



## Conditions and impact of IPSAS adoption by emerging economies and developing countries – a literature review

Porfírio Muacassange<sup>a</sup>, José Biléu Ventura<sup>b</sup>, Susana Jorge<sup>c</sup>

### ABSTRACT

From the adoption of IPSAS [International Public Sector Accounting Standards] is expected to improve public sector financial reporting, through increased reliability, transparency, comparability and relevance of financial information. This article presents a general literature review on the adoption of IPSAS by countries, considering that the process of economic globalization increasingly reinforces the importance of harmonizing accounting practices and principles. Focus is given to the situation of emerging economies and developing countries, namely the difficulties and barriers, as well as the benefits associated with the transition process. Methodologically, the research was carried out in repositories of scientific and technical information. This article offers a starting point for more in-depth empirical investigations in this field, particularly on various aspects related to the transition from public accounting in emerging economies and developing countries to accrual accounting based on IPSAS, identifying some research gaps.

**Keywords:** IPSAS; Public sector accounting; Accruals; Emerging economies; Developing countries.

<sup>a</sup>Univ. Évora, CEFAGE, Largo dos Colegiais n.º 2, 7004-516 Évora; ORCID: 0000-0001-8384-1419 E-mail address: [pmmltdaispra@gmail.com](mailto:pmmltdaispra@gmail.com)

<sup>b</sup>Univ. Évora, CEFAGE, Departamento de Gestão, Largo dos Colegiais n.º 2, 7004-516 Évora; ORCID: 0000-0003-2951-2133 E-mail address: [jventura@uevora.pt](mailto:jventura@uevora.pt)

<sup>c</sup>Univ. Coimbra, CeBER, Faculdade de Economia, Av. Dias da Silva 165, 3004-512 Coimbra; ORCID: 0000-0003-4850-2387 E-mail address: [susjor@fe.uc.pt](mailto:susjor@fe.uc.pt)

*[This page is intentionally left blank]*

# Condicionantes e impacto da adoção das IPSAS por economias emergentes e países em desenvolvimento – uma revisão da literatura

## RESUMO

Da adoção das IPSAS [International Public Sector Accounting Standards] é expectável a melhoria dos relatórios financeiros do setor público, através do aumento da fiabilidade, da transparência, da comparabilidade e da relevância da informação financeira. Neste artigo, apresenta-se uma revisão geral de literatura sobre a adoção das IPSAS pelos países, tendo em conta que o processo de globalização da economia reforça cada vez mais a importância da harmonização das práticas e princípios contabilísticos. É dado particular enfoque à situação das economias emergentes e dos países em desenvolvimento, nomeadamente quais as dificuldades e barreiras, bem como os benefícios associados ao processo de transição. Metodologicamente, a pesquisa foi feita em repositórios de informação científica e técnica. Este artigo oferece um ponto de partida para investigações empíricas mais aprofundadas neste domínio, nomeadamente sobre diversos aspetos relacionados com a transição da contabilidade pública nas economias emergentes e nos países em desenvolvimento para a contabilidade de acréscimo baseada em IPSAS, identificando alguns *gaps* de investigação.

**Palavras-chave:** IPSAS; Contabilidade do setor público; Regime de Acréscimo; Economias emergentes; Países em desenvolvimento.

*[This page is intentionally left blank]*

## 1. Introdução

Os movimentos de reforma no setor público têm-se sucedido, a ritmos distintos, mas um pouco por todo o mundo, desde os anos 80 do século XX. Tais movimentos tiveram como acelerador os trabalhos de Christopher Hood sobre a Nova Gestão Pública (*New Public Management*, NPM) (Hood, 1991). Entre outros elementos doutrinários, a NPM e movimentos subsequentes introduziram na gestão pública a avaliação de desempenho, o controlo de resultados da atividade, a utilização eficiente e económica dos recursos, a aproximação da gestão pública à gestão privada e a prestação de contas e responsabilização dos gestores e dos políticos (*accountability*) (Gomes, Fernandes, & Carvalho, 2015). Numa era em que a transparência e a fiabilidade dos relatos financeiros são fundamentais, as Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS), desenvolvidas pelo International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), a partir das IFRS [International Financial Reporting Standards], surgiram como um farol de orientação para governos e entidades do setor público em todo o mundo.

À medida que globalização da economia continua a evoluir, a necessidade de informações financeiras padronizadas e comparáveis no setor público nunca foi tão premente. Assim, foi natural o surgimento de movimentos que preconizam a transição, no setor público, da contabilidade de caixa para uma contabilidade baseada no regime do acréscimo (Bonollo, 2023), e surgem as IPSAS, já adotadas ou em processo de adoção por vários países e na agenda de muitos outros, para aproximar a contabilidade do setor público à contabilidade empresarial (Christiaens et al., 2010; Jorge et al., 2019; Mattei et al., 2020; Polzer et al., 2021), satisfazendo os requisitos de fiabilidade, comparabilidade e relevância normalmente atribuídos a esta. “A adoção das IPSAS é referida na literatura como um ponto de partida crucial para as mudanças na contabilidade do setor público” (Gomes et al., 2015, p. 268). Voltando à NPM, Groot e Budding (2008) afirmam que uma das suas características mais proeminentes é a substituição da contabilidade em regime de caixa pela contabilidade em regime de acréscimo. De facto, a crescente preocupação com a *accountability* e a necessidade de relatos financeiros materialmente relevantes e harmonizados tornaram-se importantes no setor público para apoiar a tomada de decisões, facilitar a auditoria, garantir uma boa gestão e combater a corrupção (Manes-Rossi et al., 2016).

A contabilidade em regime de caixa fornece informações que estão em consonância com as exigências legais existentes (ainda em alguns países), mas tem uma série de limitações e desvantagens (Ouda, 2003). De facto, um sistema de contabilidade baseado em caixa não consegue fornecer informações sobre o custo dos serviços, os rendimentos auferidos, as dívidas a receber e a pagar, os ativos não correntes, os passivos não correntes, os juros acumulados da dívida externa, entre outras. Ao

colmatar estas lacunas, as IPSAS tornaram-se um *benchmark* internacional para avaliação das práticas contabilísticas dos governos (Chan, 2008).

Com base nas IPSAS, a União Europeia iniciou em 2013 um processo de harmonização contabilística entre os seus estados-membros, de que resulta o desenvolvimento de *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) (Biondi & Sorvechia, 2014; Fahmid, et al., 2020; Jorge et al., 2019). Segundo a Comissão Europeia (European Commission, 2013), as IPSAS proporcionam uma informação mais completa e fidedigna da posição financeira e do desempenho económico das entidades públicas e dos governos. Além disso, espera-se que aproximem a contabilidade do setor público às contas nacionais, permitindo informação mais fiável para controlo da disciplina orçamental (Jorge et al., 2016). Nesse sentido, a contabilidade em regime de acréscimo tem, em cada entidade, benefícios em termos de transparência e de *accountability*, bem como na qualidade da informação para apoiar a tomada de decisão, na medida em que apresenta todos os gastos e rendimentos em moldes comparáveis, ao longo do tempo e com outras entidades similares, sejam do setor público ou privado (European Commission, 2013).

Saliente-se que a mudança da contabilidade de caixa (em que as receitas e as despesas são reconhecidas no momento em que se verifica o fluxo financeiro correspondente) para a contabilidade de acréscimo, em que o reconhecimento dos rendimentos e dos gastos é feito no período a que respeitam, independentemente do momento em que ocorre o respetivo recebimento ou o pagamento, representa uma alteração profunda na contabilidade do setor público. Esta mudança torna-se ainda mais drástica com a introdução de outros conceitos, inexistentes na contabilidade de caixa, como sejam as depreciações e amortizações, as perdas por imparidade, as provisões, entre outros.

Porém, há grandes diferenças no nível em que está a adoção das IPSAS pelos diferentes países (Christiaens et al., 2010; Polzer et al., 2021). Além de não ser obrigatória a alteração do paradigma contabilístico para as IPSAS (Christiaens et al., 2010; Gomes et al., 2015), há ainda dúvidas, em alguns países, sobre as vantagens de implementar este normativo (Lapsley et al., 2009).

A Austrália e a Nova Zelândia já adotaram normas do tipo IPSAS para o setor público (Fahmid, et al., 2020). Em 2017, 73% dos países da OCDE já tinham adotado a contabilidade em regime de acréscimo para o seu relato financeiro público, em comparação com apenas um quarto desses países em 2003 (OECD/IFAC, 2017). Porém, segundo a mesma fonte, apenas um quarto dos países membros relata com um sistema contabilístico em regime de acréscimo completo. O International Public Sector Financial Accountability Index, relatório conjunto do Chartered Institute of Public Finance & Accountancy (CIPFA) e da International Federation of Accountants (IFAC), de 2021, numa análise mais abrangente, a 165 países, evidencia que 30%

dos governos em todo o mundo utilizavam em 2020 a contabilidade em regime de acréscimo para produzir relatórios governamentais (contra 24% em 2018), prevendo que aquela percentagem suba para 73% até 2030 (CIPFA/IFAC, 2021). No mesmo relatório, refere-se que cerca de 57% das jurisdições que usam o regime do acréscimo fazem-no com base em IPSAS, percentagem que tem vindo a crescer e que se estima atingir 81% em 2030.

Outro aspeto que tem sido determinante na adoção das IPSAS é o suporte, e mesmo a pressão, de algumas organizações internacionais, como sejam a OCDE, NATO, ONU, União Europeia, INTOSAI e mesmo a INTERPOL, bem como o FMI e o Banco Mundial – têm desempenhado um papel importante na evolução da contabilidade do setor público para sistemas mais credíveis e comparáveis, nomeadamente através da adoção das IPSAS um pouco por todo o mundo (Christiaens et al., 2010; Fahmid et al., 2020; Goddard et al., 2016; Ball, 2012; Jayasinghe et al., 2021). Vários daqueles organismos têm encorajado as economias emergentes e os países em desenvolvimento (EE/PeD) a adotarem as IPSAS como base da sua contabilidade pública, ainda que considerem que um primeiro passo para uma adoção mais alargada daquelas normas seja a implementação prévia de uma contabilidade *Cash Basis IPSAS* (Polzer et al., 2021).

Não há uniformidade absoluta nas características económicas e sociais entre as diversas economias emergentes, nem consenso sobre as variáveis utilizadas para os classificar ou uma definição formal. Contudo, elas apresentam algumas características comuns, como o acesso sustentado ao mercado, evolução nos níveis de rendimento médio e maior relevância económica global. Apesar disso, tais economias são diferentes entre si “e a distinção entre mercados emergentes e outras economias em desenvolvimento também é imprecisa” (Duttagupta & Pazarbasioglu, 2021, p. 5). Face a esta imprecisão relativa na fronteira entre economias emergentes e países em desenvolvimento, dado partilharem algumas características, neste artigo, consideraram-se, além das economias emergentes, países em desenvolvimento que partilhem algumas das características daquelas, mas onde a falta de algumas infraestruturas e serviços básicos é ainda um problema, assim como alguma instabilidade política, instituições e leis muito fracas (van Helden & Uddin, 2016). Como particularidades destas economias nos domínios da contabilidade pública e da governação identificam-se, por exemplo, planeamento limitado, tecnologias da informação e recursos humanos inadequados, supridos normalmente com a intervenção de consultores e de profissionais de contabilidade experientes (Polzer et al., 2021).

Porém, alguns “investigadores argumentaram que as tentativas de aplicar as reformas contabilísticas propostas externamente, como a *accrual accounting* e as IPSAS, causaram mais danos na governação pública e na *accountability* das

economias emergentes, em vez de conduzirem a quaisquer melhorias” (Rajib et al., 2019, p. 29). Outros autores referem que erros na implementação, resistência e consequências diferentes das perspectivadas são uma característica comum das reformas contabilísticas do setor público, disseminadas nas EE/PeD (Hopper et al., 2017; Soobaroyen et al., 2017; van Helden & Uddin, 2016). Há ainda situações nos países em desenvolvimento, como as relatadas por Lassou (2017) com base num estudo desenvolvido no Gana e no Benim, em que as reformas contabilísticas são meramente simbólicas e funcionam como mera fachada.

Foi esta dicotomia entre os benefícios da adoção das IPSAS identificados em diversos países, em particular em países desenvolvidos, e alguns problemas e disfunções relacionados com a sua adoção em EE/PeD que motivou o presente estudo, incidindo sobre este tipo de economias, em particular sobre países africanos, e a intenção de o aprofundar com estudos empíricos subsequentes. Assim, o *output* do nosso trabalho é uma avaliação das respostas que se encontram na literatura para as questões seguintes e a identificação dos *gaps* que ainda subsistem, que constituem pistas para futuras investigações: (i) para lá das imposições/orientações de organismos internacionais, há, de facto, benefícios na implementação das IPSAS em EE/PeD? (ii) que dificuldades e barreiras poderão ser esperadas e que é necessário ultrapassar em tal processo para garantir que seja bem-sucedido? Ou seja, espera-se, do nosso trabalho, que surjam pistas para mitigar as barreiras e dificuldades sentidas por EE/PeD na implementação das IPSAS e para validar e potenciar os benefícios decorrentes da sua adoção. Apesar da tendência atual para as revisões sistemáticas e análises bibliométricas, optou-se por uma revisão da literatura narrativa, dada a nossa intenção de proporcionar uma visão geral, em que se procura sintetizar o conhecimento produzido sobre os temas referidos, item a item, identificando, simultaneamente, os *gaps* de investigação que ainda subsistem em cada um deles.

Além desta Introdução, o presente artigo terá as seguintes secções: 2. Metodologia; 3. A adoção das IPSAS por EE/PeD – dificuldades e barreiras; 4. A adoção das IPSAS por EE/PeD – motivações e benefícios; 5. Considerações finais e conclusão.

## 2. Metodologia

Utilizou-se uma metodologia documental, baseada na recolha e análise de documentos, nomeadamente trabalhos académicos, artigos científicos e alguma documentação técnica, designadamente relatórios de organizações internacionais. A fase de recolha bibliográfica é essencial para obter conhecimento sobre um campo científico e identificar os *gaps* de conhecimento na temática em estudo (Koche, 2011) e planear a agenda de investigação a desenvolver no futuro.

Dado que o objetivo é mapear o estado do conhecimento relativamente à adoção das IPSAS, em particular EE/PeD e, simultaneamente, identificar áreas de pesquisa futura, considerou-se que a revisão da literatura narrativa ou semi-sistemática seria a opção mais adequada (Snyder, 2019).

A parte mais significativa da pesquisa foi feita através de bases de dados, nomeadamente a *b-On* e a *Web of Science*, com publicações em inglês, utilizando as palavras-chave: IPSAS, *Public Sector Accounting*, *Accrual Accounting* e *Emerging Economies* e combinações entre as mesmas, em duas combinações, estando sempre presentes as palavras IPSAS e *Emerging Economies*. Apesar dos critérios de pesquisa utilizados, surgiram diversos artigos sobre países em desenvolvimento que, depois de analisados, foram considerados úteis para a nossa pesquisa, reorientando-a inclusive, para passar a incluir este tipo de países, dada a já referida proximidade de algumas características entre ambos os tipos de países. Foram igualmente pesquisados e considerados documentos de organismos ligados à temática em análise, desde que reflitam estudos sobre processos de implementação das IPSAS, nomeadamente ao nível das dificuldades e dos benefícios decorrentes ou esperados em tais processos e que incluam referências a economias emergentes ou a países em desenvolvimento; nesse sentido, considerou-se importante incluí-los, dado refletirem a opinião de especialistas sobre os temas.

Considerou-se como período relevante para a pesquisa o ano 2000 (ano de divulgação das primeiras IPSAS) até 2023. Porém, na sequência da informação recolhida, houve necessidade de incursões pontuais em material do século passado, tanto mais que a contabilidade pública em regime de acréscimo já era considerada antes das IPSAS.

Foram recolhidos 264 documentos para análise mais detalhada, após eliminação das redundâncias e de artigos não diretamente relacionados com o foco da investigação, tendo posteriormente sido considerados relevantes para este ensaio, após a triagem, 66 documentos, incluindo seis documentos técnicos, dos quais dois foram utilizados apenas no enquadramento do tema (na Introdução), e 60 artigos científicos. Como critérios de triagem, consideraram-se: (i) Foco principal nas IPSAS; (ii) Relatórios emitidos por organismos profissionais, com referências a economias emergentes ou a países em desenvolvimento, ou artigos *peer reviewed*; e (iii) Acesso ao texto completo. A análise mais detalhada destes documentos, constantes da bibliografia, assentou na categorização da informação pelos temas que se pretendiam desenvolver.

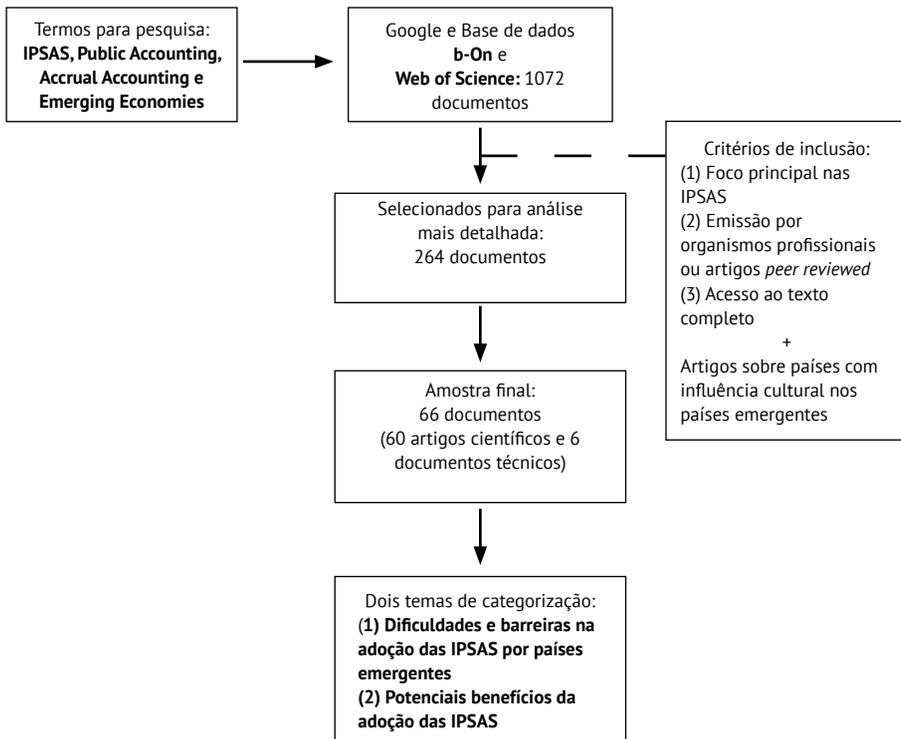
Naquela triagem, foram retidos também para análise alguns artigos sobre a situação em Portugal e noutros países com passado colonizador, dada a herança cultural e de mentalidades que deixaram em algumas das economias emergentes e dos países em desenvolvimento; esta opção é fundamentada nos estudos de Nobes (1998), que

considera os sistemas legal e contabilístico tenderem a replicar a herança cultural deixada pelos países colonizadores; por sua vez, Abdulkarim et al. (2023) defendem que as dimensões culturais de profissionalismo, sigilo e uniformidade influenciam significativamente a implementação das IPSAS, tendo, no seu estudo, encontrado uma ligação significativa entre a cultura, o idioma e a implementação das IPSAS. Esta opinião não é consensual e também há autores que consideram não haver qualquer relação entre a herança cultural dos países colonizadores e a adoção das IPSAS (Rajib et al., 2019). Além disso, haverá outros fatores importantes na “formatação” dos sistemas contabilísticos adotados por cada país, como sejam os objetivos específicos do relato financeiro, o sistema de financiamento de cada país e, sobretudo, as exigências dos financiadores externos (Hepworth, 2015; Jorge, 2007).

Também, no que respeita aos benefícios da adoção das IPSAS foram considerados alguns artigos relativos a países onde já há historial dos mesmos, dado que tal não acontece na maioria das EE/PeD.

A Figura 1 ilustra o processo de investigação seguido.

**Figura 1.** Processo de seleção de artigos sobre a adoção das IPSAS por EE/PeD



Impõe-se referir que, apesar de haver contabilidade em regime de acréscimo sem IPSAS, dado que estas privilegiam aquele tipo de contabilidade, haverá, ao longo das secções seguintes, algumas referências a aspetos relevantes sobre a contabilidade em regime de acréscimo, por se considerarem úteis para a matéria em análise neste artigo.

### **3. A adoção das IPSAS por EE/PeD – dificuldades e barreiras**

Nesta secção, procura-se sistematizar o conhecimento identificado na literatura sobre as barreiras e dificuldades na adoção das IPSAS pelos países, com destaque para as EE/PeD.

#### **3.1. Quadro geral**

A contabilidade desempenha um papel importante na gestão de recursos públicos, na transparência, na *accountability* e, em última instância, no desenvolvimento; porém, apesar disso, em muitos países, nomeadamente em África, a maioria das reformas da contabilidade pública não está implementada ou a funcionar como esperado (Lassou, 2017), talvez por não se terem em consideração as condições específicas de cada economia, na opinião de Kuruppu et al. (2021).

#### **Resistência à mudança – causas e formas de mitigar**

A resistência à mudança é uma característica das instituições públicas (Bonollo, 2023). Por isso, e dado que a transição de uma contabilidade de caixa para uma contabilidade baseada nas IPSAS é um processo complexo, a mudança deve ser conduzida com cuidado, prevenindo que “exista o perigo de aceitar *per se* a validade universal da transição para a contabilidade em regime de acréscimo” (Ellwood & Wynne, 2003, p. 74). Além disso, tal transição não deve ser encarada como um fim em si mesmo (Hepworth, 2003), e verifica-se que a resistência à mudança é menor em países que mantêm a contabilidade de caixa e introduzindo a contabilidade de acréscimo como complemento, do que naqueles que efetuam uma mudança radical (Bonollo, 2023).

Para mitigar a resistência à mudança, a alteração de paradigma contabilístico deve ser consensualizada com todos os *stakeholders* (Hepworth, 2003), envolvendo-os desde o processo de ajustamento das normas à realidade de cada país (ACCA, 2017; Brusca & Martinez, 2016). Uma estratégia para tal pode ser a criação de uma equipa de reforma, representativa dos principais *stakeholders*, incluindo: Ministério das Finanças, responsáveis pela contabilidade pública, ministérios setoriais, representantes da administração local, empresas públicas, compiladores de estatísticas, Parlamento, Tribunal de Contas e comissão de normalização contabilística, que podem ser agrupados em equipas parciais para lidar com questões técnicas específicas (FMI, 2016).

Porém, para conseguir a adesão dos *stakeholders* é importante clarificar os objetivos da reforma. Tais objetivos podem incluir: maior transparência externa, informações de gestão interna mais confiáveis, controles mais rígidos sobre despesas em atraso e outras responsabilidades, melhor gestão de capital circulante, gestão mais eficiente de ativos públicos, supervisão financeira mais rigorosa de entidades extraorçamentais ou uma melhor compreensão e gestão dos riscos orçamentais. A importância relativa atribuída a cada um desses objetivos, por sua vez, determinará a sequência das diferentes reformas envolvidas na transição (FMI, 2016). Além disso, a introdução da contabilidade em regime de acréscimo baseada nas IPSAS deve ser vista como parte de um processo mais amplo de reforma (Polzer et al., 2021; Salato et al., 2022).

Os organismos profissionais, nomeadamente a IFAC e o IPSASB, fizeram muitos esforços para convencer os governos a mudar a contabilidade do setor público para o regime de acréscimo, mas pouco se empenharam, durante muito tempo, em verificar se tal transição era universalmente aplicável e quais os requisitos para o sucesso da mesma. (Ellwood & Wynne, 2003). O FMI considera que há dois pré-requisitos importantíssimos para a reforma do sistema contabilístico público: o apoio político e a liderança técnica (FMI, 2016).

De salientar que as IPSAS dificultam a manutenção de controlo e situação orçamental ilusórios, possíveis com sistemas contabilísticos próprios, não harmonizados internacionalmente, que facilitam a manipulação de défices para apresentar situações ilusórias. Tal característica pode levar à aversão da adoção das IPSAS, logo ao nível político (Brusca & Martinez, 2016). Daí que, em alguns países, se verifiquem incentivos e pressões reduzidas para a adoção das IPSAS (Polzer et al., 2021), o que pode ser um problema para o sucesso da transição.

### **Desajustamento parcial face às necessidades do setor público**

Alguns autores evidenciam que as práticas e técnicas contabilísticas do setor privado, fonte de inspiração das IPSAS que têm como referência as International Financial Reporting Standards (IFRS), não se ajustam bem ao setor público (Grossi & Soverchia, 2011; Oulasvirta, 2014), cujos objetivos, organização, condições de gestão, formas de financiamento e utilizadores da informação são diferentes. Porém, a proximidade ao modelo da contabilidade empresarial, embora possa constituir um facilitador pelo conhecimento acumulado transponível, com adaptações, para o setor público, a falta de consideração de alguns aspetos específicos do setor público pode desmotivar a adoção das IPSAS; entre esses aspetos, destacam-se o incipiente tratamento da informação orçamental e o conceito de justo valor, que é difícil de calcular e/ou aplicar no setor público relativamente a alguns ativos e passivos que não têm mercado (Brusca & Martinez, 2016). Há mesmo autores que consideram as IPSAS não serem adequadas para a contabilidade do setor público, dada: (1)

a amplitude que as IPSAS deixam para diferentes opções de reconhecimento e de mensuração de algumas transações, por serem baseadas em princípios e não em regras concretas; (2) a existência de diversas transações ou áreas de atuação pública ainda não cobertas pelas IPSAS, incluindo a componente orçamental; (3) a possibilidade de conflitos e contradições pontuais entre as IPSAS e os procedimentos contabilísticos estabelecidos em cada país; (4) a possível verificação de desvios conceptuais entre as IPSAS e as regras da contabilidade nacional, ambas em contínua evolução (Polzer et al., 2021). Também Jesus e Jorge (2015) identificam a dificuldade que é a compatibilização, em alguns países, da contabilidade de caixa remetida por algumas entidades públicas com os reportes das contas nacionais, que pressupõem o regime do acréscimo, o que origina a necessidade de efetuar ajustamentos não automatizáveis.

### **Comparabilidade internacional**

Das referências constantes da parte final da secção anterior, pode resultar que a comparabilidade internacional procurada com as IPSAS nunca é absoluta, podendo mesmo ser muito mitigada, dadas as particularidades que cada país pode e tem de introduzir no reconhecimento de transações exigindo adaptações das IPSAS (Polzer et al., 2021), o que pode funcionar como um desincentivo à sua adoção.

Ainda no que se refere à comparabilidade internacional, um estudo desenvolvido por Mattei et al. (2020) ilustra que as IPSAS só permitem a comparabilidade dos relatórios financeiros a um nível muito amplo; a sua implementação e interpretação na prática (devido às opções permitidas e à amplitude de julgamento necessário, ou seja, à flexibilidade na sua aplicação à interpretação de factos patrimoniais) não permite uma comparabilidade absoluta. Entendimento similar é expresso por Benito et al. (2007), ainda que reconheçam que a qualidade e a comparabilidade da informação financeira sejam incrementadas com a adoção das IPSAS.

### **Custos de implementação**

Diversos autores consideram ainda que a adoção das IPSAS coloca grandes desafios, nomeadamente, em termos de custos de implementação (Bonollo, 2023; Brusca & Martinez, 2016; Polzer et al., 2021), dado o investimento necessário em novas tecnologias da informação e em novos profissionais, ou a formação dos existentes (ACCA, 2017), bem como, frequentemente, o recurso a consultores no processo de transição (Brusca & Martinez, 2016).

De facto, uma condição de sucesso importante é a capacitação e motivação dos profissionais de contabilidade para se interessarem e envolverem-se com o setor público, porque, apesar de serem especialistas em normas de contabilidade, estão habitualmente formados na perspetiva do setor privado (Hepworth, 2003). Mas, não

apenas os contabilistas devem ter formação para a mudança; os próprios dirigentes públicos e outros profissionais, como os auditores externos e internos a desempenhar funções no setor público, devem ser sensibilizados e adquirir competências sobre contabilidade em regime de acréscimo (FMI, 2016; Hepworth, 2003) para que possam, os primeiros tirar partido da informação disponibilizada pelo sistema, e os segundos cumprir as suas funções de controlo com o rigor que se impõe. A implementação bem-sucedida da contabilidade em regime de acréscimo depende significativamente da compreensão e da disposição de apoiar a mudança por parte dos auditores externos das entidades públicas (Hepworth, 2003).

Para mitigar algumas destas barreiras, alguns países, ainda que reconhecendo a importância de migrar a contabilidade pública para o regime do acréscimo, fazem-no sem IPSAS (Brusca & Martinez, 2016).

### 3.2. Em EE/PeD

As EE/PeD têm uma tendência compreensível de acelerar as reformas do setor público, adotando as inovações mais avançadas implementadas nos países desenvolvidos (Ellwood & Wynne, 2003). Além disso, em particular no que respeita às reformas da contabilidade do setor público, têm um incentivo extra: a já referida pressão de organismos internacionais, como o FMI e o Banco Mundial, no âmbito de processos de financiamento contraídos pelos respetivos Estados junto daqueles organismos (Oulasvirta, 2010). Porém, também estes países enfrentam barreiras e dificuldades diversas na transição para a contabilidade de acréscimo, tais como as referidas anteriormente, mas normalmente mais acentuadas que nos restantes países (Ouda, 2005). Apresentam, nomeadamente, maiores debilidades organizacionais e de competência que terão de ser consideradas no caso da transição para a contabilidade em regime de acréscimo (e por maioria de razão, se baseada em IPSAS), tais como: a disponibilidade de profissionais de contabilidade competentes para este efeito, o estado de progresso de outras reformas do setor público, a existência de recursos técnicos (tecnologias da informação) e financeiros (a reforma é dispendiosa) para implementar a reforma da contabilidade, e o grau de consenso político sobre a necessidade de reforma (Hepworth, 2003).

Em EE/PeD, tornam-se ainda mais importantes os sinais positivos vindos dos políticos que conduzem a governação, que induzem nos burocratas ou funcionários governamentais de alto nível uma motivação adicional para conduzir o processo de adoção das IPSAS de forma mais rápida e eficaz, em oposição a um regime onde a corrupção prevaleça, desencorajando a adoção de melhores práticas internacionais, como as IPSAS (Doorgakunt et al., 2021). Estas conclusões, baseadas em dados recolhidos em 60 países em desenvolvimento, relativos ao período 2007-2017, reforçam ainda a evidência do papel determinante ou facilitador, na adoção das IPSAS, de contextos legais (pressão regulamentar e dos financiadores internacionais)

e políticos (consolidação da democracia e níveis baixos de corrupção) favoráveis, bem como a experiência anterior na adoção de normas internacionais de contabilidade, ainda que no setor privado, como as IFRS.

### **Apoio político**

Dada a complexidade do processo, e o impacto das alterações provocadas pela adoção das IPSAS, é determinante que haja um apoio político expressivo e uma liderança técnica que consiga implementar a contabilidade em regime de acréscimo, ultrapassando as dificuldades e convencendo os mais céticos (FMI, 2016; Mbelwa et al., 2019). O facto de serem, muitas das EE/PeD, mais frágeis do ponto de vista estrutural e organizacional (Hepworth, 2003) e democracias não consolidadas e que apresentam elevados níveis de corrupção constituem um fator desincentivador de mudanças (Doorgakunt et al., 2021). Nestes países, a adoção de reformas resulta apenas da intenção de satisfazer os financiadores e as organizações internacionais (Kuruppu et al., 2021), mais do que da vontade política de aumentar a eficiência ou a *accountability* (Hopper et al., 2017; van Helden & Uddin, 2016). Neste contexto, em que é comum alguma aversão à transparência e à *accountability*, a par de medo do insucesso da reforma, a falta de apoio político pode constituir um sério entrave à mudança do paradigma contabilístico (Ouda, 2005), sendo que, em alguns casos, a mudança de sistema contabilístico não constitui uma prioridade para muitos governos (Ellwood e Wynne, 2003). Estes efeitos traduzem-se também em atrasos na prestação de informação por parte das entidades públicas, como forma de dificultar a reforma (Wang & Miraj, 2018).

### **Planeamento**

O planeamento do processo de transição e a adaptação das IPSAS para a realidade de cada país são outros aspetos cruciais (FMI, 2016). Assim, é importante assegurar, antes de iniciar o processo de transição, que é possível reunir as condições para o seu sucesso, sob pena de se incorrer em gastos financeiros e desperdício de tempo sem os resultados esperados. De acordo com a investigação de Sellami e Gafsi (2019), espera-se que a adoção das IPSAS seja mais fácil e menos dispendiosa em países que já aplicaram as IFRS, porque já introduziram as mudanças regulatórias e organizacionais necessárias para transitar para aquelas normas. Salato et al. (2023) consideram que a análise de experiências de transição noutros países, em contextos similares, pode fornecer lições importantes para implementação, com sucesso, de sistemas de contabilidade em regime de acréscimo, como é o caso das IPSAS. Além disso, é muito importante a definição de um calendário de implementação definido, dado que a sua ausência foi identificada como uma dificuldade nos países analisados por Wang e Miraj (2018). A revisão da literatura efetuada denota alguma debilidade na definição de metodologias de implementação, em termos de fileira completa, desde o planeamento do processo até ao seu *output* final.

### **Profissionais de contabilidade e competência técnica**

Em EE/PeD, as debilidades na formação dos seus profissionais de contabilidade (Doorgakunt et al., 2021), que se traduz na falta de competência técnica em contabilidade em regime de acréscimo, é um aspeto que deve ser acautelado num processo de transição, sob pena de anular os benefícios expectáveis com a reforma da contabilidade do setor público (Modugno et al., 2020; Rajib et al., 2019). Num estudo desenvolvido em cinco países do sul da Ásia, também Wang e Miraj (2018) identificaram como principais barreiras à implementação das IPSAS a falta de pessoal com as competências necessárias. A falta de competência técnica, para a transição, dos profissionais de contabilidade é igualmente uma debilidade apontada por Mbelwa et al. (2019) num estudo desenvolvido na Tanzânia (Mbelwa et al., 2019).

Para ultrapassar estas dificuldades, é importante envolver, no processo, todos os *stakeholders*, incluindo os profissionais da área e os seus organismos reguladores, bem como que seja assegurada a formação necessária e os suportes de TI adequados (Hepworth, 2003; Modugno et al., 2020). “Os profissionais de contabilidade do setor público devem compreender a importância de considerar os contextos específicos das economias emergentes, incluindo as estruturas de poder, os canais de comunicação, as redes informais e os fluxos de comunicação, antes da difusão das reformas. Quando esses elementos contextuais não são enfatizados, as reformas tenderiam a encontrar atrasos e resistência, servindo de exemplo as reformas em curso no Egito, no Nepal e no Sri Lanka” (Adhikari et al., 2021, p. 871).

Porém, no que respeita ao envolvimento dos profissionais de contabilidade no processo de reforma, alguns autores consideram-no prejudicial (Rajib et al., 2019), dado terem, em alguns países, resultado em conflitos, resistências, atrasos e consequências não pretendidas. Mas, segundo a perspetiva de Adhikari et al. (2021), a solução será a utilização de profissionais e peritos contabilísticos do setor privado, não como líderes do processo de reforma, mas como interlocutores dos contabilistas do setor público, que devem conduzir a reforma, ajudando-os a resolver as complexidades técnicas do processo; este procedimento “pode ajudar a estabelecer uma rede de comunicação eficiente e a fortalecer as redes interpessoais e informais, permitindo que as reformas passem pela trajetória de difusão sem serem sufocadas na fase de implementação” (Adhikari et al., 2021, p. 871).

### **Tecnologias da informação**

A falta de tecnologias da informação (TI) adequadas pode constituir um entrave relevante à adoção de novos sistemas contabilísticos (Ellwood & Wynne, 2003; FMI, 2016). Mbelwa et al. (2019, p. 338) consideram que “vários fatores, incluindo custos de implementação, falta de contabilistas e profissionais qualificados, infraestruturas contabilísticas deficientes, principalmente TI inadequadas,

estruturas organizacionais rígidas e procura limitada de informação contabilística, todos tendem a resultar numa falha na implementação da contabilidade de acréscimo nas economias emergentes”.

#### 4. A adoção das IPSAS por EE/PeD – motivações e benefícios

Apesar das dificuldades, a evolução para uma contabilidade de acréscimo baseada nas IPSAS é recomendável pelo seu impacto em EE/PeD (Atuilik & Salia, 2019). A reforçar esta ideia, há diversas experiências que têm apresentado um resultado positivo, como, entre outras, a relatada por Ademola et al. (2020), na Nigéria, ou por Atuilik e Salia (2019), na Libéria. Face às dificuldades expostas, Hugues (2007), Mbelwa et al. (2019) e Rajib et al. (2019) sugerem uma abordagem incremental de implementação da contabilidade em regime de acréscimo, o que pode significar que, no caso das IPSAS, numa primeira etapa apenas as normas IPSAS consideradas mais importantes são implementadas; normas consideradas menos prioritárias podem ser adotadas numa segunda e numa terceira etapa (Bietenhader & Bergmann, 2010).

Em África, a adoção das IPSAS em regime de acréscimo está num estágio muito embrionário, sendo pioneiros no processo a Nigéria (adotadas em 2019) e a Tanzânia (adotadas em 2013) (Chytis et al., 2020), países que poderão servir de *benchmark*. Porém, tal processo de reforma da contabilidade pública é muito importante nos países africanos, dado não ser apenas uma questão de ganhos de eficiência da economia (por exemplo, menor custo de capital, níveis mais elevados de capitalização bolsista, crescimento económico), mas também uma forma de ganhar legitimidade, de modo que as instituições, a economia e/ou o Estado possam ser vistos como merecedores de apoio dos organismos internacionais (Doorgakunt et al., 2021). Quais são os principais benefícios da adoção das IPSAS?

##### **Relato financeiro, *accountability* e comparabilidade internacional**

As principais motivações para adoção das IPSAS resultam da capacidade de tais normas permitirem incrementar a qualidade (Nkundabanyanga et al., 2013) e a transparência no relato financeiro e na utilização de recursos públicos, bem como a *accountability* e a comparabilidade internacional (Brusca et al., 2016). No mesmo sentido, vão outros autores, que consideram que as IPSAS visam promover a qualidade e a comparabilidade, entre países, das demonstrações financeiras das entidades públicas e dos governos (Jorge et al., 2019; Christiaens et al., 2015; Mihut & Crisan, 2020). Porém, esta não é uma opinião consensual, havendo autores que consideram que, na perspetiva dos *stakeholders* externos, a contabilidade de acréscimo não se traduz necessariamente em maiores níveis de fiabilidade, comparabilidade, transparência e *accountability* (Bonollo, 2023).

De facto, uma forte motivação para a adoção das IPSAS é a crescente globalização das economias, nomeadamente os fluxos transnacionais de investimento externo e de financiamento, que exigem informação fiável e comparável para os investidores (Ademola et al., 2020). Neste contexto, a adoção das IPSAS pode facilitar o acesso aos mercados de crédito internacionais (ACCA, 2017; Chytis et al., 2020).

Como principais, e quase consensuais, motivações para a adoção das IPSAS, destacam-se o facto de as mesmas proporcionarem incremento da transparência no relato financeiro e na utilização de recursos públicos, na *accountability* dos responsáveis públicos e a facilitação da comparabilidade internacional (Brusca et al., 2016; Christiaens et al., 2015; Jorge et al., 2019; Mihut & Crisan, 2020), que são potenciadas pela globalização das economias (Ademola et al., 2020).

A melhoria da qualidade da informação e, conseqüentemente, a possibilidade de tomada de decisão mais informada, é um benefício das IPSAS identificado por diversos autores (Schmidhuber et al., 2022).

Por sua vez, Ball (2015) considera que a melhoria de qualidade do relato financeiro introduzida pelas IPSAS favorece o controlo da despesa pública; considera igualmente que a transparência associada aos sistemas contabilísticos baseados nas IPSAS origina um eleitorado mais bem informado e uma maior *accountability* do Governo.

A ACCA (ACCA, 2017) considera que existem nove benefícios principais, resultantes da implementação das IPSAS: (1) maior transparência e *accountability*; (2) melhor tomada de decisão; (3) incremento da eficiência na utilização de recursos públicos; (4) aplicação consistente de informação económico-financeira melhorada; (5) boa gestão das finanças públicas; (6) profissionalização e promoção de competências; (7) vantagens económicas e sociais mais amplas; (8) estabilidade dos Governos; e (9) comparabilidade da informação financeira a nível internacional.

### **Qualidade da governança, estado de direito e corrupção**

Neste contexto, não surpreende que a ACCA considere a adoção das IPSAS como um elemento fundamental para garantir *accountability*, boa governança e crescimento económico sustentado (ACCA, 2017). A boa governança e melhor informação para a tomada de decisão são também apontados como benefícios das IPSAS por Bergmann (2012). Também aqui, há opiniões divergentes, nomeadamente sobre a boa utilização que os decisores políticos fazem da informação contabilística (Bonollo, 2023).

No mesmo sentido, a partir de um estudo envolvendo 33 países da OCDE, Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2021) concluíram que a adoção das IPSAS tem conduzido a

níveis acrescidos de qualidade de governança (em sentido lato), que, por sua vez, se tem traduzido, nomeadamente, em influência positiva ao nível da *accountability*, da eficácia do governo, da qualidade da regulamentação, do funcionamento do estado de direito e do controlo da corrupção. Este papel das IPSAS no combate à corrupção, dado proporcionarem maior transparência no relato financeiro, é ainda mais importante em EE/PeD, que, em regra, têm uma legislação mais débil sobre tais matérias (Mbelwa et al., 2021). Da revisão efetuada, constatou-se alguma insuficiência em estudos empíricos sobre o impacto das IPSAS na mitigação da corrupção.

### **Credibilidade orçamental e eficiência**

A promoção da credibilidade orçamental dos países é outro benefício apontado à contabilidade em regime de acréscimo, em particular se baseada nas IPSAS (ACCA & IFAC, 2020). Em alguns países, como a Grécia e Portugal, na sequência da crise das dívidas soberanas, verificou-se um forte impulso na reforma dos sistemas contabilísticos públicos (Chytis et al., 2020), dado tal ter sido considerada essencial pelos organismos internacionais que financiaram tais países, nomeadamente o FMI e a UE, para melhorar a gestão das finanças públicas. Chytis et al. (2020) consideram que a adoção das IPSAS é um fator importante na reforma da política de gestão das finanças públicas, porque assegura transparência, incremento da qualidade e comparabilidade da informação financeira entre diversos países.

Tawiah (2021) identificou, no estudo que desenvolveu, um outro benefício da adoção das IPSAS pelos países em desenvolvimento: o relato financeiro baseado em IPSAS permite uma utilização mais eficiente e eficaz de recursos públicos, incrementando a sua disponibilidade para apoio ao crescimento económico.

### **O contraditório**

As conclusões anteriormente relatadas não são consensuais, dado que alguns estudos desenvolvidos na década passada em África indiciam que as “reformas contabilísticas do setor público, principalmente a contabilidade de acréscimo, quase desmantelaram o sistema de finanças públicas existente e enfraqueceram ainda mais a governação, ao promoverem a corrupção, políticas de clientelismo e neopatrimonialismos” (Mbelwa et al., 2019, p. 357). Também Adhikari et al. (2021), num estudo sobre a implementação de reformas contabilísticas do setor público em três países – Egito, Nepal e Sri Lanka – obtiveram evidências de que tais reformas resultaram em resistência, conflitos internos e consequências indesejadas, incluindo a fabricação de resultados, sem qualquer evidência de produzirem melhores resultados para a governação e *accountability* do setor público. O mesmo terá acontecido em vários países africanos (Goddard et al., 2016; Hopper et al., 2017).

Assim, face a esta divergência de opiniões, verifica-se a existência de uma área de conhecimento em que a investigação carece de ser aprofundada, nomeadamente em termos de impactos concretos da adoção das IPSAS em EE/PeD, através de estudos empíricos mais amplos.

Também parece haver alguma insuficiência na investigação sobre o papel que as IPSAS podem desempenhar no processo de descentralização da governação, bem como no desenvolvimento de métricas e métodos específicos para avaliar a eficácia e os impactos da reforma da contabilidade pública nos países objeto da pesquisa efetuada.

## 5. Considerações finais e conclusões

Uma boa revisão da literatura deve demonstrar que o autor tem conhecimento sobre os tópicos em análise e identificar *gaps* de investigação, nomeadamente questões que não foram investigadas, foram mal estudadas ou em que se obtiveram resultados inconsistentes (Fernandez, 2019).

A reforma da contabilidade do setor público, nomeadamente a transição para o regime do acréscimo, pode trazer muitos benefícios em termos de quantidade e qualidade dos serviços que são prestados aos cidadãos de muitos países em todo o mundo, como resultado da racionalização de recursos (Wynne, 2007). Porém, tal reforma tem custos e exige determinadas condições técnicas e organizacionais que nem sempre são fáceis de reunir, pelo que deve ser considerada com cautela. O sistema de contabilidade a ser adotado deve ser decidido no contexto das prioridades gerais do processo de reforma e não apenas com base na suposta superioridade de um modelo de contabilidade sobre o outro. A contabilidade em regime de acréscimo pode facilitar as reformas do NPM, mas não é um fim em si mesma (Wynne, 2007).

Não sendo completamente consensual, a revisão da literatura efetuada evidencia um amplo reconhecimento, pela maioria dos autores, da importância das IPSAS para a modernização da contabilidade do setor público, por representar um relato mais fiável e mais transparente, melhorando a *accountability* dos governos e dos dirigentes da administração pública, e contribuindo para a diminuição da corrupção. A reforma dos sistemas de contabilidade pública com base das IPSAS é apreciada pelos organismos internacionais que financiam os países e pelos investidores externos.

De facto, a revisão da literatura desenvolvida sobre a introdução das IPSAS em EE/PeD revela que, apesar de diversos constrangimentos e dificuldades de implementação,

os benefícios decorrentes da adoção das IPSAS são reconhecidos por muitos dos autores considerados. Porém, tal perspectiva não recolhe unanimidade, talvez porque o sucesso na adoção das IPSAS dependa do conhecimento das barreiras e dificuldades associadas, que devem ser previamente mitigadas, criando as condições essenciais para conduzir com sucesso o processo de transição da contabilidade de caixa para a contabilidade baseada em IPSAS. Da revisão da literatura, e tendo em consideração: (i) a relativa escassez de estudos sobre a situação em EE/PeD, sobretudo em países africanos; (ii) a falta de unanimidade sobre a viabilidade e os benefícios da adoção das IPSAS em EE/PeD; (iii) o relato de diversas experiências mal sucedidas ou cujos resultados ficaram aquém ou foram diferentes dos pretendidos; é possível identificar as lacunas de investigação que se enunciam no final desta secção, após uma síntese das principais linhas de pesquisa identificadas.

Dado que muitos dos benefícios associados habitualmente à mudança para a contabilidade de acréscimo, baseada ou não nas IPSAS, não foram testados, são apenas conceptuais e são considerados exagerados, mesmo nos países ocidentais e ainda mais em EE/PeD, onde o fracasso, a resistência e consequências diferentes das pretendidas, incluindo atrasos e caos, têm ocorrido em várias experiências (Adhikari et al., 2021).

Como resulta do que ficou escrito anteriormente, a adoção das IPSAS não é uma tarefa fácil e de custos menosprezáveis, na medida em que representa uma rutura significativa com a contabilidade pública tradicional – em regime de caixa. Além de ser importante o suporte político, para ser bem-sucedida, tal reforma exige o envolvimento de todos os *stakeholders*, profissionais de contabilidade e auditores preparados para tal, novas tecnologias de informação e um investimento, muitas vezes, significativo. Além disso, “é importante compreender que a contabilidade de acréscimo é mais uma reforma de gestão que incorpora mudanças em aspetos mais amplos dos mecanismos institucionais e de responsabilização, em vez de apenas uma adoção de tecnologias contabilísticas específicas. Sem essas mudanças mais amplas, as reformas da contabilidade de acréscimo podem ser prejudiciais, proporcionando aos tecnocratas e funcionários do governo um espaço para manipular informações financeiras” (Mbelwa et al., 2019, p. 335). E, apesar de muitos autores identificarem vantagens significativas na adoção da contabilidade em regime de acréscimo, também identificam alguns constrangimentos e limitações. Apesar disso, a literatura também evidencia que estes podem ser mitigados através de um plano de transição bem preparado e delineado. Sobretudo em EE/PeD, há que ter especial cuidado na transição para a contabilidade de acréscimo baseada em IPSAS. As reformas contabilísticas do setor público em EE/PeD não têm sido uniformes, apresentando diversidade de abordagens entre países, desde a adoção das IPSAS de base de caixa à contabilidade de acréscimo, até outras abordagens fragmentadas (Adhikari et al., 2021).

Da revisão da literatura, conclui-se que é um campo de investigação que ainda apresenta vertentes por explorar, nomeadamente estudos empíricos e comparativos sobre as condições que conduziram a graus distintos de sucesso naquele processo, incluindo a avaliação dos respetivos resultados, existindo ainda diversas dimensões por explorar, nomeadamente as contradições entre autores relativamente a um mesmo fator, em que uns o consideram como essencial e outros o consideram pernicioso, como é o caso do envolvimento dos profissionais da contabilidade no processo de adoção das IPSAS. Outra questão, apenas a florada por alguns autores, mas ignorada pela maioria, é a melhor forma de transitar para as IPSAS, se uma transição repentina ou uma transição gradual, mantendo a contabilidade de caixa até a transição ser concluída, ou seja, se transitar de uma contabilidade de caixa para um quadro global de IPSAS ou, numa etapa intercalar, passar previamente por um sistema de *Cash Basis IPSAS*.

Além daqueles, é possível identificar outros *gaps* na investigação sobre a adoção das IPSAS por EE/PeD, de que se destacam: (i) estudos empíricos e comparativos sobre os impactos concretos da adoção das IPSAS em EE/PeD, incluindo desafios de implementação, custos e benefícios percebidos; (ii) desenho de metodologias que integrem planeamento, execução orçamental e relato financeiro que proporcionem uma gestão mais eficiente e transparente dos recursos públicos; (iii) investigação sobre como a contabilidade pública pode ser utilizada, ou tem sido utilizada, como ferramenta para mitigar a corrupção, incluindo o uso de auditorias e tecnologias de rastreamento financeiro, e como tal, pode ser potenciado pela adoção das IPSAS; (iv) papel que as IPSAS podem desempenhar na descentralização da governação, incluindo a identificação de casos de sucesso e desafios específicos dos governos locais; (v) desenvolvimento de métricas e métodos para avaliar a eficácia das reformas da contabilidade pública, nomeadamente no que respeita ao seu impacto na gestão pública e em resultados económicos e sociais, em EE/PeD.

Se em alguns dos temas referidos anteriormente há algumas aproximações, ainda que insuficientes, subsiste um campo por explorar: estudos sobre como incorporar práticas de contabilidade ambiental no setor público, especialmente em economias muito dependentes de recursos naturais, como é o caso de muitos dos países emergentes e em desenvolvimento.

Finalmente, é de salientar ainda a escassez de estudos empíricos sobre a adoção das IPSAS por países africanos, sendo esta lacuna uma das primeiras que os autores procurarão mitigar com futuros trabalhos.

## Referências

- Abdulkarim, M., Umlai, M., & Al-Saudi, F. (2023). Culture, language, and accounting reform: a new perspective on IPSAS implementation. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 19 (2), 376-400. doi: 10.1108/JAOC-01-2022-0006
- ACCA & IFAC. (2020). *Is cash still king? Maximising the benefits of accrual information in the public sector*. London: ACCA. Obtido em <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/publications/cash-still-king-maximising-benefits-accrual-information-public-sector>, a 15.jul.2021.
- ACCA. (2017). *IPSAS implementation: current status and challenges*. London: ACCA. Obtido em <https://www.accaglobal.com/pk/en/professional-insights/global-profession/ipsas-implementation-current-status-and-challenges.html>, a 18.jul.2021.
- Ademola, A. O., Ben-Caleb, E., Madugba, J. U., Adegboyegun, A. E., & Eluyela, D. F. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), Adoption and Implementation in Nigerian Public Sector. *International Journal of Financial Research*, 11 (1), 434-446. doi: 10.5430/ijfr.v11n1p434
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2021). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 87 (4), 870-887. doi: 10.1177/0020852319864156
- Atuilik, W., & Salia, H. (2019). Impact of IPSAS adoption on transparency and accountability in managing public funds in developing countries: Evidence from Liberia. *Journal of Accounting and Taxation*, 11(6), 99-110. doi: 10.5897/JAT2019.0345
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money & Management*, 32 (1), 35-40. doi: 10.1080/09540962.2012.643054
- Ball, I. (2015). Debate: Would IPSAS help Greece? *Public Money & Management*, 35 (6), 397-398. doi: 10.1080/09540962.2015.1076954

- Benito, B., Brusca, I., & Montesinos, V. (2007). The harmonization of government financial information systems: the role of the IPSASs. *International Review of Administrative Sciences*, 73(2), 293-317. doi: 10.1177/0020852307078424
- Bergmann, A. (2012). The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: evidence from Switzerland. *Public Money & Management*, 32 (1), 15-20. doi: 10.1080/09540962.2012.643050
- Bietenhader, D., & Bergmann, A. (2010). Principles for Sequencing Public Financial Reforms in Developing Countries. *International Public Management Review*, 11 (1), 52-66. Obtido em <https://journals.sfu.ca/ipmr/index.php/ipmr/article/viewFile/75/75>, a 31.jul.2021.
- Biondi, Y., & Sorvechia, M. (2014). Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis. *Accounting, Economics, and Law*, 4 (3), 179-214. doi: 10.2139/ssrn.1627666
- Bonollo, E. (2023). Negative effects of the adoption of accrual accounting in the public sector: a systematic literature review and future prospects. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35 (6), 1-27. doi: 10.1108/JPBAFM-06-2022-0097
- Brusca, I., & Martinez, J. C. (2016). Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. *International Review of Administrative Sciences*, 82 (4), 1-21. doi: 10.1177/0020852315600232
- Brusca, I., Gomez-Villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36 (1), 51-64. doi: 10.1002/pad.1747
- Chan, J. L. (2008). International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and institutional issues. Obtido em <http://www.jameslchan.com/papers/Chan2008IPSAS3.pdf>, em 15.jul.2021.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rolle, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76 (3), 537-554. doi: 10.1177/0020852310372449

- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & Van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *Inrternational Review of Administrative Sciences*, 81 (1), 158-177. doi: 10.1177/0020852314546580
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. *European Research Studies Journal*, 23 (4), 165-184. doi: 10.35808/ersj/1678
- CIPFA/IFAC. (2021). *International Public Sector Financial Accountability Index – 2021 Status Report*. ISBN: 978-1-60815-463-0. Obtido em <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-public-sector-financial-accountability-index-2020>, a 26.ago.2023.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41 (2), 107-117. doi: 10.1080/09540962.2020.1724665
- Doorgakunt, L., Omoteso, K., Mirosea, N., & Boolaky, P. (2021). Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. *International Journal of Public Administration*, 1-16. doi: 10.1080/01900692.2021.1925692
- Dutttagupta, R., & Pazarbasioglu, C. (2021). MILES TO GO – Emerging markets must balance overcoming the pandemic, returning to more normal policies, and rebuilding their economies. *Finance & Development*, June 2021, 4-9.
- Ellwood, S., & Wynne, A. (2003). The Transition to Accrual Accounting in Context. *Public Fund Digest*, III (2), 74-79. Obtido em <https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.446.7535&rep=rep1&type=pdf>, a 14.mai.2021
- European Commission. (2013). *Report from the Commission to the Council and the European Parliament, Towards Implementing Harmonized Public Sector Accounting Standards in Member States*. Brussels: EU. Obtido em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2013:0114:FIN:EN:PDF>, a 2.jul.2021.
- Fahmid, I., Harun, H., Graham, P., Carter, D., Suhab, S., An, Y., Zheng, X., Fahmid, M. (2020). New development: IPSAS adoption, from G20 countries to village governments in developing countries. *Public Money & Management*, 40 (2), 160-163. doi: 10.1080/09540962.2019.1617540

- Fernandez, K. (2019). Critically reviewing literature: A tutorial for new researchers. *Australasian Marketing Journal*, 27, 187-196. doi: 10.1016/j.ausmj.2019.05.001
- FMI. (2016). *Implementing Accrual Accounting in the Public Sector*. Washington: International Monetary Fund. Obtido em <https://www.imf.org/en/Publications/TNM/Issues/2016/12/31/Implementing-Accrual-Accounting-in-the-Public-Sector-44121>, a 31.mai.2021.
- Goddard, A., Assad, M., Issa, S., Malagila, J., & Mikasiwa, T. A. (2016). The two publics and institutional theory – A study of public sector accounting in Tanzania. *Critical Perspectives on Accounting*, 40 (1), 8-25. doi: 10.1016/j.cpa.2015.02.002
- Gomes, P. S., Fernandes, M. J., & Carvalho, J. D. (2015). The International Harmonization Process of Public Sector Accounting in Portugal: The perspective of Different Stakeholders. *International Journal of Public Administration*, 38 (4), 268-281. doi: 10.1080/01900692.2015.1001237
- Groot, T., & Budding, T. (2008). New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability & Management*, 24 (1), 1-13. doi: 10.1111/j.1468-0408.2008.00440.x
- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47 (4), 525-552. doi: 10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for Successful Implementation of Accrual Accounting in Central Government. *Public Money & Management*, 23 (1), 37-44. doi: 10.1111/1467-9302.00339
- Hepworth, N. (2015). Debate: Implementing advanced public financial management reform in developing countries. *Public Money & Management*, 35 (4), 251-253. doi: 10.1080/09540962.2015.1047261
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public Administration*, 69, 3-19. doi: 10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x
- Hopper, T., Lassou, P., & Soobaroyen, T. (2017). Globalisation, accounting and developing countries. *Critical Perspectives on Accounting*, 43, 125-148. doi: 10.1016/j.cpa.2016.06.003

- Jayasinghe, K., Adhikari, P., 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. doi: 10.1016/j.cpa.2020.102246
- Jesus, M. A., & Jorge, S. (2015). Governmental budgetary reporting systems in European Union: is the accounting basis relevant for the deficit reliability? *International Review of Administrative Sciences*, 81 (1), 110-133. doi: 10.1177/0020852314541565
- Jorge, S. (2007). A Comparative-International Theory for Portuguese Local Government Accounting. *Polytechnical Studies Review*, IV (7), 211-234. ISSN: 1645-9911.
- Jorge, S., Brusca, I., & Nogueira, S. P. (2019). Translating IPSAS into National Standards: An Illustrative Comparison between Spain and Portugal. *Journal of Comparative Policy Analysis: Research and Practice*, 1-18. doi: 10.1080/13876988.2019.1579976
- Jorge, S., Jesus, M., & Laureano, R. (2016). Governmental accounting maturity toward IPSASs and the approximation to national accounts in the European Union. *International Journal of Public Administration*, 39 (12), 976-988. doi: 10.1080/01900692.2015.1068324
- Koche, J. C. (2011). *Fundamentos de Metodologia Científica, Teoria da Ciência e Iniciação à Pesquisa*. Rio de Janeiro, Brasil: Editora Vozes.
- Kuruppu, C., Adhikari, P., & van Helden, J. (2021). Editorial – a plea for changing directions of public sector accounting research in emerging economies. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11 (5), 677-690. doi: 10.1108/JAEE-11-2021-337
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 25 (2), 719-723. doi: 10.1080/09638180903334960
- Lassou, P. (2017). State of government accounting in Ghana and Benin: a “tentative” account. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7 (4), 486-506. doi: 10.1108/JAEE-11-2016-0101

- Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money & Management*, 36 (3), 189-196. doi: 10.1080/09540962.2016.1133976
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, S. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 17 (2), 158-182. doi: 10.1080/17449480.2020.1742362
- Mbelwa, L., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *Journal of Emerging Economies*, 9 (3), 335-365. doi: 10.1108/JAEE-01-2018-0005
- Mihut, M.-I., & Crisan, A.-R. (2020). Harmonisation, a road to the public sector accounting modernisation? *International Journal of Economics and Accounting*, 221-237. doi: 10.1504/IJEA.2020.109929
- Modugno, G., Di Carlo, F., Lucchese, M., & Agasisti, T. (2020). Grafting New Values into Public Institutions by Reforming the Accounting System: Lessons Learned from the Italian Higher Education System. *International Journal of Business and Management*, 15 (7), 20-36. doi: 10.5539/ijbm.v15n7p20
- Nkundabanyanga, S., Tauringana, V., Balunywa, W., & Emitu, S. (2013). The association between accounting standards, legal framework and the quality of financial reporting by a government ministry in Uganda. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 3 (1), 65-81. doi: 10.1108/20440831311287709
- Nobes, C. (1998). Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. *Abacus*, 14 (2), 162-187. doi: 10.1111/1467-6281.00028
- OECD/IFAC. (2017). *Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries*. Paris: OECD Publishing. Obtido em <https://www.oecd.org/publications/accrual-practices-and-reform-experiences-in-oecd-countries-9789264270572-en.htm>, a 31.mai.2021.
- Ouda, H. A. (2003). Accrual Accounting in the Government Sector: Background, Concepts, Benefits and Costs. *Public Fund Digest*, III (2), 52-73. Obtido em [https://www.researchgate.net/publication/303400168\\_Accrual\\_Accounting\\_in\\_the\\_Government\\_Sector\\_Background\\_Concepts\\_Benefits\\_and\\_Costs](https://www.researchgate.net/publication/303400168_Accrual_Accounting_in_the_Government_Sector_Background_Concepts_Benefits_and_Costs) a 14.mai.2021.

- Ouda, H. A. (2005). Additional Transition Problems of Accrual Accounting in the Public Sector of Developing Countries. *Public Fund Digest*, V (1), 92-98. Obtido em <https://www.researchgate.net/profile/Hassan-Ouda/publication/303400059-Additional-Transition-Problems-of-Accrual-Accounting-in-the-Public-Sector-of-Developing-Countries/links/5834538008ae138f1c0d6a5b/Additional-Transition-Problems-of-Accrual-Accounting-in-the-Public-Sector-of-Developing-Countries.pdf>, a 14.mai.2021.
- Oulasvirta, L. (2010). Public-Sector Accounting and the International Standardization Process of Presenting Financial Statements. *Halduskultuur – Administrative Culture*, 11 (2), 228-239. Obtido em <https://www.researchgate.net/publication/249649103-Public-Sector-Accounting-and-the-International-Standardization-Process-of-Presenting-Financial-Statements>, a 31.mai.2021.
- 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. doi: 10.1016/j.cpa.2012.12.001
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C., & Garseth-Nesbakk, L. (2021). Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies an low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 1096-1112. doi: 10.1108/JPBAFM-01-2021-0016
- Polzer, T., Grossi, G., & Reichard, C. (2021). Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. *Accounting Forum*, 1-26. doi: 10.1080/01559982.2021.1920277
- Rajib, S., Adhikari, P., Hoque, M., Akter, M. (2019). Institutionalisation of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard in the Central Government of Bangladesh: An example of delay and resistance. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9 (1), 28-50. doi: 10.1108/JAEE-10-2017-0096
- Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies - A literature review. *International Journal of Business Innovation*, 1 (1), 1-23. doi: 10.34624/ijbi.v1i1.27646
- Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C. (2023). Accrual accounting in the public sector of emerging economies: Bibliometric analysis and future research. *Public Money & Management*. doi: 10.1080/09540962.2023.2200968

- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2022). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, 38, 119-142. doi: 10.1111/faam.12265
- Sellami, Y.M., & Gafsi, Y. (2019). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards. *International Journal of Public Administration*, 42(2), 119-131. doi: 10.1080/01900692.2017.1405444
- Snyder, H. (2019). Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *Journal of Business Research*, 109, 333-339. doi: 10.1016/j.jbusres.2019.07.039
- Soobaroyen, T., Tsamenyi, M., & Sapra, H. (2017). Accounting and Governance in Africa - Contributions and Opportunities for Further Research. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7 (4), 422-427. doi: 10.1108/JAEE-10-2017-0101
- Tawiah, V. (2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability & Management*, 1-22. doi: 10.1111/faam.12288
- van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34-62. doi: 10.1016/j.cpa.2016.01.001
- 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), 44-51. doi: 10.5430/rwe.v9n2p44
- Wynne, A. (2007). Is the Move to Accrual Based Accounting a Real Priority for Public Sector Accounting? *Public Fund Digest*, VI (1), 25-38. Obtido em <https://fddocuments.in/document/the-international-consortium-on-governmental-financial-management-public-fund-.html>, a 14.mai.2021.