



**Responsible Editor:** Rodrigo de Souza Gonçalves  
Andrea de Oliveira Gonçalves  
**Associate Editor:** Pedro Miguel Alves Ribeiro Correia  
**Evaluation Process:** Double Blind Review pelo SEER/OJS

## Fatores Condicionantes da Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS

### RESUMO

**Objetivo:** analisar fatores institucionais políticos e culturais que se relacionam com a propensão dos países em adotar as IPSAS.

**Método:** foram coletados dados de 73 países e foi realizada uma regressão logística multinomial, tendo o estágio de adoção das IPSAS como variável de resultado e como variáveis explicativas o índice de democracia, de desenvolvimento dos países, de eficácia do governo, de liberdade econômica, de sigilo financeiro e de acesso à informação.

**Originalidade/Relevância:** a relevância deste estudo está em analisar os fatores institucionais culturais e políticos que influenciam na adoção das IPSAS pelos países, discutindo aspectos das reformas contábeis no setor público sob a ótica da *Soft Power*.

**Resultados:** os resultados demonstraram uma nova tendência de adoção pelos países desenvolvidos, com maiores recursos financeiros e que investem em políticas públicas. No entanto, a variável liberdade econômica apresentou uma relação negativa com as normas, o que demonstra um direcionamento de adoção voltado para o âmbito interno, não repercutindo em transações ou negociações no âmbito externo.

**Contribuições teóricas/metodológicas:** acredita-se que o estudo contribui para a literatura nacional e internacional ao evidenciar novas tendências de adoção das IPSAS pelos países e demonstrar benefícios dessas reformas contábeis para os formuladores de políticas públicas.

**Palavras-chave:** Adoção; Fatores políticos; Fatores culturais.

---

Maysa Alves Correa Silva

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG),  
MG, Brasil  
maysa.correa66@gmail.com

Alessandro Carlos da Silva Junior

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
alessandro.ufvadm@gmail.com

Marco Aurélio Marques Ferreira

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
marcoufv1@gmail.com

Antônio Carlos Brunozi Júnior

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
acbrunozi@yahoo.com.br

---

**Recebido:** Setembro 30, 2021

**Revisado:** Novembro 29, 2021

**Aceito:** Dezembro 28, 2021

**Publicado:** Abril 30, 2022



### How to Cite (APA)

Silva, M. A. C., Silva Junior, A. C., Ferreira, M. A. M., & Brunozi Júnior, A. C. (2022). Fatores Condicionantes da Adoção dos Padrões Internacionais de Contabilidade do Setor Público – IPSAS. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 25 (1), 103-122. [http://dx.doi.org/10.51341/1984-3925\\_2022v25n1a6](http://dx.doi.org/10.51341/1984-3925_2022v25n1a6)

## 1 INTRODUÇÃO

O aumento da globalização e a evolução dos meios tecnológicos têm estimulado a realização de reformas contábeis no setor público, com o objetivo de promover um maior compartilhamento de informações, intensificação da comparabilidade dos dados, transparência e reponsabilidade governamental (Lima, Santana & Guedes, 2009; Sellami & Gafsi, 2019). Dessa forma, muitas nações, conduzidas por fatores externos e internos, já aderiram ou estão em processo de adoção das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), que objetivam fornecer um direcionamento ao setor público na elaboração de demonstrativos e relatórios contábeis com maior qualidade. De acordo com a International Federation of Accountants (IFAC) (2019), existem 14 países que implementaram as IPSAS, 64 países que estão em processo para implementação e 46 países que ainda não optaram por adotar.

As IPSAS foram criadas para proporcionar maior comparabilidade, completude, compreensibilidade, auxílio no processo de tomada de decisão, uso estratégico de dados financeiros e melhores benefícios para os países em desenvolvimento (Schmidhuber, Hilgers, & Hofmann, 2020). O país que implementa as normativas ganha legitimidade internacional, uma vez que as IPSAS são estimuladas por diversos atores globais, como Banco Mundial e Fundo Monetário Internacional (FMI) (Chan, 2006). Este processo pode estar relacionado à aspectos de liderança global ou *Soft Power*, no qual um país molda as suas preferências de acordo com outros países e são influenciados por aspectos políticos e culturais (Joseph, 2008). Este comportamento pode ser influenciado por fatores políticos com culturas e ideologias voltadas para um maior desenvolvimento socioeconômico, no qual uma nação busca implementar reformas para atingir metas e melhorar o desempenho, com informações de qualidade que possibilitem um adequado gerenciamento dos recursos públicos.

No entanto, existem desafios no processo de implementação, pois as normas foram criadas para se adequar a diferentes contextos, mas existem fatores políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos particulares de cada nação que interferem neste processo (Sasso & Varela, 2020). Por envolver aspectos políticos, os gestores precisam sinalizar um interesse em adotar normativas que promovam maior qualidade dos demonstrativos contábeis. Além disso, torna-se necessário apoio de órgãos de contabilidade, universidades e demais membros da sociedade que utilizam das informações contábeis do setor público. Portanto, uma reforma contábil exige engajamento cívico e político, com auxílio financeiro, planejamento e controle das ações desenvolvidas (Chan, 2010).

A implementação das IPSAS exige um maior controle hierárquico, por meio de regras formais que irão regular a ação administrativa no cumprimento dos objetivos destas reformas, sendo importante a participação política e da sociedade com uma cultura voltada para adoção (Hyndman & Connolly, 2011). Muitos gestores podem optar por implementar as normativas, como forma de moldar suas preferências de acordo com padrões legitimados e conquistar influência internacional, como ocorreu com os países do Nepal, Sri Lanka e Egito que se esforçaram para adotar práticas contábeis que sejam semelhantes ao ambiente de negócios, no setor público (Kuruppu, Ouda, Adhikari & Ambalangodage, 2017). Para Kalinowski e Cho (2012), essa estratégia de *Soft Power* é promissora para países menos desenvolvidos e que buscam um impacto global.

Na literatura são identificados estudos em diversas regiões do mundo sobre o processo de adoção das IPSAS, como na América com Araya-Leandro, Caba-Pérez e López-Hernandez (2016), na Europa com Argento, Peda e Grossi (2018) e Mattei, Jorge e Grandis (2020), na Ásia com o estudo de Boolaky, Mirosea e Omoteso (2019) e na África com Sellami e Gafsi (2019). No entanto, existe uma lacuna na literatura sobre os fatores ambientais/institucionais

que estão associados com a decisão dos países em adotar as IPSAS (Sellami & Gafsi, 2017), sobretudo em relação aos fatores políticos e culturais comuns às nações optantes pela adoção. Diante disso, emerge-se o seguinte problema de pesquisa: quais fatores políticos e culturais podem influenciar a decisão dos países em adotar as IPSAS?

O objetivo geral deste estudo é analisar fatores institucionais políticos e culturais que se relacionam com a propensão dos países em adotar as IPSAS. O presente estudo se justifica pela necessidade de pesquisas que busquem compreender a cultura e política na permissão ou resistência às mudanças contábeis, como forma de avaliação crítica sobre o processo de adoção e a finalidade das normativas (Chow, 2019).

Além disso, em estudo realizado por Deighton-Smith (2004) com os países da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) demonstrou-se que outras normas e reformas que envolveram mudanças no setor público, como as leis de transparência, acesso à informação e governo eletrônico promoveram mudanças em termos de qualidade regulatória, legitimidade e responsabilidade dos países, mas muitas nações sofreram com diversos desafios. As mudanças promoveram novas tensões e problemas dentro do processo regulatório, especialmente pela resistência da administração e dificuldade no envolvimento entre todas as partes envolvidas (Deighton-Smith, 2004). Por isto, a importância de estudos com aspectos culturais e políticos para reformas contábeis.

As contribuições do estudo demonstram uma nova tendência de adoção pelos países desenvolvidos. Inicialmente as IPSAS foram criadas para os países em desenvolvimento, mas diante dos seus benefícios outros países também têm optado pela implementação, confrontando os achados de Alsharari (2019), Boolaky *et al.* (2019) e Chan (2006). Além disso, as normas apresentaram relação com eficácia do governo, permitindo inferir que os países que investem na qualidade dos serviços públicos e formulação de políticas públicas, podem utilizar da contabilidade como ferramenta de aperfeiçoamento destes processos. Por fim, a variável liberdade econômica apresentou uma relação negativa, demonstrando que os países podem estar optando em implementar as IPSAS por aspectos de melhorias do âmbito interno, sendo que o âmbito externo, como negociações internacionais, não são prioridades para a adoção das normas.

A relevância deste estudo consiste em contribuir para os formuladores de políticas públicas, no processo de tomada de decisão para implementação de reformas contábeis e no roteiro claro de implementação das IPSAS. Para Haija, Alqudah, Aryan e Azzam (2021), o sucesso na implementação da IPSAS envolve aspectos de formação (treinamento), legislação local, infraestrutura, apoio e envolvimento das partes interessadas, sendo estes, aspectos relacionados a características culturais e políticas. Além disto, este artigo pode estimular os países não adotantes, com características institucionais semelhante aos adotantes, a implementarem as normas.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

### 2.1 Institucionalismo e a Adoção das IPSAS

No século XIX, a teoria institucional teve diversos precursores, entre eles, North (1991), que introduziu a “teoria dos jogos” com a presença de regras formais como leis, decretos e regulamentos e as regras informais caracterizadas de acordo com os costumes, convenções, códigos de conduta e normas comportamentais, estando relacionados com a cultura. Dessa forma, a teoria institucional pode ser considerada uma lente dominante de *insights* para reformas contábeis, visto que apresenta, como foco, fatores institucionais externos que exercem influência (Polzer, Garseth-Nesbakk & Adhikari, 2019).

Muitas características do ambiente institucional influenciam na produção de relatórios contábeis (Ball, 2006; Ball, Robin & Wu, 2003). De acordo com Argento *et al.* (2018) e Lima *et al.* (2009), as novas tendências internacionais criaram instituições com pressões para adoção de padrões legítimos internacionalmente, sendo uma opção que pode ser ou não consistente com as regras de contabilidade local. A adoção de normas em países menos desenvolvidos pode resultar de coerção, recomendações fortes e apoio de órgãos internacionais, como por exemplo, o Banco Mundial, FMI, OCDE e a Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN) (Baskerville & Grossi, 2019; Chan, 2006; Gómez-Villegas, Brusca & Bergmann, 2020).

Uma reforma governamental necessita de apoio político e de gestão pelo país, além de líderes políticos que objetivam maior transparência e *accountability*. Este apoio se materializa na disponibilidade de recursos para a aquisição de *software*, *hardware* e na contratação de uma equipe qualificada (Chan, 2010). Com isto, os políticos serão encarregados pela definição dos planos centrais e a administração é responsável pela execução (Ball *et al.*, 2003).

Outro aspecto que interfere no sistema de contabilidade de um país é a cultura nacional (Houqe, Monem, Tareq & Van Zijl, 2017). O movimento da Nova Administração Pública objetivou reformas no setor público, entre elas, a harmonização internacional. No entanto, para que essas reformas se concretizassem, os gestores deveriam atuar na quebra de conceitos arraigados na cultura burocrática (Borges, Mario, Cardoso & Aquino, 2010). Para Baskerville e Grossi (2019, p.103), “quanto mais profundamente enraizado a cultura contábil nacional, se torna mais provável que as regras institucionais sejam suficientemente entrenchadas para evitar a decadência da institucionalização dessa cultura contábil a introdução de padrões International Public Sector Accounting Standards Board - IPSAB”. Polzer *et al.* (2019) também destacaram que a cultura contábil prevalecente nos países tem dificultado o planejamento de adoção dos padrões internacionais.

Estudos como o de Abdulkarim, Umlai e Al-Saudi (2020), Boolaky *et al.* (2019) e Callegário (2015) expõem que crenças, práticas religiosas e o conservadorismo da região, também interferem e servem como barreiras no processo de adoção das IPSAS. Portanto, percebe-se que a implementação de normativas contábeis internacionais (regras formais), estão inter-relacionados com regras informais, relacionadas à aspectos políticos e culturais. Estes aspectos influenciarão no sucesso dessas reformas no setor público.

## 2.2 Desenvolvimento de Hipóteses: fatores políticos e culturais que interferem na adoção das IPSAS

Sistemas políticos estão relacionados com as formas de transmissão das informações financeiras e práticas de evidenciações contábeis. Democracias representativas possuem maior demanda em relação a transparência e *accountability* se comparados com sistemas políticos autoritários e totalitários. Isto ocorre, pois em uma democracia o governo é obrigado a ser mais sensível aos pedidos de dados ou informações solicitadas. Já os governos não democráticos podem ser mais relutantes na realização de reformas na contabilidade governamental (Chan, 2010). Dessa forma, o processo de implementação das IPSAS não se caracteriza como algo técnico e isolado, mas sim, como uma decisão que promove diversas mudanças e que precisa ser analisado de acordo com o contexto político de cada país. Em estudo realizado no Brasil, que está em processo de implementação das normas, Silva Neto (2017) destacou a importância da aproximação, com um comportamento coletivista, de chefes e subordinados no processo de adoção das políticas contábeis.

Outro exemplo, refere-se ao que ocorreu na Estônia em 1991, no qual o contexto político do país pode explicar o desejo de implementar reformas contábeis. As mudanças no

sistema político com a democracia emergente criaram pressões nacionais e internacionais para adoção de novos padrões de contabilidade. Neste sentido, o país se sentiu forçado em escolher padrões contábeis reconhecidos internacionalmente (Argento *et al.*, 2018).

Nações democráticas, almejam uma maior confiança no Estado, legitimidade dos governos e um maior controle dos bens e ações públicas, como forma de evitar a corrupção. Dessa forma, são necessários investimentos em medidas de gestão política e administrativa, com o reforço dos controles contábeis e internos sobre a administração pública. As ações envolvem mobilidade política, mas também responsabilidades da sociedade civil na cobrança de mudanças. O índice de democracia refere-se a direitos políticos e de liberdade civis, como por exemplo, a liberdade de expressão, crenças, direitos de reuniões e participação no processo político (Pirannejad, Janssen & Rezaei, 2019). Acredita-se que um país com maior pontuação neste índice apresenta melhores condições política para implementar as IPSAS, facilitando o processo de convergência. Assim, a primeira hipótese desta pesquisa é:

H<sub>1</sub>: Países com governos mais democráticos tendem a adotar as IPSAS.

Estudos como os de Alsharari (2019), Baskerville e Grossi (2019) e Chan (2006) demonstraram que as IPSAS são destinadas especialmente para os países em desenvolvimento. Para os autores, países desenvolvidos possuem padrões contábeis semelhantes ou mais rigorosos do que as IPSAS. As normas são desenvolvidas com o objetivo de intensificar a relevância e comparabilidade do setor público e espera-se que a sua utilização contribua para as entidades governamentais no desenvolvimento do país. Ao melhorar a qualidade das finanças públicas, objetiva-se superar desperdícios e minimizar a corrupção, favorecendo o desenvolvimento socioeconômico do país (Sellami & Gafsi, 2017).

De acordo com Chan (2010), a contabilidade governamental, em si, não proporciona uma redução da pobreza, mas ocasiona mudanças socioeconômicas ao promover melhorias na gestão, transparência e *accountability*. Portanto, a contribuição do sistema contábil se torna algo necessário, mesmo que indiretamente e de longo prazo. Estudos como os de Alsharari (2019), Argento *et al.* (2018), Boolaky *et al.* (2019), Matekele e Komba (2020) e Sasso (2017) têm evidenciado que países que captam mais empréstimos, geralmente os em desenvolvimento, sofrem pressões coercitivas para adoção de padrões de demonstrações contábeis de alta qualidade, uma vez que são as informações contábeis que garantem a assistência financeira. Por exemplo, o Banco Mundial aprova o uso das IPSAS para sua assistência financeira em países em desenvolvimento, uma vez que se tornou uma referência de avaliação da contabilidade pública (Alsharari, 2019). Por isto, considera-se que:

H<sub>2</sub>: Países em desenvolvimento são mais tendentes a adotarem as IPSAS.

Muitas instituições financeiras internacionais encorajam o setor governamental a impor práticas contábeis que proporcionem melhores resultados para as políticas públicas do país, com uma maior eficácia do governo. Uma estrutura de gestão de desempenho baseadas em normas que envolvam aspectos de planejamento, orçamento, gestão financeira, desenvolvimento de recursos humanos, alinhamento organizacional e informação e tecnologia do país, podem proporcionar melhorias e responsabilização de políticas públicas (Abdulkarim *et al.*, 2020). O estudo de Abimbola, Kolawole e Olufunke (2017) revelou que nações como Nova Zelândia, África do Sul, Brasil, Canadá e Austrália, ao implementar ou iniciar o processo de implementação as IPSAS, melhoraram a eficiência, eficácia e o planejamento de longo prazo na execução de políticas e programas de cada país. Por isso, a adoção da reforma poderá apresentar grandes chances de se obter uma maior eficácia do governo, com melhorias na qualidade dos serviços públicos, formulação, implementação de políticas públicas e o compromisso do governo com estas políticas (Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2020).

De acordo com Zeng (2019), países com forte governança incluem maior eficácia do governo e qualidade regulatória, com uma aplicação mais rígida de leis e controle de corrupção. Em estudo realizado com 33 países da OCDE, verificou-se que a eficácia do setor público foi maior em países que tinham implementado as IPSAS (Cuadrado-Ballesteros & Bisogno, 2020). Por isto, acredita-se que a contabilidade pode influenciar em melhores indicadores de eficácia pública, visto que interfere no processo de tomada de decisão dos gestores e direciona para áreas com maiores dificuldades estruturais, sendo a próxima hipótese:

H<sub>3</sub>: Países com maiores indicadores de eficácia do governo tendem a adotar as IPSAS.

Outra variável consiste no índice de liberdade econômica, que engloba diversos aspectos políticos, entre eles, a baixa interferência do Estado ou de alguma outra força coercitiva. Países que adotam práticas mais livres na economia, tendem a apresentar resultados financeiros mais elevados, além de aumentar a atração de investimentos estrangeiros e o ambiente dos negócios interno (Queiroz, Souza, Martins & Leite Filho, 2019). A liberdade também proporciona uma maior abertura política para negociações, sendo que em estudo realizado por Mnif e Gafsi (2020) com entidades em diferentes países demonstrou-se haver relação positiva entre o grau de abertura política com a implementação das IPSAS.

A liberdade econômica também está associada a liberdade comercial e financeira e à aspectos da globalização e de desenvolvimento, acarretando em níveis mais baixos de desemprego, maiores incentivos a transações comerciais e indicadores de bem-estar e qualidade de vida mais elevados (Feruni, Hysa, Panait, Rădulescu & Brezoi, 2020). No setor privado, estudos que relacionam a qualidade da informação contábil com a liberdade econômica ainda são controversos, sendo encontrados estudos que apresentam relação positiva entre as variáveis (Baatour & Othman, 2016), relação negativa (Riahi-Belkaoui, 2004) e relações inconclusivas ou não significativas estatisticamente (Queiroz *et al.*, 2019).

No setor público, Sellami e Gafsi (2017) identificaram uma relação positiva entre uma maior abertura externa dos países, mensurada pelo indicador de liberdade econômica, com a implementação das IPSAS. Para os autores, a globalização e o aumento da competição internacional fazem com que os governos procurem práticas de sucesso e adotem padrões internacionais, com o objetivo de produzir relatórios contábeis de maior qualidade e comparáveis no setor público, favorecendo a atração de investimentos estrangeiros e melhorando as transações econômicas e financeiras. Diante disso, acredita-se que:

H<sub>4</sub>: Países com uma maior liberdade econômica apresentam maiores chances de adoção das IPSAS.

Implementar uma normativa internacional não terá os mesmos resultados para todos os países devido à presença de regras informais, como as diferenças culturais, entre elas, o sigilo financeiro, que significa a recusa de um país em compartilhar informações financeiras com autoridades legítimas, fiscais e policiais (Tax Justice Network, 2021). De modo geral, as IPSAS objetivam melhores resultados para o âmbito público, ao promover maior transparência, livre compartilhamento de informações e comparação das contas públicas, como observado no estudo desenvolvido por Santos e Alves (2015), em que a implementação das normas, especialmente a IPSAS 17, possibilitaram constatar uma influência negativa no resultado líquido do período, com um valor de aproximadamente cento e vinte mil euros.

Já o estudo de Abimbola *et al.* (2017) demonstra resultados positivos em relação a transparência, responsabilidade e redução da corrupção na Nigéria. A implementação das normas proporciona maior clareza das operações realizadas pelo setor público e evita possíveis atos corruptos. Neste sentido, demonstra para o âmbito externo um maior

comprometimento na elaboração dos demonstrativos e maior confiança nos dados apresentados. Por isto, acredita-se que o país que apresenta como característica obter um maior sigilo de suas informações não será tendente a adoção, sendo a próxima hipótese refere-se a:

H<sub>5</sub>: Países com maior índice de sigilo financeiro apresentam menos chances de adotarem as IPSAS.

O setor público apresenta como foco o seu patrimônio público e exige a necessidade de transparência das informações como forma de controle destes bens. As reformas contábeis apresentam como objetivo a necessidade de aperfeiçoar estas informações para propiciar este melhor monitoramento e eficiência nas contas públicas (Argento *et al.*, 2018). No Brasil, a exemplo, o contexto do início da República foi caracterizado por maior controle fiscal devido às pressões de credores externos que exigiam inovações contábeis com melhorias das informações, tendo em vista o modelo patrimonialista que imperava na Administração Pública Brasileira. Dessa forma, muitos governos buscam mudanças em seus relatórios e demonstrativos contábeis para obter legitimidade e por consequência empréstimos internacionais (Azevedo & Pigatto, 2020).

O acesso à informação de dados contábeis no setor privado é legitimado no âmbito internacional pelas International Financial Reporting Standards (IFRS) e por consequência interfere na adoção das IPSAS, pois promove uma maior segurança do mercado público do país (Amor & Ayadi, 2019). No entanto, para que a adoção das IPSAS cumpra seus objetivos de maior transparência e acesso à informação de dados públicos pelos cidadãos, torna-se necessário minimizar as resistências culturais, sendo um dos obstáculos em reformas no setor público (Marques, Bezerra Filho & Caldas, 2020). No Brasil, é necessário alinhar os poderes regulatórios, normativos e cultural-cognitivo, como forma de obter um maior aceitação e apoio para a reforma contábil (Lima & Lima, 2019).

Relatórios contábeis de qualidade, disponíveis à população, proporcionam cidadãos mais politicamente ativos e envolvidos nos processos de tomada de decisão dos governos (Rakhman & Wijayana, 2019). O acesso à informação é um direito concedido por muitos países, como por exemplo, o Brasil, no qual existe a transparência ativa que se refere a divulgação periódica e sistematizada pelo setor público e a transparência passiva que consiste na obrigação do Estado em disponibilizar documentos solicitados pelos cidadãos, com exceção dos determinados por lei como sigilosos (Zuccolotto & Teixeira, 2019). Dessa forma, se existe uma cultura com maior abertura de divulgação das informações, se torna mais propício a adoção e o cumprimento de regras com as IPSAS. A hipótese seis consiste em:

H<sub>6</sub>: Países com maior acesso à informação são mais tendentes à adoção das IPSAS.

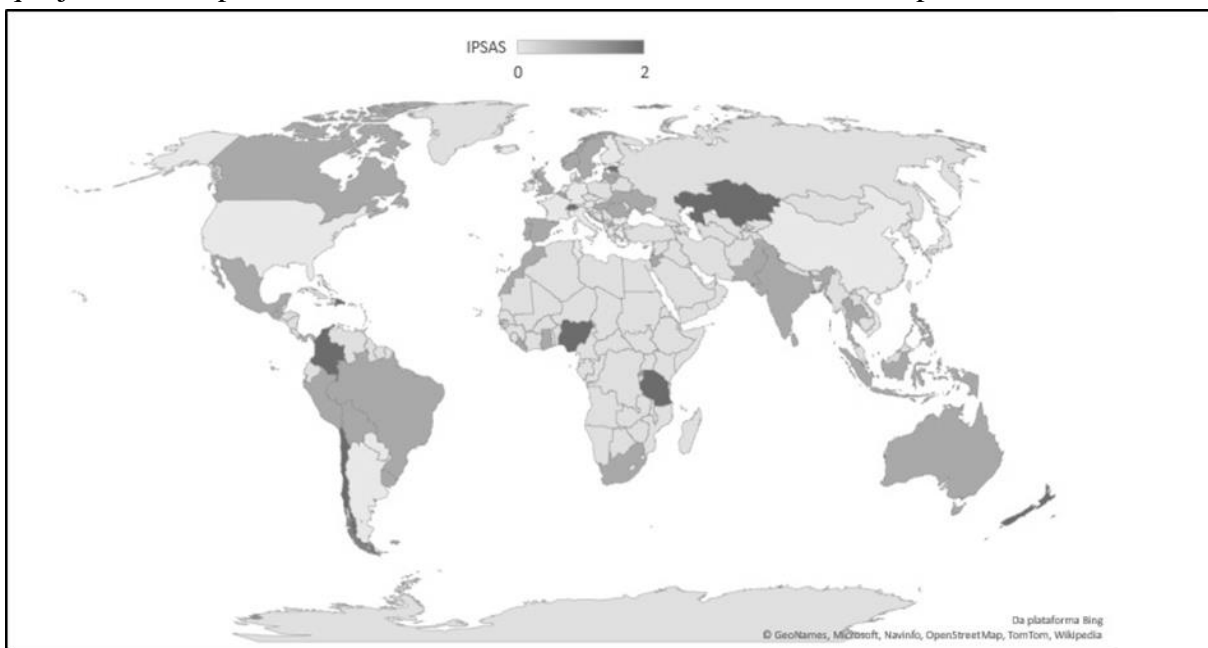
Em resumo, a teoria institucional juntamente com os aspectos políticos e culturais dos países podem estar relacionados com o processo de implementação das IPSAS. A presença de aspectos formais, como regras políticas de cada país, juntamente com os aspectos informais ligados a costumes culturais, pode influenciar nas reformas contábeis de cada nação. Com isto, foram desenvolvidas hipóteses teóricas que serão testadas para saber como os aspectos mencionados podem atuar, positivamente ou negativamente, em relação à adoção das normativas.

### 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa se classifica como quantitativa e descritiva. A população deste estudo corresponde aos 131 países associados ao IFAC (IFAC, 2020), mas a amostra compreendeu 73 países, pois foram descartados aqueles que não disponibilizaram dados para algumas das

variáveis do estudo. Os estágios de adoção das IPSAS foram coletados a partir do relatório ‘International Standards: 2019 Global Status Report’ (IFAC, 2019). As demais variáveis foram coletadas em sites como The Economist, The Heritage Foundation, Worldwide Governance Indicators, The RTI Rating, Tax Justice Network e United Nations Development Programme (UNDP), para os anos de 2018 e 2019. Este período foi escolhido por representar os últimos dados disponíveis nas bases de dados, até a realização da pesquisa, para as variáveis estudadas, especialmente para o relatório do IFAC, publicado em 2019.

A Figura 1 apresenta os países que compõem a amostra da pesquisa, distribuídos em três estágios de adoção, sendo o valor 0 (tom mais claro) representando aos países que não adotaram, 1 (cinza) os países que estão em processo de adoção e 2 (cinza escuro) os países que já adotaram plenamente as normas internacionais de contabilidade pública.



**Figura 1.** Estágio de Adoção das IPSAS pelos Países

Fonte: Elaborado no Microsoft Excel, com base nos dados da pesquisa (2021).

A técnica de análise utilizada foi a regressão logística multinomial, sendo uma técnica formulada para prever e explicar uma variável categórica, envolvendo mais de dois grupos (Hair Jr., Black, Babin, Anderson & Tatham, 2009). Como variável dependente, foram determinados três estágios de adoção para as normas IPSAS, a partir das *dummies* 0, 1 e 2, sendo 0 para os países que não adotaram as normas, 1 para aqueles que estão em transição para a adoção e 2 para os países que adotaram. A utilização das *dummies* foram baseadas nas percepções de Sellami e Gafsi (2017). Para operacionalização dos dados, utilizou-se o *software* STATA 14. Assim, especificou-se o seguinte modelo:

$$IPSAS_i = \beta_0 + \beta_1IDM_i + \beta_2DESi + \beta_3EFG_i + \beta_4LECi + \beta_5SIF_i + \beta_6AIN_i + \epsilon_i \quad (1)$$

Na Figura 2 são descritas as variáveis explicativas, os autores utilizados como fundamentação teórica e a relação esperada com a variável dependente (estágio de adoção das IPSAS).



VARIÁVEIS	DESCRIÇÃO	AUTORES	RELAÇÃO ESPERADA
Índice de Democracia (IDM)	O Índice de Democracia é construído com base em 60 indicadores, sendo eles divididos em 5 categorias: processo eleitoral e pluralismo; liberdades civis; funcionamento do governo; participação política; cultura política. O índice varia de 0 a 10, sendo os países classificados em: regime autoritário (0 a 4,0), regime híbrido (4,0 a 6,0), democracia defeituosa (6,0 a 8,0) e democracia plena (8,0 a 10,0). (Economist Intelligence, 2019).	Argento <i>et al.</i> (2018); Chan (2010); Pirannejad <i>et al.</i> (2019); Silva Neto (2017).	+
Desenvolvimento (DES)	Variável <i>dummie</i> que indica a classificação dos países em dois estratos: em desenvolvimento (0) e desenvolvido (1), de acordo com a classificação da United Nations Development Programme (UNDP, 2020).	Alsharari (2019); Boolaky <i>et al.</i> (2019); Chan (2006); Matekele e Komba (2020).	-
Eficácia do Governo (EFG)	O Indicador de Eficácia do Governo é composto por mais de 30 variáveis que buscam capturar percepções relacionadas à qualidade dos serviços públicos e do grau de independência de pressões políticas, qualidade da formulação e implementação das políticas, e credibilidade e compromisso do governo com tais políticas (Worldwide Governance Indicators, 2019). Os países são classificados de -2,5 (menos eficaz) a 2,5 (mais eficaz), sendo atribuído pesos diferentes para cada uma das variáveis que compõem o indicador.	Abdulkarim <i>et al.</i> (2020); Abimbola <i>et al.</i> (2017); Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2020); Zeng (2019).	+
Liberdade Econômica (LEC)	O Índice de Liberdade Econômica é composto por 12 componentes, divididos em quatro grupos: Estado de Direito (direito de propriedade, integridade do governo, eficácia judicial); Tamanho do Governo (gastos do governo, carga tributária, saúde fiscal); Eficiência Regulatória (liberdade de negócios, liberdade de trabalho, liberdade monetária); Mercados Abertos (liberdade comercial, liberdade de investimento, liberdade financeira). O indicador varia de 0 a 100, sendo obtido através da média de cada um dos componentes (Heritage Foundation, 2021).	Baatour e Othman, (2016); Mnif e Gafsi (2020); Queiroz <i>et al.</i> (2019); Sellami e Gafsi (2017).	+
Sigilo Financeiro (SIF)	O Índice de Sigilo Financeiro utiliza-se de dados qualitativos e quantitativos para entender o sigilo financeiro global, paraísos fiscais e jurisdições sigilosas, fluxos financeiros ilícitos ou fuga de capitais. As nações com maiores valores absolutos são as que menos divulgam informações (menos transparentes), enquanto as nações com os menores valores são as que mais divulgam informações (mais transparentes) (Tax Justice Network, 2020).	Abimbola <i>et al.</i> (2017); Santos e Alves (2015).	-
Acesso à Informação (AIN)	O Índice de Direito à Informação é composto por 61 indicadores, que buscam avaliar, comparativamente, a força das estruturas jurídicas para o direito à informação em todo o mundo. O valor máximo possível é de um total de 150 pontos, sendo que quanto maior o valor, melhor a disponibilização de informações (Global Right to Information Rating, 2021).	Azevedo e Pigatto (2020); Lima e Lima (2019); Marques <i>et al.</i> (2019); Rakhman e Wijayana (2019); Zuccolotto e Teixeira (2019).	+

**Figura 2.** Fatores Políticos e Culturais Analisados pela Pesquisa

## 4 RESULTADOS

### 4.1 Análise Descritiva dos Dados

Inicialmente, realizou-se a análise descritiva das variáveis independentes do estudo. Como forma de facilitar o entendimento, na Tabela 1 são demonstrados os valores das médias, desvio-padrão, coeficiente de variação e valores máximos e mínimos dos indicadores políticos e culturais, de acordo com cada estágio de adoção e a média geral.

Tabela 1

#### Análise Descritiva dos Dados

Painel A – Não Adotaram					
Variáveis	Média	Desvio-Padrão	Coeficiente de Variação	Mínimo	Máximo
IDM	7,21	1,79	24,83	2,26	9,58
EFG	0,72	0,86	119,44	-0,83	1,94
LEC	65,82	8,83	13,42	51,1	80,50
SIF	307,98	318,70	103,48	27,48	1.486,96
AIN	83,07	23,54	28,34	33,00	129,00
Painel B – Em Transição					
Variáveis	Média	Desvio-Padrão	Coeficiente de Variação	Mínimo	Máximo
IDM	6,82	1,53	22,42	3,16	9,87
EFG	0,40	0,79	197,50	-1,38	1,86
LEC	65,10	8,44	12,96	42,30	80,90
SIF	207,92	127,19	61,17	53,65	534,65
AIN	90,40	21,14	23,38	46,00	136,00
Painel C – Adotaram					
Variáveis	Média	Desvio-Padrão	Coeficiente de Variação	Mínimo	Máximo
IDM	6,68	2,19	32,78	2,94	9,26
EFG	0,41	1,09	265,85	-1,09	1,95
LEC	69,94	9,93	14,20	57,30	84,40
SIF	279,18	431,15	154,43	46,03	1.402,10
AIN	87,11	14,49	16,63	59,00	102,00
Painel D – Geral					
Variáveis	Média	Desvio-Padrão	Coeficiente de Variação	Mínimo	Máximo
IDM	6,95	1,71	24,60	2,26	9,87
EFG	0,52	0,86	165,38	-1,38	1,95
LEC	65,96	8,78	13,31	42,30	84,40
SIF	253,71	260,16	102,54	27,48	1.468,96
AIN	87,28	21,42	24,54	33,00	136,00

**Nota.** IDM: Índice de Democracia; EFG: Eficácia do Governo; LEC: Liberdade Econômica; SIF: Sigilo Financeiro; AIN: Acesso à Informação.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Em relação ao número de países pertencente a cada grupo de estágio de adoção, foram identificados na amostra 27 países que não adotaram (37%), 37 países que estão em transição (51%) e 9 países que já adotaram (12%). Quando se observa os dados quantitativos, sobretudo os valores médios para todas as variáveis, percebe-se que os países que não adotaram as IPSAS possuem os maiores valores, exceto para as variáveis liberdade econômica e acesso à informação.

Em relação à dispersão e amplitude dos dados, as variáveis eficácia do governo e sigilo financeiro foram as que mais chamaram atenção, sobretudo para os países que já adotaram as IPSAS, em que o valor do desvio-padrão é superior à média e os valores de máximo e mínimo apresentam grandes dispersões. Essa diferença é confirmada ao se analisar o valor do coeficiente de variação, o qual apresentou um comportamento muito alto (acima de 100) em relação à média, para ambas variáveis. Em relação a eficácia do governo, os valores reforçam que existem diferenças entre os países adotantes, no qual algumas nações

apresentam um maior investimento em relação ao planejamento, monitoramento e implementação de políticas públicas (Abdulkarim *et al.*, 2020). Além disso, a diferença entre os países pode indicar aspectos de governança, com a participação de diferentes atores neste processo de planejamento e controle das políticas públicas. Os países que não apresentam uma rede de colaboradores, com políticos e gestores interessados em investir em aspectos de gestão pública podem apresentar uma menor eficácia do governo em relação aqueles que incentivam este engajamento entre profissionais (Amor & Ayadi, 2019).

Em relação a variável sigilo financeiro, um alto sigilo pode desestimular os gestores no compartilhamento de informações e pode ocasionar problemas relacionados a assimetria de informação e uma maior facilidade na geração de atos ilícitos contra a Administração Pública (Houqe *et al.*, 2016). Para os países sigilosos que implementaram as IPSAS podem ocorrer o surgimento do *decoupling* (normatização e não prática, somente cerimonial), ou seja, adoção de estruturas formais de fachada ou cerimoniais, que não possibilitaram influências diárias sobre os demonstrativos e relatórios públicos (Gonçalves, Fregonesi & Moreira 2020).

Um dado importante, consiste nos indicadores mais altos para liberdade econômica e acesso à informação dos países que estão em processo de adoção e que adotaram as IPSAS. Com isto, infere-se que as normativas têm contribuído para aumentar a qualidade das informações contábeis e minimizar as assimetrias informais entre Estado e sociedade, favorecendo as relações comerciais e financeiras dos países, mensuradas pelo índice de liberdade econômica (Mnif e Gafsi, 2020; Sellami & Gafsi, 2017). Além disso, também tem impactado positivamente na disponibilização das informações para prestação de contas e *accountability* do uso dos recursos públicos, mensurados pelo índice de acesso à informação (Sellami & Gafsi, 2017). Por fim, cabe-se destacar que em relação a variável índice de democracia não foram identificadas diferenças consideráveis entre os países em cada estágio de adoção, demonstrando que há um certo equilíbrio entre os países.

#### 4.2 Análise Econométrica dos Dados

Após a análise descritiva, foi realizada a análise da regressão logística multinomial, considerando como categoria de referência os países que adotaram as IPSAS (base 2), como pode ser observado na Tabela 2.

Tabela 2

##### Resultados Estimados do Modelo (0, 1 e 2)

Variáveis	Coefficientes	Erro Padrão	T	Valor de P
(0) Constante	30,410	10,310	2,95	0,003
IDM	0,219	0,431	0,51	0,611
DES	3,254	1,494	2,18	0,029
EFG	3,009	1,359	2,21	0,027
LEC	-0,476	0,158	-3,00	0,003
SIF	0,002	0,001	0,01	0,992
AIN	0,012	0,027	0,43	0,664
(1) Constante	24,947	10,029	2,49	0,013
IDM	0,209	0,377	0,55	0,579
DES	2,264	1,347	1,68	0,093
EFG	2,088	1,284	1,63	0,104
LEC	-0,371	0,153	-2,43	0,015
SIF	-0,001	0,001	-0,92	0,357
AIN	0,019	0,254	0,76	0,447
R <sup>2</sup> ajustado	0,1602	Variável Dependente	IPSAS	
Prob. (F)	0,0009			

**Nota.** IDM: Índice de Democracia; DES: Desenvolvimento; EFG: Eficácia do Governo; LEC: Liberdade Econômica; SIF: Sigilo Financeiro; AIN: Acesso à Informação.

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os coeficientes estimados do modelo apresentam um ajustamento satisfatório, sendo que o teste se mostrou significativo, com menos de 1%, demonstrando que as variáveis conseguem explicar o fenômeno em estudo. Destaca-se que mesmo que com o baixo valor de  $R^2$ , todos os pressupostos foram aceitos. Ademais, sabe-se que em modelos dessa natureza não há a intenção de maximizar o  $R^2$ , devido a parcimônia da estrutura explicativa adotada.

O resultado para a variável IDM, representada pela hipótese teórica  $H_1$ , não demonstrou ser significativo estatisticamente para explicar a propensão de determinado país em adotar as IPSAS. Isto pode indicar que mesmo em sistemas democráticos, a participação e o controle social podem ser incipientes e outros aspectos, como o interesse dos gestores ou funcionários públicos, que interferem no processo de mudanças contábeis (Adhikari, Kuruppu, Ouda, Grossi & Ambalangodage, 2019; Schmidhuber *et al.*, 2020), ou até mesmos aspectos relacionados a tecnologias, recursos financeiros e organizacionais (Chan, 2006), podem exercer maior influência no processo, do que os aspectos sociais e democráticos.

A variável desenvolvimento (DES) foi significativa e positiva, rejeitando-se a hipótese  $H_2$ , de que países em desenvolvimento são mais tendentes em adotar as IPSAS. Tal resultado confronta os achados Alsharari (2019), Boolaky *et al.* (2019) e Chan (2006), ao demonstrar que as IPSAS também tem sido implementada por países desenvolvidos, como Suíça, Nova Zelândia, Estônia, entre outros (Polzer *et al.*, 2019). Dessa forma, a sua criação, inicialmente pode ter sido direcionada para os países em desenvolvimento, mas ao proporcionar benefícios para o setor público com melhorias na transparência, comparabilidade e compreensibilidade, além do uso estratégico de dados financeiros e melhores decisões para o setor público (Schmidhuber *et al.*, 2020), muitas outras nações tem optado por implementá-las.

O sucesso de uma reforma contábil como as IPSAS depende do suporte de recursos que o país disponibiliza para a contratação de pessoal qualificado e aquisição de *software* e *hardware*. Além disso, precisa de apoio político que almejem uma maior prestação de contas, com a exposição de todos os gastos desenvolvidos em áreas principais, como saúde, educação, segurança e entre outros. (Chan, 2006). Este pode ser um obstáculo para os países em desenvolvimento, que não apresentam condições financeiras para a implementação e não possuem práticas de transparência. Polzer *et al.* (2019) afirma que mais de 30 governos na África tentaram adotar as IPSAS, mas as normas se mostraram impraticáveis em seus contextos específicos, o que levou muitos países a abandonarem a adoção. Para o autor, o gatilho para implementação das IPSAS no setor público refere-se a norma ser desenvolvida de acordo com as normas do setor privado as IFRS e está direcionada para a obtenção de melhores resultados financeiros, sendo uma característica dos países desenvolvidos, que moldam seus comportamentos para manter melhores resultados econômicos mundialmente.

A variável eficácia do governo se mostrou significativa e com uma relação positiva, não rejeitando  $H_3$ . As IPSAS são consideradas ideias originais para o setor público e envolve tecnologia, sendo caracterizadas como algo inovador (Abdulkarim *et al.*, 2020). Neste horizonte, o país que investe em políticas públicas, medido pela eficácia do governo, optará por implementar as normativas, que influenciam no melhor processo de tomada de decisão. Além disso, os governantes irão desejar destacar o seu investimento e compromisso com tais políticas com uma maior transparência e prestação de contas, sendo este um dos objetivos das normas. Este resultado confirma o estudo de Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2020) em que analisou 33 países e constatou uma maior eficácia do setor público nos países que adotaram as IPSAS. Outro estudo realizado por Mnif e Gafsi (2020) demonstrou uma influência positiva na qualidade da administração e gestão pública em 100 entidades públicas de diferentes países.

A eficácia de um governo está relacionada a um bom gerenciamento dos recursos públicos e o país que objetiva manter uma melhor eficácia apresentará maiores chances de

investir na contabilidade do seu governo. Por exemplo, a crise da dívida em países europeus exigiu um maior rigor dos demonstrativos contábeis, com relatórios transparentes e comparáveis de dados fiscais, pois uma má gestão pode proporcionar uma exposição a riscos no setor público com a inadimplência de pagamentos e o aumento dos juros de empréstimos (Biondi, 2014; Chan, 2006). As IPSAS priorizam o regime de competência que registra as operações não monetárias, como o reconhecimento de dívidas. Dessa forma, permite uma visão mais ampla dos custos de manutenção do governo (Borges *et al.*, 2010).

Outro aspecto que confirma a possibilidade de países com maior eficácia do governo optarem por implementar as IPSAS, consiste na possibilidade de minimizar atos ilegais e corruptos como forma de obter melhores resultados para o setor público. A Nigéria verificou que a adoção correta das IPSAS proporcionou uma redução nos casos de manipulação dos recursos públicos. Além disso, as normas abrem caminho para divulgação de partes relacionadas e proporcionam a redução de desvio a fundos privados (Abimbola *et al.*, 2017).

Já a variável liberdade econômica apresentou uma relação significativa e negativa com as IPSAS, rejeitando-se a hipótese teórica H<sub>4</sub>. Este resultado demonstra que os países podem estar adotando as IPSAS para promover maior transparência e *accountability* em âmbito interno, minimizando as assimetrias, além de melhorar a oferta de bens e serviços públicos. O âmbito externo, com os aspectos relacionados à liberdade econômica e relações de comércio internacional, acredita-se ainda não ser considerado o foco de adoção pelos países (Farhadi, Islam & Moslehi, 2015).

AS IPSAS buscam promover maior *accountability* e controle de atos ilegais e corruptos e por isto minimizam as chances de maior liberdade econômica. Na Indonésia, o subsídio do governo teve impacto na velocidade de aplicação das normas, demonstrando existir uma forte ligação entre o governo e a implementação das IPSAS (Argento *et al.*, 2018). Com isto, a adoção das normas está relacionada a uma decisão política, no qual os gestores objetivam transparência e integridade na prestação de contas e por consequência uma maior legitimidade internacional. Isto pode ocorrer, devido as influências estrangeiras da contabilidade e finanças, que por exemplo, os países Europeus e o Estado Unido exercem sobre os países da América Latina (Aquino, Caperchione, Cardoso & Steccolini, 2019). Além disso, pode ocorrer influência política de organismos internacionais, como ocorreu no Brasil, em que teve influência do FMI (Raad, 2019). Portanto, reformas contábeis no setor público estão entrelaçadas com aspectos políticos, no qual os governos com perfil mais liberal e que não desejam moldar os comportamentos a padrões internacionais, apresentam poucas chances de adoção.

Os países que apresentam uma maior liberdade econômica são aqueles que apresentam uma maior liberdade comercial e financeira e são menos expostos a pressões coercitivas externas para adoção de padrões de qualidade contábil, por já possuírem os padrões próprios e já se destacarem nestes aspectos (Alsharari, 2019; Argento *et al.*, 2018; Boolaky *et al.*, 2019; Sasso, 2017).

Por fim, em relação as variáveis sigilo financeiro (H<sub>5</sub>) e acesso à informação (H<sub>6</sub>), os resultados não foram significativos estatisticamente, não apresentando relação com o processo de implementação das IPSAS. Isto pode confirmar o direcionamento das normas para o âmbito interno e aspectos ligados a legitimidade e autoridade do governo (Chan, 2006) em busca de melhores resultados político-econômicos (desenvolvimento, eficácia do governo e liberdade econômica), do que a aspectos culturais, associados à disponibilização de informações para órgãos externos, mensurados pelos indicadores de sigilo financeiro e direito ao acesso à informação.

Em resumo, destaca-se a influência dos aspectos políticos e culturais (regras formais e informais) na implementação das IPSAS pelos países. Muitas nações moldam seus

comportamentos a padrões internacionais em um processo de *Soft Power* e almejando legitimidade internacional, com destaque para a Estônia, em que a adoção das IPSAS facilitou o posicionamento internacional, gerando um aumento na economia de mercado e subsequente adesão à União Europeia (Argento *et al.*, 2018). Existe uma tendência de adoção das normas pelos países desenvolvidos e com maior eficácia do governo. Isto ocorre, como forma de aumentar ou manter o vínculo com organismos internacionais e promover melhores resultados financeiro para o país. A liberdade econômica se relaciona negativamente com as IPSAS demonstrando que as normas estão voltadas para o âmbito interno e presentes em governo mais intervencionistas. Portanto, existe um maior controle das ações do Estado, com foco em maior *accountability* e transparência.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste artigo foi analisar fatores institucionais políticos e culturais que se relacionam com a propensão dos países em adotar as IPSAS. Observou-se que a adoção das IPSAS também tem sido realizada por países desenvolvidos e com maior eficácia do governo, investindo em ferramentas que facilitem o controle dos gastos público e auxiliem o processo de tomada de decisão dos gestores em políticas públicas. Os resultados também demonstraram que países com menores indicadores de liberdade econômica tem buscado adotar as normativas para reduzir as assimetrias informacionais entre os agentes, através da melhoria da qualidade das informações contábeis e redução dos aspectos de desconfiança e processos ilícitos.

Este estudo busca elucidar quais características políticas e culturais são comuns aos países que tem adotado as IPSAS. Neste sentido, busca chamar a atenção destes aspectos que influenciam no processo de implementação das normas, sobretudo a partir do conceito de *Soft Power*. Observa-se que a maior propensão de adoção pelos países desenvolvidos, do que propriamente pelos países em desenvolvimento, pois envolve aspectos de legitimidade e dominação, forçando os países desenvolvidos ou capacitados institucionalmente a seguirem determinados padrões, como a adoção de normas internacionais de contabilidade, para manterem o relacionamento internacionalmente.

De modo geral, este estudo traz novas reflexões e perspectivas em relação dos estudos de Alsharari (2019), Boolaky *et al.* (2019) e Chan (2006), e complementar os trabalhos de Callegário (2015) e Sellami e Gafsi (2017) ao analisar outras variáveis políticas e culturais que estão relacionadas com a implementação das IPSAS. Destaca-se que existem trabalhos sobre as IPSAS que afirmam que a adoção das normas ocorre em busca de legitimidade e reconhecimento internacional pelos países. Dessa forma, se relaciona com o tema de *Soft Power*, mas os estudos anteriores ainda não utilizaram esta terminologia, sendo, portanto, uma inovação deste estudo. Além disso, destaca-se também a ausência na literatura de trabalhos sobre as IPSAS com o envolvimento de diversas nações e com uma visão global sobre o tema.

Como limitações, o estudo não contemplou um número maior de países devido à ausência na divulgação de informações pelos mesmos, o que poderia trazer novas percepções acerca dos fatores políticos e culturais que influenciam no processo de adoção das normas IPSAS. Além disso, este artigo avalia somente o processo de adoção ou não das IPSAS, não evidenciando a qualidade da implementação das normas. Diante disso, sugere-se que novos trabalhos sejam realizados no futuro, após a implementação das normas por novos países e analisando outros fatores institucionais econômicos (crescimento econômico, endividamento, resultados do período), sociais (indicadores de desenvolvimento humano e qualidade de vida, investimentos em saúde, educação e renda), ou até mesmo organizacionais (perfil dos gestores públicos, ideologia política) e tecnológicos (inovações e disponibilidade de estruturas de

tecnologia da informação). Por fim, sugere-se também estudos que demonstrem as mudanças promovidas nos demonstrativos contábeis do setor público, com os reais impactos relacionados a adoção das normas pelos países, sobretudo a partir de uma análise qualitativa das particularidades de cada nação.

## REFERÊNCIAS

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2020) Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 469-495. <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>
- Abimbola, O. A., Kolawole, A. A., & Olufunke, A. O. (2017). Impact of International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) adoption on financial accountability in selected local governments of Oyo State, Nigeria. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 3(2), 1-9. <https://doi.org/10.9734/AJEBA/2017/33866>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative*, p. 1-18. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Alsharari, N. M. (2019). As mudanças contábeis e além dos princípios do orçamento (BBP) no setor público: isomorfismo institucional. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 165-189. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-10-2018-0217>
- Amor, D. B., & Ayadi, S. D. (2019). The profile of IPSAS-adopters. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune*, 18(2), 262-282. <http://dx.doi.org/10.24818/jamis.2019.02005>
- Aquino, A. C. B., Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020) Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1-10. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057>
- Araya-Leandro, C., Caba-Pérez, M. D. C., & López-Hernandez, A. M. (2016). The convergence of the Central American countries to International Accounting Standards. *Revista de Administração Pública*, 50(2), 265-283. <http://dx.doi.org/10.1590/0034-7612131665>
- Argento, D., Peda, P., & Grossi, G. (2018). The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: the case of Estonia. *Public administration*, 1-11. <https://doi.org/10.1002/pad.1819>
- Azevedo, R R., & Pigatto, J. A. M. (2020). The roots of budgetary and financial accounting in Brazil. *Journal of public administration*, 54(1), p. 32-58. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180155x>
- Baatour, K., & Othman, H. (2016). Legal origin, economic freedom and earnings management practices: MENA evidence. *Int. J. Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 12(1), 1–23. <https://doi.org/10.1504/IJAPE.2016.073892>
- Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S. (2003). Incentives versus standards: properties of accounting Income in Four East-Asian Countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36(1-3), 235-270. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2003.10.003>
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. *Accounting and Business Research*, 36, 5-27. <https://doi.org/10.1080/00014788.2006.9730040>

- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95-103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Biondi, Y. (2014). Harmonising European Public Sector Accounting Standards (EPSAS): issues and perspectives for Europe's economy and society. *Accounting, Economics, and Law*, 4(3), 165–178. <https://doi.org/10.1515/ael-2014-0015>
- Boolakay, P. K., Mirosea, N., & Omoteso, K. (2019). The adoption of IPSAS (Accrual Accounting) in Indonesian Local Government: a neo-institutional perspective. *International Journal of Public Administration*, 1-14. <https://doi.org/10.1080/01900692.2019.1669047>
- Borges, T. B., Mario, P. C., Cardoso, R. L., & Aquino, A. C. B. (2010). Desmistificação do regime contábil de competência. *Revista de Administração Pública*, 44(4), 877-901. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122010000400006>
- Callegário, J. B. (2015). *Análise de fatores sociais, políticos, econômicos e culturais na adoção das normas internacionais de contabilidade pública pelos países*. Dissertação de Mestrado, Universidade Federal de Espírito Santo, Vitória, ES, Brasil.
- Chan, J. (2006). IPSAS and government accounting reform in developing countries. In Lande, E., & Scheid, J. C. (Eds.). *Accounting reform in the public sector: mimicry, fad or necessity* (pp. 1-15). Paris: Expert Comptable Media.
- Chan, J. L. (2010). As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 4(1), 1-17. <https://doi.org/10.17524/repec.v4i1.145>
- Chow, D., & Pontoppidan, C. A. (2019). The united nations system's decision to adopt international public sector accounting standards (IPSAS). *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 285-306. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-08-2018-0087>
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2020). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1724665>
- Deighton-Smith, R. (2004). Regulatory transparency in OECD countries: overview, trends and challenges. *Australian Journal of Public Administration*, 63(1), 66-73. <https://doi.org/10.1111/j.1467-8500.2004.00360.x>
- Economist Intelligence. (2019). *Democracy Index 2019*. Retrieved from <https://www.eiu.com/topic/democracy-index/>
- Farhadi, M., Islam, R., & Moslehi, S. (2015). Economic freedom and productivity growth in resource-rich economies. *World Development*, 72, 109–126. <https://doi.org/10.1016/j.worlddev.2015.02.014>
- Feruni, N., Hysa, E., Panait, M., Rădulescu, I. G., & Brezoi, A. (2020). The impact of corruption, economic freedom and urbanization on economic development: Western Balkans versus EU-27. *Sustainability*, 12(22), 1-22. <https://doi.org/10.3390/su12229743>
- Global Right to Information Rating. (2021). *Methodology*. Retrieved from <https://www.rti-rating.org/methodology/>.
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Public Money & Management*, 40(7), 489-498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Gonçalves, R. C. M. G., Fregonesi, M. S. F. A., & Moreira, V. B. (2020). Respostas a lógicas institucionais conflitantes: um estudo da participação nos lucros e resultados. *Revista Organizações & Sociedade*, 27(92), 70-94. <https://doi.org/10.1590/1984-9270924>



- Haija, A. A. A., Alqudah, A. M., Aryan, L. A., & Azzam, M. J. Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7, 239-248.
- Hair Jr, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., & Tatham, R. L. (2009). *Análise multivariada de dados*. 6ª Ed. Porto Alegre: Bookman.
- Heritage Foundation. (2021). *About the Index of Economic Freedom*. Retrieved from <https://www.heritage.org/index/about>
- Houqe, N., Monem, M., Tareq, M., & Van Zijl, T. (2017). Secrecy and the impact of mandatory M. IFRS adoption on earnings quality in Europe. *Pacific Basin Finance Journal*, 40, 476-490. <https://doi.org/10.1016/j.pacfin.2016.08.002>
- Hyndman, N., & Connolly, C. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>
- International Federation of Accountants (IFAC). (2019). *International standards: 2019 global status report*. Retrieved from <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global-status-report>
- Joseph, S, N, J. (2008). Public diplomacy and soft power. *The ANNALS of the American Academy of Political and Social Science*, 616(2), 94-109. <https://doi.org/10.1177/0002716207311699>
- Kalinowski, T., & Cho, H. (2012). Korea's search for a global role between hard economic interests and soft power. *European Journal of Development Research*, 24(2), 242-260. <https://doi.org/10.1057/ejdr.2012.7>
- Kuruppu, C., Ouda, H., Adhikari, P., & Ambalangodage, D. (2017). Diffusion of public sector accounting reforms in less developed countries: a comparative study of Nepal, Sri Lanka and Egypt. Recuperado de [https://www.academia.edu/33427771/Diffusion\\_of\\_Public\\_Sector\\_Accounting\\_Reforms\\_in\\_Less\\_developed\\_Countries\\_A\\_Comparative\\_Study\\_of\\_Nepal\\_Sri\\_Lanka\\_and\\_Egypt](https://www.academia.edu/33427771/Diffusion_of_Public_Sector_Accounting_Reforms_in_Less_developed_Countries_A_Comparative_Study_of_Nepal_Sri_Lanka_and_Egypt).m
- Lima, D. V., Santana, C. M., & Guedes, M. A. (2009). As Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao setor público e a legislação contábil pública brasileira: uma análise comparativa à luz da teoria contábil. *Contabilidade, Gestão e Governança*, 12(2), 15-23.
- Lima, R. L., & Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(39), 166-184.
- Marques, L. R., Filho, E. B., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14, 1-12. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Matekele, C. K., & Komba, G. V. (2019). Factors influencing implementation of accrual based International Public Sector Accounting Standards in Tanzanian local government authorities. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 13(3), 1-25.
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: lessons to be learned for the European standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158-182. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.1742362>
- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research*, 28(6), 1089-1117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2019-0480>
- North, D. (1991). Institutions. *Journal of Economic Perspectiv*. 5(1), 97-112.

- Pirannejad, A., Janssen, M., & Rezaei, J. (2019). Towards a balanced E-Participation Index: integrating government and society perspectives. *Government Information Quarterly*, 36(4), 1-16. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2019.101404>
- Polzer, T., Garseth-Nesbakk, L., & Adhikari, P. (2019). “Does your walk match your talk?” Analysing IPSASs diffusion in developed and developing countries. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 117-139. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-03-2019-0071>
- Queiroz, M. M. M., Souza, D. M. S., Martins, O. S., & Leite Filho, P. A. M. (2019). O efeito moderador da liberdade econômica do país sobre a qualidade da informação contábil. In *Anais do 19º USP International Conference in Accounting*. Universidade de São Paulo (USP).
- Raad, L. (2019). *Análise institucional da influência do FMI sobre a convergência às IPSAS pelo Brasil*. Trabalho de Conclusão de Curso, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Rakhman, F., & Wijayana, S. (2019). Determinants of financial reporting quality in the public sector: Evidence from Indonesia. *The International Journal of Accounting*, 54(3). <https://doi.org/10.1142/S1094406019500094>
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). Is Earnings management affected by human development and economic freedom? *Review of Accounting and Finance*, 3(1), 115-127. <https://doi.org/10.1108/eb043398>
- Santos, M, C, S., & Alves, 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(4).
- Sasso, M. (2017). *Adoção das normas de contabilidade oriundas do processo de convergência às IPSAS: respostas estratégicas de governos estaduais*. Dissertação de Mestrado, Universidade de São Paulo, São Paulo, SP, Brasil.
- Sasso, M., & Varela, P. S. (2020). Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. *Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças*, 1(1), 78-102.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): a systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 1-24. <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Sellami, Y. S., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 1-13. <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Sellami, Y. M., & Gafsi, Y. (2019). Public management systems, accounting education, and compliance with international public sector accounting standards in sub-Saharan Africa. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2/3), 141-164. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0274>
- Silva Neto, A. F. (2017). *Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais*. Tese de Doutorado, Universidade Federal de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Tax Justice Network (2021). *What is financial secrecy?* Retrieved from <https://fsi.taxjustice.net/en/faq/what-is-financial-secrecy>.
- Tax Justice Network. (2020). *Financial Secrecy Index 2020: methodology*. Retrieved from <https://fsi.taxjustice.net/PDF/FSI-Methodology.pdf>.
- United Nations Development Programme – UNDP. (2020). *Developing regions*. Retrieved from <http://hdr.undp.org/en/content/developing-regions>.

- Worldwide Governance Indicators. (2019). *Government Effectiveness*. Retrieved from <https://info.worldbank.org/governance/wgi/Home/downloadFile?fileName=ge.pdf>.
- Zeng, T. (2019). Country-level governance, accounting standards, and tax avoidance: a cross-country study. *Asian Review of Accounting*, 27(3), 401-424. <https://doi.org/10.1108/ARA-09-2018-0179>.
- Zuccolotto, R., & Teixeira, M. A. (2019). *Transparência: aspectos conceituais e avanços no contexto brasileiro*. Brasília, DF: Enap.

### **AGRADECIMENTOS**

Os autores agradecem à Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoa de Nível Superior (CAPES – Financiamento 001) e ao Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Viçosa (PPGADM-UFV).

## Conditioning Factors for the Adoption of International Public Sector Accounting Standards - IPSAS

### ABSTRACT

**Objective:** This study aims to analyze institutional, political, and cultural factors related to countries' propensity to adopt IPSAS.

**Method:** Data from 73 countries were collected, and a multinomial logistic regression was performed, with the stage of adoption of the IPSAS as the outcome variable and as explanatory variables the index of democracy, country development, government effectiveness, economic freedom, financial secrecy, and access to information.

**Originality/Relevance:** The relevance of this study is to analyze the cultural and political-institutional factors that influence the adoption of IPSAS by countries, discussing aspects of accounting reforms in the public sector from the perspective of Soft Power.

**Results:** The results showed a new adoption trend by developed countries, with greater financial resources and public policy investments. However, the variable economic freedom is negatively related to the norms, demonstrating a direction of adoption aimed at the internal sphere, not having repercussions in transactions or negotiations in the external sphere.


**Theoretical/Methodological contributions:** It is believed that the study contributes to the national and international literature by highlighting new trends in the adoption of IPSAS by countries and demonstrating the benefits of these accounting reforms for public policymakers.

**Keywords:** Adoption; Political factors; Cultural factors.

---

Maysa Alves Correa Silva 

Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG),  
MG, Brasil  
maysa.correa66@gmail.com

Alessandro Carlos da Silva Junior 

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
alessandro.ufvadm@gmail.com

Marco Aurélio Marques Ferreira 

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
marcoufv1@gmail.com

Antônio Carlos Brunozi Júnior 

Universidade Federal de Viçosa, MG, Brasil  
acbrunozi@yahoo.com.br

---

Received: September 30, 2021

Revised: November 29, 2021

Accepted: December 28, 2021

Published: April 30, 2022

