões devem se pautar sempre pela assecuração de informações transparentes e que possibilitem a *accountability*.

### 3 METODOLOGIA

Considerando o objetivo de descrever as principais características das experiências de países que realizaram a diferenciação das normas contábeis para entidades do setor público, foi realizada uma pesquisa documental com ênfase nas experiências identificadas de países que tiveram iniciativas para definir um modelo de reporte diferenciado para entidades públicas do setor público. Além disso, foram feitas consultas a websites de entidades internacionais relacionadas ao processo de convergência de normas contábeis.

A escolha dos países objetos de análise desta pesquisa teve por base o estudo realizado pelo *EPSAS Working Group*, em 2016, intitulado *EPSAS issue paper on relief for smaller and less risky entities* (Ernest Young [EY], 2016), que apresentou uma reflexão geral sobre normas contábeis para entidades menores e que estão sujeitas a menos riscos, abordando como foi feita a simplificação normativa contábil em cinco Estados-Membros da União Europeia, bem como em três países não membros. Além disso, considerou-se a disponibilidade de acesso a informações que permitissem elucidar os seguintes pontos: (i) disposição institucional do país, abordando a forma de estado, estrutura administrativa e como se dá a utilização das IPSAS (se é adoção completa ou se as normas nacionais são baseadas nas normas internacionais); (ii) motivações para adoção de um reporte diferenciado; (iii) os tratamentos diferenciados previstos; e (iv) a quem se aplica essas normas contábeis diferenciadas. Esses pontos foram definidos a partir do quadro contido na Figura 1, que apresenta elementos identificados na literatura que podem ser associados à trajetória do processo da adoção de normas contábeis diferenciadas para entidades do setor público.

Em decorrência da disponibilidade de acesso às informações necessárias para a pesquisa, foram analisadas as experiências de quatro países: Austrália, Nova Zelândia, Portugal e Espanha.

Nesse sentido, primeiramente, buscou-se descrever características da disposição institucional desses países, haja vista que a literatura aponta sua influência nas reformas contábeis, e das normas contábeis diferenciadas. Posteriormente, buscou-se identificar os critérios existentes sobre o que poderia ser considerado como uma entidade alvo do reporte diferenciado, para fins de aplicabilidade das normas diferenciadas. Por fim, apresentou-se as possíveis formas para operacionalizar a simplificação das normas de contabilidade aplicada ao setor público.

Na análise, também foi explorado o estudo realizado pelo *EPSAS Working Group* e os resultados discutidos no encontro realizado entre os membros do IPSASB no mês de setembro de 2022, em Lisboa, Portugal (IFAC, 2022), que tratou do *Differential Reporting*. Ainda, se fez necessário explorar características gerais da *IFRS for Small and Medium-Sized Entities (IFRS for SMEs)*, emitida pelo *International Accounting Standards Board (IASB)*, tendo em vista que tal norma é considerada como referência no desenvolvimento do reporte diferenciado no âmbito do setor público, conforme detalhado no tópico a seguir.

## 4 RESULTADOS

Ao levantar as experiências sobre a edição de normas diferenciadas, pode-se observar ações desenvolvidas pelos comitês e órgãos reguladores responsáveis pela elaboração e aplicação de padrões contábeis internacionais, tanto do setor privado como do setor público.

No âmbito privado, o IASB desenvolveu as *IFRS for SMEs*, que trouxe simplificações relacionadas a: (i) exclusão de tópicos considerados não relevantes para pequenas e médias empresas típicas, (ii) simplificação de princípios de reconhecimento e mensuração previstos nas normas IFRS completas e (iii) redução substancial das exigências de divulgações de informações. É interessante notar que não é esperado que revisões da norma *IFRS for SMEs* sejam feitas com mais frequência do que uma vez a cada três anos (EY, 2016). Ainda, verifica-se que o padrão *IFRS for SMEs* definiu as pequenas e médias empresas com base na sua natureza, não sendo estabelecidos critérios de tamanho. Segundo Pacter & Wells (2013), o órgão entendeu que não seria viável estabelecer tal critério de tamanho, opção compatível com a abordagem baseada em princípios.

No caso da Austrália, o padrão contábil utilizado, editado pelo *Australian Accounting Standards Board (AASB)*, é baseado nas IFRS e aplica-se tanto ao setor público como ao privado. A Austrália é um estado federal, com três níveis de governo (nacional, regional e

municipal), e existem no país dois níveis de normas contábeis: o nível 1, que é baseado nas IFRS completas, e o nível 2, que reduz as exigências de divulgação para entidades elegíveis, com o objetivo de atender às necessidades dos usuários e observar a relação custo-benefício de elaboração dos demonstrativos.

A aplicação das normas de nível 1 é obrigatória para o governo australiano e para os governos estaduais, territoriais e locais (AASB, 2020). Para aplicação das normas de nível 2, a Austrália utiliza o critério de *public accountability* (AASB, 2020), abrangendo tanto entidades do setor público como entidades do setor privado que administram valores dentro dos limites estabelecidos pela norma. O conceito de *public accountability* é derivado das IFRS, em que uma entidade tem a obrigação pública de prestação de contas se: (a) seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto, ou (b) possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios, como é o caso das entidades do setor público (IFAC, 2022).

No caso da Nova Zelândia, as normas contábeis, *New Zealand Accounting Standards Board* (NZASB), também são aplicáveis ao setor privado e ao setor público. O país adota a forma de estado unitária, dividindo-se em governo central e local, e o seu padrão contábil possui uma abordagem multiníveis, de modo que se tem dois níveis de adoção para entidades com fins lucrativos e quatro níveis para entidades de utilidade pública, com vistas a alinhar os benefícios com o custo de preparação das demonstrações financeiras e atender às necessidades dos usuários (*External Reporting Board* [XRB], 2022). Entidades de utilidade pública são entidades cujo objetivo principal é fornecer bens e serviços ao público em geral, ou para o bem público, em vez de obter lucro (Redmayne *et al.*, 2021).

Os quatro níveis aplicáveis às entidades de utilidade pública estão estabelecidos da seguinte forma: (i) nível 1: padrões que são substancialmente baseados nas IPSAS, incluindo normas baseadas na NZ IFRS e em normas locais; (ii) nível 2: trata-se dos padrões do nível 1, mas com redução nas exigências relacionadas à divulgação; (iii) nível 3: há a aplicação de diferentes normas, dependendo se a entidade de utilidade pública se enquadra como setor público ou não. Assim, no setor público adota-se o formato simplificado definido na norma *Simple Format Reporting Standard – Accrual (Public Sector) (PBE SFR-A (PS))*; (iv) nível 4: também se tem normas separadas, dependendo se a entidade de utilidade pública é do setor público ou não. Mas em ambos os cenários é facultada a utilização do regime de caixa (IFAC, 2022).

Ainda sobre a Nova Zelândia, as regras diferenciadas são aplicáveis com base no critério de tamanho, que leva em consideração o total de despesas, e no de *public accountability* (XBR, 2022). Ressalta-se que o conceito de *public accountability*, de forma geral, encontra-se em consonância com o definido pelo *IFRS for SMEs*.

Nos países ibéricos, como no caso de Portugal e Espanha, de forma similar a outros países da Europa continental, há uma forte tradição legalista. Assim, as normas contábeis são estabelecidas por leis e/ou decretos, sendo a influência da profissão contábil considerada fraca (Brusca, Dasí, Gimeno-Ruiz & Montesinos, 2021).

No caso de Portugal, tem-se um padrão contábil específico do setor público. O país é unitário e possui um governo central e governos locais. Em 2016, Portugal publicou a Norma de Contabilidade Pública – Pequenas Entidades (NCP-PE), aplicável para pequenas entidades (PE) ou microentidades (ME), desde que essas entidades não optem pela aplicação do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas (SNC-AP), que é de aplicação generalizada nas entidades públicas portuguesas (Rocha, 2020). A equipe à frente do projeto SNC-AP entendeu que tal aplicação poderia não ser apropriada na relação custo-benefício quando se trata de entidades de menor dimensão e baixo risco (Marques, 2003),

motivo pelo qual o próprio Decreto-Lei nº 192/2015, que instituiu o SNC-AP, já previa que essas entidades poderiam se beneficiar de um regime diferenciado e simplificado de contabilidade pública (art. 5º). Com isso, foi publicada a Portaria nº 218/2016, que instituiu o Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas.

Na prática, a Portaria nº 218/2016, nos moldes do *IFRS for SMEs*, traz os procedimentos baseados no regime de competência de uma perspectiva resumida. O Regime Simplificado do Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas tem como base de classificação a despesa orçamentária paga. De acordo com referida Portaria, são entidades públicas de pequeno porte aquelas que apresentaram nas duas últimas prestações de contas um montante global de despesa orçamentária paga superior a 1.000.000 € e inferior ou igual a 5.000.000 €; e microentidades são aquelas em que esses montantes são inferiores ou iguais a 1.000.000 €, sendo, nesse caso, exigido apenas um relatório com informações orçamentárias.

Na Espanha, a administração pública é organizada em três níveis de governo: nacional, regional e local. Embora o país seja unitário, ele funciona mais como uma federação (Pina & Torres, 2005). A norma geral de contabilidade governamental (*General Governmental Accounting Plan – GGAP*), aplicável a todas as entidades do setor público, foi elaborada tendo as IPSAS como referência. Seguindo esse padrão geral, são emitidas adaptações para os diferentes níveis de governo. Assim, no âmbito do governo local espanhol, dada a preocupação com a complexidade dos reportes, existem três modelos diferentes de normas contábeis, dependendo do volume de recursos do orçamento e da população: (i) modelo básico, que permite o uso do regime de caixa e elabora relatórios financeiros exclusivamente de natureza orçamentária; (ii) modelo simplificado, que utiliza o regime de competência, mas possibilita algumas simplificações na apresentação das demonstrações contábeis e em alguns princípios de mensuração e reconhecimento de ativos e passivos; e o (iii) modelo normal, que é semelhante ao aplicado pelo governo central e baseado no GGAP (Brusca *et al.*, 2021).

Ainda sobre a Espanha, existem mais de 8.000 municípios, que apresentam uma grande diversidade quanto ao tamanho e às atividades econômicas, sendo que em 84% deles há menos de 5.000 habitantes (Brusca *et al.*, 2021). O regime básico considera apenas o critério de receitas orçamentárias, que devem ser inferiores a 300.000 €, e o modelo simplificado pode ser aplicado em entidades que tenham um orçamento inferior a 3.000.000 € e menos de 5.000 habitantes. Nos casos em que o orçamento for superior a 3.000.000 € ou o número de habitantes for maior que 5.000, utiliza-se o regime normal.

Assim, apresenta-se na Figura 2 um quadro-resumo com as principais características das experiências analisadas.

Quanto ao estudo realizado pelo comitê das EPSAS, intitulado *EPSAS issue paper on relief for smaller and less risky entities* (EY, 2016), verifica-se uma preocupação com o fato de que os custos de aplicação das IPSAS para pequenas entidades governamentais são altos em relação aos benefícios, o que poderia levar a abordagens de compilação de normas desarmonizadas ou de menor qualidade. O entendimento apresentado no estudo é que esse efeito seria evitado ao reduzir os requisitos contábeis para entidades menores e sujeitas a um menor nível de riscos. Assim, o documento buscou tratar sobre qual seria a melhor maneira de reduzir a carga sobre essas entidades pequenas e quais seriam as consequências disso (EY, 2016).



Características /Países	Austrália	Nova Zelândia	Portugal	Espanha
<b>Forma de Estado</b>	Federal	Unitário	Unitário	Unitário, porém, funciona como uma federação
<b>Estrutura Administrativa</b>	Três níveis de governo: nacional ( <i>Commonwealth</i> ), regional (estados e territórios) e municipal (governos locais)	Governo central e local.	Governo central e local.	Três níveis governamentais: central, regional e local
<b>Adoção ou Adaptação de normas internacionais</b>	Adaptação: desenvolveu padrões nacionais baseados nas IFRS	Adaptação: desenvolveu padrões nacionais baseados nas IPSAS	Adaptação: desenvolveu padrões nacionais baseados nas IPSAS	Adaptação: desenvolveu padrões nacionais baseados nas IPSAS
<b>Motivação para reporte diferenciado</b>	Atender às necessidades dos usuários e atender a relação custo-benefício	Atender às necessidades dos usuários e equilibrar os custos e benefícios do relatório	A relação custo-benefício da aplicação do esquema geral SNC-AP pode não ser a mais adequada para entidades pequenas e de baixo risco	Minimizar a complexidade que o novo sistema contábil incorporou na gestão de entidades locais com menor dimensão
<b>Tratamentos diferenciados</b>	O Nível 2 mantém os requisitos de reconhecimento e mensuração das normas completas adotadas na Austrália, mas exige divulgações que são substancialmente reduzidas	O Nível 2 reduz os requisitos de divulgação; o Nível 3 utiliza um padrão simplificado quanto a reconhecimento, mensuração e divulgação, com base no regime de competência; e o Nível 4 utiliza um padrão de relatório de formato simplificado, com base no regime de caixa	Pequenas entidades utilizam o regime de competência e possuem simplificações quanto à divulgação, mensuração e reconhecimento. Para as microentidades é permitido o uso do regime de caixa	O modelo básico, permite o uso do regime de caixa; e o modelo simplificado utiliza o regime de competência, mas possibilita simplificações nas divulgações e em alguns princípios de mensuração e reconhecimento de ativos e passivos
<b>A quem se aplica as normas diferenciadas</b>	Entidades com fins lucrativos (exceto entidades com fins lucrativos com <i>public accountability</i> ), entidades do setor privado sem fins lucrativos e entidades do setor público que não sejam governos podem aplicar o Nível 2 (mas também têm a opção de aplicar o Nível 1)	São utilizados critérios de <i>public accountability</i> e total de despesas para o enquadramento nos níveis 2, 3 e 4	Pequenas entidades e microentidades, que são enquadradas com base na despesa orçamentária	Governo local, com base no orçamento e na população

**Figura 2.** Principais características das experiências de países que realizaram a diferenciação das normas contábeis para entidades do setor público.

Nota: os níveis citados não são baseados em critérios comuns, mas em definições das normas vigentes em cada país no contexto do processo da convergência às IPSAS.

Uma das constatações do mencionado estudo é que, para governos locais, o número de habitantes é o melhor indicador para o tamanho de uma entidade (EY, 2016). Por exemplo, na França há um tratamento diferenciado para municípios com menos de 3.500 habitantes (EY, 2016). Também deve ser considerado que, de forma geral, entidades menores realizam transações mais simples e rotineiras e, portanto, estão expostas a menos riscos (EY, 2016). Nesse sentido, o grupo propôs três possíveis abordagens para a identificação do risco: (i) baseada nas transações, (ii) baseada na complexidade, e (iii) baseada em indicadores.

A abordagem baseada nas transações consiste em verificar se a entidade realiza transações que podem impactar significativamente na sua posição financeira e no seu desempenho, como, por exemplo, transações de instrumentos financeiros que se enquadram no escopo das IPSAS 28-30, como *swaps*, opções e outros derivativos (EY, 2016).

Já a abordagem baseada na complexidade está relacionada à complexidade do modelo operacional, em que se presume que esteja diretamente relacionada ao risco, embora tal correlação possa não ser verdadeira em todos os casos. Se uma entidade governamental presta serviços limitados, considera-se que ela teria negócios, relatórios financeiros e processos de tecnologia da informação simples/padronizados e vice-versa (EY, 2016).

A abordagem baseada em indicadores contempla a definição de um valor limite de índices financeiros para caracterizar a entidade como sendo de pequeno risco. Um exemplo de índice financeiro que indicaria o risco de uma entidade seria o nível de dívida em comparação com o balanço total ou a quantidade de passivos contingentes em comparação com a dívida total (EY, 2016).

Ainda no mencionado estudo, o EPSAS *Working Group* apresenta a possibilidade de aplicação de três abordagens para adoção das EPSAS em entidades de pequeno porte: (i) simplificação, que consiste na redução de alguns requisitos contábeis; (ii) criação de um padrão separado, de forma similar à Norma de Contabilidade Pública – Pequenas Entidades (NCP-PE) do Governo de Portugal; e (iii) exclusão da exigência, em que entidades consideradas pequenas e de baixo risco estariam excluídas do escopo das EPSAS.

Por fim, o IPSASB, em reunião realizada no mês de setembro de 2022, iniciou as discussões relacionadas ao projeto *Differential reporting*, reconhecendo que em entidades do setor público menos complexas o custo de conformidade com as IPSAS completas pode não superar seus benefícios. Após apresentar uma visão geral dos tipos de reportes diferenciados que são adotados em algumas jurisdições, o IPSASB apontou três formas de se realizar o reporte diferenciado, em: (a) itens de mensuração e reconhecimento; (b) itens divulgação; e (c) ambos os itens “a” e “b” (IFAC, 2022). As experiências da Austrália, Nova Zelândia e Inglaterra foram detalhadas quanto à categorização das entidades e aos critérios de simplificação. Além disso, os resultados de um levantamento inicial com nove países respondentes (Brasil, China, Alemanha, Japão, Filipinas, África do Sul, Suécia, Suíça e Tanzânia) foi divulgado, sendo que apenas dois países, Filipinas e Suíça, responderam que há o reporte diferenciado para as entidades do setor público. No caso do setor privado, somente a África do Sul não indicou a existência de normas simplificadas.

## 5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Apesar da importância das iniciativas apresentadas, ainda há muito o que se avançar quando se trata do reporte diferenciado no setor público, tanto sobre a que entidades deve ser aplicado, quanto as exigências de reconhecimento, mensuração e divulgação a serem simplificadas.

A categorização das entidades e, conseqüentemente, determinação das categorias a que se aplicam normas simplificadas, é baseada no porte, mas também em outros critérios como *public accountability* (obrigação de prestar contas publicamente).

A definição de entidade de pequeno porte pode ser apoiada em duas características fundamentais: (i) quantidade de habitantes e (ii) montante de recursos administrados (despesas, receitas e ativos). O porte é um fator a ser considerado quando se busca alcançar o custo-benefício das informações contábeis. Contudo, há uma dificuldade para definir um critério que se ajusta a todos os países, dadas as suas diferenças em termos de estrutura política-administrativa.

No caso de países unitários, em que as entidades de pequeno porte são consolidadas em uma única entidade que reporta, é esperado que haja uma centralização das decisões sobre a operacionalização das normas contábeis, inclusive quanto ao uso de um mesmo sistema contábil. Contudo, este não é o caso de países federados, como o Brasil, em que há diversos municípios de pequeno porte que não são consolidados às demonstrações contábeis do governo central e devem ter seus próprios sistemas contábeis. Sendo assim, os custos para as entidades de pequeno porte podem ser significativamente diferentes em países de sistemas unitários e federados.

É curioso observar que em países unitários, a exemplo de Portugal, Nova Zelândia e Espanha, a simplificação abrangeu, não somente os critérios de divulgação, mas também de reconhecimento e mensuração, inclusive sendo admitida a manutenção do regime de caixa para algumas entidades. Apesar de a diferenciação quanto aos critérios de reconhecimento e mensuração trazerem complexidade quanto ao processo de consolidação, em especial em relação às transações entre partes da mesma entidade que reporta, o benefício da informação gerada a partir de determinadas exigências parece não suplantar o seu custo.

No caso da Austrália, que é uma federação, o critério de *public accountability* tem um peso maior do que o porte e há uma reduzida aplicação do reporte diferenciado para entidades do setor público, uma vez que muitas delas mantêm ativos em condições fiduciárias perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios. Aparentemente, essa é uma consequência de se adotar um único padrão, tanto para o setor privado quanto para o setor público, o que parece não se ajustar às especificidades do setor público. Os ativos estarem em condições fiduciárias é uma característica bastante comum para as entidades do setor público, portanto, há que se observar também outros critérios, como a relevância da informação para a tomada de decisão e *accountability* e os custos associados à sua geração.

Os critérios de número de habitantes e de volume de recursos administrados apresentam como vantagem a sua objetividade. Contudo, com base nas experiências relatadas, outros fatores devem ser considerados como o de *public accountability*, complexidade das transações executadas pelas entidades e tipos de entidades (por exemplo, universidades e hospitais).

Embora seja possível a utilização da abordagem baseada em indicadores de forma combinada (porte e *public accountability*, por exemplo), essa definição em nível internacional pode ser inviável. Independentemente dos critérios escolhidos, em uma norma internacional, a sua definição deveria adotar uma perspectiva de princípios e cada país estabeleceria os limites específicos para cada uma das categorias, por exemplo, o número de habitantes ou o montante de despesas, dada a diversidade dos países quanto às suas características.

Apesar de ter as IPSAS, que são inspiradas nas IFRS, como conjunto normativo base do processo de convergência, as experiências dos quatro países analisados revelaram diferentes critérios e níveis de simplificação de reporte diferenciado para entidades do setor público.

Assim, em termos do que deve ser simplificado, há uma diversidade de critérios, mas a maioria das experiências relatadas apresenta a simplificação não somente de divulgação, mas também quanto ao reconhecimento e mensuração. Em especial, os critérios de mensuração são aqueles mais complexos tecnicamente e que exigem maiores recursos para a sua

implementação, portanto, poderiam ser priorizados quanto ao alívio a ser dado às entidades. A redução somente na divulgação parece não ser muito adequada, pois se os sistemas contábeis já suportam os elevados custos associados ao reconhecimento e mensuração, a não divulgação pode reduzir a relação custo-benefício. Mas, há a necessidade de se aprofundar nesta discussão, pois a usabilidade e o uso das informações pelos usuários também é um parâmetro relevante a ser considerado, uma vez que um maior volume de informação não é sinônimo de maior potencial para tomada de decisão e *accountability*.

Outro fator a ser considerado é que, a exemplo da *IFRS for SMEs*, o novo padrão poderia ser atualizado com menor frequência, reduzindo ao longo do tempo os custos de normatização e implementação. A elaboração de um padrão simplificado e atualizado com menor frequência pode contribuir tanto para o entendimento da reforma, como para a institucionalização das novas práticas contábeis e redução dos custos da convergência para um grande número de entidades, obstáculos para a reforma contábil que foram apontados pela literatura (Amor & Ayadi, 2019; Aquino & Neves, 2019; Araújo & Souza, 2020; Nangonzi, 2019; Polzer *et al.*, 2021).

Assim, partindo das experiências identificadas, um primeiro passo para o aprofundamento da discussão sobre a operacionalização seria a identificação de quais IPSAS são contempladas nessas normas. Em seguida, poderia ser feito um levantamento das operações típicas de entidades de pequeno porte, com vistas a verificar se as IPSAS identificadas na etapa anterior seriam suficientes para assegurar a transparência das operações realizadas pelas entidades, bem como a *accountability*.

Dessa forma, posteriormente, as IPSAS previamente selecionadas poderiam ser consolidadas de forma resumida em um único documento, nos moldes da Portaria nº 218/2016 do Governo de Portugal, que relaciona as IPSAS “necessárias” e resume seu conteúdo de forma pragmática. Além disso, como cada entidade pode ter suas peculiaridades, pode-se incluir como boa prática a divulgação de informações que são críticas para o entendimento da sua atuação.

Embora o cenário do Brasil não tenha sido objeto de análise pela inexistência de iniciativas objetivas para proposição de reportes diferenciados com base no regime de competência para entidades do setor público, em especial aquelas de pequeno porte, entende-se que as constatações e reflexões aqui apresentadas possam ser base para a discussão e a proposição de solução para um dos grandes desafios à implementação do regime de competência no país. Isso porque o Brasil é uma federação em que quase 90% dos municípios podem ser considerados de pequeno porte (pelo critério populacional de municípios com menos de 50 mil habitantes) e é esperado que a maioria desses municípios realizem operações de baixa complexidade e baixo risco, além de apresentarem reduzida autonomia financeira, que decorre do seu baixo potencial de arrecadação e significativa dependência de recursos transferidos por outros entes (União e Estados). Considerando que o projeto de reporte diferenciado do IPSASB ainda está em fase inicial, as discussões e proposições de soluções podem ser *inputs* relevantes para a normatização internacional. Assim, no processo de convergência às IPSAS, as normas estariam mais alinhadas ao contexto nacional. Além dos municípios, seria importante verificar se outras entidades deveriam estar no escopo de abrangência das normas simplificadas.

Por fim, em que pese as experiências apresentadas reconhecerem a importância de normas diferenciadas, resultados obtidos com adoção de normas diferenciadas no setor público ainda não foram observados na literatura. Tal achado está em consonância com estudos prévios que indicam que tanto os custos com as reformas contábeis como os benefícios da implementação das IPSAS ainda não foram mensurados (Neves & Gómez-

Villegas, 2020; Redmayne *et al.*, 2021), o que reforça a atualidade e a relevância de discussões sobre o tema.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na revisão da literatura realizada, pode-se notar que as pesquisas sobre normas contábeis diferenciadas para entidades do setor público ainda são incipientes, mas demonstram sua relevância quando considerada especialmente a realidade de entidades de pequeno porte e suas limitações, bem como a possibilidade de redução dos custos da reforma contábil, com a adoção de normas de maneira mais uniforme, contribuindo para a efetiva harmonização das normas internacionais no setor público.

A partir da análise da experiência dos países abrangidos por este estudo, foi possível observar a preocupação com os custos e benefícios da reforma como justificativa para o desenvolvimento das normas diferenciadas. Observou-se também uma variação considerável entre os pronunciamentos das jurisdições que simplificaram e modificaram seus requisitos de contabilidade e relatórios para entidades do setor público, sendo, dessa forma, necessário o aprofundamento das discussões sobre as melhores maneiras de operacionalizar essa simplificação.

Os resultados apontam que não há um consenso sobre a que conjunto de entidades o reporte diferenciado se aplica, mas, sua definição pode ser apoiada em diferentes fatores - porte, *public accountability*, complexidade das transações, riscos e tipos de entidades. Contudo, o critério de porte parece ser essencial para que os benefícios superem os custos da produção de informação, uma vez que o número de usuários e a usabilidade e uso da informação pode ser reduzida em entidades menores.

Embora o critério de porte apresente como vantagem a objetividade, entende-se que essa definição em nível internacional pode não ser viável, seja porque os limites de cada categoria poderiam ser arbitrários ou ficar desatualizados com o tempo, seja pela preocupação de que limites específicos poderiam não se ajustar às diferentes jurisdições.

Em termos do escopo das normas diferenciadas, as experiências direcionadas especificamente para as entidades do setor público sinalizam que os critérios de reconhecimento e mensuração devem ser objeto de simplificação e há consenso que os critérios de divulgação sejam reduzidos. Neste último caso, há reduções mesmo que se mantenham os critérios de reconhecimento e mensuração, portanto, sendo necessário um aprofundamento da análise para compreender os fatores que justificam essa opção, por exemplo, quanto às necessidades dos usuários das informações contábeis.

A implementação das IPSAS tem sido tema de diversos estudos da área, mas, normalmente o objeto de análise são os governos que se configuram como entidades que reportam, ou seja, entidade controladora e em nível nacional. Mesmo nesse caso, o conhecimento sobre a implementação de exigências específicas das normas precisa ser ampliado, o que se apresenta de maneira mais acentuada para o caso da proposição de normas sobre o reporte diferenciado.

As experiências dos países analisados revelaram a premência da diferenciação das normas contábeis para entidades do setor público, em especial de pequeno porte, mas não foram suficientes para identificar as suas implicações práticas. O processo de convergência das normas contábeis do setor público ainda está em curso (no caso brasileiro há mais de dez anos) e as dificuldades em torno da proposição de outras normas não devem ser menosprezadas, ainda que se tenha como objetivo a simplificação normativa. É preciso considerar também as implicações em termos de esforços já empreendidos para a difusão das IPSAS, bem como em termos de investimentos de recursos e adaptações já realizadas.

Como sugestão de pesquisas futuras, recomenda-se a realização de levantamentos para identificar operações típicas de entidades de pequeno porte, com vistas a indicar as possíveis simplificações das normas e procedimentos das IPSAS, bem como as implicações das potenciais alterações. Sugere-se ainda a realização de estudos junto aos usuários da informação contábil em entidades de pequeno porte, visando avaliar o grau de compreensão e uso da informação pelos mesmos, uma vez que os destinatários das informações contábeis geradas pelas entidades públicas devem ser considerados em reformas que impactam tais informações.

## REFERÊNCIAS

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2022). Culture, language, and accounting reform: a new perspective on IPSAS implementation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, (ahead-of-print).
- Ada, S. S., & Christiaens, J. (2017). Why do some municipalities apply accrual-based rules more than others? Evidence from Turkey. *Economics and Management*, 20(3), 189–206. <https://doi.org/10.15240/tul/001/2017-3-013>.
- Amiri, A., & Hamza, S. E. (2020). The transition to IPSAS standards: the extent of adoption and the influence of institutional, contingency and economic network factors. *Accounting and Management Information Systems*, 19(2), 215-251.
- Amor, D. B., & Ayadi, S. D. (2019). The profile of IPSAS-adopters. *Accounting and Management Information Systems*, 18(2), 262-282.
- Aquino, A. C. B. D., Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Overseas influences on the development and recent innovations on public sector accounting and finance in Latin America. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1-10. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057x>
- Aquino, A. C. B., & Neves, F. R. (2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 12(3), 120-143. <https://doi.org/10.14392/ASAA.2019120307>
- Araújo, J. G. N., & Souza, F. G. (2020). Caminhando para a adoção da IPSAS: uma discussão sobre as mudanças do setor público brasileiro sob a perspectiva da teoria institucional. *CAFI-Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação*, 3(1), 103-113.
- Association of Chartered Certified Accountants. (2017). *IPSAS implementation: Current status and challenges*. The Association of Chartered Certified Accountants.
- Australian Accounting Standards Board. (2020). *Application of Tiers of Australian Accounting Standards*. Recuperado em 28 setembro, 2022, de [https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1053\\_06-10\\_COMPmay19\\_01-20.pdf](https://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB1053_06-10_COMPmay19_01-20.pdf)
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: Observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money e Management*, 39(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Bekiaris, M., & Paraponti, T. (2022). Examining the status of IPSAS adoption at the country level: an analysis of the OECD member states. *Journal of Accounting & Organizational Change*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JAOC-02-2021-0023>
- 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. <https://doi.org/10.1177%2F0020852307078424>

- Brito, J. D. R. R. (2018). *A institucionalização de um novo sistema contabilístico: o caso da reforma da contabilidade pública no Governo Central de Cabo Verde*. Tese de doutorado, Universidade do Minho, Braga, Portugal.
- Brusca, I., & Condor, V. (2002). Towards the harmonisation of local accounting systems in the international context. *Financial Accountability & Management*, 18(2), 129-162. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00148>
- Brusca, I., Dasí, R.M., Gimeno-Ruiz, A., Montesinos, V. (2021). The Application of the IPSAS in Spain. In Brusca, I., Gomes, P., Fernandes, M.J., Montesinos, V. (Eds) *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards*. Palgrave Pivot, Cham. [https://doi.org/10.1007/978-3-030-63125-3\\_4](https://doi.org/10.1007/978-3-030-63125-3_4)
- Bunget, O. C., Blidisel, R. G., Feleaga, L., & Popa, I. E. (2014). Empirical study of intangible assets in Romanian municipalities. *E+ M Economie a Management*, 17(3), 136–151.
- Caperchioni, E. & Mori, E. (2013). L'harmonisation comptable des administrations publiques: une analyse comparée internationale. *Politiques et Management Public*, 30(3), 315-328. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00148>
- Caruana, J. (2021). The proposed IPSAS on measurement for public sector financial reporting—recycling or reiteration?. *Public Money & Management*, 41(3), 184-191. <https://doi.org/10.1080/09540962.2021.1873594>
- Christiaens, J., & Neyt, S. (2014). International public sector accounting standards (IPSAS). In T. Budding, G. Grossi, & T. Tagesson (Eds.), *Public Sector Accounting* (pp. 23–62). London, UK: Routledge.
- Comissão Europeia (2013). Relatório da Comissão ao Conselho e ao Parlamento europeu relativo à aplicação de normas de contabilidade harmonizadas do setor público nos Estados-Membros. *A adequação das IPSAS para os Estados-Membros*, 6, 2013.
- Cuadrado-Ballesteros, B., Bisogno, M., & Vaia, G. (2022). Public-Sector Accounting Reforms and Governmental Efficiency: A Two-Stage Approach. *The International Journal of Accounting*, 2250017. <https://doi.org/10.1142/S1094406022500172>
- Ernst Young (2016). *EPSAS issue paper on relief for smaller and less risky entities*. Paper by Ernst & Young on behalf of Eurostat - for discussion. Recuperado em 15 fevereiro, de <https://circabc.europa.eu/sd/a/5591ecaf-c9cf-4603-9259-02b40225cb48/Issue%20Paper%20on%20SLREs.pdf>
- External Reporting Board (2022). Accounting Standards Framework. Recuperado em 28 setembro, de <https://www.xrb.govt.nz/standards/accounting-standards/accounting-standards-framework/>
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2020). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1177%2F0020852320915640>
- Fuertes, I. (2008). Towards Harmonization or Standardization in Governmental Accounting? The International Public Sector Accounting Standards Board Experience. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 10 (4), 327-345. <https://doi.org/10.1080/13876980802468766>
- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2022). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0169>
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?. *Public Money e Management*, 40(7), 489-498.

- 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.
- Guthrie, J. (1998). Application of accrual accounting in the Australian public sector— rhetoric or reality. *Financial Accountability & Management*, 14(1), 1-19.
- Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.
- International Federation of Accountants (2022). *Differential Reporting - IPSASB Meeting*. Recuperado em 28 setembro, de <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/11-Differential-Reporting-Final.pdf>
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting e Financial Management*.
- Lima, R. L. (2017). *A influência dos atores no processo de convergência da Contabilidade Pública Brasileira aos padrões internacionais*. Dissertação de mestrado em Ciências Contábeis. Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166-184.
- Lüder, K. (1994). The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In: Buschor, E.Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*.
- Lüder, K. (2001). Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievement and problems. In: Montesinos, V.; Vela, J. M. (Eds). *Innovations in governmental accounting*. Boston, MA.
- Marques, M. D. C. D. C. (2003). Tendências recentes de abordagem à contabilidade pública em Portugal. *Revista Contabilidade e Finanças*, 14(31), 96-108.
- Nangonzi, S. (2019). *Factors impeding full implementation of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in Uganda*. Dissertação de mestrado, Dublin Business School, Dublin, Irlanda.
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Nobes, C. & Parker, R. (2012) *Comparative international accounting*. 12th ed. Harlow: Pearson Education.
- Ouda, H. (2004). Basic requirements model for successful implementation of accrual accounting in the public sector. *Public Fund Digest*, 4(1), 78-99.
- Pacter, P., & Wells, M. (2013). *The IFRS for SMES. The Routledge Companion to Accounting, Reporting and Regulation*.
- Pina, V., & Torres, L. (2005). Public sector financial management reform in Spain. In: J. Guthrie et al. (Eds.). *International Public Financial Management Reform: Progress, Contradiction, and Challenges*. Greenwich, Connecticut.
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2021). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 46(1), 57-82. <https://doi.org/10.1080/01559982.2021.1920277>
- Redmayne, N. B., Laswad, F., & Ehalaiye, D. (2021). Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector. *Public Money & Management*, 41(5), 368-375. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1679482>



- Rocha, P. G. D. (2020). *A adoção do SNC-AP numa instituição de ensino superior politécnico: o caso do Instituto Politécnico de Viana do Castelo*. Dissertação de mestrado, Instituto Politécnico de Viana do Castelo, Viana do Castelo, Portugal.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38(1), 119-142. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Soguel, N., & Luta, N. (2021). On the road towards IPSAS with a maturity model: a Swiss case study. *International Journal of Public Sector Management*, 34(4), 425-440. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-09-2020-0235>
- Zitkoski, J. F. & Lima, D. V. (2020). *Uma Discussão sobre a Adoção de IPSAS Diferenciadas para Municípios Brasileiros de Pequeno Porte*. In: Anais do XIV Congresso Anpcont. Recuperado em 15 março, de [http://anpcont.org.br/pdf/2020\\_CSP42.pdf](http://anpcont.org.br/pdf/2020_CSP42.pdf)

## Learning from International Experiences: Differentiated Accounting Standards for Public Sector Entities

### ABSTRACT

**Objective:** Describe the main characteristics of countries' experiences that defined differentiated accounting standards for public sector entities.

**Method:** Documentary research of international experiences of differential reporting for public sector entities.


**Originality/Relevance:** Only a few studies address differential reporting in the public sector, and the full adoption of IPSAS is often pointed out as an expensive process for entities. Therefore, there is the possibility of reducing the costs of reform in the public sector by bringing this discussion to the academic and standard-setting scope, with the adoption of norms in a more uniform way, especially in small entities, contributing to the effective harmonization of international public accounting standards.

**Results:** The development of differentiated accounting standards in the public sector is a theme that needs further study, as the standards must ensure requirements that are proportionate to the administrative capacity and risk of the entities. This differentiation can be operationalized in different ways and carried out in measurement, recognition, and disclosure items.


**Theoretical/Methodological contributions:** Identify countries with differential reporting in the public sector, the differentiated treatments foreseen, the criteria used to determine which entities are eligible to apply these standards, and possible ways of operationalizing differential reporting.

**Social/Management contributions:** It is expected to contribute to the discussions related to the IPSAS adoption process, given that the differential reporting (IPSAS Lite) was included as one of the priority projects by the IPSASB in 2022.

**Keywords:** IPSAS. Accounting Standards. Small Entities. Public Sector. Simplification.

Raquel Luz de Lima 

Universidade de Brasília, DF, Brasil  
raquelluz22@gmail.com

Diana Vaz de Lima 

Universidade de Brasília, DF, Brasil  
diana\_lima@unb.br

Patrícia Siqueira Varela 

Universidade de São Paulo, SP, Brasil  
psvarela@usp.br

Claudia Ferreira da Cruz 

Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ,  
Brasil  
claudiacruz@facc.ufrj.br

Received: May 30, 2022

Revised: November 26, 2022

Accepted: November 28, 2022

Published: December 30, 2022

