



Uma Reflexão sobre os Fatores de Implementação do Regime Contábil de *Accruals* no Setor Público à Luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder

DIMITRE MORANT VIEIRA GONÇALVES PEREIRA

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade PPGCont-UnB

Universidade de Brasília

JOMAR MIRANDA RODRIGUES

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade PPGCont-UnB

Universidade de Brasília

JOSÉ MATIAS-PEREIRA

Programa de Pós-Graduação em Contabilidade PPGCont-UnB

Universidade de Brasília

Resumo

O objetivo deste ensaio foi realizar uma análise dos resultados dos estudos publicados internacionalmente sobre as variáveis contextuais envolvidas no processo de implementação das reformas contábeis no setor público das nações desenvolvidas e em desenvolvimento na perspectiva do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder (MCICG). O trabalho em tela contribui com a literatura analisando a relevância dos fatores relacionados à implementação do Regime Contábil de *Accruals* (RCA) no setor público. Os resultados obtidos a partir da análise do MCICG, 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. Enquanto 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. 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 normalmente essas NLQ já se baseiam no RCA.

Palavras-chave: Convergência Contábil, Regime de Competência, IPSAS



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

1. Introdução

O termo *accrual* tem origem no termo francês *acrué* do latim *accrescere* significando aumento ou incremento. Seu sentido econômico tem origens no séc. XV na atividade agrícola, na qual, independentemente de colheita ou qualquer outra transação financeira (compra ou recebimento) era possível mensurar periodicamente a riqueza como a diferença entre o estado inicial (plantio) e o período atual (crescimento da plantação), baseada no conceito de renda (*income*) de Richard Hicks. Portanto à medida que a cultura crescia (*acrué, accrescere*) era possível identificar e mensurar o ganho dessa atividade por períodos, independente de realização financeira. Na Contabilidade o regime de competência ou *accrual basis accounting* significa ganho ou resultado periódico em virtude da associação entre o evento econômico e seu período de ocorrência. (Borges, Mário & Cardoso 2010)

Apesar de consolidado nas práticas contábeis geralmente aceitas no setor privado, sua utilização pelo setor público não é um tema pacificado. Sendo sua adoção considerada uma inovação para muitos países. Destaca-se que 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).

Segundo a OCDE/IFAC (2017) as nações que adotam o regime de caixa só reconhecem nos seus orçamentos e demonstrativos contábeis as transações associadas a um fluxo de caixa (entrada ou saída), no regime de caixa em transição para competência (ou caixa modificado) algumas transações são reconhecidas nos orçamentos e demonstrativos contábeis pelo regime de caixa e as demais pelo regime de competência, e por fim, considera-se um regime de competência pleno quando: i) as transações são reconhecidas nos orçamentos e demonstrativos contábeis no momento de ocorrência dos eventos econômicos subjacentes, independente de fluxos de caixa associados (entrada ou saída); e ii) ativos e passivos são orçados ou reconhecidos nos balanços, independentemente de exceções em relação ao método de reconhecimento ou mensuração de ativos e passivos específicos.

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 (OECD/IFAC, 2017). A implementação de reformas orçamentárias e contábeis ocorre no contexto de um movimento de reformas mais amplas iniciadas após a segunda guerra mundial, quando se passou a questionar qual deveria ser o papel e o tamanho do estado, sendo denominado pela literatura de *New Public Management* (NPM). Essas reformas têm como objetivo a superação do paradigma burocrático vigente desde o início do século XX, e como premissas para realizar essa transformação a melhoria na alocação dos recursos públicos e uma nova relação do estado com os cidadãos. (Kettl, 2005)

Estudos comparativos em contabilidade governamental são realizados desde a década de 90 a partir de modelos de contingência de inovações contábeis governamentais (Lüder 1992, Lüder 1994, Lüder 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. (Chan 2006; Benito, Brusca & Montesinos 2007, Chan 2008; Carvalho, Costa, Macedo 2008; Roybark, Coffman, Pevits 2012; Bellanca & Vandernoot 2014; Cristiaens *et. al.* (2015); Gomes; Fernandes & Carvalho 2015; Argento, Peda & Grossi 2018, Baskerville & Grossi (2019), Bouilloud 2020; Jorge, Nogueira & Ribeiro 2020)

Nesse contexto, considerando a relevância e a escassez de estudos sobre o impacto dos fatores apontados na literatura internacional sobre o processo de transição para um regime de



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

accruals apresenta-se a seguinte questão: *Quais são os fatores envolvidos no processo de implementação do regime de accruals no setor público à luz do modelo de contingência de inovações contábeis governamentais de Lüder?*

O objetivo deste ensaio, é realizar uma análise dos resultados dos estudos publicados internacionalmente sobre as variáveis contextuais envolvidas no processo de implementação das reformas contábeis no setor público das nações desenvolvidas e em desenvolvimento na perspectiva do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder (MCICG).

O trabalho em tela contribui com a literatura 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. Contribui também ao fornecer 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.

2. Panorama das Reformas Contábeis no Setor Público

Um dos poucos estudos existentes sobre o panorama global de implementação de reformas contábeis, os resultados da *OCDE Accruals Survey 2016* (realizada desde 2003) atualiza os dados da prática contábil e orçamentária nas administrações centrais, de procedimentos contábeis para transações específicas, práticas de consolidação e definição de normas e estruturas conceituais dos países-membros da OCDE.

Dentre os principais resultados obtidos junto aos ministérios de finanças (ou equivalentes) a pesquisa identificou que 25 países-membro (73%) produzem relatórios financeiros anuais em *accrual basis*, 06 países (18%) em *cash basis* e o restante 03 países (9%) usam um modelo misto (em migração para *accrual basis*). Em 2003, primeiro ano da pesquisa, o total de países que adotaram o *accruals basis* não era superior a 25%. Do conjunto de relatórios, apenas o *balance sheet* (relatório de posição financeira), *income statement* (relatório de receitas e ganhos) e *disclosures* (evidenciações) foram elaborados por 100% dos países-membros que elaboraram relatórios financeiros anuais em *accrual basis*.

Sobre o conteúdo dos relatórios anuais dos países que produziram suas informações em *accrual basis* foi detectado nos relatórios de posição financeira dentre outros grupos de contas: terrenos e imóveis, ativos de infraestrutura, recebíveis fiscais, ativos de defesa e seus inventários além da evidenciação de derivativos. No documento, a evidenciação desses grupos de contas é indicativa de que as dificuldades de inventário e mensuração requeridas para migração para a contabilização com base em *accruals* foram superadas segundo o relatório, muito embora ainda exista escassez de evidenciação para os grupos de contas de: pensões civis e militares, benefícios sociais, parcerias público-privadas, recursos naturais e *heritage assets*.

Foram, ainda, examinados os parâmetros para regulação dos padrões de contabilidade utilizados nos relatórios financeiros produzidos sob dois aspectos: i. autoridades reguladoras; e ii. tipologia dos padrões. Em 50% dos países-membros a regulação é realizada diretamente pelo ministério de finanças isoladamente ou assessorado por entidade consultiva. Em apenas 24% dos países membros a regulação é exercida por entidade independente, sem a supervisão governamental, caso do FASAB nos Estados Unidos. Talvez o dado mais significativo com relação às tipologias dos padrões elaborados é o de que 60% dos países-membros da OCDE não se baseiam primária ou diretamente nas IPSAS ou IFRS para determinação das



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

regulações. Essa alternativa foi verificada em apenas 40% dos países-membros, compondo assim a segunda posição nesse quesito.

Não obstante os resultados históricos da *OCDE Accruals Survey* (2003-2016) descreverem uma trajetória “natural” da migração para relatórios financeiros e orçamentos elaborados em *accrual basis* nos países-membro, a literatura internacional apresenta resultados não aderentes, no todo ou em parte a agenda da *New Public Management* (NPM) consubstanciada nas reformas propostas pela OCDE e a partir disso foram realizadas um conjunto de pesquisas para avaliar o processo de implementação RCA nos países desenvolvidos. (Hyndman & Connolly, 2011; Becker, Jagalla & Skaerbaek, 2013; Oulasvirta, 2014; Gomes, Fernandes & Carvalho, 2015; Adhikari & Gårseth-Nesbakk, 2016; OCDE/IFAC, 2017; Eulner e Waldbauer, 2018; Hyndman *et al*, 2018; Frintrup, Schmidhuber & Hilgers, 2020; Cuadrado-Ballesteros, Citro & Bisogno, 2020)

De outro lado, para Helden e Ouda (2016) apesar da escassez de trabalhos na área, caracterizam as mudanças contábeis nas economias emergentes, dentre elas a migração para o *accrual basis*, como 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*. Destacam ainda que o que caracteriza o processo de reformas nas economias emergentes é fruto de uma ação combinada entre: i. pressões para introduzir as reformas baseadas na NPM; ii. valores e interesses locais; e iii. obstáculos devido à falta de recursos e capacidade institucional.

Sobre esses fatores, um conjunto de trabalhos examinou o processo de implementação de reformas contábeis baseadas no regime de *accruals* nas economias emergentes (Adhikari, Kuruppu & Matilal, 2013; Harun, An & Kahar, 2013; Helden & Ouda, 2016; Goddard *et al*, 2016; Wang & Miraj, 2018; Efendi, Dewi & Gamayuni, 2018; Azevedo *et al*, 2020; Adhikari *et al*, 2021).

Na busca de uma perspectiva mais ampla sobre as reformas contábeis um conjunto de trabalhos realizou análises em grandes conjuntos de países, sem estabelecer divisões entre nações desenvolvidas e em desenvolvimento (Christiaens, Reyniers & Rollé, 2010; Vivian, Bruce & Maroun, Warren, 2018; Kartiko, Rossieta, Martani & Wahyuni, 2018; MnifSellami & Gafsi, 2019).

3. Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais de Lüder

Segundo Lüder (1992) o Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais (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.

No MCICG as variáveis contextuais descritivas de condições institucionais são: 1. *Variáveis de Estímulos*: fatores 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; 2. *Variáveis de Estrutura*: 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; e 3. *Barreiras de Implementação*: limitantes do processo de implementação de sistemas contábeis governamentais mais informativos. (Lüder, 1992)

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Esse modelo está sustentado sobre cinco premissas a respeito do processo de inovação (Lüder, 1992, p.109-110):

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 fazê-lo 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.

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:

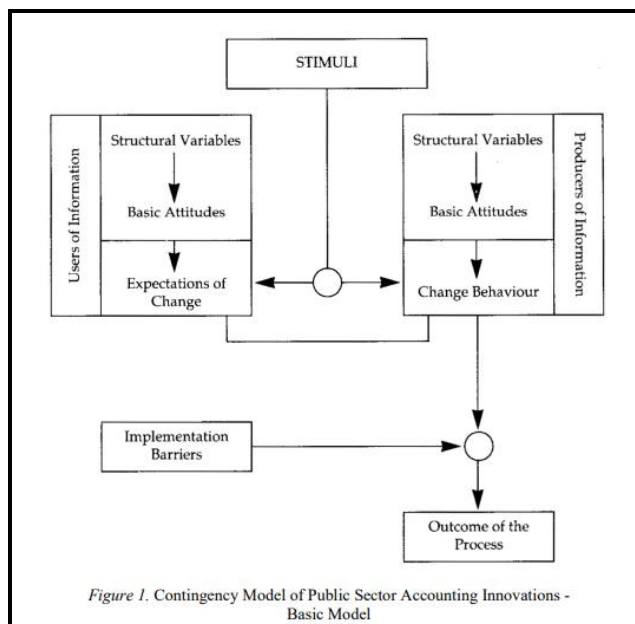


Figura 01 - Influências dos Módulos do MCICG
Fonte: Lüder (1992, p.109)

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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 os comportamentos dos agentes.

3.1 Módulo de Estímulos

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. Estas variáveis são Estresse Fiscal (EF), Escândalo Financeiro (ESC), Mercado de Capitais (MC), Regulador Contábil Externo (RCE) e Associações Profissionais de Contabilidade (APC). A tabela 02 apresenta uma descrição das variáveis de estímulo.

Tabela 02 – Variáveis do Módulo de Estímulos

Variáveis de Estímulo	Descrição
Estresse Fiscal (EF)	A dificuldade financeira surge quando o aumento e/ou o nível absoluto da dívida pública não são considerados mais sustentáveis em termos de encargo de juros, taxa de juros ou credibilidade. Em tal situação, a divulgação abrangente da situação financeira, bem como a gestão financeira, assume uma importância maior. Ao mesmo tempo, porém, as deficiências dos sistemas tradicionais de contabilidade do setor público são suportadas com mais força na consciência dos participantes, provocando demandas por um sistema contábil mais informativo.
Escândalo Financeiro (ESC)	O termo "escândalo financeiro" refere-se a casos de desperdício negligente ou deliberado na gestão financeira pelo poder público com graves consequências financeiras para os contribuintes.
Mercado de Capitais (MC)	O mercado de capitais pode ser a fonte de incentivos para a criação de um sistema mais informativo de contabilidade governamental e relatórios financeiros. No entanto, essa possibilidade repousa em duas premissas: (1) as emissões de títulos estão sujeitas a classificações formalizadas; (2) as condições de emissão, em particular a taxa de juros, dependem dos resultados de tais classificações.
Regulador Contábil Externo (RCE)	A definição de norma externa ocorre quando os órgãos externos aos governos são encarregados da tarefa de elaborar e codificar os princípios básicos do relatório contábil e financeiro para o setor público. [...] Os órgãos de definição padrão externos preocupam-se com a introdução de sistemas contábeis mais informativos.
Associações Profissionais de Contabilidade (APC)	Geralmente essas organizações estão preocupadas com a contabilidade empresarial, no entanto, certas circunstâncias também podem resultar na necessidade de iniciar reflexões sobre formas de melhorar o setor público e, particularmente, o sistema de contabilidade governamental.

Fonte: Adaptado de Lüder (1992, p.112-118)

3.1 Módulo de Estrutura

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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, apresentadas na tabela 03: Status Socioeconômico (SE) e Cultura Política (CULT):

Tabela 03 – Variáveis da Estrutura Social

Variáveis	Descrição
Status Socioeconômico (SE)	Chan e Rubin [1987] introduziram a noção de "status socioeconômico" (SES) como forma de explicar a influência das condições de fundo econômico e social sobre o conteúdo da informação dos relatórios financeiros do setor público. O status socioeconômico é refletido por muitas variáveis, como renda e escolaridade. Argumenta-se que a SE dos eleitores influencia sua carga tributária e os serviços públicos recebidos. À medida que a SE sobe, a sua parte da carga tributária também aumenta; no entanto, a SES está negativamente correlacionada com a quantidade de serviços públicos recebidos.
Cultura Política (CULT)	"Cultura política" nesse contexto deve ser entendida como "padrões de comportamento político" em que conceitos de valor social são expressos. A cultura política influencia as atitudes básicas dos usuários da informação quanto à divulgação de informações sobre a gestão financeira do setor público e, assim, também na sua visão da necessidade de um sistema contábil mais informativo

Fonte: Adaptado de Lüder (1992, p.112-118)

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. As variáveis presentes nesse módulo são: Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP), Cultura Administrativa (CADM) e Competição Política (POL).

Tabela 04 – Variáveis do Sistema Político Administrativo

Variáveis	Descrição
Treinamento e Recrutamento de Pessoal (TRP)	A formação de pessoal administrativo, especialmente contábil, e a contratação de pessoas para cargos de alto escalão (por exemplo, controlador financeiro, auditor) são fatores que influenciam as atitudes básicas (ou seja, prontidão para aceitar a mudança) desses produtores de informações para o desenvolvimento da contabilidade do setor público.
Cultura Administrativa (CADM)	A cultura administrativa está à parte da cultura política. Na medida em que a cultura política é aberta e incentiva a participação, esse também será o caso da cultura administrativa. A cultura administrativa tem efeito na atitude básica dos funcionários administrativos à abertura e participação popular no processo de políticas públicas. Em uma cultura administrativa aberta, os próprios produtores de informação têm uma atitude básica positiva para a ideia de um sistema de contabilidade e relatórios financeiros mais informativos.
Competição Política (POL)	O termo "competição política" tem dois significados distintos. O primeiro é no sentido de concorrência no "mercado de votos"; e o segundo refere-se à concorrência entre os órgãos decisórios (os poderes executivo e legislativo) e o eleitorado. [...] O segundo significado, no entanto, parece ser mais apropriado no módulo institucional de um modelo de contingência da contabilidade governamental. [...] Uma concorrência política mais forte entre os usuários de informação (ou seja, o eleitorado e o legislativo) e os produtores de informação (ou seja, executivo) permite ao primeiro afirmar seus interesses de informação com mais facilidade e, assim, trazer uma redução na distribuição assimétrica das informações entre usuários e produtores.

Fonte: Adaptado de Lüder (1992, p.112-118)

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

3.3 Módulo das Barreiras de Implementação:

Por fim, o módulo das barreiras de implementação representa as limitações do processo de implementação de sistemas contábeis governamentais mais informativos. (Lüder, 1992). As variáveis presentes nesse módulo são: Características Organizacionais (CO), Sistema Jurídico (SJ), Qualificação de Funcionários de Contabilidade (QFC) e Tamanho da Jurisdição (TAM). A tabela 05 apresenta a descrição dessas variáveis.

Tabela 05 – Variáveis das Barreiras de Implementação

Variáveis	Descrição
Características Organizacionais (CO)	A descentralização da responsabilidade pelas mudanças das práticas contábeis no governo parece ser uma importante barreira de implementação organizacional. Em um governo com várias unidades organizacionais exercendo a responsabilidade pelo desenvolvimento de procedimentos contábeis, existe o risco de que sistemas contábeis fortemente diversificados e não uniformes se desenvolvam. Além disso, essas unidades organizacionais podem ter ideias diferentes do que e como mudar e, assim, entrar em conflito entre si.
Sistema Jurídico (SJ)	A tradição jurídica de um país também se reflete na extensão da codificação jurídica das normas para a contabilidade do setor público. [...] Assim, o sistema jurídico influencia a flexibilidade do sistema contábil do setor público. A tendência é que o sistema seja menos flexível em países que pertencem à tradição romano-germânica do que em países com tradição legal inglesa. Como resultado de sua inflexibilidade incorporada, o sistema jurídico dos países de direito civil oferece maior impedimento às mudanças no sistema de contabilidade do setor público do que o sistema legal dos países de direito comum.
Qualificação de Funcionários de Contabilidade (QFC)	Como descrito anteriormente, os funcionários contábeis de alguns países são dominados por indivíduos treinados em contabilidade do setor privado ou público, enquanto em outros os cargos são ocupados por não especialistas, ou seja, não contadores profissionais ou auditores, que aprendem técnicas contábeis específicas no trabalho. A falta de certas habilidades gerais no campo contábil pode criar barreiras de implementação que não podem ser eliminadas no curto prazo e que podem, em certas circunstâncias, significar que as tentativas de introduzir uma contabilidade mais informativa falharão
Tamanho da Jurisdição (TAM)	O tamanho de uma jurisdição é expresso em termos do tamanho da população e do número e tamanho das agências governamentais, que estão positivamente correlacionadas.

Fonte: Adaptado de Lüder (1992, p.112-118)

É a partir desse conjunto de variáveis de contexto organizadas em 4 diferentes módulos (estímulos, usuários, produtores e barreiras) que a aplicação MCICG resulta em padrões situacionais favoráveis ou desfavoráveis à implementação de sistemas contábeis mais informativos. A análise é realizada por módulo através da combinação dos resultados das diferentes variáveis de contexto, sendo atribuído o sinal (+) para fatores favoráveis e (-) para desfavoráveis. Como existem 4 módulos, cada um com duas situações possíveis, são ao todo 16 padrões situacionais possíveis para cada unidade de análise (unidade, entes nacionais, subnacionais).

Nesse sentido o MCICG é um modelo desenvolvido para realização de estudos comparativos internacionais sobre a predisposição de determinado país para adotar práticas contábeis mais informativas ou não. No modelo, dependendo do padrão situacional as nações podem variar entre “bastante enraizadas na tradição” menos propensas a mudanças e na outra ponta classificados como “bastante progressistas”. Para fins deste ensaio não existe a proposta de classificação de uma nação específica, mas de análise do modelo para identificação das variáveis de contexto aplicáveis especificamente para análise da implementação do RCA a partir da literatura internacional sobre o tema apresentadas na seção 2, tendo em vista que

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

estudos anteriores são na sua maioria estudos de caso aplicados a países e não de sistematização dessas variáveis a partir de um modelo teórico de inovações contábeis governamentais.

4. Uma Reflexão sobre os Módulos do MCICG e a adoção do RCA no Setor Público

O objetivo desta etapa 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, sempre a partir da literatura produzida internacionalmente sobre o processo implementação do regime contábil de *accruals* em países desenvolvidos e em desenvolvimento. Trata-se de um esforço teórico no sentido de desvendar as variáveis-chave na análise do processo de implementação do RCA no setor público contidas no MCICG assim como identificar outras variáveis ainda não contempladas nos módulos de estímulo, usuários, produtores e barreiras de implementação, mas que se apresentaram como relevantes nos estudos conduzidos sobre o tema.

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

Uma das principais controvérsias em relação ao RCA no setor público está relacionado à suas motivações. Trata-se verdadeiramente da busca de um sistema contábil mais informativo e capaz de proporcionar *Fair View* ou Visão Justa das contas públicas proporcionando maior transparência e *accountability* aos seus usuários? (OECD/IFAC, 2017) ou de uma condição das instituições financeiras internacionais (BM, FMI) para conceder acesso às linhas de crédito para ajuda financeira? (Helden & Ouda, 2016) Como atuam as variáveis de estímulo propostas no MCICG nesse contexto? O que a literatura tem identificado com relação à essa questão?

Para Lüder (1992, p.109) esse modulo tem como premissa que “Existem uma série de estímulos, que individualmente ou em combinação, inicialmente revelam a necessidade de informações melhoradas”. Na tabela abaixo sistematizamos alguns estudos conduzidos em países desenvolvidos relacionados às variáveis de contexto apresentadas dentro do módulo de estímulos à adoção do RCA.

Tabela 06 – Literatura sobre Estímulos dos Países Desenvolvidos para Mudanças na Contabilidade Governamental.

<i>Fatores</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Estímulos do MCICG x Literatura</i>										
F1. Estresse Fiscal (EF)				+					+	
F2. Escândalo Financeiro (ESC)										+
F3. Mercado de Capitais (MC)										
F4. Regulador Contábil Externo (RCE)										
F5. Associações Profissionais de Contabilidade (APC)										
<i>Outros Estímulos x Literatura</i>										
<i>Onde: (1) Hyndman & Connolly (2011); (2) Becker, Jagalla e Skaerbaek (2013); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes, Fernandes e Carvalho (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) OCDE/IFAC (2017); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman et al (2018); (9) Frintrup, Schmidhuber & Hilgers (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros, Citro & Bisogno (2020)</i>										

Fonte: Dados da Pesquisa

Segundo Lüder (1992) problemas financeiros ocasionando dependências de financiamento estimulam reformas nos sistemas de contabilidade conforme observado durante as reformas realizadas na década de 80 por países como Canadá, Suécia, Dinamarca, Estados Unidos e Grã-Bretanha. No contexto das reformas atuais o *Estresse Fiscal* (EF) foi abordado por Gomes, Fernandes e Carvalho (2015) investigando a reforma na contabilidade pública em

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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.

Também para Frintrup, Schmidhuber & Hilgers (2020, p.1) o estresse fiscal é um fator relevante no processo “problemas fiscais graves, a insuficiente comparabilidade das informações financeiras e as crescentes demandas por uma melhor responsabilização exigem que os governos nacionais e organizações internacionais mudem seus regimes contábeis atuais e sigam em direção a um sistema de práticas contábeis padronizadas.” Além de apontar que nesta fase inicial do desenvolvimento das Normas Contábeis do Setor Público Europeu, 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, Citro & Bisogno (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 07 – Literatura sobre Estímulos dos Países em Desenvolvimento para Mudanças na Contabilidade Governamental.

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

Onde: (1) Adhikari, Kuruppu & Matilal (2013); (2) Harun, An e Kahar (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard *et al* (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi, Dewi e Gamayuni (2018); (7) Azevedo *et al* (2020); (8) Adhikari *et al* (2021)

Fonte: Dados da Pesquisa

A análise dos estímulos para realização de mudanças no sistema contábil dos países em desenvolvimento apresenta resultados semelhantes (Tabela 06). 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*.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Para Adhikari *et al* (2001) analisando por meio da Lógica Institucional o processo de implementação do RCA baseado em IPSA´s nos países da África Subsaariana identificou 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 08 – Literatura sobre Estímulos dos Países Desenvolvimento e em Desenvolvimento para Mudanças na Contabilidade Governamental.

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

Onde: (1) Christiaens, Reyniers e Rollé (2010); (2) Vivian, Bruce e Maroun, Warren (2018); (3) Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (2018); (4) MnifSellami e Gafsi (2019)

Fonte: Dados da Pesquisa

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, Reyniers e Rollé (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 local e central aplica 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 transferem suas próprias regras locais de contabilidade.



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (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, Reyniers e Rollé (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.

A princípio não foram identificados estímulos referentes ao Mercado de Capitais (MC) e Associações Profissionais de Contabilidade (APC). No entanto, existem indicações em literatura anterior da influência desses fatores no processo de mudança para um sistema contábil mais informativo, principalmente com relação à variável APC. É possível que o não aparecimento se deva à abrangência da literatura examinada neste ensaio restrita aos últimos 10 anos, ou a um verdadeiro gap de estudos referentes à esses fatores de estímulo.

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

Nesta seção serão analisados conjuntamente para fins de comparação os módulos de usuários e produtores da informação do MCICG, baseados na premissa de que segundo Lüder (1992, p.109): “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.” associada a premissa 3 do MCICG na qual: “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.”

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. Serão observados separadamente os resultados dos estudos realizados em países desenvolvidos, em desenvolvimento e de ambos, na busca pela identificação dos fatores que

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

combinados aos estímulos externos influenciam a mudança de expectativa e de comportamento na produção de informações contábeis.

Tabela 09 – Estudos sobre Efeitos das Variáveis Estruturais sobre a Atitude dos Usuários e Produtores da Informação Contábil em Países Desenvolvidos

<i>Fatores</i>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
<i>Módulo dos Usuários de Informação</i>										
<i>Estrutura Social</i>										
F1. Status Socioeconômico (SE)										
F2. Cultura Política (CULT)										
<i>Mudança de Expectativas (Cidadãos e outros)</i>										
<i>Módulo dos Produtores de Informação</i>										
<i>Sistema Político-Administrativo</i>										
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 & Connolly (2011); (2) Becker, Jagalla e Skaerbaek (2013); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes, Fernandes e Carvalho (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) OCDE/IFAC (2017); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman et al (2018); (9) Frintrup, Schmidhuber & Hilgers (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros, Citro & Bisogno (2020)

Fonte: Dados da Pesquisa

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.

Oularsvita (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.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Tabela 10 – Estudos sobre Efeitos das Variáveis Estruturais sobre a Atitude dos Usuários e Produtores da Informação Contábil em Países em Desenvolvimento

<i>Fatores</i>	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, Kuruppu & Matilal (2013); (2) Harun, An e Kahar (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard *et al* (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi, Dewi e Gamayuni (2018); (7) Azevedo *et al* (2020); (8) Adhikari *et al* (2021)

Fonte: Dados da Pesquisa

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, Kuruppu e Matilal (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, Dewi e Gamayuni (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.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Tabela 11 – Estudos sobre Efeitos das Variáveis Estruturais sobre a Atitude dos Usuários e Produtores da Informação Contábil em Países em Desenvolvidos e em Desenvolvimento.

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

Onde: (1) Christiaens, Reyniers e Rollé (2010); (2) Vivian, Bruce e Maroun, Warren (2018); (3) Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (2018); (4) MnifSellami e Gafsi (2019)

Fonte: Dados da Pesquisa

Nos estudos internacionais em nações desenvolvidas e em desenvolvimento confirma-se a influência da CADM sobre a comportamento dos produtores de informação. Para Vivian *et al* (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 à 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

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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 (Hyndman & Connolly, 2011; Efendi, Dewi & Gamayuni, 2018). Afinal, os principais argumentos para a transição para o RCA são a melhoria da transparência e da *accountability* para os usuários.

4.3 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, p.110) “a decisão de inovar depende não só da disposição do produtor de informação em mudar, mas também da barreira de implementação.” As principais barreiras de implementação contempladas pelo MCICG se referem às características organizacionais (CO), Sistema Jurídico (SJ), Qualificação dos Funcionários de Contabilidade (QFC) e Tamanho da Jurisdição descritos na. Pela análise da tabela 12, identifica-se que nos países desenvolvidos fatores relacionados às CO e QFC estão aderentes ao modelo do MCICG, ao mesmo tempo em que barreiras não previstas inicialmente não previstas no modelo são identificadas na literatura: Sistemas de Informação (SI) e Custos de Implantação e Utilização (CIU).

Tabela 12 – 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 & Connolly (2011); (2) Becker, Jagalla e Skaerbaek (2013); (3) Oulasvirta (2014); (4) Gomes, Fernandes e Carvalho (2015); (5) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016); (6) OCDE/IFAC (2017); (7) Eulner e Waldbauer (2018); (8) Hyndman *et al* (2018); (9) Frintrup, Schmidhuber & Hilgers (2020); e (10) Cuadrado-Ballesteros, Citro & Bisogno (2020)

Fonte: Dados da Pesquisa

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 & Connolly (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, Jagalla e Skaerbaek (2013) 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, Schmidhuber & Hilgers (2020) identificou os custos de tecnologia da informação (SI) como uma potencial barreira à implementação das Normas

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

Europeias de Contabilidade do Setor Público - EPSAS. Políticos e reguladores podem levar isso em conta enquanto desenvolvem as Normas Contábeis do Setor Público Europeu.

Tabela 13 – Barreiras de Implementação nos Países em Desenvolvimento

<i>Fatores</i>	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, Kuruppu & Matilal (2013); (2) Harun, An e Kahar (2013); (3) Helden e Ouda (2016); (4) Goddard et al (2016); (5) Wang e Miraj (2018); (6) Efendi, Dewi e Gamayuni (2018); (7) Azevedo et al (2020); (8) Adhikari et al (2021)

Fonte: Dados da Pesquisa

Pela análise da tabela 13, identifica-se que nos países em desenvolvimento fatores relacionados às CO e QFC também constituem a 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, Dewi e Gamayuni (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 14 – Barreiras de Implementação nos Estudos Mistos

<i>Fatores</i>	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, Reyniers e Rollé (2010); (2) Vivian, Bruce e Maroun, Warren (2018); (3) Kartiko, Rossieta, Martani e Wahyuni (2018); (4) MniSellami e Gafsi (2019)

Fonte: Dados da Pesquisa



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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, Reyniers e Rollé (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 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.

Com relação às barreiras de implementação, segundo Lüder (1992, p.110) 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.”.

4. Considerações Finais

Em linhas gerais, foi possível construir a partir dos módulos do MCICG e da literatura científica analisada um quadro de referência sobre os fatores envolvidos no processo de implementação do RCA tanto em países desenvolvidos como em países em desenvolvimento. Com relação ao módulo de estímulos do MCICG, sugere-se 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



São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

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.

No módulo de produção da informação do MCICG foi possível identificar 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 identificados a princípio pesquisas sobre os fatores socioeconômicos e da cultura política que influenciem as expectativas dos usuários. Sugere-se que existe um gap de estudos na área contábil sobre os fatores que influenciam as atitudes e conseqüentemente as expectativas dos usuários da informação contábil.

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 normalmente essas NLQ já se baseiam no RCA.

A partir deste quadro geral de fatores e dos gaps detectados na literatura dos últimos 10 anos é possível propor uma agenda de pesquisa direcionada aos fatores de implementação do RCA no setor público nos 4 módulos do MCICG, com destaque para pesquisas que avaliem 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.

Referências

- Adhikari, P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2016). Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. *Accounting Forum*, 40(2), 125–142. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>
- 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>
- 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>
- 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>

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- 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.
- 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 Organisation 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>
- Changwony, Frederick Kibon; Paterson, Audrey S. (2019) Accounting practice, fiscal decentralization and corruption. *The British Accounting Review* (51). pg. 1-21
- 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., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>
- Helden, Jan Van. Ouda, Hassan. (2016) Public sector accounting in emerging economies. *Critical Perspectives on Accounting*. 2016. Volume 40. 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 Federation of Accountants (IFAC). *Transition to the Accrual Basis of Accounting: Guidance for Public Sector Entities- Study 14*. New York, Jan. 2011.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). *Fact Sheet*. IFAC. New York, jun. 2016.

São Paulo 27 a 29 de julho 2022.

- 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>
- Kettl, D. F. (2005). *The global public management revolution: a report on the transformation of governance* Brookings Institution Press.
- LüDER, K. 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, 1992.
- LüDER, K. The Contingency Model Reconsidered: Experiences from Italy, Japan and Spain. In: Buschor, E.Schedler, K. (eds) *Perspectives on Performance Measurement and Public Sector Accounting*, p.1-15, 1994.
- LüDER, K. Governmental accounting in West European countries: with special reference to the Federal Republic of Germany. In: Chan, J.L. & Jones, R.H. (eds) *Governmental accounting and auditing: international comparisons*. p. 82-104. New York: Routledge, 1998.
- LüDER, K. National accounting, governmental accounting and cross-country comparisons of governmental financial condition. *Financial Accountability and Management*, 16 (2), p. 117-128, 2000.
- LüDER, K. 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, 2002.
- Marty, F., Trosa, S., & Voisin, A. (2006). The move to Accrual Based Accounting: The challenges facing central governments. *International Review of Administrative Sciences*, 72(2), 203–221. <https://doi.org/10.1177/0020852306064610>
- 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>
- 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>
- OCDE. *Accrual practices and reform experiences in OECD countries Results of the 2016 OECD Accruals Survey.2016*. Volume 16. Issue 1. Pages 9-28.
- 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>
- 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>