

Universidade de Brasília  
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade  
Departamento de Administração



Tribunal de Contas do Distrito Federal

**nine** Núcleo de Estudos e Pesquisas  
em Inovação e Estratégia

ANDRÉIA ELIZABETH SILVA BARROS

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E  
INTERNACIONAL SOBRE A CONSOLIDAÇÃO DAS  
NORMAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO E  
PROPOSIÇÃO DE UMA AGENDA DE PESQUISA.**

Brasília – DF

2017

ANDRÉIA ELIZABETH SILVA BARROS

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA NACIONAL E  
INTERNACIONAL SOBRE A CONSOLIDAÇÃO DAS  
NORMAS CONTÁBEIS NO SETOR PÚBLICO E  
PROPOSIÇÃO DE UMA AGENDA DE PESQUISA**

Trabalho de Conclusão de curso apresentado ao Departamento de Administração  
como requisito parcial à obtenção do título de especialista em Gestão Pública.

Professor Orientador: Dr., Edgar Reyes Junior

Brasília – DF

2017

## SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	3
1.1	Problematização.....	3
1.2	Objetivos.....	4
1.2.1	Objetivo da geral.....	4
1.2.2	Objetivos específicos .....	4
1.3	Justificativa.....	4
2	REFERENCIAL TEÓRICO .....	7
2.1	Controle Social.....	7
2.2	Contabilidade Pública.....	9
2.3	Convergência às Normas Internacionais.....	10
3	MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA.....	13
3.1	Tipo e descrição geral da pesquisa.....	13
4	ANÁLISE E DISCUSSÃO .....	17
4.1	Análise descritiva dos artigos catalogados.....	17
4.1.1.	Periódicos que mais publicaram artigos na temática pesquisada. ....	18
4.1.2	Principais autores:.....	20
4.1.3	Principais Universidades .....	25
4.1.4	Abordagens teóricas.....	32
5.	Considerações finais .....	40
	REFERÊNCIAS.....	42

# 1. INTRODUÇÃO

## 1.1 Problematização

A contabilidade mundial tem passado por mudanças estruturais com a finalidade de proporcionar maior transparência, responsabilização dos agentes e comparabilidade entre as diversas organizações. Nesse sentido, foram editadas regras internacionais a serem seguidas pelas Entidades. Inicialmente, apenas as instituições privadas aderiram às mudanças. Posteriormente, foi a vez das organizações públicas receberem procedimentos equânimes de registro das suas operações, com a mesma finalidade, qual seja, melhorar a fidedignidade nos registros e a comparabilidade entre entidades, proporcionando transparência e responsabilização dos agentes, além de facilitar a disseminação de boas práticas.

Outro fator que levou à necessidade de uniformização de informações, foi a unificação dos mercados. Sendo assim, a integração das economias pressupõe informações comparáveis. Portanto, com o advento do intercâmbio comercial entre os países cada vez mais acentuado, a edição de normas contábeis padronizadas foi necessária, visando análise e avaliação das informações emitidas pelas instituições. Contudo, a uniformização dos relatórios financeiros mercantis não se mostrou suficiente. Seria necessário, ainda, a estruturação dos relatórios públicos, devido à forte influência que as instituições públicas ainda exercem sobre as economias. Nesse sentido, nasceram as International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB).

Destas considerações, surge a seguinte questão de pesquisa:

Quais as características da produção científica sobre a convergência às IPSAS?

## **1.2 Objetivos**

### **1.2.1 Objetivo da geral**

Analisar as características da produção científica sobre a convergência às IPSAS.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- Analisar a produção nacional de trabalhos acerca da convergência da contabilidade pública às normas internacionais;
- Analisar a produção internacional dos trabalhos sobre a convergência da contabilidade pública às normas internacionais;
- Comparar a produção nacional e internacional de pesquisas sobre contabilidade pública e sua convergência às Ipsas.

## **1.3 Justificativa**

O objeto da contabilidade é o patrimônio, no qual deve ser registrado com a maior fidedignidade possível. Quando se trata de Contabilidade Pública, a sua função social ganha maior importância. Devendo seus registros serem dotados de um grau maior controle, transparência e fidedignidade, com a finalidade de instrumentalização do controle social.

A Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), prevê que a Contabilidade Aplicada ao Setor Público - CASP deve ser o reflexo da sua função social. Ou seja, a CASP deve evidenciar as informações do ciclo da Administração Pública, destacar sua

tomada de decisões e prestação de contas para instrumentalizar o controle social. Portanto, a Contabilidade Pública deve contribuir para o controle da sociedade, servindo de instrumento de interpretação.

Segundo Fragoso et al., (2012), o controle é a função primordial da informação contábil no setor público. E cita como exemplos a comparação das leis orçamentárias com os gastos públicos, verificando se estão em consonância; além de elencar quais setores merecem priorização nos investimentos.

Diante disto, os relatórios contábeis das instituições públicas devem fornecer ao cidadão mediano, condições para que ele possa entender a ação governamental, manifestada em políticas públicas, e que esse cidadão possa analisar e avaliar a eficácia ou não dos recursos públicos. Para isso, as informações devem estar completas, em linguagem acessível e refletir de forma fiel as finanças do governo.

Conforme Gama, Duque e Almeida (2014), em que pese a contabilidade governamental por si só não ser uma política pública, ela proporciona o desenvolvimento socioeconômico, através da influência que exerce sobre a gestão, contribuindo a *accountability* financeira pública. Nesse sentido, a conformidade no registro dos atos de gestão torna-se uma ferramenta que ganha importância quando se trata da instrumentalização do controle social.

Tendo em vista a dimensão que o tema toma, dada a importância dos relatórios governamentais assumem ao refletirem as ações e políticas públicas, para o controle da sociedade, surge a necessidade em trazer evidências do campo de pesquisas científicas sobre a convergência da contabilidade pública.

Sabe-se que a pesquisa científica exerce forte influência no desenvolvimento e avanço de novas técnicas, nas mais diversas áreas de conhecimento. Portanto, o mapeamento dessa produção mostra-se de grande utilidade para a área. Principalmente em se tratando de novas temáticas, além do acompanhamento das mudanças em determinado setor.

De acordo com Araújo (2006), a ferramenta para mensuração da disseminação do conhecimento e dos índices de produção, de forma quantitativa e estatística é a bibliometria, cuja finalidade também pode ser a identificação de lacunas teóricas. O

estudo bibliométrico descreve toda uma área da produção científica, apontando possíveis áreas isoladas ou temas ausentes para propor uma agenda de pesquisa que possa minimizar essas lacunas (*GAPs*) teóricos.

Outra questão relevante analisada é o mapeamento das redes de relacionamento. Principalmente entre instituições de ensino. Identificar quais instituições são disseminadoras de conhecimento e inovação no setor, quais são pontes de informação, etc, pode contribuir para propor melhorias na arquitetura da rede de relacionamento institucional.

Também, de forma análoga aos benefícios do mapeamento da rede institucional, é o mapeamento da rede de relacionamento entre pesquisadores. Identificar os autores mais produtivos, o perfil de elaboração de pesquisas em grupo e suas preferências teóricas ajudará a entender melhor o funcionamento da rede relacional, identificar pontos a serem melhorados, além de ajudar na disseminação de boas práticas. Tanto institucionais, como autorais, passando pela minimização dos *Gap* teóricos.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Controle Social

Um dos objetivos a serem atingidos pela contabilidade pública é a instrumentalização do controle social. Nesse sentido, foi feita uma busca de artigos científicos que descrevessem bem o controle social e as ferramentas para instrumentalizar a sociedade na fiscalização da atividade governamental e o pleno exercício da cidadania.

Nesse escopo, Miranda et al. (2008), realizaram um estudo cujo objetivo foi avaliar a compreensibilidade, para o cidadão, das informações contábeis divulgadas pelas entidades públicas. A pesquisa mostrou que as informações disponibilizadas pela contabilidade pública não são claras para a maioria da população, independente do grau de escolaridade. Segundo os autores, é baixo o nível do entendimento dos relatórios contábeis públicos até mesmo para o segmento da população que domina assuntos ligados à contabilidade e contabilidade pública.

Ainda nesse tema, Mendes, Oleiro e Quitana, (2008) publicaram um artigo que teve como foco a função, no Brasil, para o combate à corrupção, da transparência e do controle social e analisaram o papel da contabilidade e da auditoria governamental no auxílio para essa evolução. O objetivo geral foi identificar a influência da auditoria pública e da contabilidade, na contribuição do combate à corrupção no Brasil. O estudo destacou a criação de ferramentas para fortalecer o controle social e capacitar à sociedade para atuar junto às instituições de controle. Os autores constataram o constante aperfeiçoamento das ações para adequar as ações do controle interno e externo às reais necessidades sociais.

Silva (2002), cita a necessidade de conscientizar a sociedade de que, o pressuposto para uma ativa participação social democrática, pressupõe a responsabilização dos agentes públicos (accountability), com o controle sistemático dos recursos públicos.

Accountability, um termo ainda não traduzido para o português, remete à transparência e à responsabilização do agente público.

Soares e Scarpin (2011) realizaram uma pesquisa que evidenciou as ações realizadas na convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) às Normas Internacionais (IPSAS) emitidas pela Internacional Federation of Accounts (IFAC). O trabalho foi justificado pela importância dada à informação, por ela ser um bem público, além de direito social. De acordo com os autores, uma maior accountability é consequência de uma maior transparência. Os resultados da pesquisa indicam, de acordo com os autores, que adotar normas internacionais trará melhorias tanto na qualidade como na comparabilidade das informações financeiras retratadas nos relatórios públicos brasileiros. Os autores relatam, ainda, que é consenso na literatura, de que, como a informação é um pressuposto básico da transparência da gestão pública, a accountability contém o verdadeiro fundamento dos sistemas democráticos.

Silva (2002), analisou as perspectivas do controle social da administração, e explica que o elemento primordial para garantir que a Administração Pública atinja as metas definidas para seus órgãos pode ser o controle social, que irá assegurar que se atinja com eficiência, efetividade e dentro da legalidade os programas de longa duração. O referido autor ainda ressalta que é contraditório falar em controle social, quando ainda há uma parte significativa da população que vive às margens dos direitos sociais e políticos, como no Brasil. Comentando que o controle social está inserido em vários dispositivos constantes no ordenamento jurídico brasileiro, inclusive na Constituição Federal de 1988. Porém, não basta a simples elaboração de legislação que proporcione acesso à população de informações importantes para exercer o controle social. Tem que haver capacitação, educação. Aconselha, inclusive, que a disciplina controle social, seja incluída nos currículos da educação fundamental e ensino médio, e que, por ser uma questão cultural, suas mudanças acontecerão no longo prazo. De acordo com o autor é necessária a preparação da sociedade para exercer a função de controle social.

## 2.2 Contabilidade Pública

Por definição, contabilidade é a ciência social que estuda e controla o patrimônio das entidades, mediante o registro dos dados, com a finalidade de oferecer informações sobre sua composição e suas variações. Tem como função a coleta e o registro de dados, além da elaboração de relatórios (Moraes Júnior, 2016). Carvalho e Ceccato (2015, p. 1) definem a contabilidade como a “ciência social que interpreta o patrimônio das entidades, registrando dados com o objetivo final de prestar informações de forma organizada e focada”.

Sendo um ramo da ciência contábil, a Contabilidade Pública tem como objetivo fornecer informações confiáveis acerca do patrimônio público; contribui para o controle social, gerando informações úteis e tempestivas e é normatizada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Portanto, pode-se constatar que a contabilidade transforma dados numéricos em informações estratégicas para a tomada de decisões por parte dos atores envolvidos. Sejam empresários, investidores, credores, governo, dentre outros.

Amaral, Vicente e Bolfe (2014), buscaram, em sua pesquisa, identificar as contribuições da academia para a compreensão do regime de competência aplicado ao setor público no Brasil, por meio de uma revisão crítica dos estudos nacionais que tratam do tema. Os resultados indicam que não existe uma tendência definida de linhas de pesquisa e os achados de um estudo não costumam ser comparados com outros. Concluem que as contribuições da academia para a compreensão do regime de competência aplicado ao setor público são bastante fragmentadas, o que pode tornar lento o avanço do tema.

Ainda acerca da Contabilidade Pública, Piccoli e Klann (2015) tentaram medir a percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). O estudo demonstrou que 50% dos profissionais entrevistados não possuem amplo conhecimento sobre as NBCASP. Na sequência, concluem que, de acordo com a percepção dos respondentes, a nova contabilidade pública é importante para a transparência e controle das contas públicas. Contudo, os contadores ainda não estão aptos a elaborar e analisar as demonstrações contábeis.

## 2.3 Convergência às Normas Internacionais

Botelho e Lima (2015) realizaram um estudo que apresentou as experiências internacionais e os desafios enfrentados pelos países na transição da contabilidade pública para o regime contábil de competência. Evidenciaram os principais procedimentos observados durante o processo de transição. Analisaram as experiências monitoradas pela International Federation of Accountants (IFAC) nos Governos da Malásia, Malta e Suíça; as experiências relatadas na literatura (Romênia, Nova Zelândia e Austrália); e a experiência do Governo brasileiro.

Os resultados demonstram que os Governos da Suíça, Austrália e Nova Zelândia já adotam o regime de competência integral e seguiram todos os protocolos recomendados pelo Study 14 e pelo Modelo de Requerimentos Básicos (BRM). Já a Romênia, apesar de utilizar o regime de competência integral, não adotou a maior parte dos protocolos, o que pode justificar o fato de as informações geradas em sua contabilidade não serem utilizadas pelos gestores e nem pelas autoridades governamentais. No caso dos Governos da Malásia e de Malta, foi definida como dala final para a mudança para o regime de competência integral, o ano de 2019.

Em relação ao Brasil, o regime de competência modificado é o utilizado. Ainda sem previsão para adoção integral do regime de competência. Os autores destacaram que não há suficiente comprometimento das autoridades competente, os altos custos das mudanças, a ausência de pessoal treinado e a necessidade de recursos tecnológicos adequados, além da divulgação do impacto esperado sobre a situação patrimonial e financeira, como os desafios observados no processo de transição.

Na mesma época, Santos e Alves (2015) realizaram um estudo, cujo objetivo foi estudar o impacto da adoção das Ipsas, em seu ano de transição em um balanço e em uma demonstração de resultados num órgão público. De acordo com os autores, as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), emitidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), formam a base do sistema de normalização contabilística internacional para o setor público em Portugal e no Brasil. Para Pérez e Hernández (2007), avanços qualitativos nos relatórios financeiros públicos serão alcançados após a implantação de “regras de contas”. Os

citados autores concordam em uma possível melhoria da informação prestada contribuirá para a tomada de decisões dos governos com relação aos gastos públicos, acarretando num maior comprometimento das ações implementadas.

Ainda, de acordo com Santos e Alves (2015), na sua estrutura conceitual, o Ipsasb (2013), disciplina que as transações e demais eventos devem ser reconhecidos das demonstrações no momento da sua ocorrência, com esteio no regime de competência. E não somente no momento do recebimento do recurso ou do pagamento das despesas. Ou seja, para atendimento às IPSAS, os registros contábeis devem considerar, em sua integralidade, o regime de competência.

A importância das IPSAS é relatada por Diniz et al. (2015), quando explicam o objetivo das Ipsas, qual seja, aprimorar as informações contábeis do setor público, proporcionando a comparabilidade e instrumentalizando o controle social e possibilitando a compreensão dos relatórios contábeis. Os referidos autores estudaram a percepção dos profissionais do Grupo Técnico de Padronização de Procedimentos Contábeis (GTCON), acerca das vantagens na adoção das IPSAS, e concluíram que, na visão do GTCON, será vantajosa a adoção das Ipsas para os registros e divulgações das informações orçamentárias, financeiras e econômicas. Os autores ainda constataram que o Brasil está em processo de ajuste e convergência das novas regras que serão estabelecidas para as operações públicas, porém ainda há resistências quanto a atualização de certos conceitos.

Em outro estudo, Egevert e Ceconello (2014) mostraram o processo de convergência da contabilidade pública no Brasil com os outros países, cujo objetivo foi trazer informações detalhadas acerca de questões orçamentárias, financeiras e patrimoniais das instituições públicas. Os autores concluíram que as mudanças permitiram maior transparência na utilização dos recursos públicos, conforme se estabelecem padrões e regras contábeis em harmonia com as práticas internacionais.

Mais especificamente acerca da realidade nacional, Vicente, Moraes e Platt Neto (2012) se preocuparam em analisar a Contabilidade Pública Brasileira e o processo de convergência. De acordo com os autores, a pesquisa apontou que as mudanças promoverão a diferenciação entre a contabilidade pública e o orçamento público, com a adoção do regime de competência nos registros públicos. Salientam, também, o

aumento na transparência fiscal dos governos, e concluem que a aplicação da depreciação, juntamente com o subsistema de custos contribuirá para a eficiência no setor público nacional, além da possibilidade de melhorias na apresentação e mensuração dos ativos estatais.

Ainda sobre o assunto, Viana et al. (2012) realizaram um levantamento sobre a convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP aos padrões estabelecidos nas Normas Internacionais de Contabilidade, que resgataram no setor público a essência da teoria contábil do patrimônio. Concluem que poucos estudos foram realizados na busca da capacidade de ensino das disciplinas de contabilidade do setor público e orçamento público quanto às NBCASP pelas universidades brasileiras. Analisaram a adequação dos conteúdos programáticos das universidades amazonenses quanto às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. Os resultados evidenciaram um quadro com baixo índice de ensino das normas, com apenas 22% em média de aderência dos programas aos tópicos e sub tópicos das NBCASP. Constataram, ainda, que os conteúdos programáticos das Instituições de Ensino Superior (IES), são dominados por conteúdos da Lei 4.320/64 e Lei 101/2000.

### **3 MÉTODOS E TÉCNICAS DE PESQUISA**

#### **3.1 Tipo e descrição geral da pesquisa**

Para o estudo do campo das normas internacionais de contabilidade pública, realizou-se uma análise das publicações em periódicos internacionais, no período de 2009 a 2017. Para tanto, utilizou-se a bibliometria, que segundo Pritchard (1969) e Spinak (1998), consiste no método multidisciplinar que analisa os aspectos mais importantes da produção científica com aplicação de análises estatísticas e matemáticas. Nessa situação, a metodologia é utilizada para conhecer o estado da arte de diferentes áreas do conhecimento, além de estudar as peculiaridades, evolução, tendências. E ainda criar mapas que representem de forma adequada os aspectos quantitativos do conhecimento científico (Araújo, 2006; Santos e Kobashi, 2009).

A técnica utilizada para esta pesquisa foi a bibliometria, na qual proporcionou uma análise das publicações em periódicos nacionais e internacionais, no período de 2009 a 2017, e também, verificar como se comportaram as publicações acerca do assunto. O trabalho foi dividido em três etapas, seguindo o modelo adotado por Oliver e Ebers (1998). Ressalta-se, ainda, que a escolha do período aconteceu em virtude da aceleração do projeto de elaboração das normas, que resultou na publicação da estrutura conceitual das Ipsas, pelo IFAC.

A primeira etapa foi a delimitação do escopo de análise. Nessa fase, foram definidas quais as bases de dados que seriam consultadas e o seu corte temporal. Assim, foram avaliados, para a escolha dos trabalhos, os artigos publicados nas bases de dados ProQuest e Google Acadêmico, além de buscas nos anais dos eventos promovidos pela Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis – ANPCONT. Quanto ao horizonte temporal, foi definido o período de 2009 a 2017.

A segunda etapa foi a seleção dos artigos conforme as bases de dados definidas no item anterior. Nesta fase, os critérios da busca para seleção dos artigos foram definidos utilizando as palavras-chave: IPSAS, Public Accounting e Convergence.

Ainda na segunda etapa, foram coletados trabalhos nacionais e, pela escassez de artigos sobre temática estudada, posteriormente realizou-se a coleta dos trabalhos em periódicos internacionais. Com o intuito de permitir a comparabilidade entre a pesquisa nacional e a internacional sobre o tema. Foram identificados, após análise, 68 trabalhos nacionais e 58 trabalhos internacionais. Resultando, por fim, em um total de 126 artigos que compuseram o estudo bibliométrico.

Já a terceira etapa constituiu-se de uma análise detalhada dos trabalhos, relacionando os temas abordados, os autores e suas instituições de ensino, o ano da publicação, sua metodologia utilizada e, por fim, a conclusão. Os dados foram catalogados em planilha eletrônica, sendo atribuídos valores dicotômicos. Sendo o valor 1 para a definir a presença de determinada informação e o valor 0 para representar a sua ausência. Seguindo o procedimento de Oliver e Ebers (1998), já utilizado por Balestrin, Verschoore e Reyes Júnior (2010), entre outros.

Quadro 1 – Critérios de classificação dos artigos

<b>Classificação</b>	<b>Descrição</b>
Ano	Ano em que o artigo foi publicado.
Instituição de ensino	Instituição de ensino na qual o autor é filiado.
Tipo de artigo	Teórico, empírico ou revisão de literatura.
Abordagem temática	Quais temas ou tópicos obtiveram maior relevância no escopo do artigo.
Localização geográfica	Continente, região ou país em que a pesquisa do artigo foi realizada (Brasil, União Europeia, Mercosul, América do Sul, etc).

Foram identificados 103 temas abordados nos trabalhos analisados. Para o tratamento dos dados, foram utilizados os *softwares* UCINET 6.171 e Netdraw 2.065. Em que pese terem sido catalogados 126 artigos, juntamente com 103 temas abordados neles, a análise dos dados foi realizada de forma separada em duas seções: Artigos nacionais e artigos internacionais, com a finalidade de efetuar um comparativo entre o cenário nacional, frente às publicações no restante do mundo. Para isso, foi necessário elaborar matrizes semelhantes para os artigos nacionais e os internacionais. Conforme descrito a seguir:

Artigos Nacionais: a matriz retangular (103 temas por 65 artigos) por sua transposição (65 artigos por 103 temas), resultando a matriz simétrica de 103 temas por 103 temas, denominada matriz temática. O método análogo foi aplicado para verificar a afiliação

institucional dos autores das publicações. Do mesmo modo, foi criada uma matriz de afiliação de instituições, a partir da matriz retangular original de 68 artigos, com 43 instituições de ensino.

Artigos estrangeiros: a matriz retangular (103 temas por 58 artigos) por sua transposição (58 artigos por 103 temas), resultando a matriz simétrica de 103 temas por 103 temas, denominada matriz de temas. O método análogo foi aplicado para verificar a afiliação institucional dos autores das publicações. Do mesmo modo, foi criada uma matriz de afiliação de instituições, a partir da matriz retangular original de 58 artigos, com 68 instituições de ensino.

Os procedimentos da pesquisa de Oliver e Ebers (1998), serviram de baliza para a análise relacional da presente pesquisa. Foi calculada a frequência e as medidas de centralidade de cada um dos 103 temas, afim de estabelecer a centralidade e compará-la com os conceitos abordados. O trabalho utilizou três medidas de centralidade: Grau, intermediação e autovetor.

De acordo com Balestrin, Verschoore e Reyes Júnior (2010), a medida de Grau de centralidade, mede o número de laços diretos que uma das variáveis se conecta com as outras variáveis formadas pela rede. Por sua vez, a medida de centralidade de proximidade – Closeness - determina o quão perto um nó se apresenta dos outros nós numa rede, medindo-se a soma das distâncias mais curtas entre um ponto e todos os outros na rede. Esta medida representa a integração ou isolamento de um membro da rede (Müller-Prothmann, 2007). Para Wenzel, Bjegovic e Laaser (2011) ela baseia-se na noção de distância. Quanto maior for a centralidade de proximidade, menor é a média da distância desse ponto e qualquer outro ponto da rede, o que proporciona melhor posicionamento para transmitir uma informação.

A Centralidade de Intermediação – Betweenness está associada ao relacionamento que um ponto da rede (instituição ou tema) tem com os demais, Kim, Hong e Suh (2012) descrevem-na como sendo a quantidade que um determinado ponto da rede precisa de outro ponto para alcançar seu destino. Para Müller-Prothmann (2007) ela estabelece a importância que um membro da rede desempenha como um propulsor do fluxo do conhecimento, tendo potencial de controle frente às relações indiretas de outros membros. Esse potencial de controle estabelece que um valor alto de

betweness possa disseminar ou reter o conhecimento para os outros membros da cadeia que possam depender dele para terem acesso à informação (Hanneman, 2005).

Por fim, a medida de Centralidade Geodésica, Eigenvector, ou Autovetor, calcula o poder que um tema detém. Ou seja, quanto mais elevada a medida da centralidade autovetor, mais poder ela terá, através dos seus contatos com os outros temas da rede (Balestrin, Verschoore e Reyes Júnior, 2010).

## **4 ANÁLISE E DISCUSSÃO**

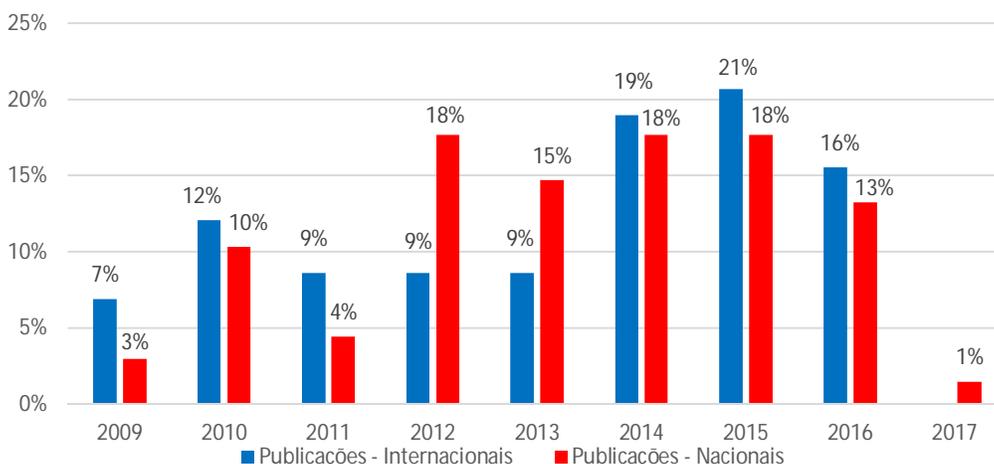
As informações levantadas, a partir dos dados analisados no estudo bibliométrico do campo de trabalhos publicados sobre convergência da contabilidade pública demonstram que, diferentemente do que ocorre no contexto internacional, o cenário acadêmico brasileiro de estudos está concentrado apenas em determinados assuntos. Ademais, de forma recorrente, tanto no Brasil, como no campo internacional, as revistas e os eventos científicos não têm apresentado interesse nos estudos inovadores acerca da contabilidade pública, nem sua convergência às normas internacionais. O que se mostrou pela escassez de trabalhos disponíveis.

Ademais, nos periódicos nacionais, além da baixa disponibilidade de trabalhos científicos, percebe-se certa superficialidade nas discussões. Muitas vezes com conclusões vagas e sem inovação nem avanço científico. Na próxima seção será apresentada, de forma separada entre categorias nacional e internacional, uma análise descritiva das publicações catalogadas.

### **4.1 Análise descritiva dos artigos catalogados.**

No que se refere à evolução da produção científica, a Figura 1 mostra que não há um padrão específico. A produção internacional não segue uma tendência temporal. Sendo os anos de 2014 e 2015 com maior volume de trabalhos publicados.

Figura 1 - Evolução da produção científica anual no período de 2009 a 2017.



Seguindo a mesma arquitetura na produção nacional, apontando os anos de 2012, 2014 e 2015 com maior produção de publicações nacionais. Interessante destacar que, no Brasil, o pico de publicações iniciou antes, em 2012. Já nos periódicos internacionais, esse pico se deu apenas dois anos depois, em 2014. Esse salto no número de publicações no ano de 2012, pode ser justificado por representar o marco inicial do processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16 às Ipsas, estabelecido inicialmente pelo Comitê Gestor da Convergência no Brasil (Vicente, Moraes e Platt Neto, 2012).

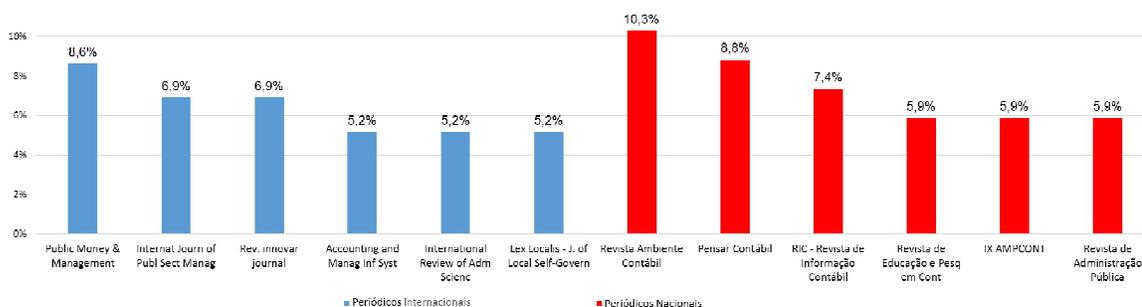
#### 4.1.1. Periódicos que mais publicaram artigos na temática pesquisada.

A figura 2 traz a lista dos dez periódicos, tanto nacionais, como internacionais, que obtiveram maior volume de publicações sobre convergência da contabilidade pública às normas internacionais.

Dentre as publicações internacionais, a revista *Public Money & Management* foi a que mais publicou artigos na temática pesquisada, atingindo a marca de 8,6%, seguida do *International Journal of Public Sector Management* e da *Rev. Innovar Journal*, ambas com 6,9%. Com 5,2% de publicações, estão os periódicos *Accounting and Manag Inf System*, *International Review of Adm Scienc* e *Lex Localis – J. of Local Self-Govern.*

Já nos periódicos brasileiros, destacou-se a revista Ambiente Contábil, com uma frequência de 10,6% nos artigos coletados, seguida da revista Pensar Contábil, com 8,8%. Em terceiro, a revista de Informação Contábil, com 7,4%. E com 5,9% das publicações na temática pesquisada, apareceram: Educação e Pesquisa em Contabilidade, IX AMPCONT e Revista de Administração Pública. Conforme figura 2:

Figura 2 – Periódicos que mais publicaram artigos na temática pesquisada.



O que se pode perceber nesse gráfico é um baixo percentual de artigos destinados à temática pesquisada: Convergência da contabilidade pública às Ipsas, nas revistas e eventos analisados. Em semelhante análise, Viana et al. (2012), constataram, em sua pesquisa, que as normas de contabilidade pública não têm prioridade nos conteúdos curriculares das instituições de ensino. De acordo com os resultados da pesquisa dos autores, o ensino das normas de contabilidade pública apresentou um quadro insatisfatório, chegando ao percentual médio de 22% da matriz curricular. Ademais, como agravante a esse baixo percentual, os autores ainda denunciam o desvio dos programas, argumentando que o domínio das disciplinas é sobre questões legislativas, como a Lei 4.320/64 e a Lei Complementar 101/2000.

Inclusive, Morása e Klann (2016) também identificaram uma baixa produção de artigos nacionais acerca das Ipsas. Os autores associam essa baixa produção a não finalização do processo de convergência no Brasil. Trazem a Resolução CFC n. 1.128/08 como justificativa. Esses autores ainda ressaltam a importância de pesquisas, com o intuito de identificar o estado da arte no campo pesquisado. A tabela 1 confirma a baixa produção. Com predominância de apenas um artigo publicado por periódico em todo o horizonte temporal catalogado. A produção de dois artigos por periódico durante o período, ocorreu em três revistas internacionais e cinco nacionais. Já a publicação de três artigos, foi realizada em três periódicos internacionais e quatro

nacionais. Menor ainda é o número de quatro artigos, que apenas dois periódicos internacionais e três nacionais realizaram. A publicação de cinco artigos foi feita por um periódico internacional e um nacional. Por fim, a publicação de seis e de sete artigos, foi veiculada, apenas por um periódico nacional. Conforme tabela 1 a seguir:

Tabela 1 - Quantidade de artigos na temática estudada por periódicos.

Publicações por periódicos entre 2009 a 2017	Internacionais	Nacionais
Periódicos que publicaram 7 artigos	0	1
Periódicos que publicaram 6 artigos	0	1
Periódicos que publicaram 5 artigos	1	1
Periódicos que publicaram 4 artigos	2	3
Periódicos que publicaram 3 artigos	3	4
Periódicos que publicaram 2 artigos	3	5
Periódicos que publicaram 1 artigo	30	16
Total	39	31

Pela análise da tabela 1, percebe-se a lacuna teórica acerca da temática pesquisada. Reforçando o *Gap* teórico sobre a seara pesquisada. Outra informação extraída da tabela 1 é a aproximação da Lei Bibliométrica de Bradford, de 1934, ou lei da dispersão, que Araújo (2006) diz se tratar da lei de produção dos periódicos, em que existe o *core* ou núcleo de títulos que mais produzem sobre um determinado tema, e outras zonas periféricas de periódicos que produzem mesmo. Ou seja, um quantitativo menor de periódicos cobre quase completamente a temática de uma área, enquanto um número maior de periódicos publica poucos assuntos sobre a temática. Portanto, essa Lei trata da existência de periódicos mais produtivos.

Após apresentação, descrição e análise dos periódicos, passa-se para a descrição dos autores que mais produzem artigos dentro da temática pesquisada, juntamente com a sua vinculação institucional.

#### 4.1.2 Principais autores:

A maior produção de publicações sobre a temática pesquisada nos artigos em revistas internacionais, de acordo com a Tabela 2, atingiu o montante de 9% dos trabalhos internacionais, a autora foi Alijarde, da Universidade de Zaragoza, com a produção de cinco trabalhos, representando o percentual de 9% do total coletado. Em seguida,

Julve, da Universidad de Valencia, que publicou quatro artigos sobre a temática da presente pesquisa, atingindo 7% dos trabalhos. Os demais publicaram 3% dos trabalhos selecionados. São eles: Crişana, López-Hernández, Pérez, Nistor, Rossi, Grossia, Christiaens, Villegas, Aversano. Filiados, respectivamente, às seguintes instituições: Babeş-Bolyai University, University of Granada, University of Almería, Babeş-Bolyai University, University of Salerno, Kristianstad University, Ghent University, Universidad Nacion de Colombia, University of Salerno.

Com relação aos periódicos nacionais, destaque para a autora mais produtiva: Lima, filiada à UNB, que publicou nove trabalhos, equivalente a 13% dos artigos coletados. Os outros autores mais produtivos, representaram, individualmente, 4% dos trabalhos analisados. São eles: Söthe, Vicente, Gama, Scarpin, Lopes, Almeida, Ribeiro Filho, Ferreira, Pederneiras, Amaral, Klann; filiados, respectivamente às instituições: Furb, UFSC, UFES, FURB, UFPE, UFES, UFPE, UNB, UFPB, UFSC, FURB. Conforme tabela 2, que apresenta a produção dos autores em percentual e em quantidade, juntamente com a sua filiação institucional.

Tabela 2 – Autores que mais produziram e sua filiação

Publicações em periódicos internacionais			
Autores	% de trabalhos	Nº de trabalhos	Filiação
Isabel Brusca Alijarde	9%	5	Universidad de Zaragoza
Vicente Montesinos Julve	7%	4	Universidad de Valencia
Andrei Răzvan Crișana	3%	2	Babeș-Bolyai University
Antonio Manuel López-Hernández	3%	2	University of Granada
Carmen Caba Pérez	3%	2	University of Almería
Cristina Silvia Nistor	3%	2	Babeș-Bolyai University
Francesca Manes Rossi	3%	2	University of Salerno
Giuseppe Grossia	3%	2	Kristianstad University
Johan Christiaens	3%	2	Ghent University
Mauricio Gómez Villegas	3%	2	Universidad Nacion de Colombia
Natalia Aversano	3%	2	University of Salerno
Publicações em periódicos nacionais			
Autores	% de trabalhos	Nº de trabalhos	Filiação
Diana Vaz de Lima	13%	9	UNB
Ari Söthe	4%	3	Furb
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente	4%	3	UFSC
Janyluce Rezende Gama	4%	3	UFES
Jorge Eduardo Scarpin	4%	3	FURB
Jorge Expedito de Gusmão Lopes	4%	3	UFPE
José Elias Feres de Almeida	4%	3	UFES
José Francisco Ribeiro Filho	4%	3	UFPE
Lucas Oliveira Gomes Ferreira	4%	3	UNB
Marleide Maria Macedo Pederneiras	4%	3	UFPB
Neuton Alcedir de Lima Amaral	4%	3	UFSC
Roberto Carlos Klann	4%	3	FURB

Da análise da tabela 2, pode-se constatar que existe uma elite produtiva, tanto no cenário mundial, em que 16% de toda a produção concentrou-se em dois autores, como no Brasil, em que uma autora foi responsável por 9% de toda a produção. Esse fenômeno é retratado por Araújo (2006), e denomina de Lei do Elitismo de Price. O autor descreve que o quantitativo de autores dessa elite representa a raiz quadrada do volume total de autores. Utilizando-se o critério de 50% do total da produção, para determinar se essa elite produtiva. Aplicando a Lei do Elitismo de Prince, pode-se constatar que a elite nacional retratada na tabela 2 é produtiva. Já a elite internacional está abaixo do quantitativo necessário para ser considerada produtiva. Pois, no cenário internacional, num total de 115 autores, a raiz quadrada é 10,72. Considerando 50% do total da produção: 29 trabalhos. Produção da elite: 27. Portanto, pode-se considerar que essa elite não se enquadra no padrão produtiva. Já com relação aos autores nacionais, o total foi de 155 autores, sua raiz quadrada é 12,44.

Metade do total da produção total foi 34 trabalhos e a produção da elite foi de 38 trabalhos. O que a classifica como elite produtiva.

Ainda sobre a produção dos autores, a tabela 3 traça o perfil produtivo desses pesquisadores. Predominando a produção de uma pesquisa por autor. Tanto no cenário mundial, como em âmbito nacional. Nos periódicos internacionais, tiveram o total de 115 autores. Desses, em ordem decrescente de produção, um publicou cinco e outro quatro trabalhos, nove publicaram dois trabalhos e 104 publicaram um trabalho. Nos periódicos nacionais, uma autora publicou nove trabalhos, onze publicaram três trabalhos, treze autores publicaram dois trabalhos e 130 autores publicaram um trabalho. Conforme tabela 3:

Tabela 3 – perfil de produção

115 autores internacionais	155 Autores nacionais
1 publicou 5 trabalhos	1 publicou 9 trabalhos
1 publicou 4 trabalhos	11 publicaram 3 trabalhos
9 publicaram 2 trabalhos	13 publicaram 2 trabalhos
104 publicaram 1 trabalho	130 publicaram 1 trabalho

Análise da tabela 3 confirma a aproximação da Lei de Lotka ou Lei do Quadrado Inverso, que Ferreira (2010, p. 5-6), define como o “número de autores que tenham publicado exatamente (n) trabalhos é inversamente proporcional a (n<sup>2</sup>)” e explica, ainda, que para cada centena de autores que produziram apenas uma pesquisa, existem 25 que realizaram duas, onze responsáveis por três. O referido autor ainda escreve que essa Lei pode ser analisada como uma “função de probabilidade da produtividade”. Explicando que à medida em que aumentam as publicações de um autor, torna-se mais fácil esse autor publicar. O que pode explicar a expressiva produção dos autores que mais publicam, pois, torna-se mais fácil o acesso a recurso para pesquisa, quando os autores publicam trabalhos relevantes. Esses recursos, proporcionam mais trabalhos publicados (Ferreira, 2010).

Araújo 2006 também retrata sobre a Lei de Lotka. Explicando que essa lei, criada em 1926, fora construída a partir de uma pesquisa acerca da produtividade dos cientistas, a partir do cômputo cálculo do quantitativo de autores presentes no Chemical Abstracts, no período de 1909 a 1916. Dessa pesquisa, Lotka constatou que um pequeno número de autores é responsável por uma larga produção de trabalhos, e

essa produção se iguala a produção de um elevado quantitativo de autores com baixa produtividade. Dessa constatação surgiu lei dos quadrados inversos:  $yx=6/2xa$ , onde  $xy$  refere-se à frequência de pesquisadores que publicam um quantitativo  $x$  de estudos;  $a$  é o valor constante para cada área da ciência.

A tabela 4 apresenta o perfil de trabalhos elaborados em coautoria e mostra que a média de 2,26 autores para os trabalhos internacionais e de 2,9 autores para os trabalhos nacionais.

Em trabalhos internacionais, treze trabalhos tiveram apenas um autor; 24 trabalhos, dois autores; quinze trabalhos, três autores; cinco trabalhos, quatro autores; e apenas um trabalho foi elaborado por cinco autores, sendo esse o número máximo de autores em um trabalho.

Já nos periódicos nacionais, o máximo foi de seis autores. Dois trabalhos tiveram um autor; 28 trabalhos tiveram dois autores; dezenove trabalhos foram feitos por três autores; quatorze trabalhos, por quatro autores; quatro trabalhos, por cinco autores e, por fim, um trabalho foi elaborado por seis autores. Sendo esse o número máximo de autores por trabalho. Conforme tabela 4:

Tabela 4 – Perfil da produção em grupo

	Publicações internacionais	Publicações Nacionais
Média de autores por trabalho	2,26	2,90
Máximo	5 autores	6 autores
Mínimo	1 autor	1 autor
1 autor	13 trabalhos	2 trabalhos
2 autores	24 trabalhos	28 trabalhos
3 autores	15 trabalhos	19 trabalhos
4 autores	5 trabalhos	14 trabalhos
5 autores	1 trabalho	4 trabalhos
6 autores	-	1 trabalho

Da análise da tabela 4, percebe-se que a grande diferença se deu nos trabalhos unitários, que foi de treze trabalhos nas publicações internacionais e apenas dois trabalhos nas publicações nacionais. A referida tabela demonstra que prevalece a criação de artigos em dupla. Porém, observa-se, também que, nos periódicos nacionais, há uma preferência de artigos em grupo com maior número de autores, quando comparada aos periódicos internacionais.

Estes achados são corroborados por Ribeiro (2014). Quantitativos semelhantes também foram apresentados na pesquisa de Hey, de Castro e Lara, (2015). De acordo com os autores, existe um predomínio em pesquisas com dois e com três autores. Porém, apresentando resultado divergente, a pesquisa de Leite Filho (2008), em que o maior volume de trabalhos tinha apenas um autor.

Após serem apresentadas as análises descritivas dos periódicos e dos autores, passamos a descrever a análise institucional dos trabalhos publicados, além do comparativo entre as publicações internacionais a realidade brasileira.

#### 4.1.3 Principais Universidades

Na presente pesquisa, buscou-se estudar a distribuição das publicações sobre convergência contábil, com o intuito de localizar as instituições as quais se filiavam os autores dos trabalhos à época das publicações. Os resultados apresentados na tabela 5, apontam a frequência em que as instituições aparecem nos trabalhos internacionais e nos nacionais. Sendo dez internacionais e dez nacionais.

O levantamento demonstra que, conforme tabela 5, nos periódicos internacionais, um total de 115 autores, filiados a 64 instituições foram responsáveis pela produção dos 58 artigos coletados. As instituições internacionais que mais publicam são: a Universidade Babeş-Bolyai, na Romênia, com 9% dos trabalhos coletados; a University of Zaragoza, na Espanha, com 7%. O segundo grupo com 5% dos trabalhos publicados: a Universidade Granada, na Espanha; a Universidade València, na Espanha; a Universidade de Salerno, na Itália; a Universidade de Siena, na Itália e a Universidade Kristianstad, na Suécia. Com 3% de presença nas pesquisas catalogadas, está o terceiro grupo, composto pelas instituições: Universidade de Almería, na Espanha; Universidade Nacional da Colômbia; Universidade de Gante (Ghent University), na Bélgica; Universidade Comercial Luigi Bocconi, na Itália e Universidade de Sibiu, na Romênia.

O levantamento ainda mostrou que as instituições UNB, USP, UFPB, UFSC, UFRJ, UFRN, Furb, UFPE, Fucape e UFES se sobressaíram quanto ao número de publicações. Destaque para a Universidade de Brasília (UnB), que publicou o maior

número de trabalhos no intervalo temporal pesquisado (2009 a 2017), representando 25% do total de artigos nacionais. Em seguida, a Universidade de São Paulo (USP), detendo o percentual de 19% dos trabalhos. A Universidade Federal da Paraíba (UFPB) apareceu em 15% das publicações e as Universidades federais de Santa Catarina (UFSC) e do Rio de Janeiro (UFRJ) foram responsáveis por 12% das publicações. Na Universidade Federal do Rio Grande do Norte (UFRN), publicou-se 10% dos trabalhos. Com 9% da produção nacional, ficaram a Furb e a UFPE. Por fim, a Funcape e a UFES, com 6%. Conforme tabela 5 a seguir.

Tabela 5 – Instituições internacionais e nacionais com maior produção

Instituições que publicaram mais de 2 trabalhos sobre a temática pesquisada					
Em periódicos Internacionais			Em periódicos Nacionais		
Nome da Instituição	% de public	Nº de public	Nome da Instituição	% de public	Nº de public
Babeş-Bolyai Univ	9%	5	UNB	25%	17
University of Zaragoza	7%	4	USP	19%	13
Univ Granada	5%	3	UFPB	15%	10
Univ Valência	5%	3	UFSC	12%	8
University of Salerno	5%	3	UFRJ	12%	8
Univ Siena	5%	3	UFRN	10%	7
Kristianstad Univ	5%	3	Furb	9%	6
Univ Almería	3%	2	UFPE	9%	6
Univ Nac Colombia	3%	2	Fucape	6%	4
Ghent University	3%	2	UFES	6%	4
Univ Sibiu	3%	2	UFAM	4%	3
-	-	-	UFMG	4%	3
-	-	-	FGV	4%	3
-	-	-	UR Blumenau	3%	2
-	-	-	UFRGS	3%	2
-	-	-	UERJ	3%	2
-	-	-	UFU	3%	2
-	-	-	University of Miami	3%	2

A pesquisa apontou que as instituições com mais publicações em periódicos internacionais são as europeias. Nesse quesito, questões relacionadas à linguagem podem ser um motivo para maiores estudos e acarretar em um número maior de pesquisas publicadas. Conforme explica Ribeiro (2009), mostrando que vários países

na Europa apresentaram dificuldades em traduzir as *Ipsas* para o seu idioma. O autor ainda cita, como exemplo, a expressão *true and fair view*, e argumenta que há facilidade no entendimento das palavras, porém há perda de sentido do conceito após a tradução.

A tabela 5 também mostra as instituições que mais publicam artigos em periódicos no Brasil. Os resultados apontam que, nos periódicos nacionais, um total de 164 autores filiados a 42 instituições e pertencentes a 16 estados brasileiros, além de instituições da Espanha, de Portugal, dos Estados Unidos e da França, foram responsáveis pelas 68 publicações coletadas. Importante ressaltar que as duas instituições que mais publicaram, UNB e USP, representam 44% do total de publicações no horizonte temporal da coleta. Leite Filho (2008), também relata em sua pesquisa, a elevada concentração de publicações vinculadas a um núcleo concentrado de instituições. O autor ainda embasa esses achados com outros autores, são eles: “Chung et al. (1992) e Zeff (1996)” Leite Filho (2008, p. 543).

A próxima análise (tabela 6) mostra o poder relacional das instituições. Esse tipo de análise consiste em mapear e identificar as relações de poder entre as diversas organizações que transitam no campo de estudos sobre a convergência da contabilidade pública. Esse mapeamento é mensurado pelas medidas de centralidade. Quais são: Grau de Centralidade, também chamada de Degree; Centralidade de intermediação, ou Betweenness; e Centralidade Geodésica, ou Eigenvector, ou autovetor. A medida de Centralidade de Proximidade – Closeness foi desconsiderada da análise por ter apresentado uma proximidade muito alta, com valores próximos e muitas vezes iguais. O que dificulta sobremaneira a análise, tornando-a inócua.

A tabela 6 apresenta o poder relacional das instituições, dela, pode-se perceber que as instituições com maior grau de centralidade foram University of Zaragoza, com 7,81 e Univ València, com 4,69. Em seguida, apareceram: Univ Granada, University of Salerno, Univ Siena, Kristianstad Univ, Univ Almería e Univ Nac Colombiacom, todas com 3,13. Por fim, a Babeş-Bolyai Univ com 1,56. O que se pode depreender que essas instituições são as que mais influenciam as demais. Essas universidades são consideradas as que possuem a maioria das ligações com as outras e são as mais ativas da rede.

Quanto à centralidade de intermediação, apresentaram os maiores valores a University of Zaragoza e a University of Salerno, com 0,57 e 0,25, respectivamente. Os resultados apontam que essas instituições se conectam a outras que não estão diretamente ligadas, apresentando-se como elos entre outras instituições da cadeia e poder na disseminação de informações.

Tabela 6 - Poder relacional das instituições nos artigos internacionais

Universidades	Medidas de centralidade		
	Grau	Intermediação	Autovetor
Babeş-Bolyai Univ	1,56	0,00	0,00
University of Zaragoza	7,81	0,57	-85,09
Univ Granada	3,13	0,00	0,00
Univ València	4,69	0,03	-68,30
University of Salerno	3,13	0,25	-34,33
Univ Siena	3,13	0,00	0,00
Kristianstad Univ	3,13	0,05	0,00
Univ Almería	3,13	0,00	0,00
Univ Nac Colombia	3,13	0,00	-54,16

A tabela 7 apresenta o poder relacional das instituições nos periódicos nacionais. Dela, pode-se perceber que as instituições com maior grau de centralidade foram a USP, com 33,33; a UFPE, com 23,81 e a UFPB, com 21,43. Em seguida, apareceram a UnB e a UFRJ, ambas com 16,67. Após, a Furb, com 9,52. Adiante, em mais um empate, temos: a UFSC e UFRN com 7,14. O que se pode depreender que essas instituições são as que mais influenciam as outras, que possuem a maioria das ligações com as outras e que são as mais ativas da rede. O que concede a esses centros de pesquisa um elevado grau de importância, pois estão no centro das discussões teóricas e são detentoras de papel relevante no desenvolvimento científico da temática pesquisada.

Quanto à centralidade de intermediação, apresentaram os maiores valores a USP e a UnB, com 27,95 e 12,75 respectivamente, seguindo, apareceram: a UFPE, com 10,67; a UFRJ, com 8,30; a Furb, com 6,62 e a UFPB, com 4,61. Por fim, a UFSC, com 0,17. Os resultados apontam que essas instituições se conectam a outras que não estão diretamente ligadas, apresentando-se como elos entre outras instituições da cadeia. Ou seja, elas desempenham papel de propulsoras do fluxo do conhecimento e têm

potencial de controle frente às relações indiretas com as outras instituições. Esse potencial de controle estabelece que essas universidades possam disseminar ou reter o conhecimento para as outras instituições de ensino que dependam delas para terem acesso à informação.

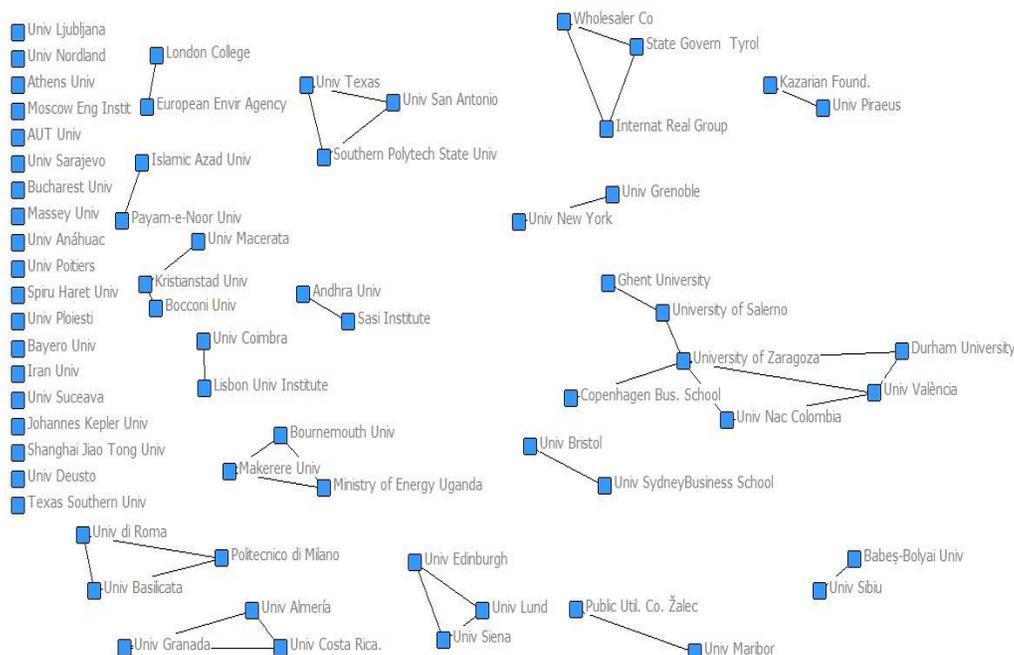
Tabela 7 Poder relacional das instituições nos artigos nacionais

Instituição	Medidas de Centralidade		
	Grau	Intermediação	Autovetor
UNB	16,67	12,75	44,17
USP	33,33	27,95	64,55
UFPB	21,43	4,61	54,16
UFSC	7,14	0,17	15,04
UFRJ	16,67	8,30	27,47
UFRN	7,14	0,00	26,78
Furb	9,52	6,62	13,83
UFPE	23,81	10,67	52,83
Fucape	4,76	0,00	15,13
UFES	4,76	0,00	17,87

No que se refere à centralidade autovetor, ainda na tabela 7, as instituições USP (64,55), UFPB (54,16), UFPE (52,83) e UnB (44,17), são consideradas universidades pontes, pois estão associadas a uma elevada quantidade de outras instituições. Caracterizando-as como instituições centrais, devido à sua conexão com outras instituições.

Após análise quantitativa dos trabalhos publicados por instituição, a presente pesquisa verificou, ainda, o mapa relacional e grupos de publicações conjuntas entre as instituições, para traçar o perfil de publicações entre instituições. Mostrando possíveis parcerias ou isolamentos na produção científica. A Figura 3 apresenta esse mapa quanto as publicações internacionais.

Figura 3. Mapa relacional e facções das instituições estrangeiras.



Os trabalhos estrangeiros seguiram o critério regional de publicações em conjunto. Ou seja, a relação das publicações, quando presentes, seguem o critério territorial. No grupo maior, predominaram as instituições europeias. Um segundo grupo composto apenas por universidades norte-americanas: Univ Texas, Univ San Antonio e Southern Politech State Univ. O terceiro grupo, composto pelas universidades: de Roma, de Milano e Politécnico de Milano, todas localizadas na Itália.

A análise institucional teve como objetivo identificar e descrever o relacionamento entre os autores das instituições demonstrando possíveis laços relacionais que unem diversas instituições, juntamente com o nível de centralidade dessas instituições de ensino sobre convergência contábil. Para tanto, também foi criada – Figura 4 - uma matriz dos 68 artigos catalogados, com as 42 instituições a eles vinculadas.

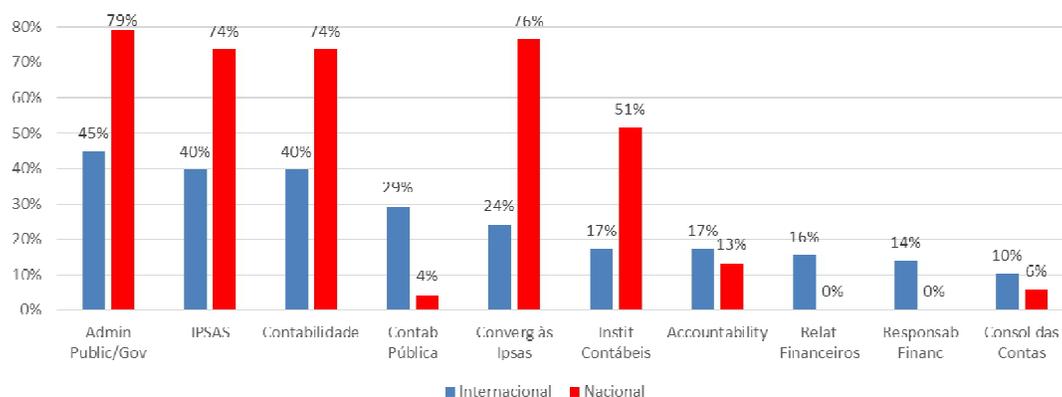


Outra conclusão que pode se chegar com a análise conjunta é o poder relacional que a UFRGS tem frente à disseminação de conhecimentos advindos dos centros para as instituições: Unisinos, Faadergs e Ulbra. Pois o único elo que liga essas três instituições aos outros centros de pesquisa é a UFRGS, o que lhe concede elevado poder relacional. O mesmo efeito ocorre com a UFMG e a UFRJ, que são pontes de disseminação de conhecimento para as instituições: UFF, Unipli, UFAM, Ibmecc e a Escola de Governo de Minas Gerais.

#### 4.1.4 Abordagens teóricas

Sobre os achados teóricos, a figura 5 apresenta os temas que mais foram discutidos nas publicações coletadas.

Figura 5. Os dez temas de maior relevância no escopo dos trabalhos.



No cenário internacional, percebe-se que o bloco dos dez temas de maior relevância nas publicações são: Administração Pública/Governo com 45% de frequência de discussão nos trabalhos, seguido de IPSAS e contabilidade com frequência de 40%. Continuando na sequência, tem-se Contabilidade do setor público, com 29%, convergência às IPSAS, com 24%; Instituições contábeis e Accountability, com 17%; Teoria contábil, com 7%, Demonstrações contábeis com 3% e Sistemas de informação com 2%.

De forma mais concentrada, o tema Administração Pública/Governo foi discutido em 79% dos trabalhos nacionais. Seguido de Convergência às IPSAS, com 76%; IPSAS

e Contabilidade foram tratados em 74% dos trabalhos catalogados. Instituições contábeis e Teoria contábil apareceram em 51% das publicações. Demonstrações contábeis em 46%, Sistemas de informações, em 21%; Accountability em 13% e Contabilidade do setor público em 4%.

É curioso notar a diferença de importância dada às teorias nos trabalhos internacionais, comparada à importância concedida às pesquisas nacionais. Percebe-se que, em âmbito nacional, pouca atenção é concedida ao tema Contabilidade no setor público, se comparar com o panorama internacional. Percebe-se, também, que, nos periódicos internacionais, discute-se sobre mais temáticas, por outro lado, no Brasil, há um grande debate acerca assuntos específicos. Como é o caso das temáticas *Relatórios Financeiros* e *Responsabilidade Financeira* que não são discutidas nas pesquisas em periódicos brasileiros.

Por outro prisma, os temas Administração pública, Convergência às IPSAS, IPSAS e Contabilidade foram objeto de estudo em mais de 74% dos trabalhos nacionais, o que mostra grande foco de concentração. Pois nas publicações internacionais, apesar de serem temas que mais apresentaram relevância nos trabalhos, eles foram discutidos em não mais que 45% das publicações analisadas.

A próxima análise (tabela 8) mostra o poder relacional das abordagens temáticas, que consiste em mapear e identificar as relações de poder entre os diversos temas que transitam no campo de estudos sobre a convergência da contabilidade pública. Assim como na análise institucional, esse mapeamento é mensurado pelas medidas de centralidade: Grau, Intermediação e autovetor. A medida de Centralidade de Proximidade – Closeness, também foi desconsiderada da análise pelos mesmos motivos: proximidade muito alta e valores próximos, algumas vezes iguais.

A seguir, temos o panorama internacional e o comparativo com o cenário da pesquisa brasileira.

Tabela 8. Poder relacional das abordagens teóricas:

Temas abordados	Medidas de centralidade					
	Internacionais			Nacionais		
	Grau	Interm.	Autov.	Grau	Interm.	Autov.
Administ Públ admin/gov	38,84	11,75	48,33	52,43	4,41	32,07
IPSAS	29,13	4,51	43,12	49,52	4,02	30,71
Contabilidade	28,16	5,61	37,99	50,49	3,00	32,15
Contabilid Pública	26,21	2,68	42,18	15,53	0,08	14,22
Convergencia às Ipsas	26,21	3,17	40,05	47,57	2,53	31,35
Instituições Contábeis	22,33	2,29	36,77	35,92	0,99	27,27
Accountability	19,42	3,45	28,88	25,24	0,16	22,68
Teoria Contábil	7,77	0,07	18,29	45,63	3,04	29,36
Relatórios Contábeis	5,83	0,00	15,63	37,86	1,17	28,22
Sistemas de Informação	6,80	0,00	18,62	32,04	0,46	25,90

Da análise da tabela 8, percebe-se que, no cenário internacional, os temas com maior grau de centralidade – Degree - foram: *Administração Pública/Governo*, com 38,84; seguida por *IPSAS*, com 29,13 e *contabilidade*, com 28,16. Após, apareceram *contabilidade pública e convergência às Ipsas*, ambas com 26,21. O que se pode depreender que esses temas são os que mais influenciam os demais temas do subcampo. Devido seu grau elevado de centralidade e por possuírem a maioria dos laços, são os temas mais ativos da rede.

Quanto à centralidade de intermediação – *Betweenness* -, apresentaram os maiores valores *Administração Pública/governo* (4.405); *Ipsas* (4.017); *teoria contábil* (3.044); *contabilidade* (3.003); *convergência às Ipsas* (2.526) e *normas brasileiras de contabilidade pública* (2.160). Os resultados apontam que esses temas se conectam a outras que não estão ligadas diretamente, apresentando-se como elos entre outros temas da rede. De acordo com Müller-Prothmann (2007) esses temas são propulsores do fluxo do conhecimento, tendo potencial de controle frente as relações indiretas de outros membros.

No que se refere à centralidade autovetor – *Eigenvector*-, o tema *Administração Pública/Governo* (48,33), seguido de *Ipsas* (43,12) e *contabilidade pública* (42,18), são considerados pontes teóricas, ou seja, estão associados a uma elevada quantidade de outros temas. Sendo, portanto, temas centrais, devido à sua conexão com outros temas na rede.

Por outro lado, nas pesquisas nacionais, ainda de acordo com a tabela 1, a tema com maior grau de centralidade - Degree - foi *Administração Pública/Governo*, com 52,43, seguida por *contabilidade*, com 50,49 e *IPSAS*, com 49,52. Em seguida, apareceram *convergência às Ipsas*, com 47,57, *teoria contábil*, com 45,63. O que se pode depreender que esses temas são os que mais influenciam os demais temas do subcampo. Considerando seu grau elevado de centralidade e por possuírem a maioria dos laços, sendo, portanto, os temas mais ativos da rede.

Quanto à centralidade de intermediação – Betweenness -, apresentaram os maiores valores *Administração Pública/governo* (4,41); *Ipsas* (4,02); *teoria contábil* (3,04); *contabilidade* (3,00); *convergência às Ipsas* (2,53) e instituições contábeis (0,99). Os resultados apontam que esses temas se conectam a outros que não estão diretamente conectados, apresentando-se como ligações entre outros temas da cadeia.

No que se refere à centralidade autovetor – Eigenvector -, os temas *Contabilidade* (32,15), *Administração Pública/Governo* (32,07), *convergência às Ipsas* (31,35), *Ipsas* (30,71) e *teoria contábil* (29,36) são considerados pontes teóricas, ou seja, estão associados a uma elevada quantidade de outros temas. Sendo, portanto, temas centrais, devido à sua conexão com outros atores na rede. Conforme Wasserman & Faust, 1994, mostra o poder que esses temas detêm, através dos seus contatos com os outros temas da rede.

A Figura 6 representa o conjunto de relações da análise dos artigos internacionais. O mapa internacional se apresentou de forma mais dispersa. Nesse cenário foram identificados três diferentes grupos. Sendo o grupo mais à direita (cor azul), composto por *Ipsas*, *contabilidade pública*, *contabilidade*, *instituições contábeis*, *estudos comparativos*, *estrutura social*, *convergência às Ipsas*, *Epsas*, *responsabilidade financeira*, *orçamento*, *reforma*, *relatórios governamentais*, *new public management*, *quadro conceitual*, *nova teoria institucional*, *adaptação*, *similaridades*, *regionalização*, *dissimilaridades*, *sistemas de informação* e *teoria contábil*.

O segundo grupo, mais à esquerda (cor preta), integra as temáticas: *Administração Pública/Governo*, *déficit/superávit orçamentário*, *legitimação*, *terceiro setor*, *Federal*, *stakeholders*, *demanda*, *teoria institucional*, *economia*, *risco empresarial*, *equidade*



*treinamento profissional, patrimônio, avaliação patrimonial, accountability, finanças públicas, plano de contas, depreciação/amortização/exaustão, controle, percepção, sistemas de informação, transparência, consolidação das contas, profissionais, subsistência, resultado econômico, compreensibilidade, experiência internacional, orçamento, comparabilidade, ativos, economia, contabilidade pública, implantação, cidadania, new public management, dívida pública flutuante e enquadramento jurídico.*

Uma segunda facção (cinza), essa mais dissipada, formada por *teoria da legitimação, institucionalismo, relatórios governamentais, participações societárias da União, internacionalização, teoria tridimensional do direito, cartas comentário e consulta pública*. Esse grupo, mais atinente aos aspectos legais e questões jurídicas. Nessa facção, observa-se um distanciamento, ainda maior, do tema *teoria da legitimação* dos demais temas do mesmo agrupamento. Podendo essa questão ser objeto de pesquisa em novos estudos.

O terceiro grupo (vermelho) envolve os temas *processo, abordagem bottom-up top down, teoria institucional, normatização, regulação, construção de capacidade institucional, dissimilaridade, restos a pagar não processados e questões ambientais*. Nessa facção, predominam temas ligados à prática administrativa, o dia a dia da burocracia brasileira. Destaque aqui para o tema *processo*, e seu distanciamento dos demais temas do grupo, o que caracteriza a falta de integração total desse grupo. Pesquisas direcionadas à aproximação desse tema com os demais temas do agrupamento pode ser uma proposta de agenda para novas pesquisas.

Por fim, o quarto grupo (preto) que contém os tópicos *contratos de concessão, provisões, passivos contingentes, ciclos políticos, sociometria, União, concurso público e equidade intergeracional*. Esse agrupamento de temas, se assemelha ao grupo vermelho, com temas mais ligados à teoria administrativa. Curioso notar o distanciamento do tema *contratos de concessão* dos demais temas do mesmo agrupamento. O que mostra uma possibilidade de proposta para pesquisas futuras, qual seja: trabalhos direcionados à aproximar essa temática, *contratos de concessão*, aos demais temas do mesmo grupo.



Após estudo das tabelas e figuras acerca do perfil de temáticas abordadas tanto nos periódicos nacionais, como nos internacionais, podemos inferir que as publicações brasileiras abordam uma maior quantidade de temas, porém sem aprofundá-los e sem inovação teórica. Apesar da proliferação de temáticas, são mais vagas e não discutem contabilidade pública, nem aspectos ligados à consolidação contábil.

Ainda, nas publicações em periódicos brasileiros, 42,65% dos trabalhos tiveram a abordagem teórica e 57,35% escolheram a abordagem empírica. Outro fato que chama a atenção é a escassez de trabalhos publicados sobre convergência da contabilidade pública. O que reflete a pouca atenção ou baixo interesse dado ao assunto por parte da academia.

## 5. Considerações finais

Este trabalho teve por objetivo analisar as características da produção científica sobre a convergência às IPSAS. Para tanto, foi analisada a produção nacional de trabalhos acerca da convergência da contabilidade pública às normas internacionais; a produção internacional dos trabalhos sobre a convergência da contabilidade pública às normas internacionais; e comparar a produção nacional e internacional de pesquisas sobre contabilidade pública e sua convergência às Ipsas.

Quanto a análise da produção nacional de trabalhos acerca da convergência da contabilidade pública às normas internacionais a pesquisa revelou uma baixa produção e rasas discursões e sem muita diversidade de temas.

No que tange à análise da produção internacional dos trabalhos sobre a convergência da contabilidade pública às normas internacionais a produção apresentou uma diversidade maior de temas, mas com produção escassa. Com relação à comparação da produção nacional com a internacional, percebe-se que alguns países não estão em concordância com a adesão às Ipsas. Diferente dos trabalhos nacionais, que essa questão não foi aventada. Outra diferença é a produção em grupo. Em que pese a predominância de trabalhos com duas autorias tanto nacionais como internacionais, as publicações nacionais tiveram maior número de autores. Assim como o número de temáticas abordadas. Ou seja, nas publicações locais, cita-se um número maior de temas, mas sem aprofundamento.

Quanto às contribuições acadêmicas, a presente pesquisa identificou um alto percentual de trabalhos teóricos, os quais, em sua maioria, não estão contribuindo para a adequada compreensão do que o campo quer dizer. Até mesmo nos trabalhos empíricos, verificou-se que as discussões, em grande parte, não têm o aprofundamento necessário para aperfeiçoar ou melhorar o campo. Ou seja, muitas delas, não contribuem para a evolução nem inovação científica.

A produção internacional classificou-se três subgrupos de temas discutidos: a) temas referentes às práticas gerenciais, b) temas ligados à teoria contábil e c) temas relacionados ao próprio processo da convergência. Já a pesquisa nacional ficou caracterizada por quatro grupos, a) o núcleo da pesquisa nacional, com

predominância de temas relacionados à contabilidade pública brasileira; b) temas predominantemente jurídicos; c) temas ligados à prática burocrática e d) temáticas ligadas à teoria administrativa.

Assim, o presente trabalho ajuda na formulação de agendas, ao identificar *Gap's* teóricos, ou seja, lacunas teóricas a serem cobertas por novos estudos científicos, além de propor a integração de temáticas que estão dispersas no mapa relacional.

As eventuais limitações identificadas referem-se à escassez de artigos nas bases pesquisadas. Inclusive, o baixo volume de artigos disponíveis levou à procura em bases não tão bem-conceituadas. Por não existir um quantitativo muito significativo de artigos, entende-se então, que, trata-se efetivamente de uma discussão relativamente nova no campo. Apesar das discussões começarem em 2009, a maioria dos artigos se dá no plano da teoria. Percebe-se, portanto, tratar de uma área que não está bem definida teoricamente, nem explorada de forma adequada. Com isso, constata-se que, no Brasil, em especial, essa implantação não foi acompanhada de uma sólida discussão teórica pela academia.

Tanto no cenário internacional, como na realidade brasileira, a qualidade e a tipificação da produção sinalizam que não houve sucesso, ainda, na adoção das *Ipsas*.

Para trabalhos futuros, sugere-se pesquisas direcionadas a propor estudos que possam aproximar elementos teóricos das subáreas do mapa relacional das teorias, de forma a reconfigurar o campo de pesquisa de maneira importante e necessária. Especificamente, no caso das teorias nacionais, promover a integração de temáticas que estão relacionadas, mas não se integram diretamente. A exemplo do tema teoria da legitimação que, no agrupamento de temáticas jurídicas, mostrou-se distanciado dos demais temas. O tema *processo* também requer integração em seu grupo com temáticas atinentes à administração gerencial. Por fim, o mapa relacional também apresentou o tema contrato de concessão distanciado da sua facção teórica dos temas ligados às teorias administrativas.

## REFERÊNCIAS

Amaral, N., Bolfe, C. e Vicente, E. (2014). Estudos sobre o regime de competência no setor público brasileiro: os desencontros da discussão acadêmica. *Revista Catarinense da Ciência Contábil*, v 13 n 40 p. 20-36.

Araújo, C. A. A. (2006). Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. Em questão, v. 12, n. 1.

Balestrin, A.; Verschoore, J. R. e Reyes Junior, E. (2010) O campo de estudo sobre redes de cooperação interorganizacional no Brasil. *Revista de Administração Contemporânea*, v. 14, n. 3, art. 4, p. 458-477.

Botelho, B. C. e Lima, D. V. (2015). Experiências Internacionais e Desafios dos Governos dos Países na Transição da Contabilidade Pública para o Regime de Competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, ISSN 2318-1001, João Pessoa, v. 3, n. 3, pp. 68-83, set./dez.

Carvalho, D. e Ceccato, M. (2015). Manual completo de contabilidade pública: teoria descomplicada. 3. ed. Niteroi, RJ: Impetus.

Diniz, J. A., Silva, S. F. S., Santos, L. C. e Martins, V. G, (2015). Vantagens da Implantação das Ipsas na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 9, pp. 275-294.

Egevarth, V. e Ceconello, M. (2014). Convergências aos padrões internacionais de contabilidade no setor público. *Revista da Faculdade de Alta Floresta – REFAF*, v. 4, n. 2, pp. 117-128.

Ferreira, A. G. C. (2010). Bibliometria na avaliação de periódicos científicos. *DataGramaZero*, v. 11, n. 3, p. 5.

Fragoso, A. R., Macêdo, J. M. A., Lopes, J. E. G., Ribeiro Filho, J. F. e Pederneiras, M. M. M. (2012). Normas Brasileiras e Internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público e o desafio da convergência: uma análise comparativa – IPSAS e NBCTSP. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 6(4), 434-447.

Gama, J. R., Duque, C. G. e Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183-206.

Hanneman, R. A. e Riddle, M. (2005). *Introduction to social network methods*.

Hey, I. R., de Castro, M. J., Lara e de Castro, L. F. (2015). A produção científica brasileira sobre cooperação: um levantamento dos estudos publicados entre 2000 e 2014. *Revista Uniabeu*, v. 8, n. 19, p. 73-88.

Kim, S.-J.; Hong, J.-y. e Suh, E.-H. (2012) A diagnosis framework for identifying the current knowledge sharing activity status in a community of practice. *Expert Systems with Applications*, v. 39, n. 18, p. 13093-13107.

Leite Filho e Geraldo A. (2008) Padrões de produtividade de autores em periódicos e congressos na área de contabilidade no Brasil: um estudo bibliométrico. *Revista de Administração Contemporânea* 12.2: 533-554.

Mendes, C., Oleiro, N. e Quintana, C. (2008). A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção no Brasil. *SINERGIA - Revista do Instituto de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis*. v. 12, n. 2.

Miranda, L. C., Silva, A. J. M., Ribeiro Filho, J. F. e Silva, L. M. (2008). Uma análise sobre a compreensibilidade das informações contábeis governamentais comunicadas pelo Balanço Orçamentário. *Brazilian Business Review*, 5(3), 209-228.

Moraes Júnior, J. J. (2016). *Contabilidade Geral, contabilidade avançada e análise das demonstrações contábeis: teoria e 450 questões comentadas*. 5. ed. Niteroi, RJ: Impetus.

Morais, L., Vicente, E. e Platt Neto, O. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC - Revista De Informação Contábil*, 6(2).

Morása, V. R. e Klann, R. C. (2016). Contabilidade do Setor Público: um Estudo das Redes Sociais Publicadas em Periódicos Internacionais. *RACE: Revista de Administração, Contabilidade e Economia*, 15(3), 1143-1168.

Müller-Prothmann, T. (2007). *Social Network Analysis: A Practical Method to Improve Knowledge Sharing*. Wohlfahrt, P. Wolf, eds., pp. 219-233.

Oliver, A. L. e Ebers, M. (1998). Networking network studies: an analysis of conceptual configurations in the study of inter-organizational relationships. *Organization studies*, v. 19, n. 4, p. 549-583.

Pérez, C. C. e Hernández, A. L. (2007). Latin–American public financial reporting: recent and future development. *Public Administration and development*, v. 27, n. 2, p. 139-157.

Piccoli, R. e Klann, C. (2015). A percepção dos contadores públicos em relação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP). *Revista do Serviço Público*, 66, 425-448.

Pritchard, A. (1969). Statistical bibliography or bibliometrics? *Journal of Documentation*, v. 25, n. 4, p. 348-349.

Ribeiro, F. (2009). Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (IPSAS/IFAC): Uma Análise para Convergência com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCTSP/CFC). In: Congresso Latino Americano de Contabilidade de Gestão, 2.

Ribeiro, H. C. M. (2014). Quinze anos de produção acadêmica do tema contabilidade internacional: uma análise bibliométrica em periódicos brasileiros. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, v. 8, n. 3.

Santos, S. M. C. e Alvez, M T. V. D. (2015). Impacto da adoção das ipsas em demonstrações financeiras preparadas em conformidade com o POCP: O caso da CFP. *Revista Universo Contábil*, 11, 184-205.

Santos, R. N. M e Kobashi, N. Y. (2009). Bibliometria, cientometria, infometria: conceitos e aplicações.

SILVA, F. C. da C. (2002). Controle social: reformando a administração para a sociedade. *Organizações & Sociedade*, v. 9, n. 24, p. 115-137.

Soares, M. e Scarpin, J. (2011). A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta. *Revista Catarinense da Ciência Contábil, América do Norte*, 9, out.

Spinak, E. (1998). *Cienciometricos. Ci. Inf*, v. 27, n. 2, p. 141-148.

Viana, C., Tamer, S., Abbud, P. e Lima, S. (2012). Ensino de contabilidade nas instituições de ensino superior do Amazonas: Análise quanto à Adequação às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. *Gestão & Aprendizagem*, v.1, n.1, p. 95-122.

Vicente, E. F. R.; De Moraes, L. M. e Platt Neto, O. A. (2012). A reforma na contabilidade pública brasileira e o processo de convergência: implicações e perspectivas. *RIC-Revista de Informação Contábil*, v. 6, n. 2, p. 01-20.

Wasserman, S., e Faust, K. (1994). *Social network analysis: methods and applications*. Cambridge, MA: Cambridge University Press.

Wenzel, H., Bjegovic, V. e Laaser, U. (2011). Social network analysis as a tool to evaluate the balance of power according to the Serbian Health Insurance Act. *Management in Health*, v. 15, n. 1.