



Revista Ciências Sociais em Perspectiva – v. 23, n. 44 – 1º Sem. 2024

IPSAS: A adoção do regime de competência nas IFES Brasileiras em decorrência da NBC TSP 13/2018

ANDRE JUNIOR DE OLIVEIRA, EDILSON BEZERRA DA SILVA, VANUZA DA SILVA FIGUEIREDO e FATIMA DE SOUZA FREIRE¹

Resumo: O objetivo deste estudo é avaliar como a transição para o regime de contabilização baseado na competência, conforme definido pela NBC TSP 13/2018, é percebida pelos usuários e preparadores da informação contábil das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Brasil, e como essa mudança pode afetar as decisões dos gestores das IFES. Para tanto, a coleta de dados ocorreu por meio de um survey com 20 questões aplicadas a 64 universidades federais brasileiras. Os resultados indicam que os respondentes compreendem a importância da adoção do regime de competência para a melhoria da padronização, comparabilidade e qualidade da informação contábil no Brasil, contribuindo assim com informações úteis e oportunas para a tomada de decisões. De acordo com os dados coletados, há indícios de que o isomorfismo coercitivo se apresenta de forma predominante nas IFES brasileiras, no que se refere à adoção da NBC TSP 13/2018, demonstrando assim que os entrevistados encontram-se em uma situação de comodismo institucional.

Palavras-chave: Regimes de contabilização; Regime de competência; Qualidade da informação contábil; IPSAS; IFES.

The role of accounting information for the management of micro and small companies in the service sector

Abstract: The objective of this study is to assess how the transition to the accrual-based accounting regime, as defined by NBC TSP 13/2018, is perceived by users and preparers of accounting information in Brazilian Federal Institutions of Higher Education (IFES), and how this change may impact the decisions of IFES managers. To this end, data collection was conducted through a survey with 20 questions administered to 64 Brazilian federal universities. The results indicate that respondents understand the importance of adopting the accrual-based accounting regime to enhance standardization, comparability, and the quality of accounting information in

¹ Andre Junior de Oliveira é da Universidade de Brasília (UnB). Edilson Bezerra da Silva é da Universidade de Brasília (UnB). Vanuza da Silva Figueiredo é da Universidade Fluminense (UFF). Fatima de Souza Freire é da Universidade de Brasília (UnB).

Endereço: ajrololiveira507@gmail.com

Brazil, thereby providing useful and timely information for decision-making. According to the collected data, there are indications that coercive isomorphism may be predominantly present in Brazilian IFES, regarding the adoption of NBC TSP 13/2018, thus demonstrating that respondents are in a situation of institutional complacency.

Keywords: Accounting regimes; Accrual basis; Quality of accounting information; IPAS; IFES.

Recebido em: 16/08/2023 – **Aprovação:** 08/03/2024

1 INTRODUÇÃO

A globalização, como fenômeno econômico e social de integração entre nações e indivíduos, é reconhecida como hiperglobalização, caracterizada pela expansão do capitalismo acionário, desregulamentação econômica e privatização de instituições estatais (Madhok, 2021). Nesse contexto, os países se tornam interdependentes economicamente, levando os governos locais a oferecer meios e incentivos para atrair empresas multinacionais, que competem intensamente pelo ingresso de investimentos estrangeiros (Barba Navaretti & Venables, 2006). Como resultado, os investidores têm demandado maior qualidade e uniformidade nas informações de governança, contábeis e financeiras, visando decisões mais precisas e minimização das incertezas externas (Cuadrado-Ballesteros, Bisogno, 2021; Madhok, 2021).

No cenário global, nesse interim surgiram as International Financial Reporting Standards (IFRS), normas emitidas e revisadas pelo International Accounting Standards Board (IASB), com o propósito de padronizar procedimentos contábeis e políticas ambientais entre empresas e entidades geradoras de informações em diferentes países (Chistiaens, Reyniers, Rollé, 2010). As IFRS serviram de base para o desenvolvimento das International Public Sector Accounting Standards (IPSAS), emitidas pela International Federation of Accountants (IFAC), evitando a necessidade de criar conceitos contábeis específicos para o setor público.

As IPSAS visam melhorar as informações contábeis no setor público, fornecendo dados padronizados sobre a situação orçamentária, econômica, patrimonial e financeira das entidades, orientando o processo decisório. Em consonância, as IPSAS têm o potencial de promover mudanças significativas na gestão do patrimônio público e nas práticas contábeis, facilitando a atração de capital internacional por parte de nações em desenvolvimento (Omolehinwa & Naiyeju, 2012; Silva & Rosa, 2015).

No contexto brasileiro, a contabilidade pública é regulada pela Lei nº 4.320/1964, que, embora estabeleça mecanismos de controle patrimonial, concentra-se principalmente na escrituração e no reconhecimento de transações com enfoque orçamentário e no cumprimento de obrigações junto aos órgãos de controle externo.

Por isso, surgem questionamentos do tipo: qual a motivação para inserir normas internacionais de contabilidade na área pública? Por que implementar o regime de competência nos relatórios destas, visto que não existe o apelo de atrair investidores ou padrões de

competitividades? A justificativa para tais mudanças está no fato de a observação da finalidade da contabilidade consistir na elaboração e fornecimento de informações mais precisas acerca da mensuração de bens patrimoniais e dos custos que envolvem o serviço público prestado (Pina & Venes, 2011).

A contabilidade pública tem por objetivo executar e relatar o orçamento de uma gestão governamental, para que os gestores tenham em mãos informações que os possibilitem tomar decisões de gerenciamento e prestação de contas; contudo, nenhuma mudança de padrões e procedimentos pode acontecer sem perder de vista a finalidade de existência da contabilidade.. Sendo assim, o advento de novos padrões nos quais são inseridas informações governamentais adicionais se revelaram como sendo necessárias nos tempos atuais e futuros (Jones & Pendlebury, 2000; Kohama, 2009).

A composição do governo federal brasileiro abrange empresas estatais dependentes à integração entre os poderes legislativo e judiciário. Dentre as instituições que compõem a estrutura administrativa federal, estão as Instituições Federais de Ensino Superior (IFES), as quais desempenham suas funções intrinsecamente vinculadas com o desenvolvimento do país em todas as formas, uma vez que são formadoras de acadêmicos, intelectuais e profissionais.

Assim como as demais instituições públicas brasileiras, as IFES são regidas pela Lei n. 4320/1964. Contudo, conforme mencionado, tais procedimentos de contabilidade pública brasileira vêm sendo aprimorados, de maneira que se exige maior transparência e eficiência na gestão dos recursos.

Por meio da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP 13/2018, foram determinadas as formas de apresentação das informações constantes nas demonstrações contábeis, pelas entidades que elaboram e apresentam as demonstrações contábeis de acordo com o regime contábil adotado, competência, caixa ou misto (Brasil, 2018). Para saber qual regime contábil é mais adequado para a administração pública é preciso considerar seus custos e benefícios, uma vez que a adoção pelo regime de competência proporciona para as informações geradas pela contabilidade uma maior transparência, sustentabilidade e accountability e o aumento do poder de tomada de decisão dos governos nacionais (Blondal, 2003; Jaballa, Becker, & Weber, 2011).

Sousa et al. (2013), objetivando examinar a percepção dos usuários internos, externos e preparadores da informação contábil do setor público brasileiro acerca da alteração do regime de contabilização para competência, chama a atenção para os benefícios informacionais na tomada de decisão das entidades públicas. Na sequência cabe mencionar a importância das motivações dos gestores na tomada de decisão no setor público (Omolehinwa & Naiyeju, 2012; Bergmann, 2012; Cohen & Karatzimas, 2016). Enquanto diversos estudos tem por objeto de estudo a utilidade por meio de teorias políticas e econômicas (Adams & Merrill, 1999; Franklin, 2002; Alvarez, Boehmke, & Nagler, 2006; Pina & Venes, 2011; Eslava, 2011; Clémenceau, 2014; Cohen,

Bisogno & Malkogianni, 2019; Ferreira, Carvalho & Pinho, 2020), outros buscam compreender as motivações dos elaboradores de informações e tomadores de decisão a partir de teorias sociológicas (Chua, 1988; Roslender, 1990; Covaleski, Dirsmith & Samuel, 1996; Miller, 2006; Annisette & Richardson, 2011).

O embasamento deste artigo está centrado na Teoria Institucional como principal arcabouço teórico. A Teoria Institucional se mostra relevante para o estudo em questão, uma vez que enfatiza que o ambiente institucional influencia diretamente as estruturas e comportamentos das organizações. Fatores sociais como normas, práticas, culturas e instituições duradouras estabelecem as condições para a ação social e moldam o mundo organizacional. Dessa forma, ao considerar a Teoria Institucional, é possível compreender como mudanças no ambiente institucional, como as normas contábeis e as políticas governamentais, afetam as práticas contábeis das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) brasileiras. Portanto, a Teoria Institucional se mostra pertinente para analisar como a adoção da NBC TSP 13/2018 é influenciada pelo contexto institucional das IFES e como isso impacta suas decisões e práticas contábeis (Lee, 2024).

Diante do que foi exposto, o presente estudo procura responder o seguinte questionamento: **Qual a percepção dos Técnico-Administrativos que atuam no setor de contabilidade das IFES brasileiras em relação aos procedimentos e apresentação da Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, relacionados ao regime de competência de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade Aplicada ao Setor Público – NBC TSP 13?** Sendo assim, o objetivo do presente estudo é avaliar como a transição para o regime de contabilização baseado na competência, conforme definido pela NBC TSP 13/2018, é percebida pelos usuários e preparadores da informação contábil das Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Brasil, e como essa mudança pode afetar as decisões dos gestores das IFES.

A justificativa para essas mudanças reside no fato de investigar como as mudanças, como a adoção de normas internacionais de contabilidade e a implementação do regime de competência nos relatórios contábeis das instituições públicas, afetam as práticas contábeis nas Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) do Brasil, o presente estudo não apenas revela sobre os desafios enfrentados pelo setor público na busca por transparência e prestação de contas, mas também oferece contribuições teóricas ao aprofundar o entendimento das implicações da contabilidade institucional nas organizações públicas (Lee, 2024). Além disso, as descobertas desta pesquisa têm o potencial de informar políticas e práticas contábeis mais eficazes, fornecendo discernimentos importantes para gestores públicos e reguladores. Em um contexto social mais amplo, essa pesquisa também contribui para uma governança mais eficiente e responsável, promovendo uma administração pública mais transparente e eficaz. (Lee, 2024).

A pesquisa está estruturada da seguinte forma: após a presente introdução, tem-se o referencial teórico, com explanação dos assuntos relacionado às IPSAS em vigor e regimes contábeis praticados no setor público; metodologia utilizada, sua tipologia, sujeitos pesquisados e a forma de como foram tratados os dados. Ao final são apresentados os resultados das análises efetuadas e as conclusões da pesquisa, limitações da mesma e sugestões de pesquisas futuras.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 *International public-sector accounting standards - IPSAS*

Hendriksen e Breda (1999), afirmam que a Contabilidade se constitui como sendo uma ferramenta essencial, enquanto ciência da informação, visto que oportuniza aos gestores das entidades públicas e privadas alcançar os objetivos organizacionais de forma hábil, uma vez que fornece informações que tornam as decisões tomadas mais acertadas.

Dentro desse entendimento, pode-se afirmar que as Normas internacionais de contabilidade do setor público (IPSAS), desenvolvidas e emitidas pela IFAC, por meio do International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), são úteis e relevantes para toda a sociedade, uma vez que definem as regras de apresentação das informações financeiras das entidades governamentais. As IPSAS podem ser consideradas ferramentas que se destinam a fornecer informações úteis para a tomada de decisão, com a missão de contribuir para o nível de qualidade na apresentação financeira de forma detalhada, prezando pela clareza e transparência. As IPSAS se propõem a atender às necessidades dos diversos usuários da informação contábil (Carvalho, 2013; IFAC, 2019).

O desenvolvimento contínuo das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público vem desde o ano de 1997, o que impulsionou o processo de modernização, em que muitos países implementaram reformas contábeis nos últimos quarenta anos, diante da necessidade de ações mais eficazes, que atendam às crescentes demandas de responsabilidade e confiabilidade financeiras, para fins de tomada de decisão (Guthrie et al., 1999; Bergmann, 2012), além das exigências de investidores estrangeiros (Cuadrado-Ballesteros, Bisogno, 2021).

Cabe destacar que não há obrigatoriedade legal para que os países adotem esses padrões internacionais de contabilidade, e o escopo quanto ao conteúdo das reformas contábeis são influenciados pelo contexto institucional e pelas necessidades, crenças e preferências específicas de um governo. Dessa forma, a obrigatoriedade, se existir, parte do governo local que a instituiu (IFAC, 2019; Christiaens et al., 2010). Embora não exista imposição explícita de IPSAS às nações, a não adoção das mesmas é frequentemente recebida com ameaça de sanções, que poderão ocasionar a retirada do capital internacional (IFAC, 2019; Bakre et al., 2021).

Ainda que representem avanços em termos de qualidade da informação contábil, com mecanismos de comparabilidade, há críticas em relação às IPSAS. Uma delas é que seu

desenvolvimento se focou em economias avançadas, com mercados de capitais bem desenvolvidos e, a depender da estrutura econômica dos países, podem ser inadequadas para economias em desenvolvimento ou com mercados de capitais fracos. As IPSAS são entendidas como sendo fruto da sociologia da racionalização de Murphy (2008), uma “lente” por meio da qual são impostos padrões contábeis (como as IPSAS e IFRS), como uma nova forma de tecnologia do imperialismo econômico usada para controlar os empreendimentos do setor público nos países em desenvolvimento (Bakre et al., 2021).

A Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem apresentado mudanças significativas visando assim atender a convergência aos padrões internacionais. Tais mudanças se devem à expansão dos mercados internacionais advindos da globalização, necessitando assim de adaptação de diversas áreas aos padrões internacionais (Martins & Peixe, 2020).

No cenário Brasileiro, o Ministério da Fazenda, por meio da Portaria nº. 18/2008 iniciou oficialmente o processo de convergência das práticas contábeis aplicadas ao Setor Público Brasileiro com as Normas Internacionais de Contabilidade, iniciando assim uma revolução na Contabilidade Governamental. Em 2008 foram emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), sendo publicadas no mesmo ano (Gama et al, 2014).

O maior marco legal existente no Brasil, no que se refere à contabilidade pública, é a Lei no 4320/1964 – que estabeleceu regras para controle das finanças públicas. Contudo, existe em tramitação na câmara dos deputados o marco legal substituto da referida lei o Projeto de Lei Complementar (PLP) no 295/2019, que visa estabelecer normas gerais acerca do orçamento, planejamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública. Este projeto considera as mudanças necessárias à contabilidade pública em consonância com a convergência com os padrões internacionais (Marques et al, 2020).

A convergência das normas aplicadas ao setor público são motivadas com a obrigação de prestar contas, do atendimento ao *Accountability*, termo em alta na sociedade atual, sendo utilizado na contabilidade no sentido de evidenciação, transparência dos atos públicos, prestação de contas do setor público, para que a sociedade possa ter controle sobre os atos públicos, da qual é afetada diretamente, nesse entendimento o MCASP 2017, define a evidenciação das receitas e despesas como sendo o meio fornecedor aos usuários das condições de analisar a capacidade da entidade de usar seus ativos, suas restrições e limites para atender aos seus passivos. Sendo assim, torna a informação útil por meio da transparência (Siu, 2011; Delamora et al, 2020).

Com base no acima exposto a Contabilidade se constitui como sendo uma ferramenta essencial, especificamente a Contabilidade Aplicada ao Setor Público tem buscado atender a convergência aos padrões internacionais diante da necessidade de adaptação de diversas áreas aos padrões internacionais. Nesse contexto as Normas internacionais de contabilidade do setor

público (IPSAS), são úteis e relevantes para toda a sociedade, uma vez que definem as regras de apresentação das informações financeiras das entidades governamentais com a missão de contribuir para o nível de qualidade na apresentação da informação contábil.

2.2 Regimes de contabilização no setor público

Os Regimes de contabilização existentes são regime de caixa, regime de competência e regime misto de caixa. O regime de competência é conhecido como aquele que melhor reflete o desempenho econômico das entidades com relação ao resultado do exercício. O regime de competência permite a avaliação da gestão pública pela sociedade, em reduzir gastos relacionados à manutenção de atividades, endividamento público, investimento em bens permanentes e à evolução do patrimônio público (Cruvinel & Lima, 2011; Söthe & Scarpin, 2011).

No setor público, o principal regime utilizado tem sido o regime de caixa. Neste regime, as receitas somente são registradas quando efetivamente recebidas e as despesas são reconhecidas quando efetivamente pagas. A utilização do regime de caixa possui vantagens no sentido da simplicidade de operacionalizar e sua objetividade na hora do registro. Todavia, como desvantagem pode-se citar ausência de correlação entre as receitas e as despesas, e o fornecimento de poucas informações sobre os passivos e ativos (Christiaens et al, 2010; Bergmann, 2012).

De acordo com Söthe & Scarpin (2011), no setor público brasileiro naquele momento, o registro dos eventos contábeis era realizado com base no regime misto, estabelecido pela Lei nº 4.320/1964, com foco nos aspectos orçamentários. Tal regime fora adotado para todos os eventos da contabilidade governamental, devido à falta de normatização para a contabilidade patrimonial. Contudo, diante do novo cenário para a contabilidade pública brasileira e da necessidade de adaptação das normas contábeis nacionais aos padrões internacionais, o regime misto de contabilidade não se mostrou mais suficiente, uma vez que foi preciso desenvolver procedimentos que permitissem evidenciar o impacto no patrimônio, registrar as receitas pelo fato gerador, observando-se os princípios da competência e da oportunidade, independente da dificuldade de determinação do momento de ocorrência do fato gerador (STN, 2008).

No Brasil, o regime adotado na contabilização do orçamento das entidades pertencentes ao setor público é o regime de caixa modificado, tanto para as receitas quanto para as despesas. O referido regime é uma variação do regime orçamentário de caixa puro, que busca reconhecer os fluxos de receitas e despesas em base diferente do tradicional recebimento (receitas) e pagamento (despesas). Dessa forma, o fluxo da receita orçamentária é reconhecido na fase da arrecadação e o fluxo da despesa orçamentária é reconhecido no momento da celebração do vínculo contratual ou fase do empenho consoante o pressuposto do regime de obrigações contratuais (Brasil, 1964; Diniz et al., 2015; Lima & Diniz, 2016).

Países que, historicamente, são mais desenvolvidos em termos de informação e qualidade contábil, tais como, por exemplo, Austrália e Nova Zelândia, estão na vanguarda de utilização do regime de competência na contabilidade pública. No Brasil o setor público tem como principal regime utilizado tem sido o regime de caixa, diante da sua simplicidade e objetividade, porém tal regime não permite correlação entre as receitas e as despesas, e traz poucas informações acerca das contas patrimoniais. Diante da necessidade de adaptação das normas contábeis nacionais aos padrões internacionais, considera-se o regime de competência mais adequado, pois o mesmo reflete os princípios da competência e da oportunidade, trazendo mais qualidade e relevância para a informação contábil.

2.3 Teoria Institucional

A Teoria Institucional é o arcabouço teórico fundamental desta pesquisa, oferecendo uma análise aprofundada dos processos de mudança associados à adoção e implementação de padrões internacionais de contabilidade por países e organizações (Guerreiro, 2021). A teoria por meio da abordagem “Nova Sociologia Institucional” traz os conceitos do isomorfismo, que examina o impacto das pressões institucionais sobre as práticas organizacionais e, de maneira mais ampla, sobre as decisões estratégicas das nações, as quais buscam legitimar práticas nacionais por meio da adoção de modelos mundialmente reconhecidos (Mnif & Gafsi, 2019).

Neste contexto, o presente artigo destaca a relevância da Teoria Institucional para elucidar os processos de mudança e percepções associados ao processo de convergência das normas contábeis. Diversas pesquisas têm empregado a Teoria Institucional para investigar a dinâmica institucional envolvida na adoção das IFRS (Guerreiro et al., 2012a; Guerreiro et al., 2012b; Alon & Dwyer, 2014; Guerreiro et al., 2021; Pricope, 2016). Além disso, há um registro de estudos utilizando essa abordagem para compreender a uniformização dos procedimentos contábeis emitidos pelo International Accounting Standards Board (Brusca et al., 2016; Kartiko et al., 2018; Mnif & Gafsi, 2019; Alsharari, 2019; Amiri & Hamza, 2020).

É relevante ressaltar que muitas estruturas organizacionais formais emergem como reflexo de regras institucionais racionalizadas. A elaboração dessas regras, nas sociedades e estados modernos, desempenha um papel parcial na expansão e na crescente complexidade das estruturas organizacionais formais. De acordo com os conceitos teóricos institucionais, as organizações são motivadas pela manutenção e preservação de sua estrutura social (Meyer e Rowan, 1977).

DiMaggio e Powell (1983) descrevem o isomorfismo institucional como ocorrendo por meio de três tipos: coercitivo, normativo e mimético. O isomorfismo coercitivo refere-se à maneira como organizações, incluindo o Estado e provedores de recursos, induzem outras organizações a adotar determinados procedimentos e práticas internas, sob ameaça de sanções. O isomorfismo normativo é um processo de adesão ao que é amplamente considerado o curso de

ação mais desejável. Já o isomorfismo mimético ocorre quando as organizações imitam as estruturas ou práticas internas de outras organizações que consideram mais bem-sucedidas e legítimas.

A teoria institucional por meio da abordagem “Nova Sociologia Institucional” tem o poder de auxiliar neste processo de investigação onde os agentes/organizações podem agir de forma coercitiva quando induzidos por normas/leis a adotar procedimentos e práticas antes não adotados, podendo sofrer sanção no descumprimento de tal coerção (isomorfismo coercitivo). O agente/organização pode aderir de forma espontânea visto que observou outro agente com práticas que ao seu ver e tornou interessante, sendo uma mais desejável (isomorfismo normativo) ou o agente/organização passa a imitar as estruturas ou práticas internas de outros agentes/organizações uma vez que passa a considerar tais práticas como mais bem-sucedidas e legítimas.

2.4 Estudos anteriores

Os altos déficits fiscais e as explosões de dívidas em todo o mundo levaram os governos, nos últimos anos, a reformar seus sistemas de contabilidade (Chytis et al., 2020). A apresentação de demonstrações financeiras de alta qualidade foi considerada necessária (Matekele e Komba, 2019; Legenkova, 2016; Chytis, et al, 2020), juntamente com a necessidade de prestação de contas e transparência nas transações financeiras (Chytis, et al, 2020).

Pesquisas anteriores analisaram a adoção de IFRS no setor público em diferentes países como: Holanda (Peter Van Der Hoek, 2005); Austrália (Carlin, 2005); Nova Zelândia (Laswad e Redmayne, 2015); Eslovênia, Croácia (Jovanović, 2015); Rússia (Legenkova, 2016); Japão (Kobayashi, et al, 2016); Rajib, et al, 2019); Indonésia (Mir, et al, 2019); Egito, Nepal, Sri Lanka (Adhikari, et al 2019); Tanzânia (Matekele & Komba, 2019); Grécia (Chytis, et al, 2020); Nigéria (Ezejiofor, et al, 2020); Índia (Krishnan, 2021); Jordânia (Haija, A. et al., 2021); Bélgica, Dinamarca, Grécia, França, Portugal, Espanha (Jorge, et al, 2020) e em países latino-americanos (Brusca et al, 2016, Gómez-Villegas et al, 2020).

A adoção das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público (IPSAS) a nível mundial é considerado um importante fator na reforma política e fiscal de muitos países para garantir a transparência, melhoria da qualidade, da comparabilidade e da prestação de contas no setor público (Schmidhuber & Hofmann, 2020; Mattei et al., 2020; Gómez-Villegas et al, 2020; Chytis, et al, 2020). As diversas formas de implementação de IPSAS em diferentes órgãos públicos e os documentos observados apresentaram todos os tipos, de forte a baixa proximidade e orientações para as IPSAS (Schmidhuber et al., 2020). Pode-se identificar pesquisas anteriores explorando a implantação dos conceitos das IPSAS no país como todo (Araya-Leandro, et al, 2011) em governos centrais, (Kartiko, et al, 2018) ou governos locais (Matekele & Komba, 2019).

Os governos centrais estão no caminho para internalizar a transparência fiscal por meio de políticas contábeis baseadas em regime de competência (Kartiko, 2018). Nesse sentido, há uma expectativa de que a contabilidade pelo regime de competência forneça informações mais úteis para a avaliação de longo prazo da situação financeira das políticas públicas e, por conseguinte, melhorar a transparência, a responsabilização e a avaliação de desempenho do governo (Grossi & Soverchia, 2011).

A implementação das IPSAS com base em regime de competência melhora a transparência (Kartiko, et al, 2018). Acrescente-se, ainda, que a introdução de sistemas contábeis baseados em regime de competência, afastando-se da contabilidade baseada em caixa, é uma das linhas mais significativas das recentes reformas contábeis do governo. Essas vantagens correspondem à crítica da contabilidade de caixa, que impede a realização das medidas e avaliações. Nesse sentido, a contabilidade de caixa não poderia se adequar no controle da gestão dos recursos públicos, pois não é capaz de evidenciar a relação entre consumo de recursos e resultados alcançados (Grossi & Soverchia, 2011).

Os trabalhos existentes mostram que as IPSAS têm a capacidade de aumentar a sustentabilidade financeira e não devem ser vistas como um mero exercício técnico, mas como uma ferramenta de gestão para garantir um esquema de financiamento flexível para alcançar com sucesso os objetivos de longo prazo da entidade (Bergmann & Fuchs, 2017). Os contadores terão de continuar trabalhando em estreita colaboração com a alta administração para garantir que tenham as informações financeiras necessárias para cumprir suas responsabilidades com eficácia (Jovanović, 2015). Há apenas uma cobertura limitada de pesquisa sobre esse desenvolvimento por acadêmicos e pela profissão contábil, tendo em vista que as reformas foram desencadeadas por algum descontentamento com os relatórios financeiros vigentes (Bergmann & Fuchs, 2017).

A formação dos funcionários públicos, a necessidade de treinamento, ensino complementar, competência, habilidades; e envolvimento de contadores experientes na elaboração e publicação das demonstrações no formato padronizado influencia significativamente na implementação das IPSAS (Haija, 2021; Brusca & Martínez, 2016; Legenkova, 2016; Matekele & Komba, 2019, Illescas-Guillén, 2020). Outros fatores como rígida fiscalização e aplicação de penalidade pelas autoridades regulatórias, pressão de parceiros, adequadas políticas de implementação e investimentos em sistemas de tecnologia da informação também foram relatados como tendo um impacto considerável (Manes-Rossi et al, 2016; Legenkova, 2016; Matekele & Komba, 2019).

3. METODOLOGIA

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se classifica como quantitativa e descritiva. Se observados os procedimentos, a pesquisa é classificada como um levantamento ou survey

(Fink, 2002; Fink, 2003; Warren, 2014;) visto que foi utilizado um questionário para coleta dos dados a serem analisados. O universo da pesquisa compreende os contadores atuantes nas 64 universidades federais brasileiras em funcionamento no ano de 2021.

A coleta de dados se deu por meio do envio de questionário estruturado às 64 instituições, por meio eletrônico em 2021. O questionário foi desenvolvido pelos autores utilizando a ferramenta Google Forms. A elaboração do questionário seguiu as fases descritas por Fink (2003) e envolveu o planejamento da pesquisa como um todo. Parte significativamente importante foi o pré-teste, oportunidade na qual foi aplicada a primeira versão do questionário a um recorte da amostra, composto de profissionais e acadêmicos, a fim de ajustar as questões e codificar as possíveis respostas.

O instrumento de coleta de dados é composto de 20 questões fechadas de múltipla escolha. A coleta dos dados foi realizada no período compreendido entre os meses de Junho e Agosto de 2021, sendo direcionado aos Técnicos Administrativos em Educação (contadores e técnicos em contabilidade) atuantes nas IFES Brasileiras e está estruturado conforme o quadro 1.

Quadro 1.

Questionário objeto de coleta de dados da pesquisa

Etapa	Questionamentos
(i) Perfil dos respondentes	1.Qual a sua área de formação?
	2.Qual seu mais alto grau de escolaridade?
	3.Você é o responsável pela elaboração dos demonstrativos contábeis da sua Instituição?
	4. Atualmente ocupa cargo de confiança (chefia)?
	5. Em caso afirmativo da pergunta 4, qual o cargo ocupado?
	6. Qual sua Instituição de trabalho?
	7.Qual o seu Cargo de Nomeação?
	8.Quanto tempo de experiência na área pública você tem?
(ii) Atualização Profissional	9.Qual seu nível de conhecimento sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)?
	10.Você já participou de algum evento a respeito das NBC TSP?
	11.Você tem interesse em participar de eventos sobre as NBC TSP?
	12.Você sabe o que é o processo de convergência das normas

	internacionais aplicadas ao setor público? *
	13. Você acredita que a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública?
	14. Qual o seu nível de conhecimento sobre a NBC TSP 13 em relação à apresentação de Informação Orçamentária as Demonstrações Contábeis, com base no regime de competência?
(ii) Identificação dos conhecimentos acerca da NBC TSP 13	15. Qual a relevância da entidade elaborar e apresentar as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência no processo de geração da informação contábil de qualidade no setor público?
	16. Você sabe a diferença entre os regimes de contabilidade e no impacto destes nas demonstrações contábeis das entidades públicas?
	17. Considerando a busca pela qualidade da informação contábil, qual sua opinião acerca do fato de as entidades poderem adotar regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos?
	18. São observadas as normas internacionais quanto à apresentação dos balanços da sua instituição?
	19. Qual o regime de contabilidade utilizado na sua instituição?
	20. Sendo você o preparador das demonstrações contábeis, caso seja exigido compulsoriamente que o regime a ser adotado seja o de competência. Você considera benéfica tal mudança no processo de tomada de decisões para o usuário da informação contábil?

Fonte: Elaborado pelos autores (2021).

O questionário foi dividido em três blocos: (i) Perfil dos sujeitos pesquisados, (ii) levantamento acerca do nível de atualização profissional do respondente, visto que atualização dos procedimentos contábeis é de extrema importância na execução das atividades nas instituições em que atuam; e (iii) identificação dos conhecimentos acerca da NBC TSP 13 a serem implementados para apresentação das informações orçamentárias nas demonstrações contábeis.

Ao final dos resultados da presente pesquisa, por meio da técnica de análise de conteúdo (Bardin, 2004) buscou-se os resultados à Teoria Institucional, especificamente no Isomorfismo Institucional explicações acerca da adoção acontecer por pressões externas advindas da organização.

4. ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 Características dos participantes

As respostas às perguntas relacionadas ao perfil dos entrevistados na pesquisa e as porcentagens são indicadas na Tabela 1.

Tabela 1:
Perfil dos respondentes

Perfil dos respondentes	Respondentes: 64	Percentual
Área de formação dos profissionais	Total: 63	
Ciências Contábeis	62	98,4
Administração	1	1,6
Grau de escolaridade dos profissionais	Total: 64	
Especialização	33	51,6
Mestrado	24	37,5
Doutorado	5	7,8
Graduação	2	3,1
Responsabilidade pela elaboração das Demonstrações contábeis	Total: 64	
Sim	41	64,1
Não	20	31,3
Demonstrativos são gerados e ajustadas via sistema (SIAFI)	3	4,6
Ocupação de cargo de confiança	Total: 64	
Sim	43	67,2
Não	21	32,8
Cargo de Confiança Ocupado	Total: 44	
Contador Geral	12	27
Coordenador/Diretor do setor de contabilidade	24	54
Chefe da divisão de contabilidade	8	22
Instituição de trabalho dos profissionais	Total: 63	
Universidades Federais	57	90
Institutos Federais	6	10
Cargo de Nomeação	Total: 63	
Contador	50	79
Técnico em Contabilidade	9	14
Outros	4	7
Tempo de Experiência na área pública	Total: 64	
Até 01 ano de atuação	1	1,5
De 01 a 05 anos	6	9,3
De 06 a 10 anos	21	32,8
De 10 a 15 anos	18	28,1
Acima de 15 anos	18	28,1

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Na primeira questão, foi perguntado acerca da área de formação. As respostas revelam que parte predominante dos profissionais que responderam ao questionário é composta graduados em Ciências Contábeis (98,4%) e Administração (1,6%), indicando que a função é exercida predominantemente por contadores de formação. Em seguida, foi indagado sobre o maior nível de titulação acadêmica e grande parte, 96,9%, tem pós-graduação concluída ou em andamento. Do total de respondentes 51,6% possui especialização, 37,5% mestrado, e 7,8% doutorado, o que representa um nível considerável de formação dos servidores em exercício nos setores de contabilidade das IFES em funcionamento.

Na terceira pergunta, foi questionado a respeito da responsabilidade do servidor com relação aos demonstrativos da instituição. Com base nos dados coletados, 64,1% são responsáveis pelos demonstrativos, 31,3% não é responsável, 4,6% das respostas especificam que os demonstrativos são gerados pelo Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) com base nos lançamentos e ajustes contábeis. Foi perguntado ainda se eram ocupantes de cargo de

confiança, sendo que 67,2% disseram que são ocupantes de função de confiança, enquanto 32,8% não são ocupantes. Do total de ocupantes, as funções ocupadas são de contador geral (25%), coordenador/diretor do setor de contabilidade (55%) e chefe da divisão de contabilidade (20%).

Foi ainda indagado aos interessados informação sobre o cargo de nomeação, como pode ser visto na Tabela 1. A distribuição relacionada com as respostas indica que parte significativa dos respondentes é composto por contadores, com uma percentagem de 75% e 14% são Técnicos em Contabilidade. Foi possível também perceber que servidores nomeados como assistente em administração executam as rotinas de contabilidade, mas em percentual pequeno.

As demais respostas indicaram a função exercida tais como coordenador de contabilidade, diretor, etc., não contemplando o cargo de nomeação conforme a pergunta em questão. Com a finalidade de obter a percepção do maior número possível de IFES participantes, foi questionado a respeito da IFES de atuação dos respondentes. As respostas correspondem a 65% das IFES em funcionamento no ano de 2021.

O primeiro bloco é encerrado com pergunta acerca da experiência de trabalho dos profissionais, e ao olhar para o tempo de experiência na profissão, a maioria tem entre 6 e 10 anos atuando na profissão, 32,8% dos investigados.

4.1.1 Nível de conhecimento sobre IPSAS

A Tabela 2 evidencia a percepção dos Técnicos Administrativos em Educação das IFES Brasileiras, quanto à Atualização Profissional destes quanto aos conhecimentos já adquiridos e requeridos na implantação das IPSAS.

Tabela 2:
Atualização profissional

Perfil dos respondentes	Respondentes : 64	Percentual
Nível de conhecimento sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP)	Total: 64	
Ótimo	6	9,3
Bom	27	42,1
Regular	21	32,8
Básico	10	15,63
Participação em evento sobre NBC TSP	Total: 64	
Sim	33	51,6
Não	31	48,4
Interesse em participar em evento sobre NBC TSP	Total: 64	
Sim	60	93,8
Não	0	0
Talvez, depende da exigência do meu órgão, por escolha não participaria	4	6,3
Ciência acerca do processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público?	Total: 64	
Sim	60	93,8
Não	4	6,3
Acredita que a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública	Total: 64	
Sim	57	89,1
Não	0	0
Acredita que seja somente para atribuir mais responsabilidade ao setor de contabilidade	4	6,3
Não Sabe dizer	3	4,7

Nível de conhecimento sobre a NBC TSP 13 em relação à apresentação de Informação Orçamentária as Demonstrações Contábeis, com base no regime de competência?	Total: 64	
Básico	26	40,6
Intermediário	25	39,1
Insuficiente	7	10,9
Avançado	5	7,8
Em minha instituição ainda não é obrigatório, dessa forma não considero importante responder	1	1,6

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

De forma geral, os respondentes se mostraram capacitados. Contudo, é possível afirmar que é uma caminhada ainda um pouco longa para que as IFES tenham um nível satisfatório de atualização. Somente 9,4% dos respondentes consideram que seu nível de conhecimento sobre a implementação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) é ótimo, 42,2% dos respondentes consideram bom, enquanto 32,8% consideram como regular, 15,6% consideram sendo básico.

Tais respostas têm relação direta com as respostas a respeito da participação em algum evento a respeito das NBC TSP, onde somente 51,6% dos respondentes já participaram, embora 93,8% demonstram interesse em participar de tais eventos. Ainda, 6,3% argumentam que o interesse na participação nos eventos acerca das NBC TSP dependeria de exigência do órgão, pois por escolha não participaria.

Foi indagado se os respondentes sabiam o que era o processo de convergência das normas internacionais aplicadas ao setor público, e 93,8% responderam saber, enquanto os 6,3% restantes responderam não saber, o que corresponde aos mesmos percentuais (coincidente ou não) acerca do interesse em participar de eventos relacionados às NBC TSP.

Para 89,19% a convergência internacional no setor público resulta em benefícios para a administração pública, outros 6,3% acreditam que esta convergência seja somente para atribuir mais responsabilidade ao setor de contabilidade das IFES, os 4,7% restantes demonstra total ignorância quanto ao tema, visto que não souberam responder a respeito do assunto. Quanto ao nível de conhecimento acerca da NBC TSP 13 em relação à apresentação de Informação Orçamentária nas Demonstrações Contábeis, com base no regime de competência, 40,6% consideram que seu nível de conhecimento é básico, 39,1% dos respondentes consideram como sendo intermediário, enquanto 10,9% julgam insuficiente e os 7,8% restantes consideram como sendo avançado.

4.2 NBC TSP13/2018

Por meio da Tabela 3, tem-se as respostas do último bloco do instrumento de pesquisa. O Bloco 03 evidencia a percepção dos Técnicos Administrativos em Educação das IFES Brasileiras quanto à identificação dos conhecimentos acerca da NBC TSP.

Tabela 3:
Identificação dos conhecimentos acerca da NBC TSP 13

Perfil dos respondentes	Respondentes: 64	Percentual
Relevância da entidade elaborar e apresentar as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência no processo de geração da informação contábil de qualidade no setor público?	Total: 64	
Muito Importante	32	50
Importante	32	50
Irrelevante	0	0
Você sabe a diferença entre os regimes de contabilidade e no impacto destes nas demonstrações contábeis das entidades públicas?	Total: 64	
Sim	61	95,3
Não	3	4,7
Considerando a busca pela qualidade da informação contábil, qual sua opinião acerca do fato de as entidades poderem adotar regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os seus orçamentos?	Total: 64	
Positivo, uma vez que o julgamento é exigido dos contadores e adotar regimes distintos facilita o poder de decisão	21	32,8
Negativo, visto que prejudica o processo de padronização dos regimes contábeis tanto para as demonstrações contábeis como para o orçamento.	40	62,5
Não sei responder	3	4,7
São observadas as normas internacionais quanto à apresentação dos balanços da sua instituição?	Total: 64	
Sim	42	65,6
Não	6	9,4
Não sei responder	16	25
Qual o regime de contabilidade utilizado na sua instituição?	Total: 64	
Regime de competência para o orçamento	4	6,3
Regime de caixa para o orçamento	9	14,1
Regime de competência para as demonstrações contábeis	28	43,8
Regime de caixa para as demonstrações contábeis	4	6,3
Regime de caixa modificado	1	1,6
Regime de competência modificado	3	4,7
Não sei responder	15	23,4
Sendo você o preparador das demonstrações contábeis, caso seja exigido compulsoriamente que o regime a ser adotado seja o de competência. Você considera benéfica tal mudança no processo de tomada de decisões para o usuário da informação contábil?	Total: 64	
Sim	47	73,4
Não	4	6,3
Não sei responder	13	20,3

Fonte: Dados da pesquisa (2021).

Os respondentes se mostraram conhecedores dos assuntos, mas em nível abaixo do satisfatório, necessitando assim de maior empenho da parte destes e das instituições de atuação para o pleno conhecimento. Quando perguntados a respeito da relevância da entidade em elaborar e apresentar as demonstrações contábeis de acordo com o regime de competência no processo de geração da informação contábil de qualidade no setor público, 50% dos respondentes consideram como sendo importante, enquanto que 50% demonstram como sendo muito importante, o que ser entendido como um anseio em atender aos padrões internacionais de contabilidade no que tange aos processos de implantação do regime de competência nas instituições de direito público.

Foi indagado se os respondentes sabiam a diferença entre os regimes de contabilidade e no impacto destes nas demonstrações contábeis das entidades públicas, 95,3% responderam saber, enquanto os 4,7% restantes responderam não saber.

Para 62,5% a busca pela qualidade da informação contábil, a adoção de regimes distintos para a elaboração das suas demonstrações contábeis e para os orçamentos apresenta impacto negativo, visto que prejudica a padronização dos regimes contábeis tanto para as demonstrações como para o orçamento, enquanto 32,8% acreditam como sendo positivo, uma vez que o julgamento é exigido dos contadores e adotar regimes distintos facilita o poder de decisão. Contudo, quando indagados se são observadas as normas internacionais de contabilidade no processo de elaboração e apresentação dos demonstrativos das instituições de atuação, 65,6% responderam que sim, 9,4% responderam que não, e 25% não souberam responder.

Quanto ao regime de contabilidade utilizado nas IFES, 43,8% utilizaram o Regime de competência para as demonstrações contábeis, 14,1% utilizam regime de caixa para o orçamento, 6,3% utilizam regime de competência para o orçamento, 4,7% regime de competência modificado, 1,6% regime de caixa modificado e 6,3% regime de caixa para as demonstrações contábeis. Os 23,4% restantes não souberam responder, o que coincide com o percentual de 25% da indagação a respeito da observação ou não das normas internacionais por parte das instituições de ensino superior (IFES) de atuação.

Por fim, considerando que todos os respondentes são preparadores das demonstrações contábeis, foi indagado se caso seja exigido compulsoriamente o regime de competência, se os respondentes consideram benéfica tal exigência no processo de tomada de decisões para o usuário da informação contábil, 73,4% responderam que é benéfico, enquanto 6,3% responderam que não acham que tal mudança seja positiva, os 20,3% restantes não souberam responder.

De acordo com os resultados apontados nos estudos de (Schmidhuber & Hofmann, 2020; Mattei, et al, 2020; Gómez-Villegas et al, 2020; Chytis, et al, 2020), a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade por parte do Setor Público (IPSAS) é importante visando a garantia da transparência, melhoria da qualidade, da comparabilidade e da prestação de contas no setor público. Entretanto, diante dos resultados apontados na presente pesquisa, nota-se que há a necessidade de maior empenho por parte das instituições pesquisadas em implementar de forma mais efetiva tais normas em seus órgãos, visando atingir o objetivo de reformar seus sistemas de contabilidade, padronizando a apresentação de demonstrações financeiras e, assim, tornar a informação mais útil e mais confiáveis por parte dos usuários (Chytis, et al, 2020).

As respostas constantes nos blocos anteriormente elencados demonstram que, institucionalmente, o isomorfismo coercitivo é bastante manifesto, visto que o interesse na participação nos eventos acerca das NBC TSP somente existiria caso fosse uma exigência do órgão, pois por escolha não participaria, e ficou demonstrado que enquanto a obrigatoriedade de

adoção de determinado regime de contabilização não acontecer, este não estará entre o rol das atividades executadas pelos profissionais respondentes da presente pesquisa.

Na busca por analisar a percepção dos usuários e preparadores da informação contábil das IFES Brasileiras, acerca da alteração do regime de contabilização com base na competência, foi utilizada a abordagem da Teoria Institucional mais exatamente a Nova Sociologia Institucional que traz os mecanismos do isomorfismo, verificou-se que os achados da presente pesquisa vão ao encontro dos estudos de (Illescas-Guillén, 2020; Haija, 2021; Brusca & Martínez, 2016; Legenkova, 2016; Matekele & Komba, 2019).

5. CONCLUSÃO

Com base nos achados da presente pesquisa nota-se que existe necessidade de treinamento, ensino complementar, competência, habilidades na formação dos funcionários públicos, uma vez que os resultados apontam que muitas organizações ainda utilizam a contabilidade baseada em caixa, contudo é preciso salientar que a introdução de sistemas contábeis baseados em regime de competência é uma das significativas ações advindas das reformas contábeis do governo, visto que o regime de caixa impede a realização das medidas e avaliações, não se adequando no controle da gestão dos recursos públicos, uma vez que não é capaz de evidenciar a relação entre consumo de recursos e resultados alcançados.

Dentre as formas de isomorfismo, entende-se que existem evidências quando a manifestação do mecanismo coercitivo, sendo este resultado de pressões formais exercidas por agentes externos que têm influência política sobre uma organização, como agentes externos pode-se identificar os órgãos normatizadores e fiscalizadores.

É preciso destacar algumas limitações do estudo, tais como não questionar a rotatividade de servidores nos setores de contabilidade, o que pode ser justificado pela ausência de respostas a boa parte dos questionamentos. Pesquisas futuras podem envolver contadores mais experientes, aqueles que tenham mais de 15 anos de experiência, na adoção das IPSAS por parte de alguma instituição específica, no processo de elaboração e publicação das demonstrações no formato padronizado. De acordo com Brusca & Martínez (2016), Legenkova (2016), Matekele & Komba (2019), Illescas-Guillén (2020), e Haija (2021) tal fator influencia significativamente na implementação das IPSAS. Adicionalmente, por meio de entrevistas aos usuários das informações elaboradas e divulgadas por estes contadores, tanto para o público interno quanto externo, faz-se importante avaliar se o processo foi implementado com sucesso ou se nos casos de insucessos quais seriam os pontos de melhoria.

REFERÊNCIAS

- multiparty elections: Why are strategies so extreme?. *American Journal of Political Science*, 765-791.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*. <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Alon, A., & Dwyer, P. D. (2014). Early adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences. *The International Journal of Accounting*, 49(3), 348–370.
- Alsharari, N. M. (2019). Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: institutional isomorphism. *International Journal of Public Sector Management*.
- Alvarez, R. M., Boehmke, F. J., & Nagler, J. (2006). Strategic voting in British elections. *Electoral Studies*, 25(1), 1-19.
- Amiri, A., & Hamza, S. E. (2020). The transition to IPSAS standards: the extent of adoption and the influence of institutional, contingency and economic network factors. *Accounting and Management Information Systems*, 19(2), 215-251.
- Annisette, M., & Richardson, A. J. (2011). Justification and accounting: applying sociology of worth to accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Araya-Leandro, C. E., Caba-Pérez, C., & López-Hernández, A. M. (2011). Innovation in governmental financial information systems in the central american region: Evidence from Costa Rica. *Innovar*, 21(41), 111-124.
- Bakre, O. M., McCartney, S., & Fayemi, S. O. (2021). Accounting as a technology of neoliberalism: The accountability role of IPSAS in Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting*, 102282. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102282>
- Barba Navaretti, G., & Venables, A. (2006). *Multinational firms in the world economy*. Princeton University Press.
- Bardin, Laurence. *Análise de conteúdo*. Lisboa: Edições 70, 2004.
- 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
- 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.
- Bergmann, A., & Fuchs, S. (2017). Accounting standards for complex resources of international organizations. *Global Policy*, 8, 26-35.
- Blondal, J. (2003). *Budget reform in OECD member countries: common trends*. Paris: OECD
- Brasil, Lei 4320 de 17 de Março de 1964. Institui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e Balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União, Brasília DF 23 mar de 1964*.
- Brasil, Norma Brasileira de Contabilidade NBC TSP 13/2018. Disponível em

<https://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/47983373/do1-2018-10-31-norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tsp-13-de-18-de-outubro-de-2018-47983249> Acesso em 16 mar 2021.

- Broda, A., Krüger, J., Schinke, S., & Weber, A. (2018). Determinants of choice of delivery place: Testing rational choice theory and habitus theory. *Midwifery*, 63, 33-38.
- Brusca, I., & Martínez, 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), 724-744.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public administration and development*, 36(1), 51-64.
- Camerer, C. (2008). The case for mindful economics. *The foundations of positive and normative economics: A handbook*, 43-69.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- Carvalho, F. U. (2013). Cpcecba.org.ar. Obtenido de Convergencia del Sistema de Gestión Financiera del Estado: <https://cpcecba.org.ar/media/img/paginas/Convergencia%20Del%20Sistema%20De%20Gesti%C3%B3n%20Financiera%20Del%20Estado.pdf>
- Charki, M. H., Jossierand, E., & Boukef, N. (2017). The paradoxical effects of legal intervention over unethical information technology use: A rational choice theory perspective. *The Journal of Strategic Information Systems*, 26(1), 58-76.
- 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), pp. 537-554.
- Chua, W. F. (1988). Interpretive sociology and management accounting research—a critical review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Chytis, E., Georgopoulos, I., Tasios, S., & Vrodou, I. (2020). Accounting Reform and IPSAS Adoption in Greece. 23(4), 165-184.
- Clémenceau, M. (2014). *Creative Accounting: A Process for Finance Ministers to Influence Governments' Financial Performance. Evidence from Swiss Cantons* (Doctoral dissertation, Université de Lausanne, Faculté de droit et des sciences criminelles).
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2016). Modernizing government accounting standards in Greece: a case of 'garbage can' decision-making. *Public Money & Management*, 36(3), 173-180.
- Cohen, S., Bisogno, M., & Malkogianni, I. (2019). Earnings management in local governments: The role of political factors. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Coleman, J. S., Coleman, J. S., & Farraro, T. J. (1992). Rational choice theory: Advocacy and critique.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Samuel, S. (1996). Managerial accounting research: the

- contributions of organizational and sociological theories. *Journal of management accounting research*, 8, 1-36.
- Cruvinel, D. P. & Lima, D. V. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*. Brasília, 5(3), 69-85.
- Cuadrado-Ballesteros, B., & Bisogno, M. (2021). Public sector accounting reforms and the quality of governance. *Public Money & Management*, 41(2), 107-117.
- Deaconu, A., Nistor, C. S., & Filip, C. (2011). The impact of accrual accounting on public sector management. A exploratory study for Romania. *Transylvanian Review of Administrative Sciences*, (32), 74-97.
- Delamora, A., Gonçalves, M. Gama, J. R. & Caliman, D. R. (2020). Disclosure dos Elementos Patrimoniais do Setor Público na Região sudeste. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, Rio de Janeiro, 15(4), 68-87.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American sociological review*, 147-160.
- Diniz, J. A., Silvestre da Silva, S. F., Santos, L. da C., & Martins, V. G. (2015). Vantagens da Implantação das IPSAS na Contabilidade Pública Brasileira: Análise da percepção dos membros do GTCON. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)*, 9(3). <https://doi.org/10.17524/repec.v9i3.1226>
- Eslava, M. (2011). The political economy of fiscal deficits: a survey. *Journal of Economic Surveys*, 25(4), 645-673.
- Ezejiolor, R. A., Okolocha, B. C., & Ofurum, D. I. (2020). Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Curbing Corrupt Practices in Nigerian Public Sector. *Himalayan Journal of Economics and Business Management*, 1(1).
- Federación Internacional de Contadores - IFAC. (2017). incp.org.co. Obtenido de Manual de pronunciamientos internacionales de contabilidad del sector público: <https://incp.org.co/Site/publicaciones/info/archivos/HandBook-Volumen1-21082018.pdf>
- Ferreira, A., Carvalho, J., & Pinho, F. (2020). Political competition as a motivation for earnings management close to zero: the case of Portuguese municipalities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*.
- Fink, A. (2002). *How to ask survey questions (Vol. 1)*. Sage.
- Fink, A. (2003). *The survey handbook*. sage.
- Franklin, M. N. (2002). The dynamics of electoral participation. *Comparing democracies*, 2, 148-168.
- Gama, J. R., Duque, C. G., & Almeida, J. E. F. D. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48, 183-206.
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric?. *Public Money & Management*, 40(7), 489-498.

- Grossi, G., & Soverchia, M. (2011). European Commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Abacus*, 47(4), 525-552.
- Guerreiro, M. S., Lima Rodrigues, L., & Craig, R. (2021). Institutional theory and IFRS: an agenda for future research. *Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 50(1), 65-88.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012a). Voluntary adoption of international financial reporting standards by large unlisted companies in Portugal - institutional logics and strategic responses. *Accounting, Organizations and Society*, 7(37), 482-499.
- Guerreiro, M. S., Rodrigues, L. L., & Craig, R. (2012b). Factors influencing the preparedness of large unlisted companies to implement adapted international financial reporting standards in Portugal. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 21(2), 169-184.
- Guthrie, J., Olson and Humphrey, C. (1999), "Debating developments in new public financial management: the limits of global theorizing and some new ways forward", *Financial Accountability and Management*, Vol.15 Nos 3-4, pp. 209-228.
- Haija, A., AlQudah, A., Aryan, L., & Azzam, M. (2021). Key success factors in implementing international public sector accounting standards. *Accounting*, 7(1), 239-248.
- Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*; tradução de Antonio Zoratto San-vicente. São Paulo: Atlas
- Herfeld, C. (2020). The diversity of rational choice theory: A review note. *Topoi*, 39(2), 329-347.
- IFAC (International Federation of Accountants) (2019), *Manual de Pronunciamentos Contábeis do Setor Público Internacional*, IFAC, Nova York, NY.
- Illescas-Guillén, L. P., Narváez-Zurita, C. I., & Erazo-Álvarez, J. C. (2020). Procesos de convergencia a Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público. *Revista Arbitrada Interdisciplinaria Koinonía*, 5(10), 92-125.
- Jaballa, T., Becker, S. D., & Weber, J. (2011). A taxonomy of the perceived benefits of accrual accounting and budgeting: evidence from german states. *Financial Accountability & Management*, 27 (2), 134-164.
- Jinadu, O., Oluwafemi, S., Soyinka, M., & Akanfe, K. (2017). Effects of International Financial Reporting Standards (IFRS) on Financial Statements Comparability of Companies. *Journal of Humanities Insights*, 1(01), 12-16.
- Jones, R., & Pendlebury, M. (2000). *Public sector accounting*. Pearson Education.
- Jorge, S., Nogueira, S. P., & Ribeiro, N. (2020). The institutionalization of public sector accounting reforms: The role of pilot entities. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 33(2), 114-137.
- Jovanović, T. (2015). Public sector accounting in Slovenia and Croatia. *Hrvatska i komparativna javna uprava: časopis za teoriju i praksu javne uprave*, 15(4), 791-814.
- 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).

- Kobayashi, M., Yamamoto, K., & Ishikawa, K. (2016). The usefulness of accrual information in non-mandatory environments: The case of Japanese local government. *Australian Accounting Review*, 26(2), 153-161.
- Kohama, H. (2009). *Contabilidade pública: teoria e prática*. São Paulo: Atlas.
- Krishnan, S. R. (2021). Decision-making processes of public sector accounting reforms in India—Institutional perspectives. *Financial Accountability & Management*. <https://doi.org/10.1111/faam.12294>
- Laswad, F., & Redmayne, N. B. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review*, 25(2), 175-184.
- Lawrence, T. B., & Shadnam, M. (2008). Institutional theory. *The international encyclopedia of communication*.
- Legenkova, M. (2016). International public sector accounting standards implementation in the Russian Federation. *International Journal of economics and financial issues*, 6(4).
- Lima, S. D., & Diniz, J. A. (2016). *Contabilidade pública: análise financeira governamental*. São Paulo: Atlas.
- Lowndes, V., Marsh, D., & Stoker, G. (Eds.). (2017). *Theory and methods in political science*. Macmillan International Higher Education.
- Madhok, A. (2021). Globalization, de-globalization, and re-globalization: Some historical context and the impact of the COVID pandemic. *BRQ Business Research Quarterly*, 23409444211008904.
- Manes-Rossi, F., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Introduction: The Gordian knot of public sector accounting and the role of the International Public Sector Accounting Standards. *International Review of Administrative Sciences*, 82(4), 718–723. <https://doi.org/10.1177/0020852316665048>
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista De Contabilidade E Organizações*, 14, e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Martins, A. D., & Peixe, B. C. S. (2020). Percepção dos procedimentos de mensuração do Ativo Imobilizado nas instituições públicas de ensino superior. *CAFI - Contabilidade, Atuária, Finanças & Informação*, 4(1), 74–93. <https://doi.org/10.23925/cafi.v4i1.49779>
- Matekele, C. K., & Komba G V. (2019). Factors Influencing Implementation of Accrual Based International Public Sector Accounting Standards in Tanzanian Local Government Authorities. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 13(3), 1-25. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2019/v13i330173>
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be learned for the European standards. *Accounting in Europe*, 17(2), 158-182.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American journal of sociology*, 83(2), 340-363.

- Miller, P. (2006). Management accounting and sociology. *Handbooks of management accounting research*, 1, 285-295.
- Mir, M., Harun, H., & Sutiyono, W. (2019). Evaluating the implementation of a mandatory dual reporting system: The case of Indonesian Local Government. *Australian Accounting Review*, 29(1), 80-94.
- Mnif Sellami, Y., & 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.
- Murphy, J. (2008) International Financial institutions and the new global managerial order. *Critical Perspectives on Accounting*, 19(5) 714-740.
- Omolehinwa, E. O., & Naiyeju, J. K. (2012). Theory and Practice of Government Accounting in Nigeria.
- Omolehinwa, E.O.Naiyeju,J.K. (2012) An overview of accounting in the Nigerian public sector *International Journal on Governmental Financial Management*, 12 (1), pp. 11-22
- Paternoster, R., Simpson, S., 1996. Sanction threats and appeals to morality: testing a rational choice model of corporate crime. *Law Sociol. Rev.* 30 (3), 549–583.
- Pearce, J. A., Fritz, D. A., & Davis, P. S. (2010). Entrepreneurial orientation and the performance of religious congregations as predicted by rational choice theory. *Entrepreneurship Theory and practice*, 34(1), 219-248.
- Peter Van Der Hoek, M. (2005). From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: The Dutch experience. *Public Budgeting & Finance*, 25(1), 32-45.
- Pina, Á. M., & Venes, N. M. (2011). The political economy of EDP fiscal forecasts: an empirical assessment. *European Journal of Political Economy*, 27(3), 534-546.
- Pricope, C. F. (2016). The role of institutional pressures in developing countries. Implications for IFRS. *Theoretical and Applied Economics*, 22(2), 27–40.
- Rajib, S. U., 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
- Ray, J. V., Baker, T., & Caudy, M. S. (2020). Revisiting the generality of rational choice theory: Evidence for general patterns but differential effects across varying levels of psychopathy. *Journal of Criminal Justice*, 66, 101654.
- Roslender, R. (1990). Sociology and management accounting research. *The British Accounting Review*, 22(4), 351-372.
- Schmidhuber, L., Hilgers, D., & Hofmann, S. (2020). International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. *Financial Accountability & Management*, <https://doi.org/10.1111/faam.12265>
- Schotter, A. (2006). Strong and wrong: The use of rational choice theory in experimental economics. *Journal of Theoretical Politics*, 18(4), 498-511.

- Scott, J. (2000). Rational choice theory. *Understanding contemporary society: Theories of the present*, 129, 671-85.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative science quarterly*, 493-511.
- Secretaria do Tesouro Nacional (STN); Ministério da Fazenda; e Secretaria de Orçamento Federal do Ministério do Planejamento, Orçamento E Gestão. Portaria Conjunta nº 3, de 15 e outubro de 2008. Aprova os manuais de receita nacional e de despesa nacional e dá outras providências. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/PortariaConjunta3.pdf>. Acesso em: 18 mar. 2009.
- Silva, L.; Rosa, F. (2015) Aspectos de convergência da contabilidade no setor público: um enfoque sobre a implantação do sistema de custos segundo a percepção de contadores municipais do Estado de Santa Catarina. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22. Anais... Foz do Iguaçu.
- Siu, M. C. K. (2011). Accountability no setor público: uma reflexão sobre transparência governamental no combate à corrupção. *Revista do Tribunal de Contas da União*, (122), 78-87.
- Söthe, A., & Scarpin, J. (2011). Transição para o regime contábil de competência no setor público: impactos na estrutura patrimonial dos municípios. *Revista de Informação Contábil*, 5(2), 64-81. doi:<https://doi.org/10.34629/ric.v5i2.64-81>
- Sousa, R. G., de Vasconcelos, A. F., Caneca, R. L., & Niyama, J. K. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24(63), 219-230. <https://doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>.
- Steinberg, H., & Kleinert, C. (2019). Deciding on the timing of early public childcare in Germany. An application of rational choice theory.
- Thomas, K. J., Loughran, T. A., & Hamilton, B. C. (2020). Perceived arrest risk, psychic rewards, and offense specialization: A partial test of rational choice theory. *Criminology*, 58(3), 485-509.
- Tina Dacin, M., Goodstein, J., & Richard Scott, W. (2002). Institutional theory and institutional change: Introduction to the special research forum. *Academy of management journal*, 45(1), 45-56.
- Tolbert, P. S., & Zucker, L. G. (1999). The institutionalization of institutional theory. *Studying Organization. Theory & Method*. London, Thousand Oaks, New Delhi, 1, 169-184.
- Warren, C. S. (2014). *Survey of accounting*. Cengage Learning.
- Lee, T.A. (2024). A failure of accountancy professionalisation: corporate financial reporting and accounting knowledge School of Accountancy. *Corporate financial reporting and accounting*. AAAJ. (09).