



Responsible Editor: Rodrigo de Souza Gonçalves
Andrea de Oliveira Gonçalves
Associate Editor: João Abreu de Faria Bilhim
Evaluation Process: Double Blind Review pelo SEER/OJS

Reformas Contábeis do Setor Público à Luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais

RESUMO

Objetivo: Realizou uma discussão teórica sobre os resultados da literatura internacional relacionada as reformas contábeis do setor público à luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder (MCICG).

Método: Trata-se de um ensaio teórico amparado pelas técnicas de revisão da literatura e por um modelo clássico de estudos comparativos de contabilidade governamental.

Originalidade/Relevância: Diferente dos trabalhos de revisão de literatura e sistemáticas realizadas sobre o tema, inovou-se ao adotar o MCICG como base teórica de sistematização e reflexão dos achados da literatura internacional.

Resultados: O ensaio defendeu que a implementação do regime accrual-basis é um processo de inovação contábil governamental. Identifica as principais lacunas teóricas e sistematiza e discute os principais achados da literatura internacional em quatro categorias principais: estímulos, expectativa dos usuários, prontidão dos produtores da informação e barreiras de implementação.

Contribuições Teóricas/Metodológicas: O trabalho propõe uma nova abordagem para análise do fenômeno implementação das reformas contábeis governamentais com base em normas internacionais baseadas no regime de accruals, amplia a visão sobre os fatores causadores e barreiras do processo, além de identificar lacunas da literatura relevantes que podem originar novos estudos.

Palavras-chave: Convergência Contábil. Regime de Competência. IPSAS. Inovação Contábil

Dimmitre Morant Vieira Gonçalves
Pereira

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
dimmitre@gmail.com

Jomar Miranda Rodrigues

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
jomar@unb.br

José Matias-Pereira

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
matias@unb.br

Recebido: Maio 29, 2022
Revisado: Outubro 21, 2022
Aceito: Outubro 24, 2022
Publicado: Dezembro 30, 2022



How to Cite (APA)

Pereira, D. M. V. G., Rodrigues, J. M., & Matias-Pereira, J. (2022). Reformas Contábeis do Setor Público à Luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais. *Revista Contabilidade, Gestão e Governança*, 25(esp), 370-387. <http://dx.doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2909>

1 INTRODUÇÃO

A adoção do regime contábil de *accruals* (RCA) ou competência na contabilidade do setor público tem como justificativa o alcance de uma Visão Justa ou *Fair View* sobre as finanças públicas dos entes nacionais e subnacionais, para fortalecer a transparência e a *accountability* no setor público (Moretti, 2016). Nesse setor os regimes contábeis utilizados para o reconhecimento das transações orçamentárias e contábeis variam entre as nações, podendo ser o *cash-basis* (regime de caixa), *cash transitioning to accrual* (caixa em transição para competência) e *accrual-basis* (regime de competência).

Apesar dos resultados da *OCDE Accruals Survey* (Moretti, 2016), que analisa o panorama global da implementação do RCA nos países da OCDE, descreverem uma trajetória “natural” da migração para relatórios financeiros e orçamentos elaborados em *accrual basis* nos países-membros, a literatura internacional apresenta resultados não conclusivos, e não aderentes no todo ou em parte a agenda da *New Public Management* (NPM) consubstanciada nas reformas propostas pela OCDE.

A literatura internacional sobre o processo de implementação do RCA nas economias desenvolvidas (Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; Becker, Jagalla & Skaerbaek, 2014; Cuadrado-Ballesteros, Citro & Bisogno, 2020; Eulner & Waldbauer, 2018; Frintrup, Schmidhuber & Hilgers, 2020; Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015; Hyndman & Connolly, 2011; Hyndman, Liguori, Meyer, Polzer, Rota, Seiwald & Steccolini 2018; Moretti, 2016; Oulasvirta, 2014) nas economias emergentes (Adhikari, Kuruppu & Matilal, 2013; Adhikari, Jayasinghe, Soobaroyen, Wynne, Malagila & Abdurafiu, 2021; Azevedo, Lino, Aquino, & Machado-Martins, 2020; Efendi, Dewi & Gamayuni, 2018; Goddard, Assad, Issa, Malagila & Mkasiwa, 2016; Harun, An & Kahar, 2013; Helden & Ouda, 2016; Wang & Miraj, 2018) e em ambas (Christiaens, Reyniers & Rollé, 2010; Kartiko, Rossieta, Martani & Wahyuni, 2018; MnifSellami & Gafsi, 2019; Vivian & Maroun, 2018) aborda o processo de implementação do RCA a partir de diferentes objetivos, contextos e perspectivas teórico-metodológicas, o que dificulta a sistematização dos resultados para uma compreensão ampla desse fenômeno. A ausência de um quadro teórico-metodológico comum para sistematizar os resultados dessas investigações constitui um *gap* a ser preenchido na literatura sobre o processo de implementação do RCA nos diferentes países.

Com base na lacuna apresentada, destaca-se que estudos comparativos em contabilidade governamental são realizados desde a década de 90 a partir de modelos de contingência de inovações contábeis governamentais (Lüder, 1992, 1994, 2000, 2002) analisando a introdução de inovações contábeis no setor público. Segundo Matias-Pereira (2021) outras pesquisas utilizaram abordagens institucionais para investigar as reformas contábeis no setor público, tais como Revorêdo (2008) e Gomes *et al.* (2015).

O objetivo deste ensaio teórico é realizar uma discussão sobre os resultados da literatura internacional relacionada as reformas contábeis do setor público à luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder (MCICG). Trata-se de um ensaio teórico amparado pelas técnicas de revisão da literatura e por um modelo clássico de estudos comparativos de contabilidade governamental. Partindo-se da premissa de que a implementação do *accrual-basis*, por meio da adoção de normas internacionais, representa um processo de inovação nas práticas contábeis no setor público e que diferente dos demais trabalhos que analisam o fenômeno da implementação do *accrual-basis* (Borges, Mario, Cardoso & Aquino, 2010; Sasso & Varela, 2020), inova-se ao adotar o MCICG como base teórica de sistematização e reflexão dos achados da literatura internacional.

O trabalho em tela contribui com a literatura ao preencher o *gap* relativo à ausência de um quadro teórico-metodológico comum para sistematizar os resultados da literatura

internacional sobre o processo de implementação do RCA nos diferentes países propondo uma metodologia para construir um quadro de análise a partir dos *gaps* de pesquisa sobre os fatores analisados com vistas à construção de uma agenda para futuras investigações sobre o tema. Contribui, também, analisando as reformas contábeis e orçamentárias alinhadas à NPM já em curso nos países desenvolvidos e em desenvolvimento, identificando as variáveis-chave desse processo e dimensionando a relevância dos fatores relacionados à implementação do RCA no setor público à partir de um modelo de contingência de inovações contábeis governamentais como forma de compreender os desafios na implementação das reformas nas práticas orçamentárias, contábeis e de custos para *accrual accounting basis* numa perspectiva mais ampla.

O trabalho está estruturado da seguinte forma: Na Seção 2 apresenta-se o MCICG, na Seção 3 examina-se a literatura internacional sobre a implementação do RCA à luz de cada um dos módulos do MCICG e por fim são apresentadas as considerações finais do trabalho.

2. MODELO DE CONTINGÊNCIA DE INOVAÇÕES CONTÁBEIS GOVERNAMENTAIS DE LÜDER –MCICG

Segundo Lüder (1992) o MCICG é fundamentado na teoria contingencial organizacional, mas que também contempla componentes comportamentais de forma a analisar condições institucionais e de comportamento coletivo nos processos de inovação contábil do setor público por meio de variáveis de contexto descritivas destas condições. O foco do modelo é a transição de sistemas contábeis governamentais vigentes para modelos mais informativos, buscando explicar o processo de inovação contábil envolvido. Esse modelo está sustentado sobre cinco premissas a respeito do processo de inovação:

Tabela 1

Premissas do Processo de Inovação Contábil Governamental

Premissa 1	Existem uma série de estímulos, que individualmente ou em combinação, inicialmente revelam a necessidade de informações melhoradas.
Premissa 2	Existem dois conjuntos de variáveis estruturais, descrevendo as atitudes fundamentais dos usuários e produtores da informação, respectivamente, para o papel das informações sobre a gestão financeira governamental e a eficiência administrativa.
Premissa 3	As expectativas de mudança dos usuários de informação são influenciadas por suas atitudes básicas e pelos estímulos que existem na situação inicial. A disposição dos produtores de informação em fazer mudanças é igualmente afetada por esses dois fatores e pelos efeitos das expectativas de mudança dos usuários da informação.
Premissa 4	O início do processo de inovação não requer necessariamente a existência de um estímulo. Atitudes básicas (que foram alteradas) também podem elevar o nível de disposição para fazer mudanças de tal forma que a decisão de o fazer seja tomada.
Premissa 5	A decisão de inovar depende não só da disposição do produtor de informação em mudar, mas também da barreira de implementação. Dois casos extremos são concebíveis. No primeiro caso, se todos os fatores que afetam a implementação são neutros às mudanças, a decisão de inovação é determinada pelo grau de disposição de aceitar a mudança. No segundo caso, se todos os fatores que afetam a implementação inibem a mudança, um alto grau de disposição para aceitar é necessário, ou a mudança pode não ser possível.

Fonte: Lüder (1992, pp.109-110)

O MCICG possui quatro módulos: (1) o módulo de estímulos, (2) o módulo de variáveis estruturais dos produtores de informação, (3) o módulo de variáveis estruturais dos usuários de informação, e (4) o módulo de barreiras de implementação. Na Figura 1 são apresentadas as influências das variáveis situacionais ou de contexto sobre as atitudes e comportamentos dos participantes no MCICG:

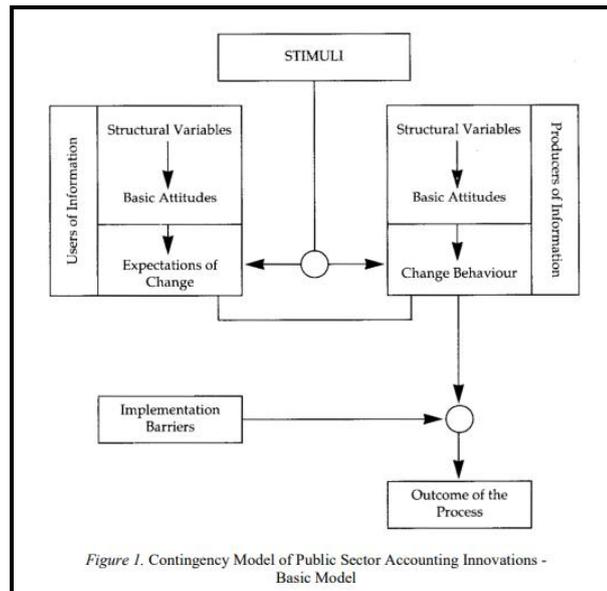


Figura 01. Influências dos Módulos do MCICG

Fonte: Lüder (1992, p.109)

Pode-se visualizar no esquema do MCICG que as variáveis de estímulo atuam tanto sobre as expectativas de mudança das demandas de informatividade do sistema contábil dos usuários como também atuam sobre a mudança de comportamento dos produtores de informação. Por sua vez esses agentes têm suas atitudes determinadas por variáveis de estrutura relacionadas aos sistemas social e político-administrativo no qual operam. Destaca-se, ainda, que a mudança ou migração para o sistema ou prática contábil mais informativa não depende apenas da mudança de comportamento do produtor de informações, mas também do efeito de barreiras de implementação sobre a inovação.

Segundo Lüder (1992) por se tratar de um modelo de base contingencial, as configurações específicas ou componentes institucionais influenciam as atitudes e o comportamento dos participantes diferente dos modelos de abordagem econômica onde o auto interesse em maximizar a própria utilidade e o individualismo estrutural são as premissas que determinam o comportamento dos agentes.

3. UMA REFLEXÃO SOBRE OS MÓDULOS DO MCICG E A ADOÇÃO DO RCA NO SETOR PÚBLICO

O objetivo desta seção é apresentar algumas reflexões na medida em que se aborda, de forma não exaustiva, as variáveis de contexto em cada um dos módulos do MCICG vistos na seção anterior. Utiliza-se como método de apresentação e análise dos dados um conjunto de tabelas representativas de cada uma das dimensões do MCICG, nas quais as linhas representam as variáveis de contexto que integram os respectivos módulos do MCICG e as colunas enumeram os estudos realizados nas economias desenvolvidas, em desenvolvimento e os estudos mistos. Nas interseções entre linhas e colunas (fatores x estudos), o sinal de + indica a presença do fator analisado e um ou mais estudos presentes na literatura sobre a implementação do RCA.

3.1 Fatores de Estímulo para Implementação do Regime de Accruals no Setor Público.

Dentro do Módulo de Estímulos são analisadas as variáveis de estímulo responsáveis pela demanda por um maior nível de informatividade dos sistemas contábeis pelos usuários das informações junto aos produtores, e que também são responsáveis pelo aumento da prontidão dos últimos para atender aos usuários. Para Lüder (1992) “Existem uma série de estímulos, que individualmente ou em combinação, inicialmente revelam a necessidade de informações melhoradas” (p.109). Na tabela abaixo são sistematizados alguns estudos conduzidos em países desenvolvidos relacionados às variáveis de contexto apresentadas dentro do módulo de estímulos à adoção do RCA.

Tabela 02

Estudos sobre estímulos dos países desenvolvidos para mudanças na contabilidade governamental

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Estímulos do MCICG x Literatura										
F1. Estresse Fiscal (EF)				+					+	
F2. Escândalo Financeiro (ESC)										+
F3. Mercado de Capitais (MC)										
F4. Regulador Contábil Externo (RCE)										
F5. Associações Profissionais de Contabilidade (APC)										
Outros Estímulos x Literatura										
<i>Onde: (1) Hyndman e Connolly (2011); (2) Becker et al. (2014); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes et al. (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) Moretti (2016); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman et al. (2018); (9) Frintrup et al. (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros et.al (2020)</i>										

Segundo Lüder (1992) problemas financeiros ocasionando dependências de financiamento estimulam reformas nos sistemas de contabilidade. No contexto das reformas atuais o Estresse Fiscal (EF) foi abordado por Gomes *et al.* (2015) investigando a reforma na contabilidade pública em Portugal para um padrão de *accruals* baseado em IPSAS e concluindo que a maioria dos *stakeholders* pesquisados concordam que a reforma ocorre em razão de um contexto de crise financeira, elevada pressão internacional para redução do déficit público e melhoria da qualidade da informação financeira.

Corroborando a relevância do estresse fiscal nesse processo, para Frintrup *et al.* (2020) “problemas fiscais graves, a insuficiente comparabilidade das informações financeiras e as crescentes demandas por uma melhor responsabilização exigem que os governos nacionais mudem seus regimes contábeis atuais e sigam em direção a um sistema de práticas contábeis padronizadas” (p.1). O trabalho também aponta que nesta fase inicial do desenvolvimento das *European Public Sector Accounting Standards - EPSAS*, entender os fatores associados à decisão de um país de adotá-los pode ser útil para os profissionais, influenciando expectativas de usuários e mudanças de comportamento de gestores.

Escândalos financeiros envolvendo desperdícios de recursos ou corrupção podem desencadear reformulações na contabilidade para torná-la mais informativa (Lüder, 1992). Nesse sentido, também foram identificados estudos relacionando motivações relativas à Escândalos Financeiros (EF) para adoção do RCA. Investigando 33 países da OCDE entre 2011 e 2014, Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2020) concluem que a corrupção é reduzida à medida que os governos avançam nas reformas contábeis do setor público, adotando normas internacionais de contabilidade do setor público ou implementando o RCA.

Tabela 03

Literatura sobre estímulos dos países em desenvolvimento para mudanças na contabilidade governamental

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Estímulos do MCICG x Literatura										
F1. Estresse Fiscal (EF)			+							
F2. Escândalo Financeiro (ESC)										
F3. Mercado de Capitais (MC)										
F4. Regulador Contábil Externo (RCE)									+	
F5. Associações Profissionais de Contabilidade (APC)										
Outros Estímulos x Literatura										
F6. Necessidade de Substituição do Sistema Vigente										+

Onde: (1) Adhikari et al. (2013); (2) Harun et al. (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard et al. (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi et al. (2018); (7) Azevedo et al. (2020); (8) Adhikari et al. (2021)

A análise dos estímulos para realização de mudanças no sistema contábil dos países em desenvolvimento apresenta resultados semelhantes (Tabela 03). Conforme esperado o EF é um estímulo presente para a migração dos países em desenvolvimento para o RCA. Segundo Helden e Ouda (2016) a migração para o RCA pelas economias emergentes é uma resposta às pressões de instituições como o Banco Mundial e FMI e a necessidade de melhoria das informações para gerenciamento das políticas públicas e de *accountability*. Dentre as contrapartidas dos programas de ajuda financeira operacionalizados pelos dos doadores de recursos (BM e FMI) estão medidas de abertura de mercado, programas de privatização, reformas administrativas e financeiras (incluindo nesse rol a migração para informações contábeis e orçamentárias elaboradas em *accrual basis*).

A natureza dessas condições para o socorro financeiro está alinhada às reformas propostas pela OCDE dos sistemas contábeis e orçamentários. Em última análise, a melhoria da qualidade da informação almejada pelos agentes externos (BM, FMI e OCDE) para essas nações é o completo reconhecimento de todos os ativos e passivos relevantes pelos relatórios contábeis e orçamentários em *accrual basis*.

Para Adhikari *et al.* (2021) analisando por meio da Lógica Institucional o processo de implementação do RCA baseado em IPSAS nos países da África Subsaariana, identificou-se um estímulo paralelo gerado pela comunidade epistêmica (mercado e corporação contábil) de marginalização e descredibilização dos sistemas estabelecidos de contabilidade local, como estratégia para facilitar a imposição do novo sistema contábil assumido como mais informativo e no qual somente através dele as premissas da transparência e *accountability* poderiam alcançados. Na tabela abaixo sistematizamos alguns estudos agregando tanto países desenvolvidos como economias em desenvolvimento, buscando resultados mais generalizáveis para essa questão.

Tabela 04

Estudos sobre estímulos dos países desenvolvidos e em desenvolvimento para mudanças na contabilidade governamental

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Estímulos do MCICG x Literatura										
F1. Estresse Fiscal (EF)				+						
F2. Escândalo Financeiro (ESC)			+							
F3. Mercado de Capitais (MC)										
F4. Regulador Contábil Externo (RCE)	+									
F5. Associações Profissionais de Contabilidade (APC)										
Outros Estímulos x Literatura										
F6. Transparência Fiscal										+

Onde: (1) Christiaens et al. (2010); (2) Vivian & Maroun (2018); (3) Kartiko et al (2018); (4) MnifSellami e Gafsi (2019)

MnifSellami e Gafsi (2019) investigaram os fatores ambientais associados à decisão dos países de adotar as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) baseada em *accruals*. utilizando uma amostra de 110 países, os resultados revelam uma influência positiva do financiamento público externo (pressão isomórfica coercitiva), o grau de abertura externa (pressão isomórfica mimética) e a importância das organizações do setor público na adoção das IPSAS.

Destaca-se também nesses estudos, o fator relacionado à presença de uma norma emitida por um Regulador Contábil Externo (RCE). É importante salientar que apesar de empregado o termo “regulação” não se fala aqui de compulsoriedade na observância dos padrões emitidos, mas da presença de órgão internacional que recomenda práticas contábeis com o objetivo de melhoria da informatividade dos sistemas.

Para Christiaens *et al.* (2010) a diversidade nos sistemas de informação financeira governamental criou a necessidade de harmonizar os padrões internacionais de contabilidade, resultando na elaboração das IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*) um regime *accrual accounting basis*. Eles conduziram um estudo que revela a diversidade no processo de adoção das IPSAS e do regime de *accruals*. Segundo os pesquisadores, que procuraram avaliar até que ponto os governos europeus adotam as IPSAS e seus diferentes níveis de adoção, alguns governos ainda usam contabilidade baseada em caixa, apenas uma minoria aplica IPSAS. A maioria dos governos locais e centrais aplicam o regime de *accruals* desconsiderando as IPSAS. Essa tendência pode ser explicada pela necessidade de transparência e eficiência. O fato de as IPSAS serem únicas e oferecerem *know-how* específico é o principal argumento para fazer uso delas. No entanto, várias jurisdições não adotam as IPSAS porque preferem suas próprias regras locais de contabilidade.

Kartiko *et al.* (2018) exploraram o nível de implementação das IPSAS com base no regime de *accruals* dos governos e testaram as medidas associadas à transparência fiscal do governo central. Realizando análise de conteúdo e Análise Fatorial Confirmatória (AFC) em uma amostra cobrindo 77 países de 2008 a 2015, confirmaram a importância relativa e a significância dos relatórios contábeis elaborados com base no regime de *accruals*. As evidências sugerem que os governos centrais devem implementar estrategicamente as IPSAS base no regime de *accruals* pois ele (implícita ou explicitamente) reforça a transparência fiscal.

Tanto na visão de Christiaens *et al.* (2010) como Kartiko *et al.* (2018) a transparência fiscal surge como um estímulo ao processo de transição de sistemas contábeis. Trata-se de uma variável de contexto não tratada diretamente no MCICG, mas que pode ser associada ao fator ESC, pois a reação à escândalos financeiros é a exigência dos usuários por um maior nível de transparência. O aumento da transparência é dos argumentos para as reformas defendidas pelo BM, FMI, OCDE e IPSASB e que a partir desses resultados foi colocada de forma destacada na tabela.

A análise do módulo de estímulos do MCICG sugere que o estresse fiscal, associado a escândalos financeiros ou de corrupção e a existência de um regulador contábil externo emissor de normas de alto padrão constituem um tripé de estímulos à reforma dos sistemas contábeis tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. Esse resultado é aderente à uma percepção de que o estímulo à migração dos países para o RCA tem natureza fiscal, sendo legitimada por organismos contábeis emissores de normas de alto padrão e com enforcement das instituições financeiras internacionais BM, FMI e de seus doadores OCDE.

Apesar dos resultados desses estudos sobre as variáveis de contexto relacionadas aos estímulos para a adoção do RCA, existem críticas contundentes ao modo como a adoção do RCA vem sendo imposta na prática por organizações como a OCDE, BM e FMI. O discurso da melhoria da transparência e *accountability* e da promessa de viabilização do custeio pleno

no setor público que justificam a inevitabilidade da mudança de regime contábil, estão mais próximas de um apelo emocional do que lastreadas em bases empíricas sobre seus resultados efetivos apontados na literatura (Carlin, 2005). Na verdade, são omitidos os riscos para a transparência e *accountability* decorrentes da contabilidade criativa por meio do gerenciamento dos *accruals* discricionários e de que a mudança do regime é apenas o passo inicial no complexo processo de implantação do custeio pleno no setor público. Essas considerações são necessárias sob o risco de se enviesar o debate sobre os estímulos para implementação do RCA no setor público como um fenômeno pacificado na literatura.

3.2 Fatores que Atuam sobre as Atitudes sobre as Expectativa dos Usuários e da Prontidão dos Produtores da Informação

Segundo Lüder (1992) as variáveis de estrutura são características dos sistemas social e político-administrativo que influenciam as atitudes básicas dos usuários e produtores de informações em relação ao incremento do nível de informatividade do sistema contábil. As variáveis são divididas em dois grupos. As que atuam sobre os usuários da informação e variáveis que atuam sobre os produtores da informação, representam os valores do sistema político-administrativo das organizações públicas, afetando sua prontidão para inovação nos sistemas de informação contábil em resposta à demanda dos usuários e variáveis de estímulo.

Nesta seção serão analisados conjuntamente para fins de comparação os módulos de usuários e produtores da informação do MCICG, baseados nas premissas 2 e 3 do modelo. Busca-se identificar a partir do MCICG e da literatura relativa aos processos de implementação do RCA (baseado ou não em IPSAS) os fatores sociais que influenciam por um lado as atitudes dos usuários da informação alterando as suas expectativas com relação ao poder informativo dos relatórios contábeis e de outro os fatores do sistema político administrativo que influenciam a mudança de comportamento dos produtores da informação contábil para o estabelecimento de um novo parâmetro de produção de informações contábeis.

Tabela 05

Estudos sobre efeitos das variáveis estruturais sobre a atitude dos usuários e produtores da informação contábil em países desenvolvidos

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Módulo dos Usuários de Informação										
Estrutura Social										
F1. Status Socioeconômico (SE)										
F2. Cultura Política (CULT)										
Mudança de Expectativas (Cidadãos e outros)										
Módulo dos Produtores de Informação										
Sistema Político-Administrativo										
F3. Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP)										
F4. Cultura Administrativa (CADM)		+	+		+					
F5. Competição Política (POL)										
Mudança de Comportamento (Políticos e Burocratas)	x		x		x					

Onde: (1) Hyndman e Connolly (2011); (2) Becker et al. (2014); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes et al. (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) Moretti (2016); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman et al. (2018); (9) Frintrup et al. (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros et al. (2020)

Com relação à cultura administrativa dos países desenvolvidos os estudos 1, 3 e 5 confirmaram sua influência nas atitudes dos produtores de informação na implementação do RCA. Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016) conduzindo um estudo junto a contadores, executivos de orçamento e políticos envolvidos na implementação de relatórios financeiros e orçamento em *accrual basis* em diferentes países membros da OCDE, demonstraram as que

as divergências técnicas e políticas na implementação do regime de *accruals* entre os países-membro é muito maior do que os resultados evidenciados na pesquisa acadêmica e nos relatórios elaborados por seus proponentes.

Segundo Hyndman e Connolly (2011), a migração para o RCA está consolidada no governo central no Reino Unido. No entanto as entrevistas realizadas junto aos gestores apontam que a complexidade do RCA dificulta o entendimento das informações produzidas impactando a convicção de que sua adoção resultou em um modelo mais informativo para a tomada de decisão. Ainda nesse estudo, foi identificado que os resultados obtidos no processo de adoção do RCA no Reino Unido desencorajaram o processo de adoção na República da Irlanda que não abraçou no plano administrativo as reformas da NPM com a mesma convicção.

Oularvirta (2014) analisando a rejeição do governo finlandês para implementação das IPSAS, sugere que países com sistemas contábeis consolidados dentro da estrutura administrativa e considerados como de bom nível de informatividade são um fator capaz de inibir a mudança de comportamento de produtores de informação para promover a mudança de sistema.

Tabela 6

Estudos sobre efeitos das variáveis estruturais sobre a atitude dos usuários e produtores da informação contábil em países em desenvolvimento

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Módulo dos Usuários de Informação										
Estrutura Social										
F1. Status Socioeconômico (SE)										
F2. Cultura Política (CULT)										
Mudança de Expectativas (Cidadãos e outros)										
Módulo dos Produtores de Informação										
Sistema Político Administrativo										
F3. Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP)	+					+				
F4. Cultura Administrativa (CADM)	+		+				+			
F5. Competição Política (POL)										
Mudança de Comportamento (Políticos e Burocratas)	x		x			x	x			

Onde: (1) Adhikari et al. (2013); (2) Harun et al. (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard et al. (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi et al. (2018); (7) Azevedo et al. (2020); (8) Adhikari et al. (2021)

Países em desenvolvimento apresentam fatores relativos à Cultura Administrativa (CADM) e Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP) influenciando a mudança de comportamento dos produtores de informação (favorável ou desfavoravelmente). Helden e Ouda (2016) analisando fatores relacionados às condições políticas locais para implantação da agenda de reformas, destacam que a polarização entre a filosofia da NPM e a visão política e cultural hegemônica das nações em desenvolvimento é uma variável significativa na predição do grau de sucesso na implementação da agenda de reformas contábeis.

Adhikari et al. (2013) em uma pesquisa sobre a implementação das reformas da contabilidade conduzidas no Nepal e Sri Lanka, identificaram que apesar de uma forte resistência da estrutura administrativa às reformas, a influência colonialista jogou um papel determinante nos investimentos em educação e treinamento realizados no Sri Lanka e que possibilitaram a implementação de algumas mudanças. No entanto, no Nepal os fatores de resistência prevaleceram e nenhuma mudança se concretizou apesar dos investimentos realizados.

Efendi et al. (2018) realizaram um estudo sobre a utilidade RCA nas demonstrações financeiras do governo provincial de Lampung por meio de entrevistas junto aos gestores de orçamento. Os resultados mostraram que as informações RCA não têm sido úteis pelo

governo local na tomada de decisão em razão dos seguintes fatores: os dados das demonstrações financeiras do governo local, não são divulgados na íntegra e não são apresentados de forma completa e válida; não se regulamentou o uso de informação nas demonstrações financeiras; e os usuários têm baixo entendimento sobre o uso de informações de relatórios financeiros para a tomada de decisões.

No Brasil, Azevedo *et al.* (2020) destacam o papel da cultura administrativa na adoção e manutenção do RCA baseado em IPSAS. Para os autores, os Sistemas de Informação de Gestão Financeira (SIGF) são estratégicos nessa implementação e chamam atenção para necessidade de observação das políticas de contratação dos SIGF de forma a preservar os avanços obtidos mediante cláusulas que impeçam a descontinuidade de funções relativas ao RCA.

Tabela 7

Estudos sobre efeitos das variáveis estruturais sobre a atitude dos usuários e produtores da informação contábil em países desenvolvidos e em desenvolvimento

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Módulo dos Usuários de Informação										
Estrutura Social										
F1. Status Socioeconômico (SE)										
F2. Cultura Política (CULT)										
Mudança de Expectativas (Cidadãos e outros)										
Módulo dos Produtores de Informação										
Sistema Político Administrativo										
F3. Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP)										
F4. Cultura Administrativa (CADM)		+	+							
F5. Competição Política (POL)										
Mudança de Comportamento (Políticos e Burocratas)	x	x								

Onde: (1) Christiaens *et al.* (2010); (2) Vivian & Maroun (2018); (3) Kartiko *et al.* (2018); (4) MnifSellami e Gafsi (2019)

Nos estudos internacionais em nações desenvolvidas e em desenvolvimento confirma-se a influência da CADM sobre a comportamento dos produtores de informação. Para Vivian & Maroun (2018) conduzindo um estudo internacional com o objetivo de avaliar as respostas à adoção dos princípios da NPM e do RCA baseado em IPSAS junto às partes interessadas, identificaram que os profissionais de contabilidade tendem a apoiar propostas que sejam consistentes com os princípios da NPM, fornecendo evidências de pressão isomórfica normativa e mimética para alinhar as práticas contábeis dos setores público e privado. No entanto, algumas agências governamentais e organizações internacionais parecem ter se conformado, mas a maioria resiste aos esforços para incorporar um novo discurso da NPM na contabilidade do setor público.

A análise do módulo de produção da informação do MCICG aponta que a Cultura Administrativa (CADM) e o Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP) são fatores responsáveis por influenciar a mudança de comportamento dos produtores de informação tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. Os resultados das pesquisas apontam que a predisposição para adoção do RCA baseado ou não em IPSAS depende de fatores como uma cultura administrativa aderente aos princípios da NPM, a existência (ou não) de uma contabilidade pública de qualidade, qualidade dos sistemas de informação de gestão financeira (SIGF) e de investimentos em treinamento e políticas de recrutamento compatíveis com a complexidade de implementação do RCA no setor público.

Não foram identificadas, a princípio, pesquisas sobre os fatores socioeconômicos e da cultura política que influenciem as expectativas dos usuários. No entanto, a literatura da economia nos estudos sobre ilusão fiscal demonstra expectativas diferentes entre os

contribuintes líquidos e os beneficiários líquidos preocupados com relatórios mais informativos sobre receitas e despesas respectivamente. Neste ensaio, portanto, sugere-se que existe um *gap* de estudos na área contábil sobre os fatores que influenciam as atitudes e consequentemente as expectativas dos usuários da informação contábil. Essa *gap* de estudos com relação aos usuários finais, cidadãos e seus representantes sugere que as instituições financeiras internacionais (BM, FMI) e seus mantenedores OCDE, além de responsáveis pelos estímulos à mudança, também ditam as expectativas com relação à informação através das IPSAS emitidas pelo IPSASB ou por uma contabilidade pública baseada em IFRS (caso do Reino Unido) ou em um RCA local. Considerando-se que essas expectativas são direcionadas diretamente aos produtores da informação conforme pode-se observar na Figura 01, e que essas instituições também integram o módulo de usuários do MCICG, o foco dos estudos nas variáveis de influência no comportamento dos produtores seria justificado.

Uma discussão que emerge nesse cenário tanto nos países desenvolvidos como em desenvolvimento diz respeito à utilização das informações geradas pelo RCA no momento posterior à implementação e que também deve ser investigada (Efendi *et al.*, 2018; Hyndman & Connolly, 2011). Afinal, os principais argumentos para a transição para o RCA são a melhoria da transparência e da *accountability* para os usuários. Uma crítica recorrente à implantação do RCA recai justamente no *trade-off* do custo-benefício de implantação para os usuários finais. Está pacificado na literatura que existe um volume significativo de investimentos em treinamento e sistemas de informação no processo de implementação, no entanto não se pode afirmar com segurança de que esses investimentos irão ser convertidos em benefícios informacionais para usuários externos (transparência e *accountability*) e interno (informações sobre custos para a tomada de decisão).

3.3 Barreiras de Implementação do RCA

Nesta seção são analisadas as principais barreiras de implementação do RCA nos países desenvolvidos e em desenvolvimento. Segundo Lüder (1992) “a decisão de inovar depende não só da disposição do produtor de informação em mudar, mas também da barreira de implementação.” (p.110). As principais barreiras de implementação contempladas pelo MCICG constam na Tabela 8.

Tabela 8

Estudos sobre barreiras de implementação nos países desenvolvidos

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Barreiras de Implementação MCICG										
F1. Características Organizacionais (CO)						+				
F2. Sistema Jurídico (SJ)										
F3. Qualificação dos Func. de Contabilidade (QFC)		+								
F4. Tamanho da Jurisdição (TAM)										
Outros Barreiras de Implementação										
F5. Sistemas de Informação (SI)						+			+	
F6. Custos de Implantação e Utilização (CIU)		+								

Onde: (1) Hyndman e Connolly (2011); (2) Becker *et al.* (2014); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes *et al.* (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) Moretti (2016); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman *et al.* (2018); (9) Frintrup *et al.* (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros *et al.* (2020)

Identifica-se que nos países desenvolvidos fatores relacionados às variáveis Características Organizacionais (CO) e a Qualificação dos Funcionários de Contabilidade (QFC) estão aderentes ao modelo do MCICG, ao mesmo tempo em que barreiras inicialmente não previstas no modelo são identificadas na literatura: Sistemas de Informação (SI) e Custos de Implantação e Utilização (CIU).

Dentre os principais desafios detectados pela OCDE *Accruals Survey* (2016) para migração plena para o RCA destacam-se: i. identificação e valoração baseada em *accruals* dos ativos e passivos de forma plena; ii. implantação da necessária infraestrutura de tecnologia da informação (SI); e iii. resistência política para as mudanças legais necessárias (CO). Além disso, segundo Hyndman e Connoly (2011) a adoção do RAC levou a aumentos significativos de custos na implementação e no uso (CIU)

Ainda com relação aos desafios dos países-membro na adoção da agenda de reformas Becker *et al.* (2014) propõem uma linha diferente de pesquisa baseada no impacto da transição do modelo de *cash* para *accrual basis* sobre os profissionais envolvidos na implantação. No trabalho em tela, analisaram o impacto da introdução do *Accrual Output-Based Budgeting* (AOBB) em dois estados da Alemanha sobre os Contadores Públicos e os desafios particulares enfrentados por esses profissionais relacionados ao fator QFC.

O trabalho de Frintrup *et al.* (2020) identificou os custos de tecnologia da informação (SI) como uma barreira potencial à implementação das EPSAS. Políticos e reguladores podem levar isso em conta enquanto desenvolvem as Normas Contábeis do Setor Público Europeu.

Tabela 9

Estudos sobre barreiras de implementação nos países em desenvolvimento

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Barreiras de Implementação MCICG										
F1. Características Organizacionais (CO)						+				
F2. Sistema Jurídico (SJ)										
F3. Qualificação dos Func. de Contabilidade (QFC)			+			+	+			
F4. Tamanho da Jurisdição (TAM)										
Outros Barreiras de Implementação										
F5. Sistemas de Informação (SI)								+		
F6. Custos de Implantação e Utilização (CIU)						+				

Onde: (1) Adhikari *et al.* (2013); (2) Harun *et al.* (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard *et al.* (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi *et al.* (2018); (7) Azevedo *et al.* (2020); (8) Adhikari *et al.* (2021)

Pela análise da Tabela 9, identifica-se que nos países em desenvolvimento fatores relacionados às Características Organizacionais (CO) e a Qualificação dos Funcionários de Contabilidade (QFC) também constituem as principais barreiras de implementação e assim como nos países desenvolvidos os Sistemas de Informação (SI) constituem uma barreira de implementação não prevista no modelo original.

Helden e Ouda (2016) analisaram a capacidade institucional do setor público dos países emergentes em realizar as reformas devido à grande complexidade técnica de implementação do RCA. As limitações do setor público nas economias emergentes vão da falta de recursos para realização de inventários, passando pela falta de recursos humanos qualificados e de infraestrutura tecnológica que suporte a complexidade dos modelos a serem implementados, recursos esses indispensáveis à implantação e continuidade das reformas.

Para Efendi *et al.* (2018) dentre as dificuldades de implementação do RCA na província de Lampung na Indonésia estão os seguintes fatores: o sistema de informação contábil (SI) não segue o regime de *accruals* totalmente além de não estar integrado aos subsistemas de planejamento e ativos; pequeno quantitativo de servidores e baixo entendimento e baixa qualificação do quadro em contabilidade (QFC).

Wang e Miraj (2018) examinaram a extensão da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) no Sul da Ásia e os desafios que estão desacelerando esse processo. As principais barreiras identificadas pelo estudo foram; falta de pessoal experiente, atraso no fornecimento de informações por parte das entidades públicas e falta de um calendário de implementação definido que parece ser transversal a estes países.

Tabela 10
Estudos sobre barreiras de implementação nos estudos mistos

Fatores	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Barreiras de Implementação MCICG										
F1. Características Organizacionais (CO)										
F2. Sistema Jurídico (SJ)										
F3. Qualificação dos Func. de Contabilidade (QFC)										
F4. Tamanho da Jurisdição (TAM)										
Outros Barreiras de Implementação										
F5. Existência de Normas Locais de Qualidade (NLQ)	+				+					

Onde: (1) Christiaens *et al.* (2010); (2) Vivian & Maroun (2018); (3) Kartiko *et al.* (2018); (4) MnifSellami e Gafsi (2019)

Estudos mais amplos envolvendo países desenvolvidos e em desenvolvimento apontam para um fator não identificado isoladamente em países desenvolvidos e em desenvolvimento. O de que a existência de normas locais de qualidade (NLQ) constituem barreiras de implementação mais especificamente às IPSAS, pois nesses países o sistema de contabilidade pública já se baseia no RCA.

Christiaens *et al.* (2010) conduziram um estudo que demonstra a diversidade no processo de adoção das IPSAS e do RCA, analisaram o grau de adoção das IPSAS pelos governos europeus e seus diferentes estágios de adoção. Identificaram que alguns governos ainda usam contabilidade baseada no regime de caixa, e que apenas uma minoria aplica IPSAS. A maioria dos governos local e central aplica o RCA desconsiderando as IPSAS, utilizando como justificativa a necessidade de alcance de transparência e eficiência decorrentes da preferência de suas próprias regras locais de contabilidade. O trabalho de MnifSellami e Gafsi (2019) demonstrou um efeito negativo da disponibilidade de GAAP locais nesta decisão, enquanto o nível de educação (pressão isomórfica normativa) foi um fator não significativo.

A análise do módulo das barreiras de implementação do MCICG sugere que as Características Organizacionais (CO) e a Qualificação dos Funcionários de Contabilidade (QFC) são barreiras presentes tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. Adicionalmente a análise da literatura dos últimos 10 anos aponta de forma consistente que no processo de implementação os Sistemas de Informação (SI) e os Custos de Implementação e Uso (CIU) jogam um papel decisivo no sucesso da migração para o RCA (baseados ou não em IPSAS) nos países desenvolvidos e em desenvolvimento. As análises sugerem também que a Existência de Normas Locais de Qualidade (NLQ), notadamente em nações desenvolvidas, atuam como barreiras na implementação relacionadas especificamente à adoção das IPSAS, tendo em vista que que normalmente essas NLQ já se baseiam no RCA.

Não foram identificados a princípio pesquisas sobre as barreiras relacionadas à sistemas jurídicos (SJ) como barreiras de implantação, uma das explicações possíveis é que seu efeito esteja diluído em fatores como CO e QFC tendo em vista que já está pacificado na literatura contábil que nações com regime jurídico *code law* enfrentam maior dificuldade de implementação de contabilidade baseada em princípios gestadas em países de sistema jurídico *common law*. Também não foram identificadas barreiras específicas sobre o Tamanho da Jurisdição (TAM) representando um gap da literatura a ser explorado também.

Considera-se que na atual fase de adoção do RCA no setor público, os estudos sobre as barreiras de implementação adquirem mais relevância tanto para os países desenvolvidos como para os países emergentes pois estão relacionadas diretamente ao *trade-off* do custo-benefício da mudança do regime contábil, tendo em vista que a literatura sobre esse aspecto ainda é bastante incipiente e os resultados inconclusivos principalmente nestes últimos.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A implementação do RCA constitui o eixo central da agenda de reformas contábeis do setor público baseadas na NPM e executadas pelo IPSASB/OCDE sob o argumento de que a melhoria da transparência e da *accountability* no setor público é um processo inevitável. No entanto, os resultados dos estudos sobre a implementação do RCA sistematizados por meio do MCICG não são conclusivos a esse respeito, reforçando o argumento de Carlin (2005) de que o processo de implementação do RCA é um processo muito mais profundo do que aparenta principalmente quando considerados os inúmeros fatores discutidos neste ensaio.

Os resultados aqui discutidos expõem lacunas da OCDE *Accruals Survey* (Moretti, 2016) relacionadas ao processo de implementação e seus benefícios ao mesmo tempo que caracteriza a implementação do RCA enquanto um processo de inovação contábil governamental por meio do modelo teórico-metodológico (MCICG) consolidado nos estudos comparativos em contabilidade governamental, e sistematiza e discute os principais achados da literatura internacional dos últimos 10 anos em: estímulos, expectativa dos usuários, prontidão dos produtores da informação e barreiras de implementação.

Os resultados sugerem que o estresse fiscal, associado a escândalos financeiros ou de corrupção e a existência de um regulador contábil externo emissor de normas de alto padrão constituem um tripé de estímulos à reforma dos sistemas contábeis tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. A Cultura Administrativa (CADM) e o Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP) são fatores responsáveis por influenciar a mudança de comportamento dos produtores de informação tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. Os resultados das pesquisas apontam que a predisposição para adoção do RCA baseado ou não em IPSAS depende de fatores como uma cultura administrativa aderente aos princípios da NPM, a existência (ou não) de uma contabilidade pública de qualidade, qualidade dos sistemas de informação de gestão financeira (SIGF) e de investimentos em treinamento e políticas de recrutamento compatíveis com a complexidade de implementação do RCA no setor público.

O ensaio sugere ainda a existência de uma lacuna fatores socioeconômicos e da cultura política que influenciem as atitudes dos usuários (cidadãos) na mudança de expectativa sobre a informatividade dos sistemas de contabilidade no setor público.

Com relação ao módulo de barreiras de implementação do MCICG, a literatura internacional ratifica que Características Organizacionais (CO) e a Qualificação dos Funcionários de Contabilidade (QFC) são barreiras presentes tanto em países desenvolvidos como em desenvolvimento. Fatores não contemplados no MCICG (Lüder, 1992, 1994, 2000, 2002), tais como: Sistemas de Informação (SI), Custos de Implementação e Uso (CIU) e a Existência de Normas Locais de Qualidade (NLQ), notadamente em nações desenvolvidas, atuam como barreiras na implementação relacionadas especificamente à adoção das IPSAS, tendo em vista que normalmente essas NLQ já se baseiam no RCA.

Os resultados discutidos neste ensaio podem contribuir para investigações futuras sobre os *gaps* de pesquisa sobre o processo de implementação do RCA no setor público, em especial para estudos empíricos sobre barreiras de implementação e em trabalhos que investiguem os *trade-offs* envolvidos na relação custo-benefício da implementação do RCA no setor público para os produtores e usuários da informação.

REFERÊNCIAS

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), pp. 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- Adhikari, P., Jayasinghe, K., Soobaroyen, T., Wynne, A., Malagila, J., & Abdurafiu, N. (2021). Government accounting reforms in Sub-Saharan African countries and the selective ignorance of the epistemic community: A competing logics perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 78. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102246>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. *Accounting Forum*, 37(3). <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Azevedo, R. R., Lino, A. F., de Aquino, A. C. B., & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3). <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- Becker, S. D., Jagalla, T., & Skærbæk, P. (2014). The translation of accrual accounting and budgeting and the reconfiguration of public sector accountants' identities. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(4), 324–338. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.05.004>
- Borges, T.B, Mario, P. C. Cardoso, R.L, & Aquino, A.C.B. (2010) Desmistificação do regime contábil de competência. *RAP — Rio de Janeiro* 44(4):877-901, Jul./ago.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. *Financial Accountability and Management*, 21(3), 309–336. <https://doi.org/10.1111/j.0267-4424.2005.00223.x>
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Cuadrado-Ballesteros, B., Citro, F., & Bisogno, M. (2020). The role of public-sector accounting in controlling corruption: an assessment of Organization for Economic Co-operation and Development countries. *International Review of Administrative Sciences*, 86(4), 729–748. <https://doi.org/10.1177/0020852318819756>
- Efendi, R., Dewi, F. G., & Gamayuni, R. R. (2018). Usefulness analysis of accrual-based accounting information on local government financial statement: A qualitative study. *International Journal of Scientific and Technology Research*, 7(11).
- Eulner, V., & Waldbauer, G. (2018). New development: Cash versus accrual accounting for the public sector—EPSAS. *Public Money and Management*. <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1444560>
- Frintrup, M., Schmidhuber, L., & Hilgers, D. (2020). Towards accounting harmonization in Europe: a multinational survey among budget experts. *International Review of Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1177/0020852320915640>
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mkasiwa, T. A. (2016). The two publics and institutional theory – A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40, 8–25. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2015.02.002>
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. B. D. C. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The Perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38(4). <https://doi.org/10.1080/01900692.2015.1001237>

- Harun, H., An, Y., & Kahar, A. (2013). Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government. *Public Money & Management*, 33(5). <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.817131>
- Helden, J., & Ouda, H. (2016) Public sector accounting in emerging economies. *Critical Perspectives on Accounting*. 41. Pages 1-7.
- 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>
- Hyndman, N., Liguori, M., Meyer, R. E., Polzer, T., Rota, S., Seiwald, J., & Steccolini, I. (2018). Legitimizing change in the public sector: the introduction of (rational?) accounting practices in the United Kingdom, Italy and Austria. *Public Management Review*, 20(9), 1374–1399. <https://doi.org/10.1080/14719037.2017.1383781>
- International Public Sector Accounting Standards Board – IPSASB. (2016) *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities- Study 14*.
- Kartiko, S. W., Rossieta, H., Martani, D., & Wahyuni, T. (2018). Measuring accrual based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency. *BAR - Brazilian Administration Review*, 15(4). <https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119>
- Lüder, K. (1992) A Contingency Model of Governmental Accounting Innovations in The Political-Administrative Environment. *Research in Governmental and Nonprofit Accounting*, JAI Press Inc., Vol.7, p. 99-127.
- Lüder, K. (1994) The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In: Buschor, E. Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, pp. 1-15.
- Lüder, K. (2000) National accounting, governmental accounting, and cross-country comparisons of governmental financial condition. *Financial Accountability and Management*, 16 (2), p. 117-128.
- Lüder, K. (2002) Research in comparative governmental accounting over the last decade: achievements and problems. In: Montesinos, V. & Vela, J.M. (eds), *Innovations in governmental accounting*, p.1-21. Kluwer Academic Publishers.
- Matias-Pereira, J. (2021). Theory applied to accounting: Evolution and perspectives. *Brazilian Journal of Development*, 10, 96651–96699. <https://doi.org/10.34117/bjdv7n10-127>
- Moretti, D. (2016), Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey, *OECD Journal on Budgeting*, vol. 16/1, <https://doi.org/10.1787/budget-16-5jlv2jx2mtzq>.
- MnifSellami, Y., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2). <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>
- Oulasvirta, L. (2014). The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 272–285. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2012.12.001>
- Revorêdo, M. M. O. (2008). *Brasil rumo aos padrões internacionais de contabilidade para o setor público: uma análise sob a ótica do Financial Management Reform Process Modelo de Lüder*. [Dissertação de Mestrado, Universidade Estadual do Rio de Janeiro]
- Sasso, M., & Siqueira Varela, P. (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.

- Vivian, B, & Maroun, W. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review. *Meditari Accountancy Research*, 26(1). <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0131>
- Wang, Z., & Miraj, J. (2018). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in public sector of developing economies -analysis of five South Asian Countries. *Research in World Economy*, 9(2). <https://doi.org/10.5430/RWE.V9N2P44>

Public Sector Accounting Reforms in the Light of the Contingency Model of Government Accounting Innovations

ABSTRACT

Objective: Conducted a theoretical discussion on the results of the international literature related to public sector accounting reforms in the light of Lüder's Contingency Model of Governmental Accounting Innovations (CMGAI).

Method: This is a theoretical essay supported by literature review techniques and a classic model of comparative studies of government accounting.

Originality/Relevance: Unlike the literature and systematic reviews carried out on the subject, the CMGAI was innovated by adopting the CMGAI as a theoretical basis for systematization and reflection of the findings of the international literature.

Results: The essay argued that the implementation of the accrual-basis regime is a process of governmental accounting innovation. It identifies the main theoretical gaps and systematizes and discusses the main findings of the international literature in four main categories: stimuli, user expectations, readiness of information producers and implementation barriers.

Theoretical/Methodological contributions: The work proposes a new approach to analyze the phenomenon of implementation of governmental accounting reforms based on international standards based on the accruals regime, expands the view on the causative factors and barriers of the process, in addition to identifying relevant literature gaps that may lead to new studies.

Keywords: Accounting Convergence. Accrual Regime. IPSAS. Accounting Innovation.

Dimmitre Morant Vieira Gonçalves
Pereira 

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
dimmitre@gmail.com

Jomar Miranda Rodrigues 

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
jomar@unb.br

José Matias-Pereira 

Universidade de Brasília, Distrito Federal, Brasil
matias@unb.br

Received: May 29, 2022

Revised: October 21, 2022

Accepted: October 24, 2022

Published: December 30, 2022

