



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA - UNB
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E GESTÃO
DE POLÍTICAS PÚBLICAS - FACE
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS - DCCA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS - PPGCONT
MESTRADO ACADÊMICO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

THAÍS REGIS COSTA

ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE
AS INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS
EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Brasília - DF
2023

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lucio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-Graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis

THAÍS REGIS COSTA

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE
AS *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS*
EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB) como requisito à obtenção do Título de Mestra em Ciências Contábeis.

Linha de pesquisa: Harmonização das Normas e Práticas Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama.

Brasília - DF

2023

Ficha catalográfica

Costa, Thais Regis

Análise da Produção Científica sobre as *International Public Sector Accounting Standards* em Periódicos Nacionais e Internacionais / Thais Regis Costa; orientador Jorge Katsumi Niyama. -- Brasília, 2023.

134 p.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) --
Universidade de Brasília, 2023.

1. IPSAS. 2. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 3. revisão da literatura. 4. bibliometria. 5. VOSviewer. I. Niyama, Jorge Katsumi, orient. II. Título.

THAÍS REGIS COSTA

**ANÁLISE DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE
AS *INTERNATIONAL PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS*
EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont/UnB) como requisito à obtenção do Título de Mestra em Ciências Contábeis.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
Universidade de Brasília
Orientador

Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa
Universidade de Brasília
Membro Interno

Profa. Dra. Rossana Guerra de Sousa
Universidade Federal da Paraíba
Membro Externo

Ao Zé, à minha mãe
e ao meu irmão.

AGRADECIMENTOS

Ao Zé, meu companheiro nesta jornada chamada vida, pelo apoio, compreensão e, sobretudo, por ter evitado que eu chegasse atrasada no dia da prova de seleção.

À minha mãe, por sempre acreditar em mim; e ao meu irmão, por cada dica valiosa nos momentos mais difíceis do curso.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, pela colaboração e pela sabedoria empregada em cada orientação.

Aos membros da banca examinadora, Prof. Dr. Abimael de Jesus Barros Costa e Profa. Dra. Rossana Guerra de Sousa, pelas contribuições, que foram fundamentais para o desenvolvimento deste trabalho.

Aos meus colegas de curso, pelas experiências compartilhadas, em especial, ao Vinícius e ao Yuri, pela parceria e pelo apoio após cada desabafo.

À Malu, pela brilhante consultoria prestada acerca do método de pesquisa.

Aos queridos Edcléia, Geison e Tane, por terem cuidado de mim na fase que mais precisei.

À Universidade de Brasília, pela oportunidade e pelo privilégio de ser titulada em uma instituição de referência nacional e internacional.

A todos os que contribuíram, mesmo que de forma indireta, para a consecução deste trabalho.

Je suis de ceux qui pensent que la science est d'une grande beauté. Un scientifique dans son laboratoire est non seulement un technicien: il est aussi un enfant placé devant des phénomènes naturels qui l'impressionnent comme des contes de fées.

Marie Curie (1867-1934)

RESUMO

Esta pesquisa teve como objetivo geral analisar as características da produção científica concernente às *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) em periódicos nacionais e internacionais, por meio de uma revisão da literatura, empregando uma abordagem bibliométrica, sob um recorte temporal que compreendeu os anos de 2003 a 2022. Em uma primeira etapa, as redes bibliométricas referentes a uma amostra de 226 artigos, coletada junto à base de dados *Scopus*, foram analisadas com base nos indicadores de coautoria, coocorrência, citação direta, cocitação e acoplamento bibliográfico, aferidos a partir do *software VOSviewer*. Dos resultados, evidenciou-se a distribuição das publicações entre os seguintes eixos temáticos: (i) antecedentes, implementação e resultados das IPSAS; (ii) *European Public Sector Accounting Standards*; (iii) regime de competência; (iv) Teoria Institucional; (v) mensuração e reconhecimento no setor público; (vi) panorama dos países; e, (vii) estudos brasileiros. Dos eixos temáticos delineados, selecionaram-se 93 artigos, os quais, após categorização em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo, revelaram que: 37,63% das publicações analisadas não se valeram de fundamentação teórica, enquanto 27,95% e 17,20% se utilizaram do arcabouço da Teoria Institucional e da abordagem da *New Public Management* (NPM), respectivamente; grande parte das pesquisas empregou abordagem empírica e técnicas de análise documental em seus métodos; e, a maioria dos estudos investigou uma multiplicidade de países, da perspectiva do nível de governo central. Ademais, da leitura completa dos citados 93 artigos, observou-se a recorrência dos assuntos referentes às pressões isomórficas de natureza coercitiva exercidas pelos organismos multilaterais e a reincidência de trabalhos que evidenciaram os processos heterogêneos de implementação das IPSAS. Por fim, considerando as limitações inerentes à base de dados e dada a amplitude da temática investigada, sugere-se para pesquisas futuras: o comparativo entre amostras pertencentes a mais de uma base de dados e a análise, de forma individualizada, das redes bibliométricas relativas a cada um dos eixos temáticos identificados.

Palavras-chave: IPSAS, Contabilidade Aplicada ao Setor Público, revisão da literatura, bibliometria, *VOSviewer*.

ABSTRACT

The general objective of this research was to analyze the characteristics of the scientific production concerning the International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in national and international journals, through a review of the literature, from a bibliometric approach, under a time frame that comprised the years 2003 to 2022. In a first stage, the bibliometric networks referring to a sample of 226 articles, collected from the Scopus database, were analyzed based on indicators of coauthorship, co-occurrence, direct citation, co-citation and bibliographic coupling, measured using the VOSviewer software. From the results, it was evident the distribution of publications among the following thematic axes: (i) IPSAS antecedents, implementation and results; (ii) European Public Sector Accounting Standards; (iii) accrual accounting; (iv) Institutional Theory; (v) measurement and recognition in the public sector; (vi) country overviews; and, (vii) Brazilian studies. Of the thematic axes outlined, 93 articles were selected, which, after categorizing in terms of conceptual orientation, research method, country investigated and level of government, revealed that: 37.63% of the analyzed publications did not make use of a theoretical foundation, while 27.95% and 17.20% made use of the Institutional Theory framework and the New Public Management (NPM) approach, respectively; a large part of the research employed an empirical approach and document analysis techniques in their methods; and, most studies investigated a multiplicity of countries, from the perspective of the central government level. Moreover, from the complete reading of the 93 cited articles, it was observed the recurrence of issues related to the isomorphic pressures of coercive nature exerted by multilateral organizations and the recurrence of works that highlighted the heterogeneous processes of IPSAS implementation. Finally, considering the inherent limitations of the database and given the breadth of the investigated theme, it is suggested for future research: the comparison between samples belonging to more than one database and the analysis, individually, of the bibliometric networks related to each of the identified thematic axes.

Keywords: IPSAS, governmental accounting, review of the literature, bibliometrics, *VOSviewer*.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Mapa de rede de coautoria por autor: visualização em rede	42
Figura 2 – Rede de coautoria por autor de Brusca	44
Figura 3 – Rede de coautoria por autor de Adhikari	45
Figura 4 – Rede de coautoria por autor de Christiaens.....	46
Figura 5 – Rede de coautoria por autor de Grossi	47
Figura 6 – Rede de coautoria por autor de Manes-Rossi.....	48
Figura 7 – Mapa de rede de coautoria por país: visualização em rede	50
Figura 8 – Rede de coautoria por país do Reino Unido	51
Figura 9 – Rede de coautoria por país da Itália	52
Figura 10 – Rede de coautoria por país da Noruega.....	52
Figura 11 – Rede de coautoria por país da Espanha.....	53
Figura 12 – Rede de coautoria por país da Suécia.....	54
Figura 13 – Mapa de cocorrência: visualização em densidade das principais palavras-chave.....	57
Figura 14 – Mapa de citação direta: visualização em rede dos documentos mais citados	59
Figura 15 – Mapa de citação direta: visualização em sobreposição dos documentos mais citados.....	60
Figura 16 – Mapa de citação direta: visualização em rede das fontes mais citadas	62
Figura 17 – Mapa de citação direta: visualização em sobreposição das fontes mais citadas ...	63
Figura 18 – Mapa de cocitação: visualização em rede das principais referências citadas	66
Figura 19 – Mapa de cocitação: visualização em rede do Cluster 1.....	67
Figura 20 – Mapa de cocitação: visualização em rede do Cluster 2.....	68
Figura 21 – Mapa de cocitação: visualização em rede do Cluster 3.....	69
Figura 22 – Mapa de cocitação: visualização em rede do Cluster 4.....	70
Figura 23 – Mapa de cocitação: visualização em rede do Cluster 5.....	71
Figura 24 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede dos principais documentos.....	73
Figura 25 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 1.....	74
Figura 26 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 2.....	75
Figura 27 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 3.....	76
Figura 28 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 4.....	77
Figura 29 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 5.....	78
Figura 30 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do Cluster 6.....	79

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Publicações por ano.....	41
Gráfico 2 – Publicações por autor	49
Gráfico 3 – Publicações por país	55
Gráfico 4 – Mapa das publicações por país	55
Gráfico 5 – Publicações por periódico	64

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Gradações dos Regimes de Escrituração Contábil	23
Quadro 2 – Estudos empíricos examinados por Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022)....	29
Quadro 3 – Indicadores Bibliométricos	39
Quadro 4 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo aos antecedentes, implementação e resultados das IPSAS	81
Quadro 5 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo às EPSAS.....	84
Quadro 6 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Regime de Competência	89
Quadro 7 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Teoria Institucional	91
Quadro 8 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – Ativos Governamentais	94
Quadro 9 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – <i>Heritage Assets</i>	95
Quadro 10 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – Avaliação a Valor Justo.....	97
Quadro 11 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países – Estudos de Caso.....	99
Quadro 12 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países – Países em Desenvolvimento e Corrupção	101
Quadro 13 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países – Comparativo Internacional	104
Quadro 14 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo aos Estudos Brasileiros.....	107
Quadro 15 – Endereços eletrônicos referentes aos mapas bibliométricos.....	129
Quadro 16 – Estudos excluídos da Discussão de Resultados.....	130
Quadro 17 – Estudos que não compuseram a amostra inicial	131

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Principais Autores da Rede de Coautoria	43
Tabela 2 – Principais Países da Rede de Coautoria.....	50
Tabela 3 – Principais Palavras-chave	56
Tabela 4 – Documentos mais citados	59
Tabela 5 – Ranking das fontes mais citadas	61
Tabela 6 – Principais Referências: Cocitação	65
Tabela 7 – Principais Documentos: Acoplamento Bibliográfico	72

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AAAJ	<i>Accounting, Auditing & Accountability Journal</i>
AF	<i>Accounting Forum</i>
AOS	<i>Accounting, Organizations and Society</i>
BAR	<i>British Accounting Review</i>
BDTD	Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações
CASP	Contabilidade Aplicada ao Setor Público
CE	Comissão Europeia
CPA	<i>Critical Perspectives on Accounting</i>
CWTS	<i>Centre for Science and Technology Studies</i>
EAR	<i>European Accounting Review</i>
ESA	<i>European System of National and Regional Accounts</i>
FAM	<i>Financial Accountability and Management</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
FMIS	<i>Financial Management Information System</i> , em tradução livre, Sistema Financeiro de Informação Gerencial
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INTOSAI	<i>The International Organization of Supreme Audit Institutions</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
JAPP	<i>Journal of Accounting and Public Policy</i>
MAR	<i>Management Accounting Research</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público
NBC TSP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

NPM	<i>New Public Management</i>
OBP	<i>Best Practices for Budget Transparency</i>
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
RGNPA	<i>Research in Governmental and Non Profit Accounting</i>
SJR	<i>SCImago Journal Rank</i>
UFU	Universidade Federal de Uberlândia
USP	Universidade de São Paulo
VOS	<i>Visualization of similarities</i>

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	16
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA	16
1.2	OBJETIVOS	18
1.2.1	Objetivo geral	18
1.2.2	Objetivos específicos	18
1.3	JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO	19
1.4	ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO	20
2	REFERENCIAL TEÓRICO	21
2.1	PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP)	21
2.2	SÍNTESE DE PESQUISAS ANTERIORES	25
2.2.1	Pesquisas anteriores sobre contabilidade aplicada ao setor público	26
2.2.2	Pesquisas anteriores sobre as ipsas no contexto internacional	28
2.2.3	Pesquisas anteriores sobre as ipsas no contexto nacional	31
2.3	BIBLIOMETRIA	32
3	PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	36
3.1	DELINEAMENTO DA PESQUISA	36
3.2	COLETA DOS DADOS	36
3.3	TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS	37
4	RESULTADOS	41
4.1	ANÁLISE DAS REDES BIBLIOMÉTRICAS	42
4.1.1	Análise da rede de coautoria	42
4.1.1.1	Análise da rede de coautoria por autor	42
4.1.1.2	Análise da rede de coautoria por país	49
4.1.2	Análise da coocorrência	56
4.1.3	Análise de citação direta	58
4.1.3.1	Análise de citação direta dos documentos	58
4.1.3.2	Análise de citação direta dos periódicos	60

4.2 ANÁLISE DE <i>CLUSTERS</i>	64
4.2.1 Análise de cocitação.....	65
4.2.2 Análise do acoplamento bibliográfico	71
5 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	80
5.1 EIXOS TEMÁTICOS	80
5.1.1 Antecedentes, implementação e resultados das IPSAS.....	80
5.1.2 <i>European public sector accounting standards</i> (EPSAS)	84
5.1.3 Regime de competência	88
5.1.4 Teoria institucional.....	91
5.1.5 Mensuração e reconhecimento no setor público	93
5.1.5.1 Ativos governamentais	93
5.1.5.2 Heritage Assets (HAS)	95
5.1.5.3 Avaliação a valor justo	97
5.1.6 Panorama dos países	99
5.1.6.1 Estudos de caso.....	99
5.1.6.2 Países em desenvolvimento e corrupção	101
5.1.6.3 Comparativo internacional	104
5.1.7 Estudos brasileiros	106
5.2 CONCLUSÕES ACERCA DOS EIXOS TEMÁTICOS	109
5.3 PROPOSTA DE AGENDA DE PESQUISA	111
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	113
REFERÊNCIAS	116
APÊNDICE A - ENDEREÇOS ELETRÔNICOS REFERENTES AOS MAPAS BIBLIOMÉTRICOS	129
APÊNDICE B - ESTUDOS EXCLUÍDOS DA DISCUSSÃO DOS RESULTADOS	130
APÊNDICE C - ESTUDOS QUE NÃO COMPUSERAM A AMOSTRA INICIAL	131

1. INTRODUÇÃO

Esta seção abrange os seguintes subtópicos: contextualização e definição do problema de pesquisa; objetivos, geral e específicos; delimitação do tema; justificativa e relevância da pesquisa; e estrutura da dissertação.

1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA E PROBLEMA

Embora não haja evidências de que as reformas neoliberais ocorridas no setor público, em meados dos anos 1980, tenham impulsionado a produção científica na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP), fomentou-se o debate entre a academia e os profissionais do serviço público. Mais do que isso, a contabilidade despontou como linguagem técnica necessária ao desenvolvimento de ferramentas de gestão, conforme disposto por Steccolini (2018). Tais reformas incumbiram a CASP do papel de prover informações mais precisas a respeito da dívida, bens e custos estatais.

Desse contexto, emergiu o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB). Inicialmente, foi denominado *Public Sector Committee* (PSC), que, por meio da emissão de normas contábeis – intituladas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) –, buscou simplificar e respaldar as aludidas reformas (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010).

Cumprе esclarecer que, em uma primeira fase, entre os anos de 1996 e de 2002, o IPSASB veiculava normas que convergiam com práticas inerentes ao setor privado, implementando pequenos ajustes. *A posteriori*, de 2002 em diante, o referido comitê passou a emitir pronunciamentos voltados para as complexidades intrínsecas ao setor público, tais como tributação, orçamento, política social (IPSASB, 2014).

Não obstante, o IPSASB tenha como missão prover as entidades do setor público com normas e orientações que prezem pela qualidade e comparabilidade da informação contábil, seus normativos não dispõem de força cogente. Em outras palavras, não são de cunho obrigatório. Portanto, cabe aos países decidir por aderi-los (IPSASB, 2022).

Assim, em caráter estratégico, o *International Public Sector Accounting Standards Board* aliou-se a organismos multilaterais internacionais com vistas à obtenção de legitimidade. Desse modo, a adoção das IPSASs passou a ser preceituada dentre as boas práticas de gestão

de organizações como: Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI), Organização das Nações Unidas (ONU), Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Organização do Tratado do Atlântico Norte (OTAN), Comissão Europeia (CE), *The International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI), entre outras.

Com isso, tencionou-se, precipuamente, harmonizar a contabilidade do setor público, e, quiçá, promover a convergência em um momento futuro. Nesse sentido, cabe o parêntese de que a harmonização constitui uma etapa anterior, trata-se do estágio em que se verifica compatibilidade entre normas e práticas contábeis dos países, preservando-se, porém, as particularidades de cada cultura. Já a convergência constitui etapa posterior, que ocorre quando um único padrão impera no contexto mundial, a despeito de divergências culturais (EDQVIST, et al., 2013).

Ainda incipiente, o processo de harmonização vai se delineando à medida que países em todo mundo se utilizam das *International Public Sector Accounting Standards*. Isso acontece seja pelas promessas de qualidade e de comparabilidade da informação contábil. Ou advém sob a influência dos mencionados organismos multilaterais.

Do cenário mundial, ressalta-se que dos 34 países membros da OCDE, apenas 40% recorrem às IPSAS ou às *International Financial Reporting Standards* (IFRS)¹ como referência para a elaboração de normativos contábeis. Com isso, verifica-se uma tendência em privilegiar os padrões locais (OCDE/IFAC, 2017).

Quanto ao Brasil, o caminho para a harmonização vem sendo traçado, desde 2008, no que tange às edições do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). A contar de 2016, iniciam-se as publicações das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP) (DA MATA; MUNIZ, 2021).

No que concerne às vantagens da adesão aos pronunciamentos do IPSASB, para além das citadas promessas de comparabilidade e qualidade da informação contábil, a adoção das IPSASs é defendida. Isso advém do argumento de que proveria melhorias na tomada de decisão, na gestão da coisa pública e nas práticas de prestação de contas/*accountability* (POLZER et al., 2021).

Em contraponto, a harmonização da Contabilidade Aplicada ao Setor Público acarreta altos custos de implementação, requer políticas de capacitação de pessoal. Especificamente, no contexto dos países em desenvolvimento como o Brasil, a adoção das IPSASs se revela como

¹ Conjunto de normas contábeis internacionais, emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que rege o setor privado.

“condição imposta por nações poderosas e Instituições Financeiras Internacionais, notadamente o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI)”, como moeda de troca para a concessão de auxílios, seja na forma de doações, de empréstimos ou de renegociação de dívidas (BAKRE; MCCARTNEY; FAYEMI, 2021, p. 2, tradução nossa).

Ante o exposto, o problema de pesquisa do presente estudo enuncia-se da seguinte forma: *quais as características das pesquisas que investigaram as International Public Sector Accounting Standards em periódicos nacionais e internacionais, entre os anos de 2003 e 2022?*

1.2. OBJETIVOS

Visando a responder o problema de pesquisa delineado, são propostos, a seguir, os objetivos, geral e específicos.

1.2.1. OBJETIVO GERAL

O objetivo geral contemplado neste estudo consiste em analisar, sob uma abordagem bibliométrica, as características da produção científica concernente às IPSAS, em periódicos nacionais e internacionais, entre os anos de 2003 e 2022.

1.2.2. OBJETIVOS ESPECÍFICOS

O alcance do objetivo geral se dará mediante o cumprimento dos seguintes objetivos específicos:

- I. Identificar, caracterizar e analisar a produção científica, por meio da análise de conteúdo dos títulos e resumos dos artigos selecionados em uma primeira etapa, quanto às seguintes dimensões:
 - a. ano da publicação;
 - b. periódicos quanto ao volume de publicações, ao fator de impacto e às citações;
 - c. autores no tocante às citações, ao número de publicações e à rede de coautoria;

- d. países² com relação às citações, ao número de publicações e à rede de coautoria;
 - e. coocorrência de palavras-chave;
 - f. cocitação de referências; e,
 - g. acoplamento bibliográfico.
- II. Identificar, caracterizar e analisar a produção científica, por meio da leitura completa dos artigos identificados pela revisão empreendida na primeira etapa, em termos de:
- a. eixo temático;
 - b. país investigado;
 - c. nível de governo;
 - d. método de pesquisa; e,
 - e. orientação conceitual dos estudos.
- III. Discutir os resultados dos estudos brasileiros componentes da amostra a partir dos resultados obtidos nas duas seleções realizadas.

1.3. JUSTIFICATIVA E RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Preliminarmente, cabe destacar que a presente pesquisa se justifica pela necessidade de uma análise aprofundada da literatura com vistas a buscar respostas para a heterogeneidade verificada nos processos de adoção e implementação das IPSAS nos mais variados contextos (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2022). No que se refere à harmonização do setor público, este estudo vai ao encontro da produção científica contábil contemporânea, a qual tem se concentrado em debater temas como gestão financeira sustentável, transparência dos relatórios e tomada de decisões no setor público, além de cuidar de assuntos afetos à harmonização dos sistemas de contabilidade, seja no âmbito dos níveis de governo, seja em termos de fronteiras nacionais (SCHMIDTHUBER; HILGERS; HOFMANN, 2022). Daí a importância de se examinar pelas publicações mais recentes e pertinentes essa temática.

No tocante à relevância social, esta investigação pretende auxiliar os tomadores de decisão no que tange à implementação de políticas públicas, dada a verificada necessidade de comunicação/engajamento entre a comunidade acadêmica e a prática contábil (BROADBENT; GUTHRIE, 2008; LAPSLEY; MILLER, 2019). Nesse sentido, os resultados obtidos por esta

² A dimensão *países* é detalhada na seção de procedimentos metodológicos, mas, de forma sucinta, está atrelada à instituição de ensino a que o autor está vinculado.

pesquisa podem se mostrar úteis às partes interessadas, uma vez que os achados tendem a revelar: os perfis institucional e econômico; as práticas de responsabilização e transparência dos Estados; e, o estágio de adesão às IPSAS de cada contexto cultural (BEN AMOR; AYADI, 2019). Há, assim, contribuição social, seja direta ou indireta, à área de pesquisa.

Ressalta-se que a temática se faz pertinente também porque, de um lado, não foram identificadas na Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações (BDTD) (BDTD, 2022) pesquisas que se dedicaram a investigar as características da produção científica atinente às IPSASs. Por outro lado, conforme evidenciado na seção de resultados, na base de dados examinada, observou-se uma profusão de publicações no ano de 2020, corroborando a importância das *International Public Sector Accounting Standards* no debate acadêmico atual.

Destaca-se, ainda, que, dentre os estudos consultados, apenas Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) se propuseram a empreender uma revisão da literatura internacional atinente às IPSAS em moldes similares aos da análise proposta nesta dissertação. Com isso, fica evidente que a investigação da produção científica concernente às IPSAS carece de esclarecimentos. E este estudo objetiva sanar essa lacuna.

1.4. ESTRUTURA DA DISSERTAÇÃO

Quanto à organização deste trabalho, tendo em vista que neste primeiro capítulo foram abordados temas afetos à introdução, os próximos tópicos tratam respectivamente: da fundamentação teórica (Capítulo 2); dos procedimentos metodológicos propostos para a investigação do tema (Capítulo 3); dos resultados e da discussão quanto aos achados (Capítulo 4); da proposição de uma agenda contendo as lacunas identificadas na produção científica em análise de modo a lançar sementes para pesquisas futuras (Capítulo 5), seguidas pelas considerações finais e pelos apêndices deste trabalho.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Este referencial está organizado da seguinte forma: primeiramente, abordou-se o processo de harmonização e/ou convergência da Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP). Em seguida, foram destacados os trabalhos anteriores que cuidaram da análise da produção científica relativa à temática em pauta. Essas são as bases teóricas que sustentam o presente estudo.

2.1. PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO DA CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO (CASP)

No que tange ao processo de harmonização, este tópico aborda: (i) o papel do IPSASB, de uma perspectiva histórica³; (ii) os regimes de caixa e de competência; (iii) questões conceituais e institucionais; e, (iv) estudos que traçaram um panorama da harmonização nos países. Primeiramente, pontua-se que as origens do IPSASB remontam ao ano de 1986, quando a *International Federation of Accountants* (IFAC) instituiu o *Public Sector Committee* (PSC) como um de seus comitês permanentes. Isso aconteceu com vistas ao fomento de melhorias na gestão financeira e na prestação de contas do setor público por meio de seus programas (IPSASB, 2014). Em 1996, o papel do PSC foi alterado, passando a atuar como normatizador internacional. Apenas em 2004, foi convertido em conselho destinado à emissão das IPSAS, consolidando-se o IPSASB (IPSASB, 2014).

Quanto à composição do conselho em questão, o *International Public Sector Accounting Standards Board* é integrado por 18 membros voluntários, com experiência no setor público e provenientes dos mais diversos países. Além desse grupo, há representantes dos supramencionados organismos multilaterais – Banco Mundial, FMI, OCDE e CE – que participam das reuniões do conselho no papel de observadores (IPSASB, 2014).

Ademais, ressalta-se que o IPSASB constitui pedra angular do processo de harmonização da CASP internacional. Isso decorre, porque sua principal atividade consiste em emitir as IPSAS com vistas a prover melhorias na qualidade e transparência dos relatórios publicados pelo setor público (BELLANCA; VANDERNOOT, 2013).

³ Cabe pontuar que a enumeração sequencial em (i), (ii), (iii), (...), presente nesta seção e nas subsequentes, foi utilizada apenas para fins de organização, portanto, não foi aplicada para sinalizar a existência de ordem de importância entre os assuntos.

A despeito das origens do IPSASB remontarem ao ano de 1986, esta pesquisa teve como escopo a fase em que o *International Public Sector Accounting Standards Board* passou a levar em conta as peculiaridades da seara pública em suas normas. Com isso, transcendeu à mera reprodução das *International Financial Reporting Standards* (IFRS) com pequenos ajustes (IPSASB, 2014).

Feita a contextualização histórica, cabem esclarecimentos acerca dos regimes de escrituração contábil, a saber, regimes de caixa e de competência, os quais consistem no cerne do processo de harmonização, pois, em que pese a Contabilidade Aplicada ao Setor Público, tradicionalmente, se utilizar do regime de caixa para fins de escrituração, as IPSAS preceituam como meta a adoção do regime de competência pelo setor público. Dentre os benefícios provenientes da escrituração em regime de competência, citam-se:

[...] melhoria na gestão de custos e, portanto, na eficiência; (ii) evolução da prestação de contas e controle; (iii) capacidade de resposta à crescente necessidade de qualidade da informação contábil para gestão de desempenho; (iv) melhoria na gestão de ativos e do caixa; (v) auxílio na tomada de decisões; e (vi) auxílio no cálculo de taxas e encargos governamentais (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010, p. 14, tradução nossa).

Nesse ponto, acrescenta-se que algumas IPSAS preconizam o regime de caixa como base contábil, trata-se de uma iniciativa do IPSASB destinada a auxiliar alguns governos que não dispõem do aparato necessário para a adoção imediata do regime de competência. Tal iniciativa tem como proposta a instauração de um regime de caixa transitório, deixando margem para a adoção do regime de competência em um momento futuro (IPSASB, 2022).

Ademais, considerando a diversidade de sistemas contábeis no contexto internacional, a discussão transcende a dicotomia caixa *versus* competência, visto que duas outras bases de contabilização foram reconhecidas pelo IFAC: (i) regime de caixa modificado, regime híbrido que se baseia na escrituração por caixa, mas que lança mão de elementos específicos da contabilização por competência; e, (ii) regime de competência modificado, que se assemelha ao regime de competência puro, porém, não se aplica a algumas classes de ativos e passivos.

Tais gradações dos regimes de escrituração se explicam pelos critérios de reconhecimento do patrimônio, conforme especificado no Quadro 1.

Quadro 1 - Gradações dos Regimes de Escrituração Contábil

Regime de Escrituração	Ativos Reconhecidos conforme o Fato Gerador	Passivos Reconhecidos conforme o Fato Gerador
Caixa	-	-
Caixa Modificado	Ativos Financeiros Correntes	Passivos Correntes
Competência Modificado	Ativos Financeiros Correntes + Ativos Financeiros Não Correntes	Passivos Correntes + Passivos Não Correntes
Competência	Ativos	Passivos + Passivos Contingentes

Fonte: Adaptação de Bellanca e Vandernoot (2014).

Ainda no que concerne aos regimes de escrituração, parte da problemática de que os políticos e parlamentares se utilizam do orçamento como principal instrumento de gestão. Como isso, o debate se concentra na discussão e na aprovação de despesas anuais, enquanto a informação financeira, e, seu potencial de prover melhorias ao sistema contábil, ficam relegados a segundo plano (BELLANCA; VANDERNOOT, 2014; BRUSCA; GÓMEZ-VILLEGAS; MONTESINOS, 2016).

Além das mencionadas gradações entre regime de caixa e de competência, o processo de harmonização da CASP perpassa por questões conceituais e institucionais (CHAN, 2008), que se desdobram nas seguintes reflexões⁴:

- i. *Negligência da capacidade dos sistemas contábeis* – a escrituração em regime de competência requer a utilização de sistemas sofisticados, no entanto, as IPSAS estão voltadas para os resultados em detrimento dos insumos para alcançá-los;
- ii. *Publicação de normas que, inicialmente, consistiam em IFRS adaptadas* – tal medida, por si só, desconsidera a problemática intrínseca à mensuração e ao reconhecimento do patrimônio governamental, em especial, no que se refere aos bens públicos;

⁴ Originalmente, Chan (2008) elencou questões conceituais e institucionais como pontos de discussão referentes aos padrões IPSAS, entretanto, algumas delas foram sanadas ao longo do tempo, haja vista que nos últimos anos o IPSASB desenvolveu uma estrutura conceitual e passou a admitir bases de escrituração além do regime de caixa e de competência puros. Posto isso, foram elencadas, neste parágrafo, apenas as questões que ainda fazem sentido no debate contemporâneo.

- iii. *Alto nível de agregação nos relatórios financeiros* – o sistema contábil deve fornecer dados em nível de agregação suficiente para representar as complexidades do governo;
- iv. *Estrutura do IPSASB* – a estrutura revela-se diversificada, dado que além das associações de contadores, um Grupo Consultivo de representatividade plural integra o conselho. Embora a diversidade seja desejável, interpõe-se o desafio de que opiniões contrastantes gerem produtos de trabalho coerentes;
- v. *Estrutura de supervisão do IPSASB* – não obstante a estrutura do conselho se mostre pluralista, a supervisão é feita exclusivamente pelo IFAC, sob o temor de politização da contabilidade. Todavia, consoante postula Chan (2008, p. 12, tradução nossa): “a contabilidade governamental pode ser importante demais para ser deixada para os contadores”.

Antes de dispor sobre os estudos que traçaram um panorama da harmonização nos países, vale mencionar que um dos tópicos que compõem a seção de discussão disserta sobre a harmonização sob o ponto de vista geográfico.

Não obstante, os propalados benefícios associados à harmonização, Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) aferiram que a implementação das IPSAS varia muito entre países e níveis de governo e quanto ao número de pronunciamentos/normas aplicados em cada contexto. No tocante ao contexto europeu, verifica-se relutância na adoção integral por parte de alguns estados membros da União Europeia e ressalta-se o advento das *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS), uma proposta regional que visa a harmonizar a CASP europeia.

A respeito dos países anglo-saxões, salienta-se que, historicamente, tais países se utilizam do regime de competência para fins de registro contábil no setor público; sob o prisma da harmonização, alguns se pautam nos IFRS, outros nas IPSAS; enquanto os Estados Unidos apresentam um sistema contábil próprio (CHRISTIAENS et al., 2015).

Nesse sentido, Ben Amor e Ayadi (2019) explicam que os países que obtiveram sucesso na adoção das IPSAS apresentaram flexibilidade em seu sistema legal. Os autores acrescentam que, no âmbito da contabilidade privada, os países se mostraram familiarizados com os padrões preceituados nas IFRS.

Em meio à pretendida harmonização pelo IPSASB dos sistemas contábeis, em nível internacional, emerge a problemática de adoção das IPSAS por parte dos países em desenvolvimento, na qual se inclui o Brasil. Estudiosos como Chan (2006) defendem as IPSAS

como necessárias à implementação de melhores práticas no setor público com vistas à redução da pobreza. Já outros especialistas argumentam que a harmonização do setor público desconsidera particularidades de cada contexto cultural, além de necessitar de outras reformas de base, adicionais à reforma contábil, para ser efetivamente implementada (ADHIKARI *et al.*, 2021; HEPWORTH, 2017).

Sobre o cenário brasileiro, enfatiza-se que a pretendida harmonização, por meio da adoção do regime de competência, não se concretizou. Isso não se efetivou, uma vez que a CASP brasileira se encontra regida pela Lei n. 4.320 (BRASIL, 1964), e, como consequência, ainda vigora o regime de competência modificado.

Desse modo, embora a Secretaria do Tesouro Nacional, em linha com as IPSASs, preceitue em seus manuais a adoção do regime de competência puro, na prática, o entendimento preponderante de que o setor público deve ser norteado pelo princípio da legalidade estrita, conforme defendido pelo Tribunal de Contas da União. Com efeito, impossibilita-se que a harmonização contábil ocorra em sua integralidade no Brasil (CRUVINEL; LIMA, 2011).

Em face da heterogeneidade do *status* de implementação das IPSAS observada no contexto mundial, não resta claro se os benefícios de qualidade e comparabilidade da informação contábil são de fato alcançados. Nessa perspectiva, a análise empreendida neste estudo vislumbra esmiuçar tal fenômeno.

A seguir, constam destacadas pesquisas similares a este trabalho, as quais cuidaram da análise da produção científica, seja referente à CASP, de forma abrangente, ou às IPSAS, de forma específica.

2.2. SÍNTESE DE PESQUISAS ANTERIORES

Nesta seção, são abordadas as pesquisas que, consoante a este trabalho, se propuseram a examinar a produção científica em CASP, se utilizando ou não de parâmetros bibliométricos para tal. Primeiramente, são destacados os trabalhos que revisaram a literatura de forma abrangente, ou seja, analisaram a CASP de forma indistinta. Em sequência, são tratados apenas os estudos que exploraram as pesquisas que se dedicaram à harmonização contábil do setor público.

2.2.1. PESQUISAS ANTERIORES SOBRE CONTABILIDADE APLICADA AO SETOR PÚBLICO

A *priori*, pontuam-se estudos seminais que se dedicaram a investigar a produção científica contábil, como os de Lapsley (1988) e Broadbent e Guthrie (1992). Esses estudos já apontavam para a Contabilidade Aplicada ao Setor Público como área de pesquisa profícua para o desenvolvimento de estudos acadêmicos. Dentre os trabalhos internacionais que investigaram a produção científica na área de CASP, de forma ampla, destacam-se: (i) Broadbent e Guthrie (2008), (ii) Goddard (2010), (iii) Jacobs (2013; 2016), (iv) Lapsley e Miller (2019), (v) Van Helden (2005) e Van Helden e Uddin (2016).

Em ordem cronológica, começando por Van Helden (2005), o autor revisou 55 artigos de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, especificamente, na área de Contabilidade Gerencial, entre os anos de 1999 e 2001, nos periódicos *Accounting, Auditing & Accountability Journal* (AAAJ), *Accounting, Organizations and Society* (AOS), *Financial Accountability and Management* (FAM), *Management Accounting Research* (MAR) e *European Accounting Review* (EAR). Os achados apontaram que a porção majoritária dos estudos tinha três atuações, a saber: (i) cuidava de temas relacionados a orçamento e gestão do desempenho; (ii) continha embasamento teórico; e, (iii) recorria à abordagem metodológica do estudo de caso.

Sobre a pesquisa de Broadbent e Guthrie (2008), a partir da revisão de 452 artigos distribuídos em oito periódicos selecionados – AAAJ, AOS, FAM, MAR, EAR, *Accounting Forum* (AF), *British Accounting Review* (BAR) e *Critical Perspectives on Accounting* (CPA) –, no período de 1992 a 2006, os autores inferiram que a maior parte das publicações: (i) concentrou-se na região da Australásia⁵ e do Reino Unido; (ii) teve como objeto de estudo organizações do setor público; (iii) examinou a área de Contabilidade Gerencial; e, (iv) recorreu à abordagem metodológica normativa, revelando uma possível escassez de fundamentação teórica na pesquisa acadêmica.

Acerca de Goddard (2010), sob uma proposta de análise comparativa entre as publicações de língua inglesa provenientes dos Estados Unidos e advindas do resto do mundo⁶, o autor examinou 188 estudos, entre os anos de 2005 e 2007, nos periódicos: FAM, AAAJ, AOS, MAR, EAR, CPA, *Journal of Accounting and Public Policy* (JAPP) e *Research in*

⁵ A Australásia, referenciada em Broadbent e Guthrie (2008), se refere à região que abrange Austrália, Nova Zelândia, Nova Guiné e algumas ilhas do Pacífico Sul.

⁶ Goddard (2010) se utiliza do termo “resto do mundo” para tratar dos estudos em língua inglesa que não foram publicados em periódicos estadunidenses.

Governmental and Non Profit Accounting (RGNPA). De forma geral, os achados apontaram que as pesquisas desenvolvidas nos Estados Unidos adotaram a perspectiva funcionalista, ou seja, fundamentaram-se em modelos positivistas e partiram de abordagens de pesquisa quantitativas; enquanto os estudos empreendidos nos demais países se pautaram em paradigmas mais interpretativos/radicais, empregando métodos de pesquisa qualitativos.

A respeito de Jacobs (2012; 2016), em ambos os trabalhos, o autor buscou evidenciar as tendências no que se refere ao uso da teoria na produção acadêmica relativa à CASP. Sucintamente, os resultados do primeiro estudo evidenciaram que, embora um terço dos trabalhos investigados não tenha se fundamentado em quadro teórico, a maioria das pesquisas que se utilizaram de arcabouço teórico, lançaram mão de teorias neoinstitucionais e econômicas; enquanto os achados de 2016, demonstraram que, dentre as teorias empregadas na produção científica examinada, três abordagens se destacaram, a saber: prestação de contas/*accountability*, *New Public Management* (NPM) e a teorização habermasiana.

No tocante à Van Helden e Uddin (2016), os autores revisaram a literatura referente à contabilidade gerencial no setor público de economias emergentes, por meio da análise de 69 artigos, publicados entre os anos de 1995 e 2014. Os principais achados evidenciaram que: (i) a temática tem recebido cada vez mais atenção da comunidade acadêmica, uma vez que o setor público é crucial para o desenvolvimento econômico nas economias investigadas; e, (ii) as reformas contábeis neoliberais nesses países decorreram da persuasão de doadores e credores internacionais. Portanto, as pretendidas melhorias em termos de eficiência e transparência não foram alcançadas, uma vez que reformas estruturais não respaldaram as mudanças ocorridas no sistema contábil.

Já Lapsley e Miller (2019) objetivaram analisar as pesquisas em CASP entre os anos de 1998 e 2018, por meio do exame comparativo entre 310 artigos referentes aos anos de 1998 a 2007 e 355 artigos relativos ao período 2008-2018, publicados nos periódicos AAAJ, AOS, CPA e FAM. De forma geral, além de apontarem uma tendência crescente de pluralismo teórico, os resultados revelaram a NPM, a governabilidade/*governmentality*, os processos de reforma, a teoria do ator-rede e a Teoria Institucional, como abordagens teóricas dominantes. Essas foram, então, as pesquisas anteriores sobre contabilidade aplicada ao setor público mais abrangentes que se acolheu como base para o presente estudo.

2.2.2. PESQUISAS ANTERIORES SOBRE AS IPSAS NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Primeiramente, a respeito do contexto internacional, dos trabalhos que se dedicaram a revisar a literatura sobre temas afetos às IPSAS e/ou sobre as IPSAS propriamente ditas, ressaltam-se: Bracci *et al.* (2019), Hendri *et al.* (2020), Polzer, Grossi e Reichard (2022) e Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022).

O estudo de Bracci *et al.* (2019) se propõe a revisar a literatura da teoria do valor com vistas a investigar o papel da contabilidade, por meio da análise bibliométrica de 207 artigos publicados entre os anos de 1995 e 2017. Os achados apontaram para uma escassez de pesquisas empíricas e de trabalhos contábeis. Em outras palavras, ficou evidenciado que a pesquisa contábil na área do valor público se faz incipiente e necessita de mais engajamento dos estudiosos.

No que tange à pesquisa de Hendri *et al.* (2020), com o objetivo de investigar a produção científica a respeito do regime contábil de competência no setor público, por meio de análise bibliométrica, os autores examinaram 24 artigos, no período de 1925 a 2020. Os resultados esclarecem que: (i) o interesse pela pesquisa do assunto revela tendência crescente; (ii) há pouca colaboração entre os autores, tendo em vista a rede de coautoria analisada; (iii) o *cluster* de coocorrência que se destacou como dominante abrangeu as palavras-chave *accountability*, *accounting*, *efficiency*, *genetic structuralism*, *Indonesian local government institutionalisation* e *transparency*.

Polzer *et al.* (2022), por sua vez, revisaram a literatura referente à adoção das IPSAS por economias emergentes, sob o enfoque bibliométrico e com base na teoria da difusão de inovações. Dentre os resultados obtidos na análise, ressaltam-se: (i) a necessidade de reformas estruturantes para a efetiva implementação das IPSAS; (ii) o controle exercido por credores e doadores internacionais no sentido de instigar o processo de harmonização nas economias emergentes; (iii) a complexidade dos contextos nos quais cada país está inserido; e, (iv) o pluralismo teórico evidenciado nos estudos em exame.

O estudo de Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) inspirou sobremaneira o desenvolvimento desta pesquisa. Esses autores empreenderam uma revisão da literatura, a partir do exame de 80 artigos publicados a respeito de harmonização no setor público, em periódicos internacionais revisados por pares, no período de 2001 a 2017, e, por meio de análise bibliométrica, concluíram que:

1. houve um aumento do interesse científico pela temática relacionada às IPSAS, haja vista o crescente número de publicações e de citações;
2. dois periódicos concentraram 25% das publicações, a saber: *Public Money & Management* e *International Review of Administrative Sciences*;
3. a maioria dos estudos investigaram as práticas contábeis em governos locais ou nacionais, enquanto 49% das pesquisas analisaram as IPSAS por meio de comparação entre países;
4. 66% dos estudos da amostra se fundamentaram em análise empírica, por meio da investigação dos antecedentes à adoção das IPSAS, da análise da implementação do regime de competência com base nas *International Public Sector Accounting Standard* ou do exame dos resultados da adoção das IPSAS;
5. 34% da amostra examinada se tratava de análise normativa ou artigo conceitual.

Levando em conta que a porção majoritária dos artigos analisados por Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) se utilizou da abordagem empírica, conforme descrito no retromencionado item “4”, fez-se no Quadro 2 uma síntese dos principais métodos, das teorias mais utilizadas e dos achados mais relevantes, no que se refere aos artigos empíricos em questão.

Quadro 2 - Estudos empíricos examinados por Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022)

Objeto de Investigação	Métodos	Arcabouço teórico	Resultados Auferidos
Antecedentes da adoção	Estudo de Caso	Teoria Institucional e/ou modelo de contingência	Não restou claro se a adoção das IPSAS realmente provê melhorias na gestão orçamentária e contábil, ou seja, a crença partilhada pelos países nos benefícios advindos da harmonização do setor público não se confirmou empiricamente. ⁷

⁷ Consoante a Teoria Institucional, a adoção das IPSAS pelos países com base na citada crença constitui prática institucional alinhada ao isomorfismo (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Implementação do regime de competência	Análise estatística descritiva	<i>New Public Management</i> (NPM), Teoria da Escolha Pública, Teoria Institucional, Teoria da Legitimidade e Teoria dos <i>Stakeholders</i>	Alguns países escolhem adotar determinadas IPSAS, preterindo outras, que, por sua vez, são adotadas em outros contextos geográficos. Desse modo, a promessa de melhoria na comparabilidade da informação contábil entre os países se faz comprometida, em face dos processos heterogêneos de implementação das IPSAS.
Resultados da Adoção	Vários métodos de pesquisa	NPM, Modelo da lata de lixo, teoria econômica ou tomada de decisão sob incerteza	A maior parte dos estudos evidenciou melhorias na qualidade da informação contábil e no processo de tomada de decisão. Em contraponto, algumas pesquisas abordaram a problemática das EPSAS, outras expuseram que a harmonização implica em custos mais elevados de auditoria. E alguns autores observaram que as IPSAS legitimaram práticas de clientelismo e de corrupção.

Fonte: Elaboração própria a partir de Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022).

Além dos mencionados resultados, Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) apontaram lacunas de investigação, visto que poucos estudos abordaram: (i) a discussão de padrões únicos para as IPSAS, (ii) a adoção das IPSAS por meio de comparativo internacional, (iii) a efetividade dos benefícios prometidos provenientes da adoção das IPSAS, (iv) as questões normativas e conceituais e (v) técnicas estatísticas mais sofisticadas para mensurar relações de causa e efeito. Nesse sentido, os autores recomendaram que pesquisas futuras que objetivassem revisar a literatura concernente às IPSAS analisassem uma amostra mais robusta por meio de métodos de mineração de texto e modelagem de tópicos.

Dessa forma, este estudo pretende agregar ao citado trabalho de Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) no sentido de transcender à análise descritiva da amostra, uma vez que, para além da categorização das pesquisas quanto ao país, nível de governo, método e orientação conceitual, esta dissertação tenciona mapear a rede bibliométrica, formada pelos 226 artigos que compõem a amostra inicial, por meio do emprego de *software* bibliométrico com vistas a mensurar os indicadores bibliométricos elencados no tópico de objetivos específicos e identificar tendências e frentes de pesquisa. Pontua-se que, na seção de procedimentos metodológicos, constam esclarecimentos relativos à forma como o referido mapeamento da rede bibliométrica deve ser realizado visando ao alcance dos objetivos de pesquisa, expostos na introdução.

2.2.3 PESQUISAS ANTERIORES SOBRE AS IPSAS NO CONTEXTO NACIONAL

No que diz respeito ao cenário nacional, das pesquisas que analisaram a produção científica respeitante às IPSAS, evidenciam-se: Araújo e Silva (2018), Carneiro, Araújo e Vieira (2021) e Sasso e Varela (2020). Quanto à Araújo e Silva (2018), as autoras se propuseram a analisar, sob o ponto de vista bibliométrico e de forma comparativa, 105 artigos referentes às IPSAS publicados em revistas nacionais e na base de dados *Web of Science*, no período de 2008 a 2018. Os resultados indicaram que: (i) há baixa produção acerca do tema no Brasil; (ii) em face do cenário internacional, a pesquisa nacional necessita de incentivo financeiro; (iii) os artigos brasileiros carecem de aprofundamento; e (iv) a produção internacional não afeta diretamente a quantidade de artigos publicados em solo brasileiro.

Carneiro, Araújo e Vieira (2021) buscaram caracterizar, partindo da perspectiva bibliométrica, a produção científica em CASP apresentada no Congresso da Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (ANPCONT), entre os anos de 2011 e 2019. A partir do exame dos artigos, os autores concluíram que: (i) predominam publicações escritas em dupla por autores do gênero masculino; (ii) preponderam estudos da região Sudeste com destaque para o Estado do Espírito Santo e para a instituição de ensino Fucape *Business School*; e, (iii) faltam pesquisas sobre normas internacionais, depreciação, custos e teste de imparidade (*impairment*).

Enquanto Sasso e Varela (2020) revisaram a literatura referente à normatização e implementação das IPSAS no Brasil, sob o enfoque bibliométrico, por meio da análise de 26 artigos publicados em periódicos situados nos estratos A1 e A2, entre os anos de 2003 e 2020. De forma geral, os achados apontaram que: (i) o objeto de análise das pesquisas internacionais apresenta maior amplitude em comparação aos artigos nacionais; (ii) predominam os trabalhos que analisam variáveis que exercem influência no processo de implementação das IPSAS; (iii) há uma escassez de estudos com teor normativo, ou seja, não observam-se investigações cujo objeto sejam normas específicas; e, (iv) nos poucos trabalhos que apresentam embasamento teórico, a Teoria Institucional prepondera entre os estudos nacionais e a NPM como lente teórica de estudos internacionais.

Do exposto, depreende-se que, bem como as pesquisas internacionais, os artigos brasileiros se limitaram a uma análise descritiva da literatura respeitante às IPSAS. Portanto, esta dissertação pretende ir além do estudo descritivo, uma vez que intenta mapear a rede

bibliométrica decorrente da amostra por meio de indicadores especificados na seção de objetivos e ao identificar tendências e frentes de pesquisa.

2.3. BIBLIOMETRIA

De início, cumpre esclarecer que a bibliometria consiste em uma técnica estatística que visa à categorização de aspectos referentes à produção acadêmica. Em outras palavras, estudos bibliométricos objetivam organizar informações, antes esparsas, de modo a mapear a literatura com base em padrões e indicadores, contribuindo para a gestão do conhecimento seja por meio da verificação de inconsistências em estudos, seja mediante a identificação de lacunas na teoria existente (MEDEIROS; VITORIANO, 2015).

Segundo Glänzel (2003 p. 6, tradução nossa):

Os termos bibliometria e cienciometria foram introduzidos quase simultaneamente por Pritchard e por Nalimov e Mulchenko em 1969. Enquanto Pritchard explicou o termo bibliometria como “a aplicação de métodos matemáticos e estatísticos a livros e outros meios de comunicação”, Nalimov e Mulchenko definiram a cienciometria como “a aplicação desses métodos quantitativos que lidam com a análise da ciência vista como um processo de informação”. [...] hoje em dia, ambos os termos são usados quase como sinônimos.

Nesse sentido, cabe mencionar que a análise estatística da produção científica surgiu antes mesmo do termo *bibliometria*, por meio dos trabalhos pioneiros de Lotka, em 1926, de Bradford, em 1934, e de Zipf, em 1949, os quais instituíram as principais leis de análise bibliométrica empregadas contemporaneamente (GLÄNZEL, 2003). Pontua-se que a *Lei de Lotka*, segundo Ardanuy (2012), trata da relação quantitativa entre os autores e suas contribuições para a literatura, de modo que mensura a produtividade dos autores sob a premissa de que a maior parte da produção acadêmica advém de um pequeno número de autores.

No tocante à *Lei de Bradford*, proposta em 1934, diz respeito à dispersão da produção científica, objetiva identificar os periódicos que contêm mais publicações sobre determinado assunto, por meio da ordenação dos *journals* em uma sequência decrescente de produtividade, com vistas a organizar as revistas científicas em zonas de produção, de maneira que os periódicos que concentram um terço dos artigos publicados constituem o núcleo/*core* referente à temática analisada (ARAÚJO, 2006; ARDANUY, 2012).

Quanto à *Lei de Zipf*, formulada em 1949, trata do estudo da frequência das palavras em um texto, de forma que um pequeno número de palavras é utilizado mais frequentemente. Em outros termos, existe uma correlação entre o número observado de palavras diferentes e a sua frequência de uso (ARAÚJO, 2006).

Ainda tratando da análise histórica, antes do termo *bibliometria* ser cunhado, Derek de Solla Price apresentou a primeira abordagem sistemática de avaliação da comunicação científica, lançando mão de técnicas modernas e pioneiras para a época, em 1963, quando a globalização do conhecimento tornou o processo de recuperação da informação científica mais complexo (GLÄNZEL, 2003).

Quanto à emergência da bibliometria no contexto brasileiro, conforme Medeiros e Vitoriano (2015), o primeiro trabalho nesta seara foi a dissertação de mestrado desenvolvida por Gilda Maria Braga, no ano de 1972, no curso de Pós-Graduação em Ciência da Informação da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ). A supracitada pesquisadora propôs investigar as relações bibliométricas existentes entre a frente de pesquisa e as revisões de literatura na área de Ciência da Informação.

Feito este breve apanhado histórico, os parágrafos subsequentes objetivam: (i) descrever o público-alvo dos estudos bibliométricos; (ii) tratar dos níveis de agregação em pesquisa bibliométrica; (iii) tecer considerações acerca do indicador *SCImago Journal Rank* (SJR); e, (iv) explicar, sob a perspectiva dos indicadores, as relações que se desdobram na rede bibliométrica, com base nos vínculos de coautoria, na coocorrência de palavras-chave e nas três abordagens baseadas em citações, a saber, citação direta, cocitação e acoplamento bibliográfico.

No que tange ao público-alvo dos estudos bibliométricos, Glänzel (2003) dispõe que a pesquisa bibliométrica contemporânea se destina a três principais grupos:

1. *Profissionais de Bibliometria* – consistem nos trabalhos que abordam a metodologia bibliométrica propriamente dita;
2. *Disciplinas científicas* – trata-se do maior grupo de interesse em pesquisa bibliométrica, aplica-se às searas do conhecimento com a finalidade de recuperar a informação científica produzida nas mais variadas áreas;
3. *Política e gestão científica* – diz respeito à avaliação das políticas acadêmicas, por meio de análise comparativa estabelecida em nível nacional, regional e/ou institucional.

Sobre o nível de agregação, os estudos bibliométricos podem mapear a produção científica em nível macro, quando investigam as pesquisas no contexto de regiões e países; em nível meso, quando examinam instituições de ensino e periódicos; e, em nível micro, quando

analisam as publicações sob o prisma de indivíduos e grupos de pesquisa (GLÄNZEL, 2003). Nesta dissertação, os níveis macro, meso e micro são abarcados nas análises propostas.

No que concerne ao indicador *SCImago Journal Rank* (SJR), propõe-se mensurar o impacto das revistas no contexto acadêmico, mas se diferencia das medidas tradicionais de impacto por prevenir o uso excessivo de autocitações e por avaliar a qualidade das citações (COSTA *et al.*, 2012). Além disso, o índice SJR é de utilização gratuita e se fundamenta na base de dados *Scopus*, utilizada na coleta da amostra que compôs o presente estudo (SJR, 2022).

A respeito da coautoria, mensuram-se as relações de colaboração científica, que podem ocorrer na rede bibliométrica por diversos motivos, entre eles: acesso a conhecimento, recursos e/ou equipamentos; obtenção de prestígio com vistas ao crescimento profissional; aumento da produtividade; conhecer pessoas e firmar parcerias; detecção mais precisa de falhas, e, por consequência, redução de erros (GLÄNZEL, 2003).

A análise de coocorrência fundamenta-se na frequência com que palavras-chave, extraídas dos títulos, resumos ou lista de palavras-chave, coocorrem, ou seja, trata-se do número de publicações em que dois termos ocorrem conjuntamente (VAN ECK; WALTMAN, 2014). Acrescenta-se que o vocabulário aferido na análise de coocorrência pode mudar à medida que as pesquisas e temáticas evoluem (SMALL, 1973).

Atinente às abordagens baseadas em citações, dispondo, primeiramente, sobre a citação direta, trata-se da citação de um documento anterior por um novo documento (SMALL, 1973). Ademais, a citação direta consiste na abordagem de citação menos precisa, em comparação à cocitação e ao acoplamento bibliográfico, tendo em vista que necessita de um espaço de tempo maior para que as relações/conexões entre citantes e citados se consolidem (BOYACK; KLAVANS, 2010).

Antes de abordar a cocitação e o acoplamento bibliográfico, faz-se necessário esclarecer que tais análises objetivam “o agrupamento (*clustering*) de elementos ou unidades bibliométricas com base em propriedades de similaridade e/ou na mensuração da ‘distância’ entre eles” (GLÄNZEL, 2003, p. 81, tradução nossa). No que tange à cocitação, constitui termo cunhado por Small (1973, p. 265, tradução nossa) que expressa a frequência com que dois documentos são citados em conjunto, ou seja, a “cocitação é a frequência com que dois itens da literatura anterior são citados em conjunto pela literatura posterior”.

Ademais, acerca das relações entre os padrões de cocitação e de citação direta, Small (1973, p. 265-266, tradução nossa) postula que:

Quando dois artigos são frequentemente cocitados, eles são também necessariamente frequentemente citados individualmente também. Se for possível supor que os artigos frequentemente citados representam os principais conceitos, métodos ou experimentos em um campo, então os padrões de cocitação podem ser usados para mapear detalhadamente a relação entre essas ideias-chave.

Desse modo, consoante disposto em Small (1973), os padrões de cocitação podem ser utilizados para modelar a estrutura intelectual das especialidades científicas. Mais do que isso, tais padrões fornecem uma ferramenta para acompanhar o desenvolvimento de searas do conhecimento. Quanto ao acoplamento bibliográfico, este mensura a frequência com que dois documentos compartilham uma ou mais referências, ou seja, dois artigos estão acoplados quando apresentam uma ou mais referências em comum (KESSLER, 1963).

À semelhança da cocitação, os padrões de acoplamento podem ser usados para mapear as relações que se desdobram entre os artigos acoplados, permitindo modelar a estrutura intelectual das especialidades científicas. Contudo, a diferença crucial entre os dois indicadores está na perspectiva. Isso decorre, visto que no caso do acoplamento as relações na rede bibliométrica são estabelecidas da perspectiva de quem cita, enquanto a cocitação estabelece vínculos da perspectiva de quem é citado (GLÄNZEL; CZERWON, 1996).

Além disso, conforme pontuado por Glänzel e Czerwon (1996), o acoplamento bibliográfico permite a identificação de frentes de pesquisa ou *hot topics*. Isso é possível, haja vista que as conexões aferidas na rede, estabelecidas da perspectiva de quem cita, têm potencial de prover *insights* acerca dos estágios iniciais de especialidades científicas. Posto isso, na próxima seção, são descritos os métodos e estratégias empregados na coleta e análise dos dados visando ao alcance dos objetivos de pesquisa propostos.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Nesta seção, estão contidos os tópicos que tratam do delineamento da pesquisa, do plano de coleta de dados e do tratamento e análise dos dados.

3.1. DELINEAMENTO DA PESQUISA

No que se refere ao delineamento deste trabalho, tratou-se de uma revisão da literatura, porquanto esta pesquisa tenha se amparado em um processo científico, transparente e replicável. Ela abrangeu desde uma busca exaustiva na base de dados até o mapeamento dos resultados aferidos por meio de técnicas bibliométricas (LINNENLUECKE; MARRONE; SINGH, 2020). Esse foi principal procedimento assumido neste estudo.

Ademais, por pretender examinar a produção científica sobre as IPSAS por meio do emprego de técnicas bibliométricas, este trabalho se caracteriza como uma pesquisa de abordagem quantitativa e qualitativa, de recorte longitudinal (HAIR *et al.*, 2007; RAUPP; BEUREN, 2006). Isso decorre, uma vez que a análise se deu sob o enfoque de uma série temporal que compreendeu o período de 2003, ano em que o primeiro artigo relevante sobre IPSAS foi publicado (POLZER *et al.*, 2021), a 2022.

3.2. COLETA DOS DADOS

A respeito da coleta de dados, fundamentou-se em uma pesquisa bibliográfica junto à base de dados *Scopus* (SCOPUS, 2022), com fins de obtenção de uma amostra representativa da produção científica concernente à temática investigada. Neste sentido, pontua-se que a *Scopus* foi escolhida pelos seguintes motivos, apontados em Costa *et al.* (2012): (i) apresentar uma cobertura temporal adequada, porquanto incluía citações desde 1996; (ii) conter ferramentas úteis de identificação de autores; (iii) incluir títulos de acesso aberto; e (iv) apresentar mais conteúdos europeus no comparativo com outras bases. Isso está em linha com os achados de Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), que destacaram a proeminência dos periódicos europeus no cenário da produção científica relativa às IPSAS.

Em uma primeira etapa, uma amostra inicial foi coletada junto à mencionada *Scopus*, no dia 9 de agosto de 2022, compôs-se de 226 artigos, os quais foram selecionados com base nos seguintes passos:

1. A primeira busca retornou 289 documentos mediante a inserção das palavras-chave “IPSAS*” ou “*International Public Sector Accounting Standard**”, combinadas com o intervalo de tempo que compreendeu o ano de 2003 até a data de 9 de agosto de 2022.
2. Em um segundo momento, o número de registros foi reduzido para 242, quando se limitou o tipo de documento a apenas artigos.
3. Em seguida, chegou-se à amostra de 226 artigos, ao tempo que se restringiram as áreas de pesquisa na base para somente *Business, Management and Accounting; Social Sciences; e Economics, Econometrics and Finance*.

Após definida a amostra, os dados referentes aos artigos foram exportados em formato CSV e RIS, para que fossem tratados nos *softwares VOSviewer e Zotero*, respectivamente. Além disso, foram exportados, também em formato CSV, os arquivos resultantes das análises realizadas pela própria base *Scopus*, para que fossem submetidos a tratamento por meio do *Excel* para dar origem aos gráficos constantes na seção de resultados.

Em uma segunda etapa, a partir das análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico, tratadas no tópico subsequente, foram selecionados 103 artigos, que, por motivos de disponibilidade e escopo, foram reduzidos para 93 trabalhos, consoante o Apêndice B, para leitura completa e categorização, visando ao alcance do segundo objetivo específico.

Então, pontua-se que, conforme o Apêndice C, dos referidos 93 trabalhos, 18 estudos não compuseram a amostra inicial coletada na primeira etapa, visto que a análise de cocitação, que visa a identificar o estado da arte da produção científica, revelou pesquisas anteriores à própria amostra extraída da base *Scopus*.

3.3. TRATAMENTO E ANÁLISE DOS DADOS

Preliminarmente, cabe reiterar que o primeiro objetivo específico propõe a categorização da amostra quanto às seguintes dimensões: (i) ano da publicação; (ii) periódicos quanto ao volume de publicações, ao fator de impacto e às citações; (iii) autores no tocante às citações, ao número de publicações e à rede de coautoria; (iii) países com relação às citações,

ao número de publicações e à rede de coautoria; (iv) cocorrência de palavras-chave; (v) cocitação de referências; e, (vi) acoplamento bibliográfico.

Neste sentido, incumbe esclarecer, como já salientado, que a dimensão *países* está atrelada à instituição de ensino a que o autor está vinculado, isto é, não guarda relação com a nacionalidade dos autores em pauta. Posto isso, em uma primeira etapa, visando ao alcance do referido primeiro objetivo, os dados e arquivos extraídos junto à *Scopus* foram submetidos aos softwares *Excel*, *Zotero* e *VOSviewer* para tratamento e análise.

No tocante ao *Excel*, constituiu a ferramenta à qual foram submetidos os arquivos resultantes das análises realizadas pela própria base de dados. Após tratados, esses dados deram origem aos gráficos que descreveram a amostra quanto ao número de publicações por ano, por periódico, por autor e por país. Trazem, assim, essas contribuições ao presente estudo.

Zotero, por sua vez, trata-se de um *software* gerenciador de referências, livre e de código aberto. Nesse *software*, os dados extraídos da base, em formato RIS, foram tratados com o objetivo de armazenar, organizar, citar e referenciar os artigos em análise (ZOTERO, 2022). Foi nesse sentido que esse aplicativo foi empregado.

O *VOSviewer*, *software* livre e de código aberto, foi desenvolvido pelo *Centre for Science and Technology Studies (CWTS)*, da *Leiden University*, na Holanda. O objetivo desse aplicativo é construir e visualizar redes bibliométricas (MORAL-MUÑOZ, *et al.*, 2020). A escolha do *VOSviewer*, versão 1.6.18, pautou-se, principalmente, no fato de que tal ferramenta permite a entrada de dados provenientes de uma diversidade de bases, entre elas, a *Scopus*. Além disso, ela proporciona a criação, a visualização e a exploração de mapas baseados em dados de rede (VAN ECK; WALTMAN, 2020).

No tocante à criação dos mapas, o *VOSviewer*, por meio da técnica de mapeamento VOS, abreviatura de *visualization of similarities* – em tradução livre, visualização de similaridades (VAN ECK; WALTMAN, 2010) –, possibilita a construção de redes que conectam publicações, periódicos, autores, países, palavras-chave, entre outros. Essas relações podem se fundamentar em vínculos de coautoria, cocorrência, citação, cocitação ou acoplamento bibliográfico (VAN ECK; WALTMAN, 2020).

No que se refere à visualização e exploração dos mapas, o *VOSviewer* também provê três tipos de visualizações, a saber: visualização de rede, de sobreposição e de densidade. Com isso, a ferramenta permite explorar os detalhes das redes por meio das funcionalidades de *zoom* e rolagem (VAN ECK; WALTMAN, 2020). Acerca da terminologia utilizada para leitura dos mapas do *software*, com base em Van Eck e Waltman (2020), elencam-se os principais termos e significados:

- a. *Item*: são os objetos de interesse que podem ser publicações, periódicos, autores, países, palavras-chave, entre outros. Eles constituem a base de construção da rede bibliométrica;
- b. *Link*: trata-se da conexão entre dois itens;
- c. *Força do link*: expressa a força do vínculo entre itens em valor numérico, designa, por exemplo, quando dois autores compartilham muitas publicações em coautoria;
- d. *Rede*: conjunto de itens conectados por *links*;
- e. *Cluster*: conjunto de itens reunidos em um mapa pela técnica de visualização de similaridades.

Feitas as devidas considerações sobre o *software VOSviewer*, cabe esclarecer que, para facilitar a compreensão, nesta dissertação, as instruções para leitura e interpretação das redes bibliométricas precedem cada mapa contido no tópico de resultados. Além disso, para fins didáticos, consta no Quadro 3 a síntese dos conceitos referentes aos indicadores bibliométricos, abordados na seção de referencial teórico, que pretendem explicar as relações estabelecidas nas redes bibliométricas.

Quadro 3 – Indicadores Bibliométricos

Indicador	Descrição
<i>SCImago Journal Rank (SJR)</i>	Mensura o impacto dos periódicos no contexto acadêmico.
Coautoria	Mensura as relações de colaboração científica.
Coocorrência	Medida da frequência com que palavras-chave, extraídas dos títulos, resumos ou lista de palavras-chave, coocorrem, ou seja, trata-se do número de publicações em que dois termos ocorrem conjuntamente.
Citação Direta	Citação de um documento anterior por um novo documento.
Cocitação	Expressa a frequência com que dois documentos são citados em conjunto, estabelece vínculos da perspectiva de quem é citado.
Acoplamento Bibliográfico	Mensura a frequência com que dois documentos compartilham uma ou mais referências, estabelece relações da perspectiva de quem cita.

Fonte: Elaboração própria com base em Boyack e Klavans (2010), Costa *et al.* (2012), Glänzel (2003), Glänzel e Czerwon (1996), Kessler (1963), Small (1973) e Van Eck e Waltman (2014).

Levando em conta que a cocitação se refere à citação da literatura anterior pela posterior e, considerando a aplicação do acoplamento na identificação dos *hot topics*, neste estudo, no que se refere à produção científica sobre as IPSAS, as análises de cocitação e de acoplamento pretendem identificar o estado da arte e as frentes de pesquisa, respectivamente. Ademais, o processo de elaboração dos mapas bibliométricos de cocitação e de acoplamento bibliográfico

possibilita, por sua vez, identificar os estudos mais relevantes, permitindo, inclusive, dar sequência à segunda etapa.

Aspirando atingir o segundo objetivo específico, a segunda etapa baseou-se na leitura completa dos artigos identificados, a partir das análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico, como mais relevantes. Os selecionados foram classificados, com base em Schimdthuber *et al.* (2022), em termos de: (i) eixo temático; (ii) país investigado; (iii) nível de governo; (iv) método de pesquisa; e (v) orientação conceitual.

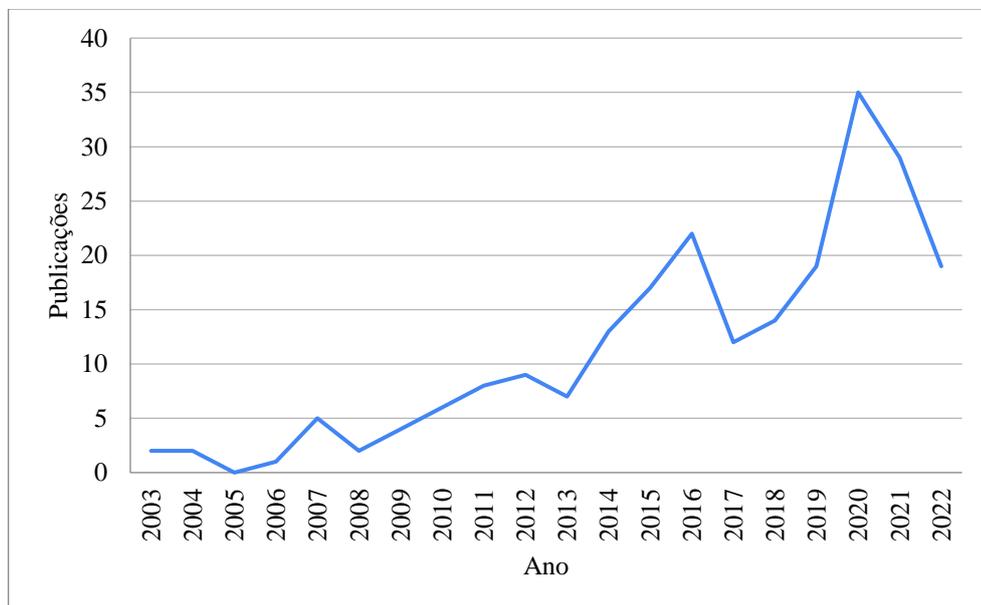
Concluídas as mencionadas etapas, houve a consecução do terceiro objetivo específico, a partir da identificação, caracterização e análise dos estudos brasileiros selecionados, também, com base nas análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico. Esses foram, portanto, os procedimentos metodológicos aplicados neste estudo. Na próxima seção, são trazidos à luz os resultados da pesquisa.

4. RESULTADOS

A pesquisa empreendida na base *Scopus*, fundamentada nos critérios elencados na seção anterior – os quais, conforme já mencionado, resultou em 226 artigos publicados entre os anos de 2003 e 2022. Tais artigos foram submetidos ao *software VOSviewer*, versão 1.6.18, cujos mapas e redes bibliométricas produzidos são analisados nos tópicos subsequentes, na seguinte ordem: primeiramente, examinam-se os mapas, sob o enfoque das redes bibliométricas, em seguida, os mapas são investigados com base na análise de *clusters*. Ainda cabe esclarecer que esta seção cuida da apresentação dos mapas de forma descritiva, de modo que no tópico de discussão dos resultados ocorre um debate mais aprofundado acerca dos estudos mais relevantes, selecionados com base nos mapeamentos de cocitação e acoplamento bibliográfico.

Ademais, reitera-se a importância das *International Public Sector Accounting Standards* no debate acadêmico atual, haja vista a profusão de publicações acerca do assunto no ano de 2020, conforme observado no Gráfico 1.

Gráfico 1 - Publicações por ano



Fonte: Elaboração própria com base em dados extraídos da *Scopus*.

Neste gráfico, pode-se apreender que, de 2003 a 2022, houve 226 publicações. Nos anos iniciais, entre 2003 e 2013, houve 46 publicações. Já nos anos de 2014 a 2022, foram publicados 180 artigos. Com isso, depreende-se um aumento nas publicações nos últimos anos.

Da rede apresentada na Figura 1, cabe ressaltar os cinco autores que mais se destacaram, sob a ótica da força total dos *links*⁸, a saber, Brusca, Adhikari, Christiaens, Grossi e Manes-Rossi, cujas relações dentro da rede seguem detalhadas na Tabela 1 e Figuras 2, 3, 4 e 5.

Tabela 1 - Principais Autores da Rede de Coautoria

Autor	Documentos	Citações	Força total do <i>Link</i>
Brusca	12	318	27
Adhikari	9	146	23
Christiaens	12	282	22
Grossi	10	199	19
Manes-Rossi	6	183	18

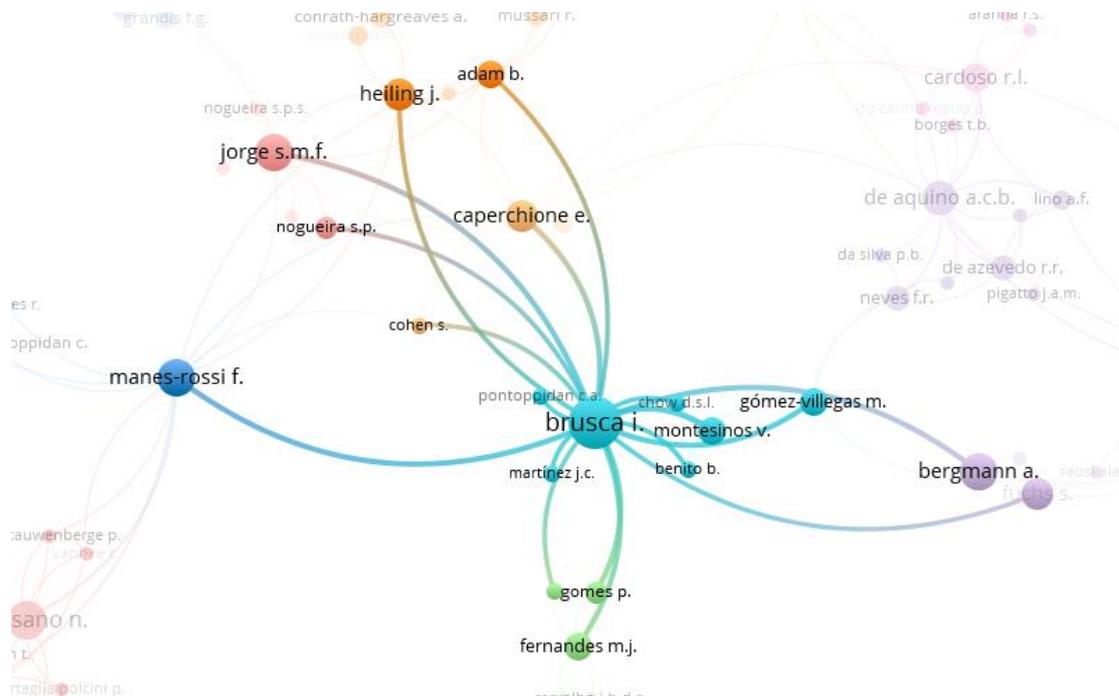
Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Conforme observado na Tabela 1, embora Christiaens, Grossi e Manes-Rossi detenham maior número de publicações e citações, Adhikari se posiciona à frente destes, visto que tal tabela foi construída sob a perspectiva da força total do link, que expressa a força do vínculo entre os autores da rede, ou seja, autores que publicaram um maior número de documentos em parceria. Por conseguinte, os autores com maior força na rede bibliométrica, em termos de publicações em coautoria, se apresentam na seguinte ordem: Brusca, Adhikari, Christiaens, Grossi e Manes-Rossi.

Seguindo a ordem supramencionada, María Isabel Brusca Alijarde ou, simplesmente, Isabel Brusca exerce as atividades de docente e pesquisadora do Departamento de Contabilidade e Finanças da *Universidad de Zaragoza*, na Espanha. Seus temas de interesse são: informação contábil no setor público, gestão financeira nas administrações públicas e controle e auditoria no setor público (UNIZAR, 2022), e sua rede de colaboração encontra-se ilustrada na Figura 2.

⁸ A força total dos links expressa a força do vínculo entre itens em valor numérico, consoante explicitado na seção de procedimentos metodológicos.

Figura 2 – Rede de coautoria por autor de Brusca

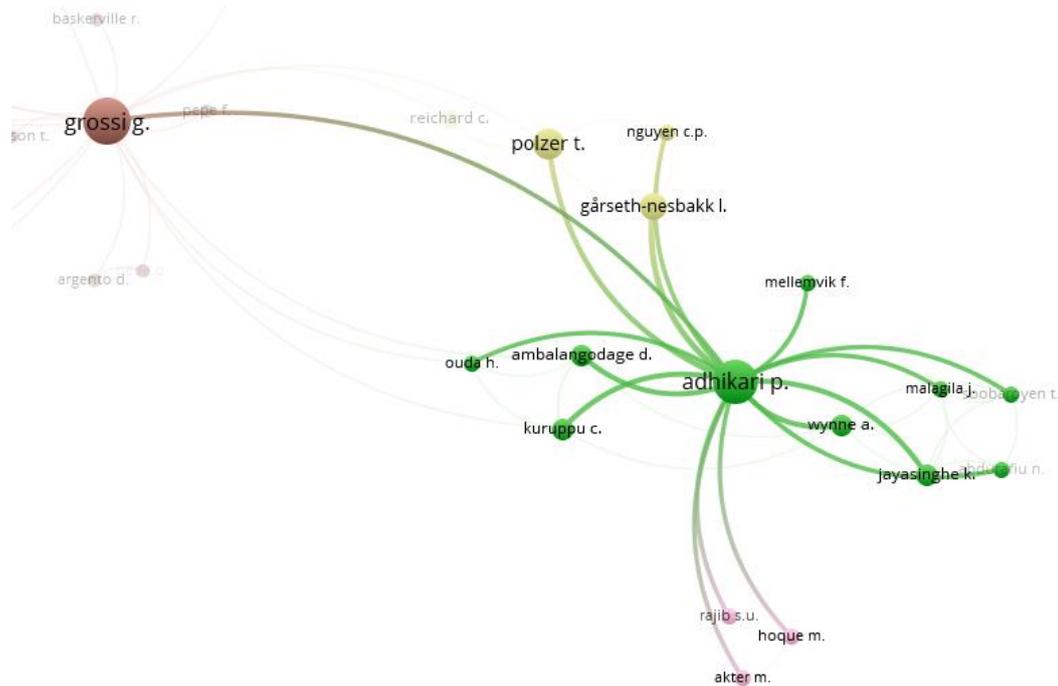


Fonte: Elaboração própria com base no *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Brusca constitui a autora com maior força de conexão na rede bibliométrica. Isso decorre visto que seu índice de força total de link pontuou 27 (vide Tabela 1). Por se tratar de uma autora de país latino, com autores procedentes de localidades latinas – italianos, hispânicos, portugueses, etc. –, predominam entre seus parceiros a origem latina, conforme observado na Figura 2. Consoante a rede ilustrada na Figura 2, suas parcerias se desdobraram em trabalhos como: Benito, Brusca e Montesinos (2007), Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), Brusca e Martínez (2016), Fuchs, Bergmann e Brusca (2017), Gomes, Brusca, Fernandes e Vilhena (2022) e Gómez-Villegas, Brusca e Bergmann (2020).

No que tange ao Doutor Pawan Adhikari, ele atua como professor de Contabilidade na Escola de Negócios da *University of Essex*, na Inglaterra, nos últimos 20 anos. Tem trabalhado na área de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, demonstrando interesse especial em contribuir para a teoria contábil e em promover pesquisas que impactam em economias emergentes (ESSEX, 2022). Sua rede de coautoria está representada na Figura 3.

Figura 3 – Rede de coautoria por autor de Adhikari

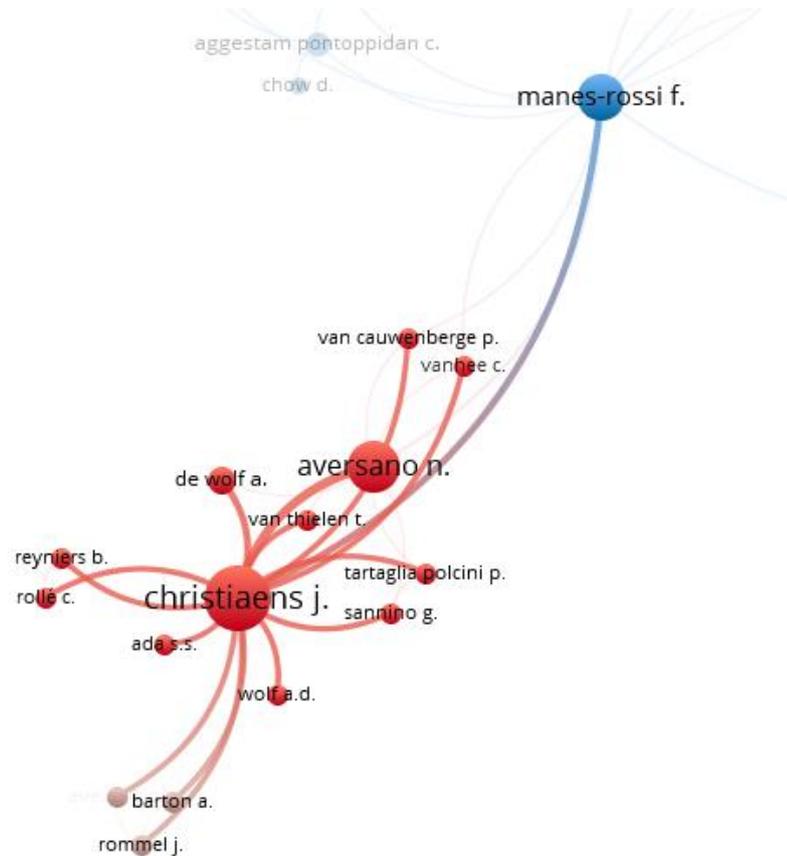


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Tendo em vista seu interesse de pesquisa em economias emergentes, Adhikari demonstrou maior diversidade de origem de parceiros em sua rede, em conformidade com a Figura 3. Suas parcerias se desdobraram em estudos como: Adhikari e Gârseth-Nesbakk (2016), Adhikari e Jayasinghe (2017), Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013), Adhikari e Mellemvik (2011), Adhikari e Mellemvik (2010) e Polzer, Gârseth-Nesbakk e Adhikari (2020).

O terceiro autor elencado, Johan Christiaens, é Doutor em Ciências Econômicas Aplicadas e leciona no Departamento de Contabilidade, Finanças Corporativas e Tributação da *Ghent University*, na Bélgica. Ele desenvolve trabalhos nas áreas de contabilidade financeira, contabilidade e auditoria de entidades sem fins lucrativos e do setor público, e contabilidade em instituições de saúde (UGENT, 2022). Sua rede de parceiros segue ilustrada na Figura 4.

Figura 4 – Rede de coautoria por autor de Christiaens



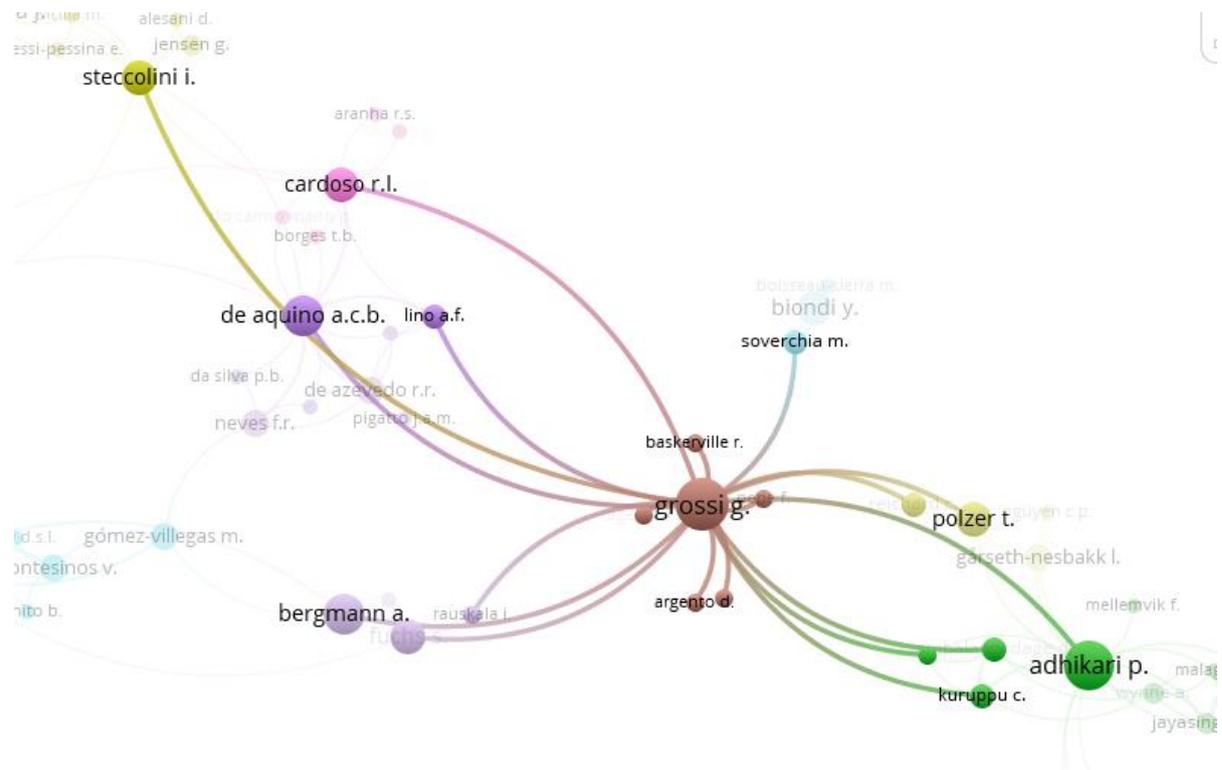
Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

A rede de coautoria de Christiaens tem força total de *link* atingiu 22 (vide Tabela 1). Ela resultou em pesquisas como: Ada e Christiaens (2018), Aversano e Christiaens (2014), Aversano, Christiaens e Van Thielen (2019), Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), De Wolf, Christiaens e Aversano (2021) e Manes-Rossi, Aversano e Christiaens (2014).

Quanto à Giuseppe Grossi, cuja rede de coautoria segue detalhada na Figura 5, ele é Doutor em Administração de Empresas. Atua como Professor Pesquisador em Contabilidade na *Nord University* (Noruega), na *Kristianstad University* (Suécia) e na *Kozminski University* (Polônia). O interesse de pesquisa do referido autor se concentra nas áreas de: contabilidade governamental; formas híbridas de governança e desempenho de organizações públicas intensivas em conhecimento⁹; e, empresas estatais e cidades inteligentes (IFAC, 2022).

⁹ As organizações públicas intensivas em conhecimento ou *knowledge-intensive public organizations* (KIPO) dizem respeito às organizações que criam valor por meio da oferta de serviços especializados de conhecimento, exemplos clássicos são universidades e hospitais (GROSSI *et al.*, 2019).

Figura 5 – Rede de coautoria por autor de Grossi

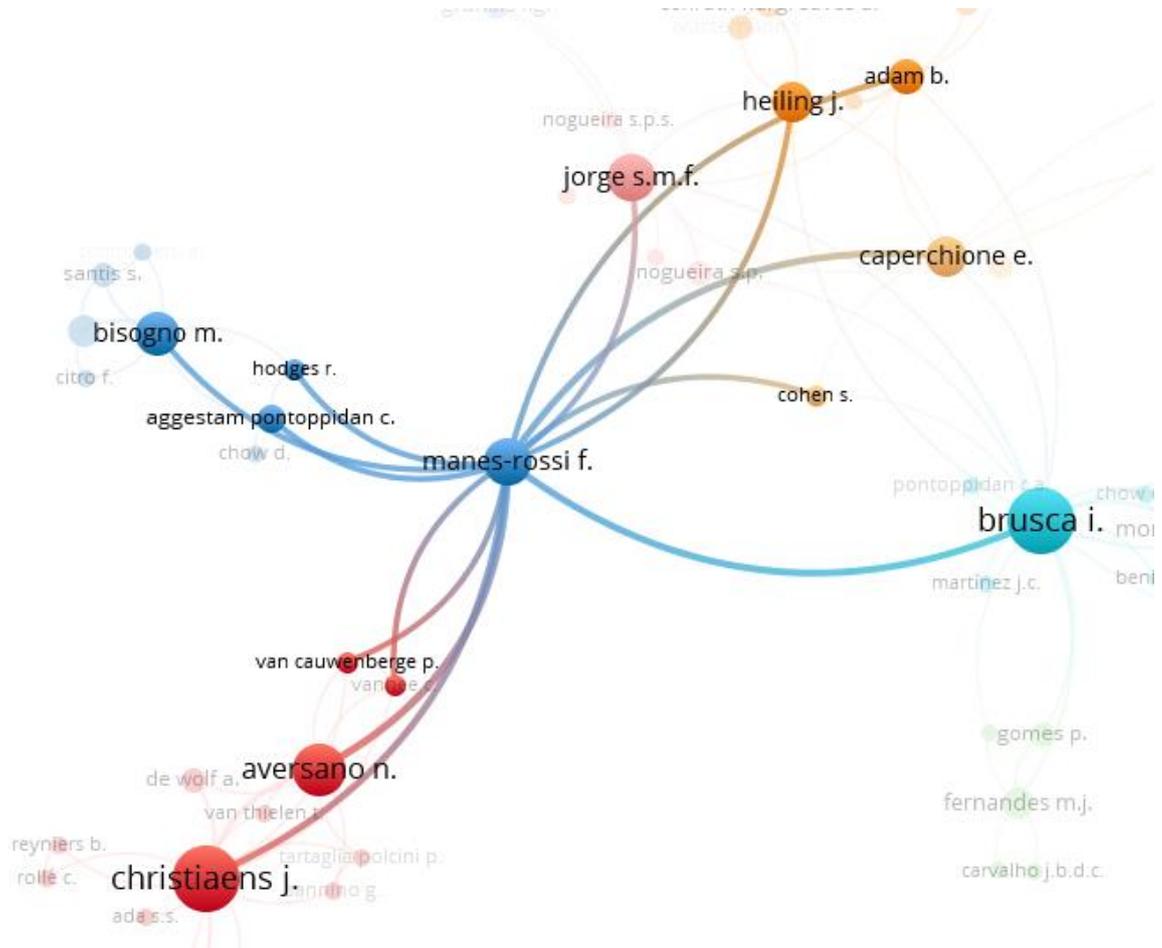


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Na rede colaboração de Grossi, que obteve uma força total de *link* da ordem de 19, é possível verificar conexão com o supracitado Adhikari e também do brasileiro Prof. Dr. André Carlos Busanelli de Aquino. Consoante a Figura 5, suas parcerias produziram estudos como: Argento, Peda e Grossi (2018), Grossi e Soverchia (2011) e Polzer, Grossi e Reichard (2022).

Sobre Francesca Manes Rossi, cuja rede colaborativa segue representada na Figura 6, ela atua como Professora em Contabilidade na *Università di Napoli Federico II*, na Itália. Dentre as áreas de interesse de pesquisa elencadas pela autora, ressaltam-se: Contabilidade Aplicada ao Setor Público e Normas Internacionais; mensuração do desempenho no setor público; e, transparência e participação democrática no setor público (UNINA, 2022).

Figura 6 – Rede de coautoria por autor de Manes-Rossi

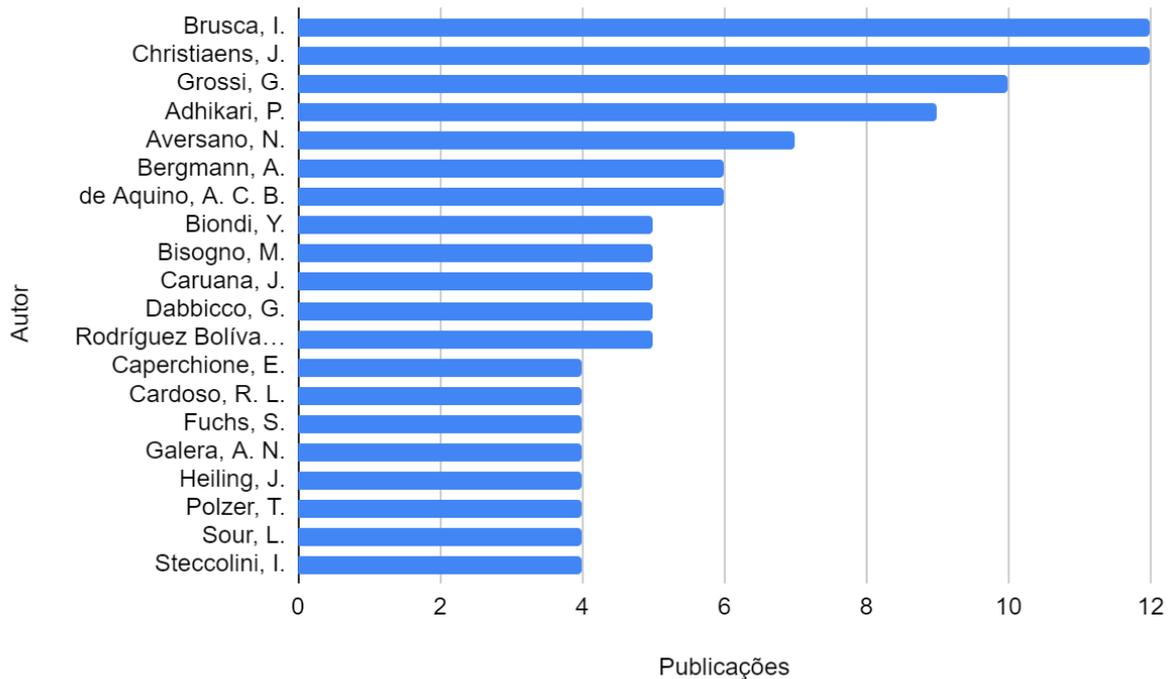


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

A rede de coautoria de Manes-Rossi, cuja força total de link atingiu 18 (vide Tabela 1), incluiu os referenciados Christiaens e Brusca. A rede resultou em trabalhos como: Manes-Rossi, Aversano e Christiaens (2014) e Manes-Rossi *et al.* (2016).

Feitas estas considerações, ainda cabe ressaltar a convergência verificada entre a análise sob o enfoque da força total do *link*, empreendida no *VOSviewer*. O Gráfico 2, extraído da *Scopus*, corroborando com Glänzel (2003), dispôs que as relações de colaboração científica podem ocorrer na rede bibliométrica por diversos motivos, entre eles, o aumento da produtividade.

Gráfico 2 – Publicações por autor



Fonte: Elaboração própria com base em dados extraídos da *Scopus*.

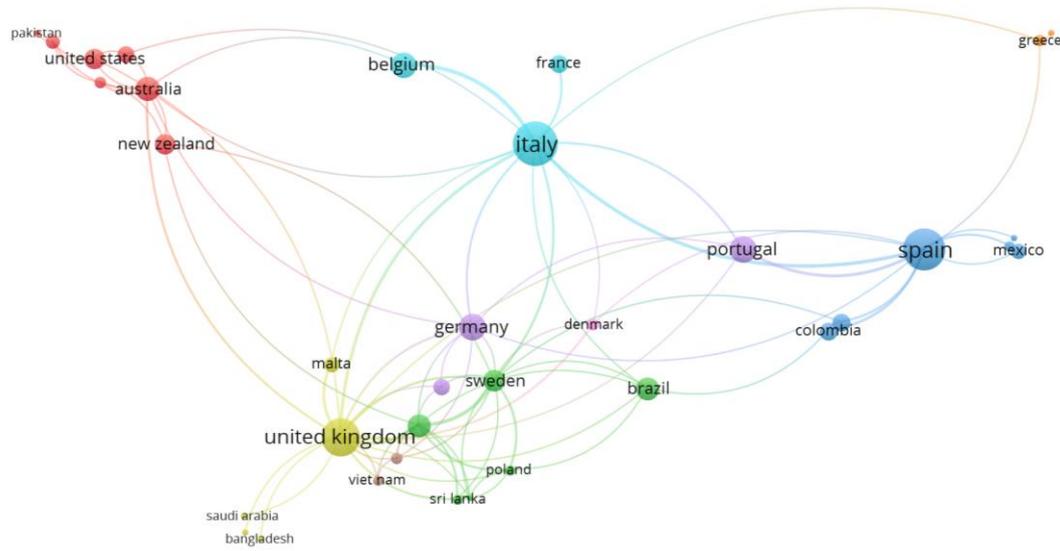
Consoante o Gráfico 2, embora Manes-Rossi não esteja relacionada na lista dos 20 autores que mais publicam, os quatro primeiros entre os mais publicados são justamente os que obtiveram maior força de *link* no exame da rede de coautoria da Tabela 1, a saber: (i) Brusca, (ii) Christiaens, (iii) Grossi e (iv) Adhikari.

4.1.1.2. ANÁLISE DA REDE DE COAUTORIA POR PAÍS

Este tópico cuida da análise da rede de coautoria sob o enfoque da unidade de análise de *país*. Nesse exame, empregaram-se os critérios de mínimo de um documento por país e de mínimo de zero citações por país. Teve como resultado 57 países que foram selecionados. Desses, apenas 35 mostraram-se conectados por *links*, conforme evidenciado na Figura 7.

Ademais, os mapas apresentados nesta seção são do tipo de visualização em rede. E foram construídos com base na atribuição de maior peso ao atributo documentos, que designa o número de documentos publicados por país.

Figura 7 – Mapa de rede de coautoria por país: visualização em rede



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Da análise da rede de colaboração entre países, levando em conta a força total do *link*, observou-se a proeminência dos seguintes países: Reino Unido, Itália, Noruega, Espanha e Suécia, os quais atingiram *scores* de 34, 29, 22, 22 e 20, respectivamente, de acordo com a Tabela 2.

Tabela 2 – Principais Países da Rede de Coautoria

Autor	Documentos	Citações	Força total do Link
Reino Unido	29	375	34
Itália	40	553	29
Noruega	11	189	22
Espanha	35	749	22
Suécia	10	182	20

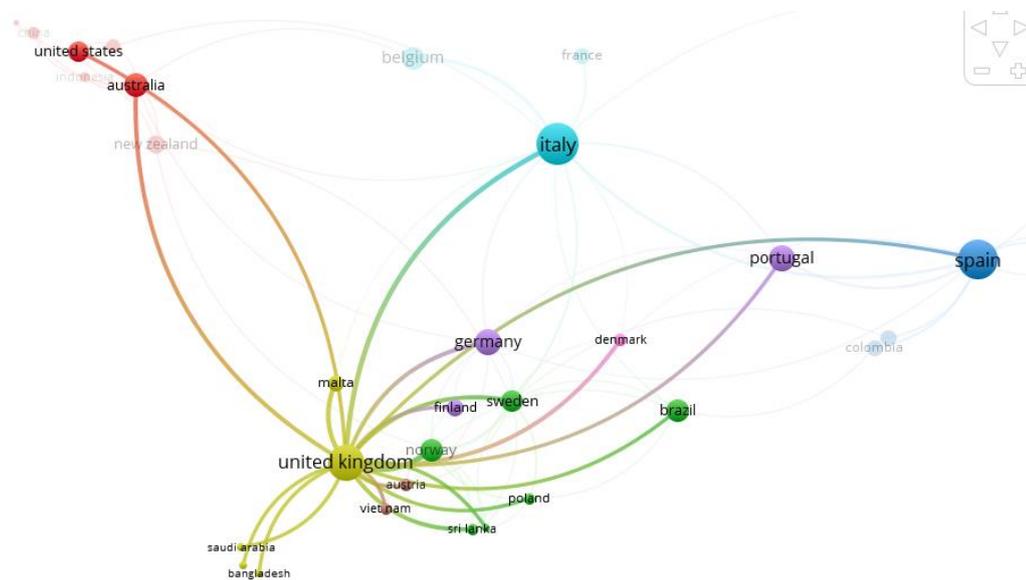
Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Ainda a respeito da Tabela 2, nota-se que em que pese a Espanha e a Itália apresentarem um maior número de documentos publicados e de citações, a força de conexão do Reino Unido na rede de colaboração sobrepõe os demais quesitos.

No que concerne ao contexto brasileiro, cabe destacar que o Brasil, sob a perspectiva da força do *link*, figura em 11º no *ranking* dispo de 11 documentos, 45 citações e apresentando uma força total de *link* da ordem de seis.

Seguindo a sequência constante na Tabela 2, no tocante ao Reino Unido, sua rede de colaboração, consoante ilustrado na Figura 8, além de apresentar conexões com as notáveis Espanha, Itália, Noruega e Suécia, se interliga a países como: Alemanha, Arábia Saudita, Austrália, Áustria, Bangladesh, Brasil, Dinamarca, Estados Unidos, Finlândia, Malta, Polônia, Portugal, Sri Lanka e Vietnam.

Figura 8 – Rede de coautoria por país do Reino Unido

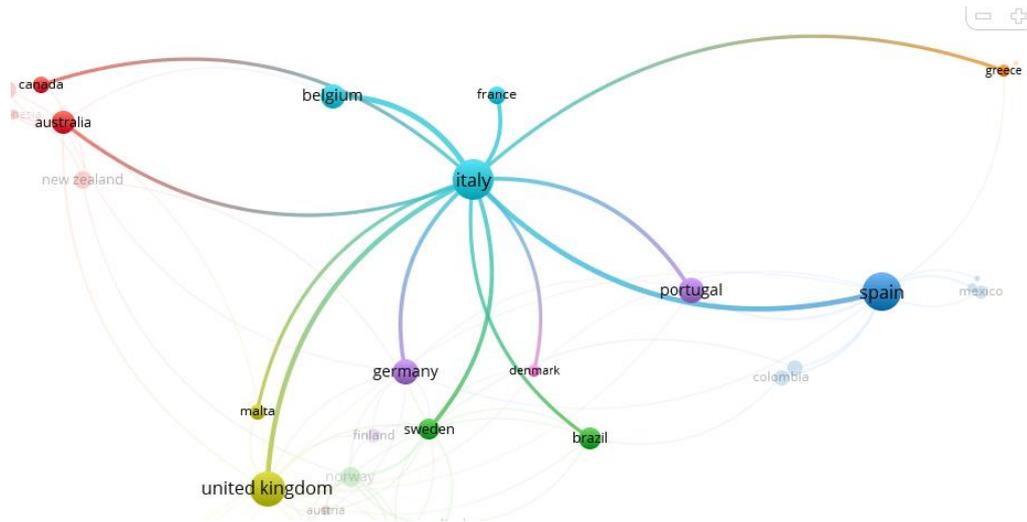


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Ademais, pode-se conjecturar que parte das conexões verificadas na Figura 8 reflita o trabalho do citado Pawan Adhikari, professor de Contabilidade na Escola de Negócios da *University of Essex*, na Inglaterra. Esses estudos e parceiros foram esmiuçados na seção anterior, que abordou a rede de coautoria do ponto de vista do autor.

Sobre a rede colaborativa verificada na Itália, observada na Figura 9, apresenta vínculos com os proeminentes Espanha, Reino Unido e Suécia, e suas parcerias englobam países como: Alemanha, Austrália, Bélgica, Brasil, Canadá, Dinamarca, França, Grécia, Malta e Portugal.

Figura 9 – Rede de coautoria por país da Itália

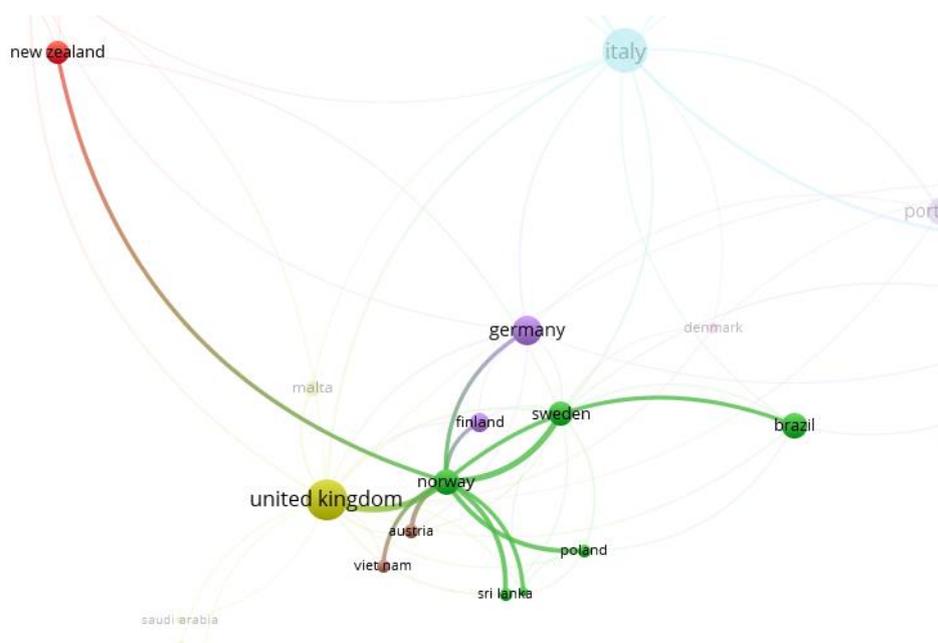


Fonte: Elaboração própria do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*

Neste sentido, vislumbra-se que a notabilidade da Itália possa se dever aos estudos de Francesca Manes Rossi, que atua na *Università di Napoli Federico II*, elencada entre os principais autores da Tabela 1.

No que tange à Noruega, conforme Figura 10, apresenta conexões com os notáveis Reino Unido e Suécia, e, dispõe de vínculos com Alemanha, Áustria, Brasil, Finlândia, Nova Zelândia, Polônia, Sri Lanka e Vietnam.

Figura 10 – Rede de coautoria por país da Noruega

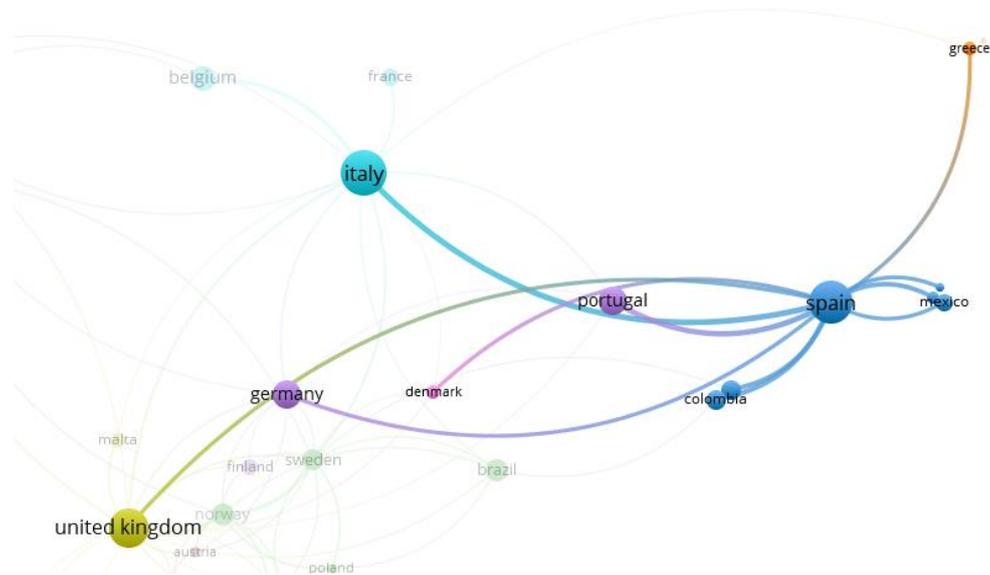


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Acrescenta-se que o protagonismo da Noruega pode se dever, em parte, aos estudos de Giuseppe Grossi, Professor Pesquisador em Contabilidade pela *Nord University*, na Noruega, relacionado entre os principais autores na Tabela 1.

Quanto à Espanha, sua rede demonstra conexões com os eminentes Itália e Reino Unido, além de apresentar ligações com Alemanha, Colômbia, Dinamarca, Grécia, México e Portugal, segundo ilustrado na Figura 11.

Figura 11 – Rede de coautoria por país da Espanha

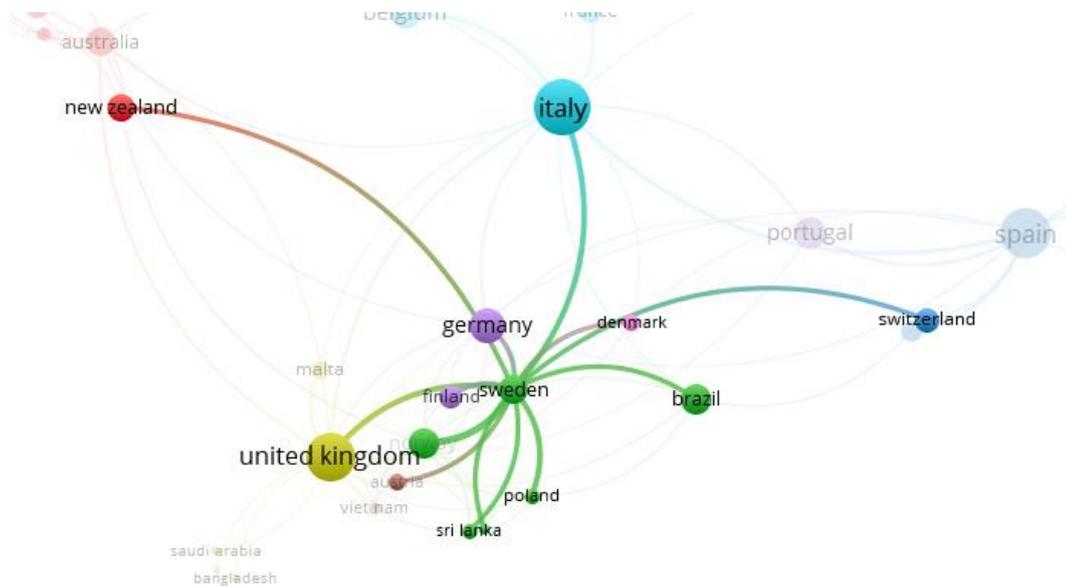


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Do cenário de produção científica espanhol, ressalta-se Isabel Brusca, docente e pesquisadora do Departamento de Contabilidade e Finanças da *Universidad de Zaragoza*, na Espanha, primeira entre os autores elencados na Tabela 1. Ela é pesquisadora profícua, haja vista o seu número de publicações indicados no Gráfico 2.

No que diz respeito à Suécia, em sua rede de colaboração figuram os destacados Itália, Noruega e Reino Unido, demonstrando conexões com países como: Alemanha, Áustria, Brasil, Dinamarca, Finlândia, Nova Zelândia, Polônia, Sri Lanka e Suíça, consoante evidenciado na Figura 12.

Figura 12 - Rede de coautoria por país da Suécia



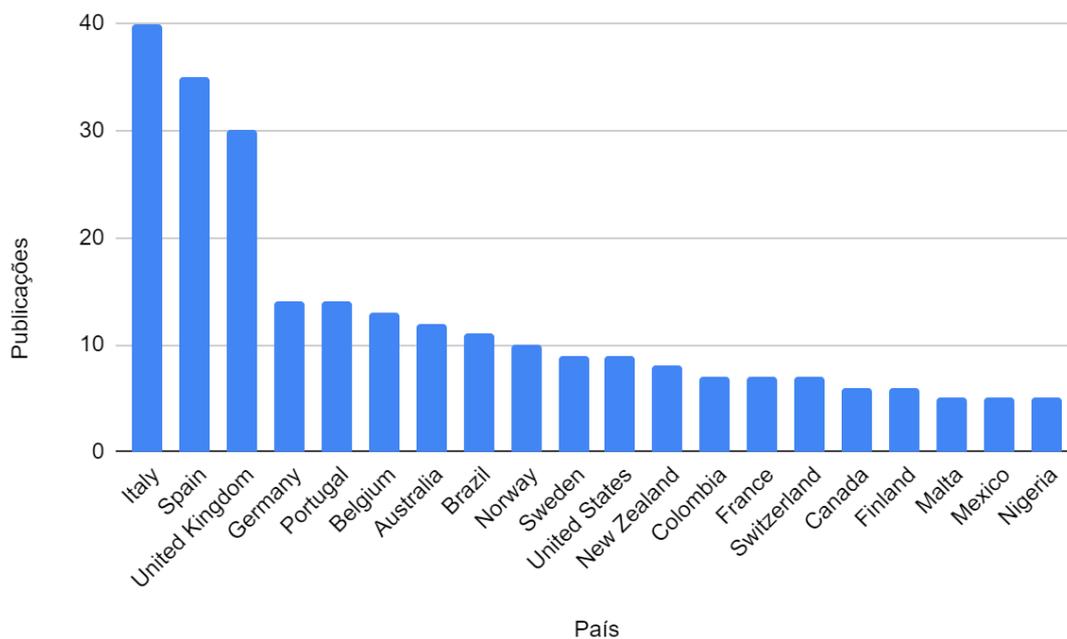
Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

A partir da análise da Figura 12, chama atenção o fato de que Noruega e Suécia apresentam semelhanças em suas redes de colaboração, visto que as duas compartilham os seguintes parceiros: Alemanha, Áustria, Brasil, Nova Zelândia, Polônia e Sri Lanka. Desse modo, conjetura-se que a visibilidade da Suécia se deva, também, ao trabalho de Giuseppe Grossi, Professor Pesquisador em Contabilidade na *Kristianstad University*, na Suécia.

Além disso, a despeito do protagonismo de Johan Christiaens, Professor na *Ghent University*, destacado na Tabela 1 como terceiro autor na rede de coautoria por autor, a Bélgica não alcançou as primeiras posições no *ranking* dos países. Isso decorre, uma vez que 13 publicações, 284 citações lhe atribuem apenas 7 de força total de *link*. Com isso, esses dados foram suficientes apenas para garantir a décima posição entre os 35 países que compõem a rede.

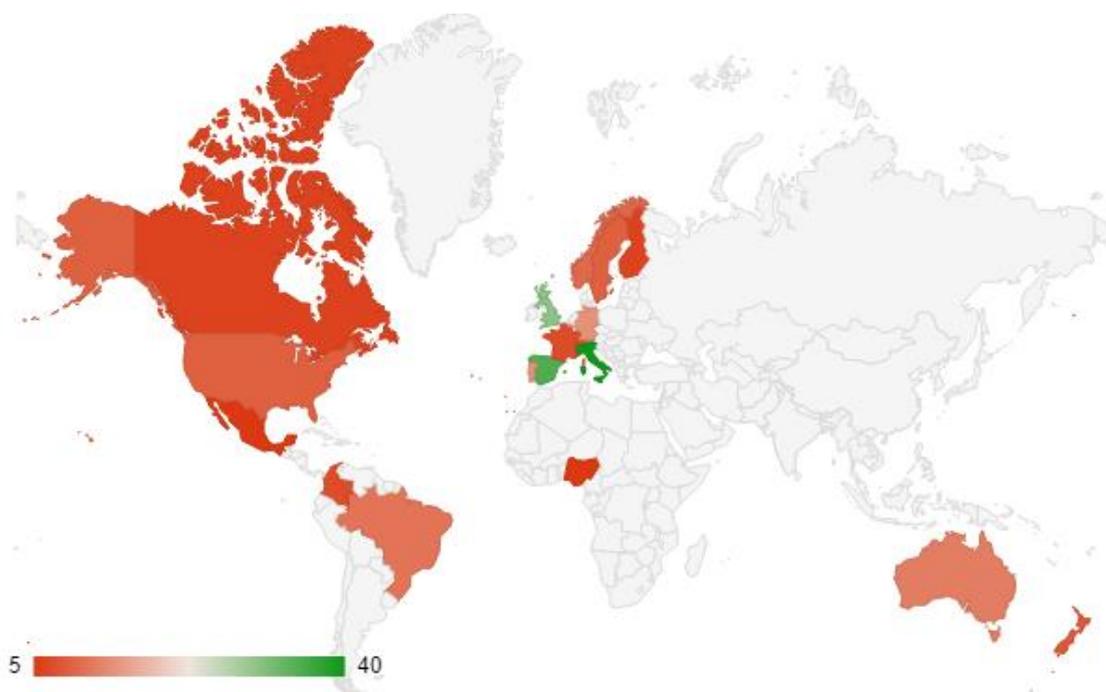
Por fim, destacam-se os Gráficos 3 e 4, que apresentam um panorama do número de publicações que tratam das IPSAS por país. No Gráfico 3, os países encontram-se ordenados por número de publicações, na forma de um gráfico de barras verticais. Já o Gráfico 4 contém uma representação dos países no mapa-múndi em que o espectro de cores sinaliza a quantidade de publicações, de modo que quanto mais a cor apresentada tende ao verde, maior o número de publicações que o país detém.

Gráfico 3 – Publicações por país



Fonte: Elaboração própria com base em dados extraídos da *Scopus*.

Gráfico 4 – Mapa das publicações por país



Fonte: Elaboração própria com base em dados extraídos da *Scopus*.

Desse cenário, evidenciam-se Itália, Espanha e Reino Unido, que detêm de 40, 35 e 30 publicações, respectivamente. Levando em conta que os referidos três primeiros países constam entre os arrolados na Tabela 2, aponta-se para uma convergência entre os gráficos e a análise da rede bibliométrica apresentados.

4.1.2. ANÁLISE DA COCORRÊNCIA

Conforme já pontuado neste estudo, a análise da coocorrência fundamenta-se na frequência com que palavras-chave extraídas dos títulos, resumos ou lista de palavras-chave coocorrem. Em outros termos, trata-se do número de publicações em que dois termos ocorrem conjuntamente (VAN ECK; WALTMAN, 2014). No que se refere ao *VOSviewer*, o exame da coocorrência se pautou na unidade de análise *palavras-chave*, com base no critério número mínimo de uma ocorrência. Essa análise retornou 605 palavras, destas, selecionou-se 250, das quais, apenas 231 revelaram-se interligadas por *links*, cujos resultados seguem evidenciados na Tabela 3 e Figura 13.

Ademais, o mapa apresentado nesta seção é do tipo de visualização em densidade. Foi construído com base na atribuição de maior peso à força total do *link*, que expressa a força do vínculo entre as palavras-chave em valor numérico. Além disso, com vistas a refinar a análise, foram excluídas da rede bibliométrica palavras-chave óbvias como: “IPSAS”, “*public sector*”, “*public sector accounting*”, “*public administration*”, “*International Public Sector Accounting Standards*”, “*governmental accounting*”, “*government accounting*” e “*accounting*”.

A Tabela 3 demonstra as dez palavras-chave que mais coocorrem, sob a perspectiva da força total do *link*. Nesse sentido, pontua-se que o atributo ocorrências diz respeito ao número total de ocorrências da palavra-chave em todos os documentos (VAN ECK; WALTMAN, 2014).

Tabela 3 – Principais Palavras-chave

Palavra-chave	Ocorrências	Força total do <i>Link</i>
<i>Accrual accounting</i>	31	85
<i>Accountability</i>	20	71
EPSAS	14	37
<i>Europe</i>	5	35
<i>Administrative reform</i>	4	34

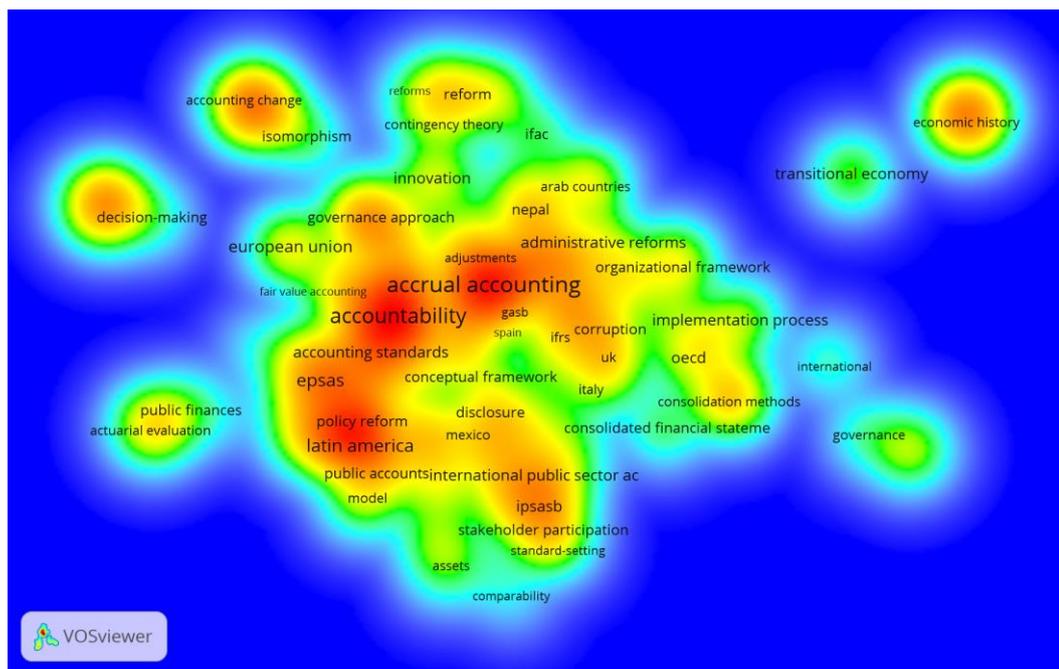
<i>Latin America</i>	7	34
<i>European Union</i>	5	32
<i>Accounting Reform</i>	4	31
<i>Finance</i>	3	31
<i>Government</i>	3	29

Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Da análise da Tabela 3, observa-se que algumas palavras com maior número de ocorrências foram ordenadas em posição inferior no *ranking*. Isso ocorreu no caso das expressões “*Europe*” e “*Latin America*”. Essa ocorrência se deve ao fato de que a referida ordenação foi estabelecida com base na pontuação da força total do *link*.

Posto isso, consta na Figura 13 a rede bibliométrica referente à coocorrência de palavras-chave, sob o ponto de vista da visualização em densidade. Destaca-se que se utilizou a paleta de cores pré-definida *rainbow*, de modo que as cores mais quentes representam as palavras-chave com maior força de *link* no mapa. Em consonância com a Tabela 3, as palavras mais proeminentes na Figura 13 foram: “*accrual accounting*”, “*accountability*”, “*EPSAS*”, “*Europe*”, “*administrative reform*”, “*Latin America*”, “*European Union*”, “*accounting Reform*”, “*finance*” e “*government*”.

Figura 13 – Mapa de coocorrência: visualização em densidade das principais palavras-chave



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Das palavras-chave destacadas, cabe tecer conjeturas a respeito das expressões: “*accrual accounting*”, “*administrative reform*”, “*accounting reform*”, “EPSAS”, “*Latin America*” e “*European Union*”. Ressalta-se o protagonismo da palavra-chave “*accrual accounting*”, que atingiu a expressiva força total do *link* de 85. Esse vocábulo designa o regime contábil de competência, o qual, segundo o referencial teórico, constitui o cerne da discussão. Isso decorre, uma vez que, embora a CASP, tradicionalmente, se utilize do regime de caixa para fins de escrituração, as IPSAS preceituam como meta a adoção do regime de competência pelo setor público (IPSASB, 2022).

Ademais, a ocorrência de palavras como “*administrative reform*” e “*accounting reform*” corroboram com a necessidade de reformas estruturantes para implementação das IPSAS. Isso foi apontado, também, na seção de referencial teórico pelos trabalhos de Adhikari *et al.* (2021), Hepworth (2017) e Polzer, Grossi e Reichard (2022). No que diz respeito à presença de expressões como “EPSAS”, “*Latin America*” e “*European Union*”, essas expressões denotam uma possível preferência dos autores em investigar o processo de harmonização em determinadas localidades. Eis um panorama da análise de coocorrência.

4.1.3. ANÁLISE DE CITAÇÃO DIRETA

Neste tópico, aborda-se a citação direta, do ponto de vista dos documentos e da perspectiva dos periódicos. Acrescenta-se que se trata da citação de um documento anterior por um novo documento (SMALL, 1973).

4.1.3.1. ANÁLISE DE CITAÇÃO DIRETA DOS DOCUMENTOS

A análise de citação direta no *VOSviewer* se fundamentou na unidade de análise *documentos*, ou seja, buscou-se identificar os artigos mais citados pela amostra. Para tanto, estabeleceu-se como critério o número mínimo de quatro citações. Dos 226 documentos coletados, apenas 140 atenderam ao referido critério, dos quais, apenas 127 itens revelaram-se conectados por *links*, cujos resultados seguem evidenciados na Tabela 4 e Figuras 14 e 15.

Ressalta-se que os mapas evidenciados nesta seção foram construídos com base na atribuição de maior peso ao atributo citações. Esse critério expressa o número de citações recebidas por um documento. Além disso, salienta-se que os mapas de citação direta

apresentados pelas Figuras 14 e 15, correspondem, respectivamente, às visualizações em rede e em sobreposição.

A Tabela 4 evidencia os dez documentos mais citados pela amostra, com destaque para os artigos pesquisados por Chan (2003) e Pina, Torres e Yetano (2009), que concentraram a maior parte das citações auferidas.

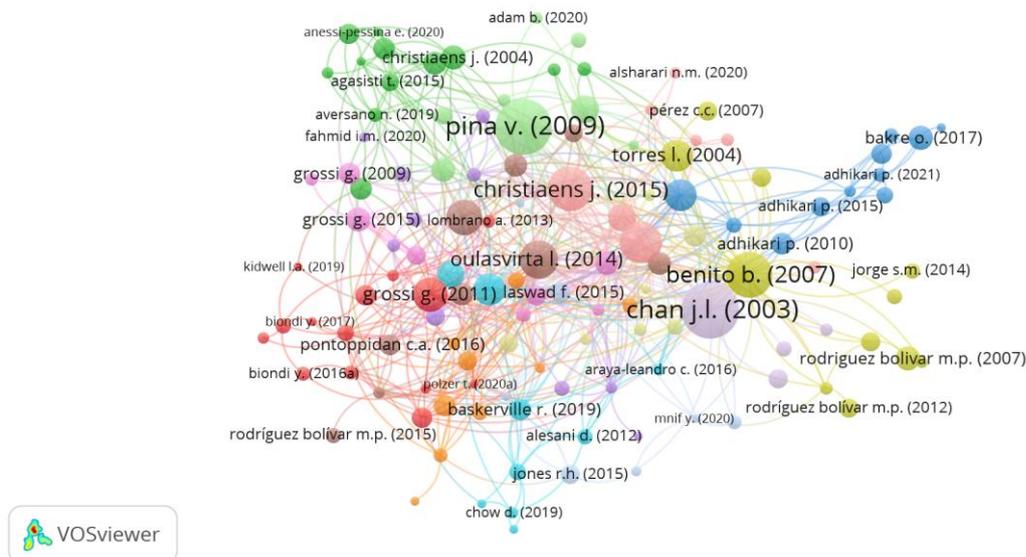
Tabela 4 – Documentos mais citados

Documento	Citações	Links
Chan (2003)	151	27
Pina, Torres e Yetano (2009)	143	24
Benito, Brusca e Montesinos (2007)	96	40
Christiaens et al. (2015)	92	37
Christiaens, Reyniers e Rollé (2010)	83	34
Oulasvirta (2014a)	69	27
Manes-Rossi et al. (2016)	58	10
Grossi e Soverchia (2011)	56	21
Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016)	47	17
Brusca, Montesino e Chow (2013)	47	23

Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Em consonância com a Tabela 4, a Figura 14 demonstra o mapa de citação direta dos documentos mais citados, no formato de visualização em rede. Nessa representação, os círculos com maior diâmetro correspondem aos trabalhos com maior número de citações.

Figura 14 – Mapa de citação direta: visualização em rede dos documentos mais citados



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

recebidas por uma fonte ou periódico. Além disso, sublinha-se que os mapas de citação direta apresentados pelas Figuras 16 e 17 correspondem, respectivamente, às visualizações em rede e em sobreposição.

Exposto isso, a Tabela 5, elaborada com base em dados extraídos do *VOSviewer* e em consultas ao *SCImago Journal Rank* (SJR, 2022), apresenta os dez periódicos mais citados. Nota-se o destaque de duas revistas: *Public Money and Management* e *International Review of Administrative Sciences*.

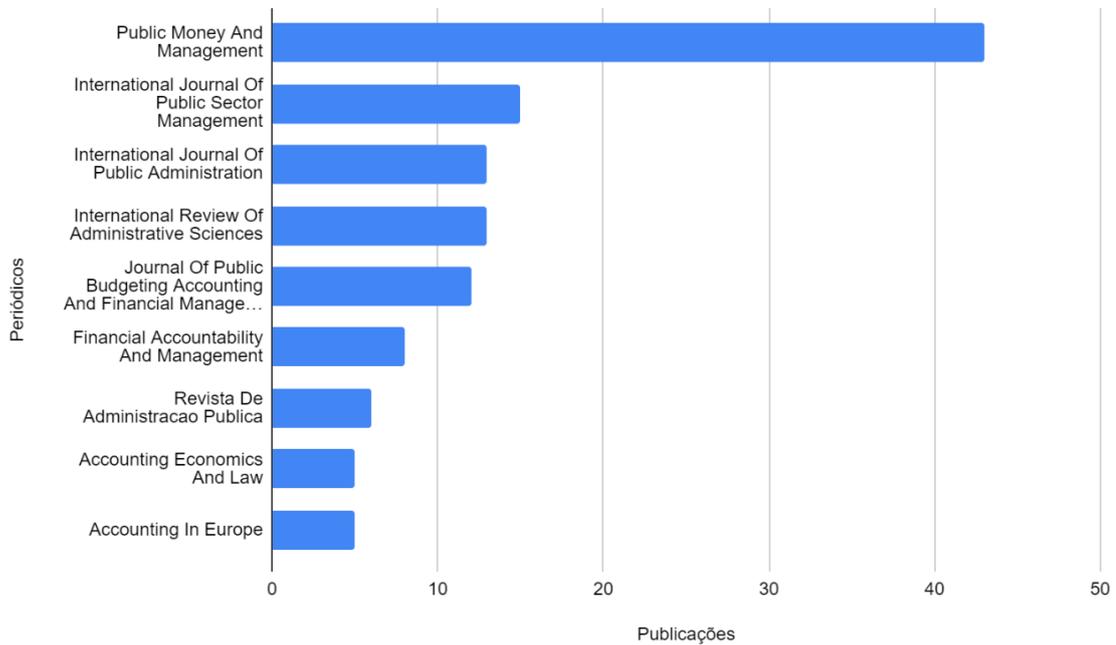
Tabela 5 – *Ranking* das fontes mais citadas

Fonte ou <i>Journal</i>	Documentos	Citações	Força total do <i>Link</i>	SJR	País de Origem
<i>Public Money and Management</i>	43	566	226	0,65	Reino Unido
<i>International Review of Administrative Sciences</i>	13	432	178	0,68	Reino Unido
<i>International Journal of Public Administration</i>	13	179	109	0,59	Estados Unidos
<i>European Accounting Review</i>	2	170	44	1,11	Reino Unido
<i>Financial Accountability and Management</i>	8	108	47	0,73	Estados Unidos
<i>Public Administration and Development</i>	4	108	56	0,73	Reino Unido
<i>Accounting Forum</i>	4	83	43	0,84	Reino Unido
<i>Critical Perspectives on Accounting</i>	3	82	39	1,38	Estados Unidos
<i>Abacus</i>	2	74	26	0,72	Reino Unido
<i>Accounting, Economics and Law</i>	5	72	42	0,32	Alemanha

Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Conforme observado na referida Tabela 5, a despeito de a maioria das citações se concentrar em duas fontes, *Public Money and Management* e *International Review of Administrative Sciences*, as quais dispõem de 566 e 432 citações, respectivamente, as referidas revistas não apresentaram maiores índices de avaliação SJR – mesmo sendo este o responsável por mensurar o impacto dos periódicos no contexto acadêmico.

Gráfico 5 – Publicações por periódico



Fonte: Elaboração própria com base em dados extraídos da *Scopus*.

Embora a perspectiva da análise ilustrada no Gráfico 5 seja diferente das análises anteriores, aferiu-se a preponderância da revista *Public Money and Management*, a qual detém 43 publicações, quase o triplo do periódico *International Journal Of Public Sector Management*, que aparece em segundo com 15 publicações. Não obstante, destaca-se que o segundo periódico mais citado, *International Review of Administrative Sciences*, figurou em terceiro lugar, no *ranking* demonstrado no Gráfico 5, empatado com a revista *International Journal Of Public Administration*, com 13 publicações.

4.2. ANÁLISE DE *CLUSTERS*

Nesta seção, são empreendidas as análises de cocitação e de acoplamento, as quais pretendem identificar o estado da arte e as frentes de pesquisa, respectivamente. Reitera-se que tais análises objetivam o agrupamento (*clustering*) de elementos ou unidades bibliométricas com base em propriedades de similaridade, em função da técnica de mapeamento VOS, que significa *visualização de similaridades*, empregada pelo *VOSviewer*.

4.2.1. ANÁLISE DE COCITAÇÃO

Recapitulando, consoante Small (1973, p. 265, tradução nossa), a cocitação expressa a frequência com que dois documentos são citados em conjunto, ou seja, a “cocitação é a frequência com que dois itens da literatura anterior são citados em conjunto pela literatura posterior”. No que se refere ao *VOSviewer*, o exame da cocitação empregou a unidade de análise *referências citadas*, com base no critério número mínimo de quatro referências. Após exclusão de referências em duplicidade por meio da utilização arquivo *thesaurus* ou dicionário de sinônimos, a busca retornou 92 estudos, todos conectados por *links*, cujos resultados seguem evidenciados na Tabela 6 e nas Figuras 19, 20, 21, 22, 23 e 24.

Ademais, os mapas apresentados neste tópico são do tipo de visualização em rede. Foram construídos com base na atribuição de maior peso à força total do *link*. Isso expressa a força do vínculo entre as referências em valor numérico.

Antes de analisar os *clusters* em si, cabe ressaltar, sob a perspectiva da força total do *link*, os principais estudos que compõem o estado da arte da produção científica sobre IPSAS, que seguem explicitados na Tabela 6.

Tabela 6 – Principais Referências: Cocitação

Referência Citada	Citações	Força total do <i>Link</i>
Christiaens, Reyniers e Rollé (2010)	33	191
Lapsley, Mussari e Paulsson (2009)	29	178
Benito, Brusca e Montesinos (2007)	29	157
Christiaens et al. (2015)	25	152
Oulasvirta (2014a)	21	152
Chan (2003)	20	107
Pina, Torres e Yetano (2009)	17	107
Grossi e Soverchia (2011)	19	90
Ellwood e Newberry (2007)	12	89
Brusca e Martínez (2016)	12	88

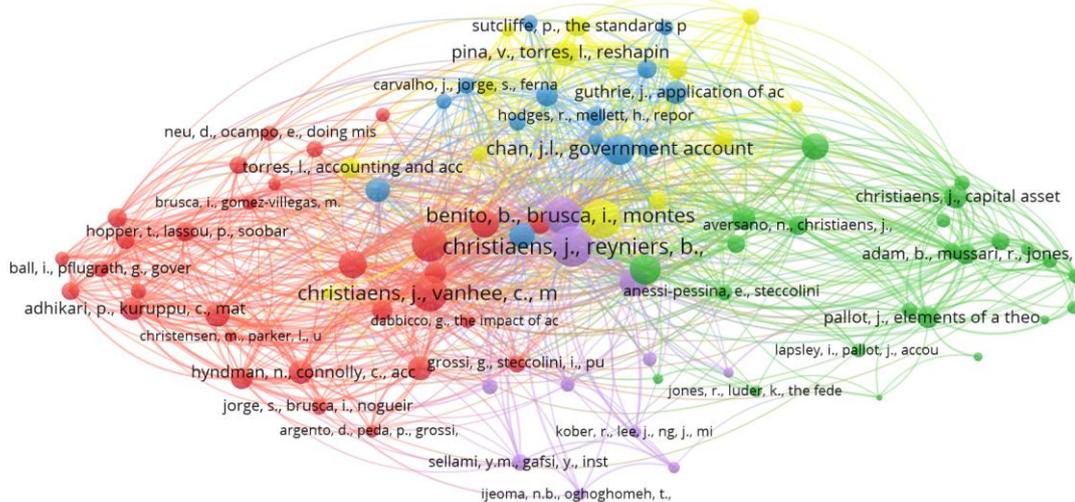
Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Do exame dos dez artigos mais referenciados pela amostra, depreende-se que: (i) o número de citações nem sempre converge com a pontuação da força total do *link*, a exemplo dos estudos de Benito, Brusca e Montesinos (2007) e Lapsley, Mussari e Paulsson (2009), que

possuem a mesma quantidade de citações e apresentam força de *link* diferentes; (ii) o estado da arte da produção científica sobre IPSAS é composto por pesquisas relativamente recentes, visto que o trabalho mais antigo, evidenciado na Tabela 6, data de 2003; e, (iii) o artigo mais proeminente, Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), aborda o impacto da adoção das IPSAS nos sistemas de informações financeiras governamentais.

No tocante à análise dos *clusters*, a Figura 18 demonstra os agrupamentos de estudos e suas relações ao longo da rede bibliométrica, de modo que, a partir da aplicação de uma resolução de 0.90, foram delineados cinco *clusters*¹⁰: (i) *Cluster 1*, de cor vermelha, situado à esquerda da figura; (ii) *Cluster 2*, de cor verde, disposto à direita; (iii) *Cluster 3*, formado pelo aglomerado de artigos em azul, observado na porção central superior da imagem; (iv) *Cluster 4*, de cor amarela, também, situado na porção central superior da imagem; e, (v) *Cluster 5*, composto pelo agrupamento de artigos na cor roxa, localizado na porção central inferior da figura.

Figura 18 – Mapa de cocitação: visualização em rede das principais referências citadas



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

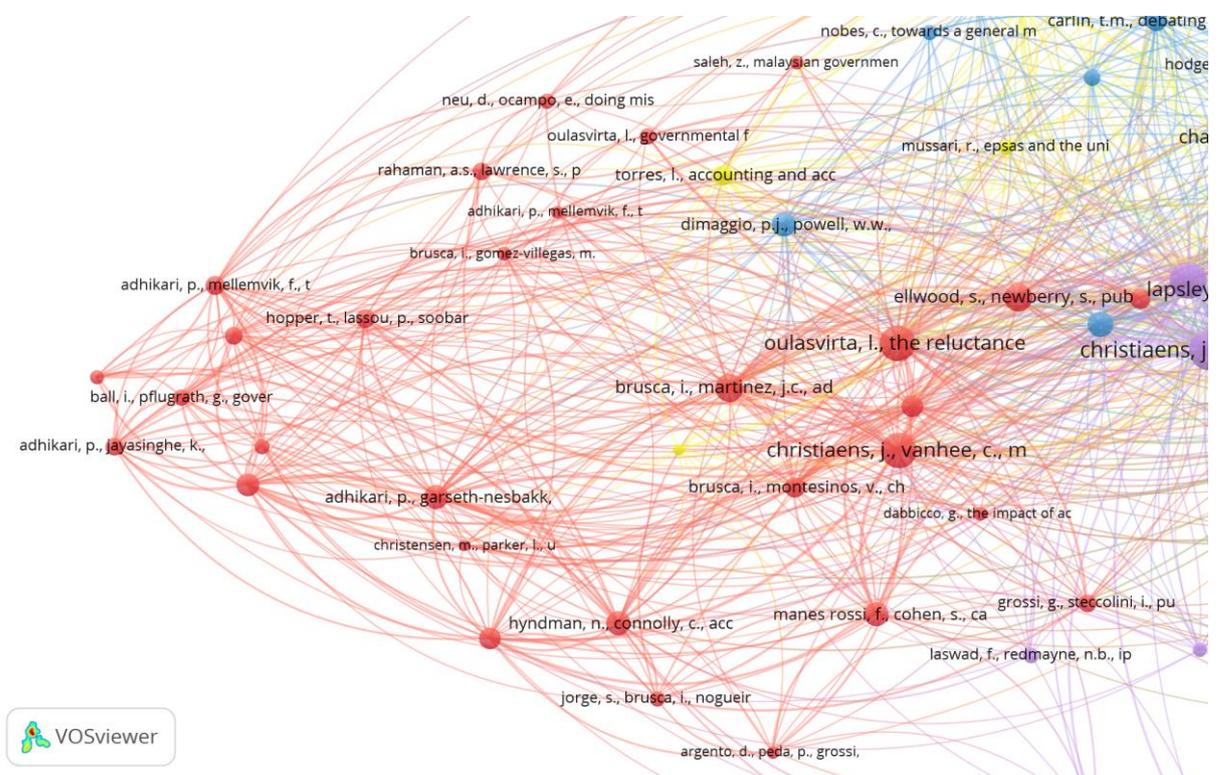
Na sequência, as Figuras 19, 20, 21, 22 e 23 evidenciam os *clusters* de forma individual, ilustrando os principais estudos e sua rede de conexões. Primeiramente, a Figura 19 apresenta o *Cluster 1*, em vermelho, no qual foram agrupados estudos que: (i) pautaram suas investigações na técnica do estudo de caso, a exemplo de Adhikari e Mellemvik (2011), Argento, Peda e Grossi (2018), Brusca, Montesinos e Chow (2013), Oulasvirta (2014a) e Oulasvirta (2014b); e,

¹⁰ A resolução consiste em um parâmetro do *VOSviewer* que determina o nível de detalhe dos clusters produzidos no referido *software*. Conforme Van Eck e Waltman (2020, p. 22, tradução nossa), o pesquisador deve empregar o valor de resolução que “[...] produza o nível de detalhe que se mostre mais adequado aos seus propósitos”.

(ii) analisaram os efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios, dos quais citam-se Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), Adhikari e Jayasinghe (2017), Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013), Adhikari e Mellemvik (2010), Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), Brusca e Martínez (2016) e Christiaens *et al.* (2015).

Ainda no que concerne ao *Cluster 1*, destaca-se o protagonismo dos Professores Pawan Adhikari e Isabel Brusca, os quais figuraram na maior parte dos trabalhos elencados no parágrafo anterior.

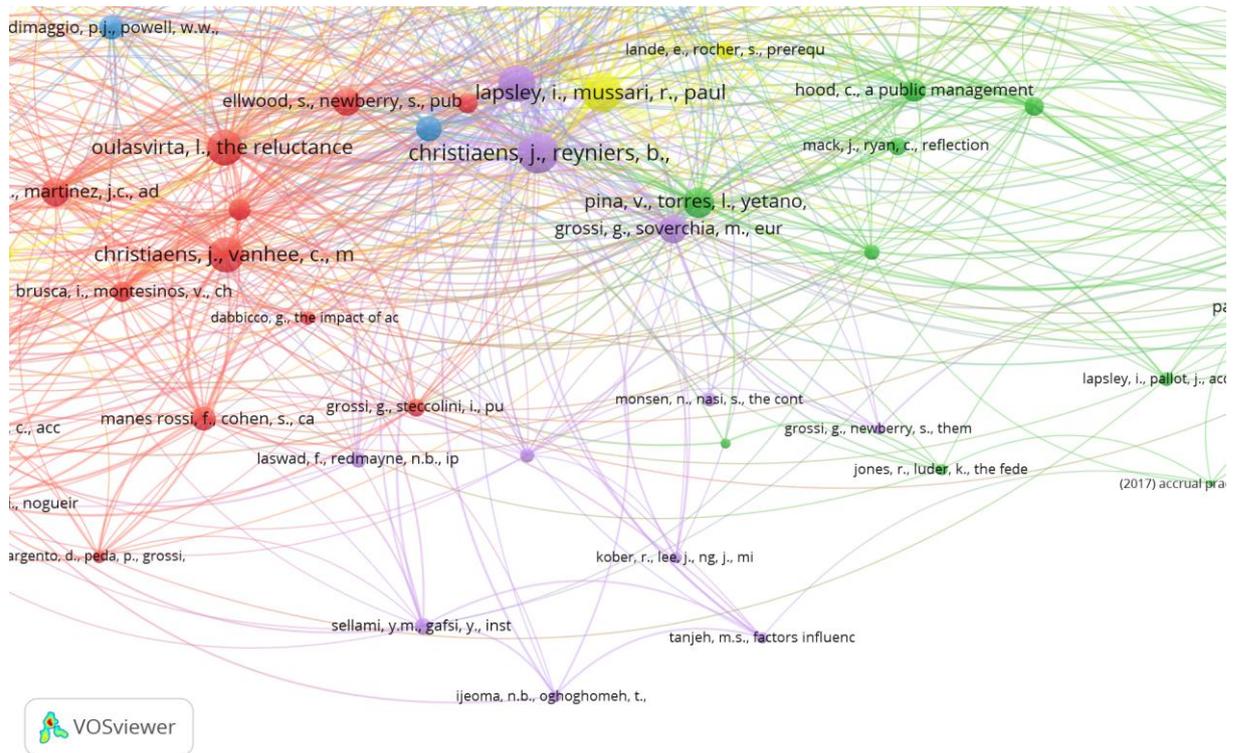
Figura 19 – Mapa de cocitação: visualização em rede do *Cluster 1*



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

O *Cluster 2*, constante na Figura 20, em verde, congrega pesquisas que versam sobre a problemática da adoção de práticas inerentes ao setor privado pelo setor público. Isso se faz por meio da discussão da complexidade intrínseca aos ativos governamentais, os quais demandam diligência nos processos de mensuração e de reconhecimento, especialmente, em se tratando dos *heritage assets* – ou ativos culturais, em tradução livre. Dos estudos evidenciados no *Cluster 2*, ressaltam-se:

Figura 23 – Mapa de cocitação: visualização em rede do *Cluster 5*



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Do exposto na análise de cocitação, infere-se que o estado da arte da produção científica sobre IPSAS abrange os seguintes assuntos: (i) aceitação das *International Public Sector Accounting Standards*; (ii) efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios; (iii) processos de mensuração e de reconhecimento dos ativos governamentais; (iv) *heritage assets*; (v) uso do regime de competência pelo setor público; e, (v) países, seja por meio do estudo de caso, seja pelo cotejo entre localidades, sob a perspectiva da adoção das IPSAS.

4.2.2. ANÁLISE DO ACOPLAMENTO BIBLIOGRÁFICO

Retoma-se que o acoplamento bibliográfico mensura a frequência com que dois documentos compartilham uma ou mais referências. Em outras palavras, dois artigos estão acoplados quando apresentam uma ou mais referências em comum (KESSLER, 1963). No que concerne ao *VOSviewer*, a análise de acoplamento bibliográfico lançou mão da unidade de análise *documentos*. Tendo em vista que o estudo do acoplamento tende a revelar os tópicos de debate mais recentes, e, levando em conta que as pesquisas mais atuais sequer tiveram tempo

de serem citadas, adotou-se como critério o número mínimo de zero citações, ou seja, abrangeu-se os 226 artigos componentes da amostra. Ademais, os mapas apresentados neste tópico são do tipo de visualização em rede. Foram construídos com base na atribuição de maior peso à força total do *link*, que expressa a força do vínculo entre os documentos em valor numérico.

Considerando que alguns trabalhos não convergiam com o mapa, em termos de dispersão dos *clusters*, foram excluídas três pesquisas. Portanto, restaram 223 estudos, dos quais, apenas 209 mostraram-se conectados por *links*. Os resultados dessa amostra podem ser observados na Tabela 7 e nas Figuras 24, 25, 26, 27, 28, 29 e 30.

Preliminarmente, cabe destacar, sob o prisma da força total de *link*, os principais documentos/autores que apontam os temas mais recentes acerca do debate sobre as IPSAS, verificados na Tabela 7.

Tabela 7 – Principais Documentos: Acoplamento Bibliográfico

Documento	Citações	Força total do Link
Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016)	47	689
Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016)	25	594
Argento, Peda e Grossi (2018)	19	527
Cuadrado-Ballesteros, Citro e Bisogno (2020)	15	510
Agasisti <i>et al.</i> (2015)	15	492
Bekiaris e Paraponti (2022)	0	482
Bergmann, Fuchs e Schuler (2019)	10	481
Vivian e Maroun (2018)	5	475
Redmayne, Laswad e Ehalaiye, (2021)	2	470
Gómez-Villegas, Brusca e Bergmann (2020)	7	466

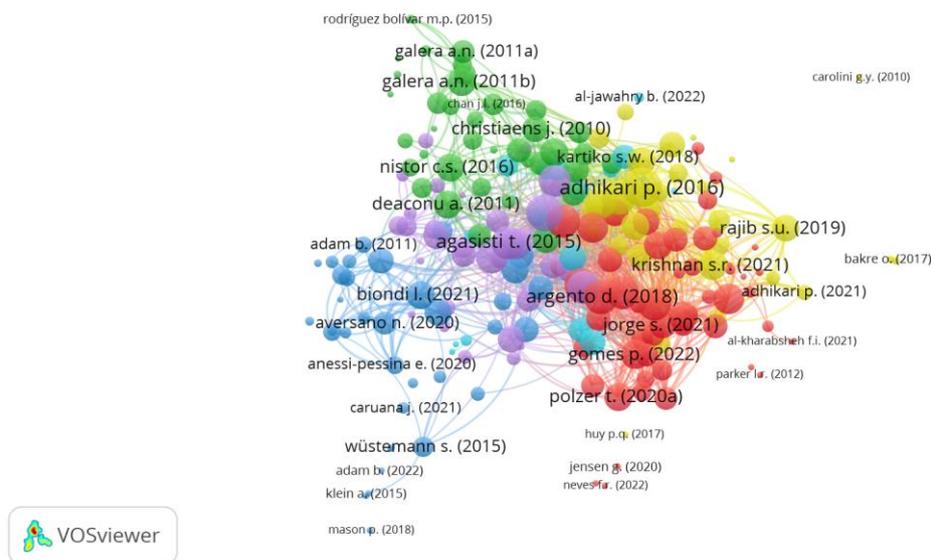
Fonte: Elaboração própria com base em análise extraída do *VOSviewer*.

Da análise dos dez documentos com maior força de *link*, cabe ressaltar os seguintes estudos: (i) Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), pesquisa que se revela proeminente tanto pelo número de citações quanto pela pontuação da força total do *link*; e, (ii) Bekiaris e Paraponti (2022), que, não obstante disponha de um número de zero citações, despontou entre os principais documentos na rede bibliométrica, sob a ótica da força do *link*.

No que tange ao exame dos *clusters*, a Figura 24 revela os conglomerados de estudos e suas relações ao longo da rede bibliométrica, de modo que, a partir da aplicação de uma resolução de 0.90, foram delineados seis *clusters*, a saber: (i) *Cluster 1*, de cor vermelha, situado

na porção inferior à direita; (ii) *Cluster 2*, de cor verde, localizado na porção superior esquerda; (iii) *Cluster 3*, composto pelo agrupamento ilustrado em azul mais escuro, situado na parte inferior à esquerda da figura; (iv) *Cluster 4*, formado pela reunião dos estudos em amarelo, observado na porção superior direita; (v) *Cluster 5*, de cor roxa, situado na área central; e, (vi) *Cluster 6*, ilustrado em azul mais claro, também, presente na área central da figura.

Figura 24 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede dos principais documentos



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Na sequência, as Figuras 25, 26, 27, 28, 29 e 30 evidenciam os *clusters* de forma individual, ilustrando os principais estudos e sua rede de conexões. A exemplo do *Cluster 1* pertencente à análise de cocitação, esse *cluster* é referente ao estudo do acoplamento bibliográfico, ilustrado em vermelho na Figura 25. Ele congrega pesquisas que abordam os efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios, sendo que algumas delas se utilizam do arcabouço teórico da Teoria Institucional.

Além disso, pontua-se que o *Cluster 1* concentra os trabalhos dos autores brasileiros da amostra, com destaque para: André Carlos Busanelli de Aquino, Fabrício Ramos Neves, radicados na Universidade de São Paulo (USP), e Ricardo Rocha de Azevedo, pertencente ao quadro da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

Dos estudos apresentados no *Cluster 1*, citam-se:

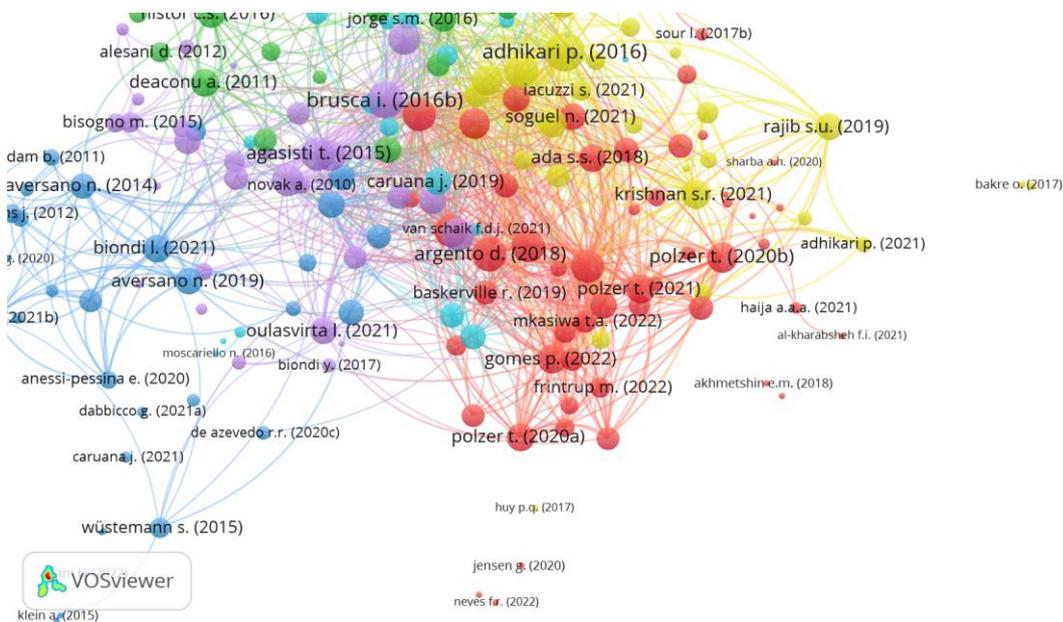
- i. Bekiaris e Paraponti (2022), Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), De Aquino et al. (2020b), De Azevedo et al. (2020a), De Azevedo et al., (2020b),

Polzer *et al.* (2021) e Polzer, Grossi e Reichard (2022), que abordaram os efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios;

- ii. Ada e Christiaens (2018), Argento, Peda e Grossi (2018), Gomes *et al.* (2022), Gómez-Villegas, Brusca e Bergmann (2020), Jorge, Nogueira e Ribeiro (2021), Neves e Gómez-Villegas (2020), Polzer e Reichard (2020), Polzer, Gårseth-Nesbakk e Adhikari (2020) e Vivian e Maroun (2018), os quais trataram os desafios de implementação das IPSAS, sob a lente da Teoria Institucional.

Ainda a respeito do *Cluster 1*, ressalta-se o protagonismo de Tobias Polzer, Professor Assistente na *Vienna University of Economics and Business*, na Áustria, o qual figurou como autor em quatro dos trabalhos componentes do referido *cluster*.

Figura 25 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do *Cluster 1*



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Sobre o *Cluster 2*, atinente aos trabalhos em verde, constante na Figura 26, abrange estudos que abordam: (i) o uso do regime de competência, bem como o *Cluster 3* referente à análise de cocitação; e, (ii) a problemática da aplicação da avaliação contábil a valor justo no setor público.

Das pesquisas pertencentes ao *Cluster 2*, destacam-se:

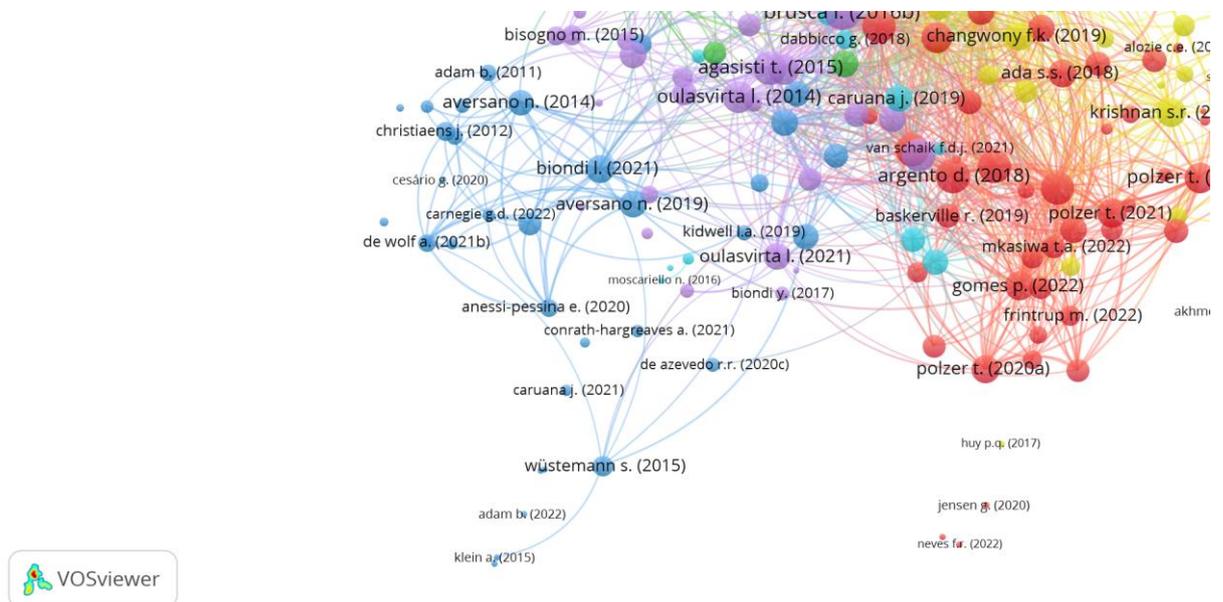
- i. Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), Dabbicco (2015), Deaconu, Nistor e Filip (2011), De Silva Lokuwaduge e De Silva (2020), Nistor e Deaconu (2016), Pina,

Mattei, (2021) e De Wolf, Christiaens e Aversano (2021), que cuidaram dos *heritage assets*.

- ii. Jones e Caruana (2015), Jones e Caruana (2016), Mann et al. (2019), Oulasvirta e Bailey (2016) e Wüstemann e Conrath-hargreaves (2015), os quais investigaram as EPSAS.

Cabe, ainda, destacar o protagonismo de Natalia Aversano, docente pertencente ao quadro da *Università Degli Studi di Salerno*, na Itália, a qual aparece em quatro dos trabalhos supracitados.

Figura 27 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do *Cluster 3*

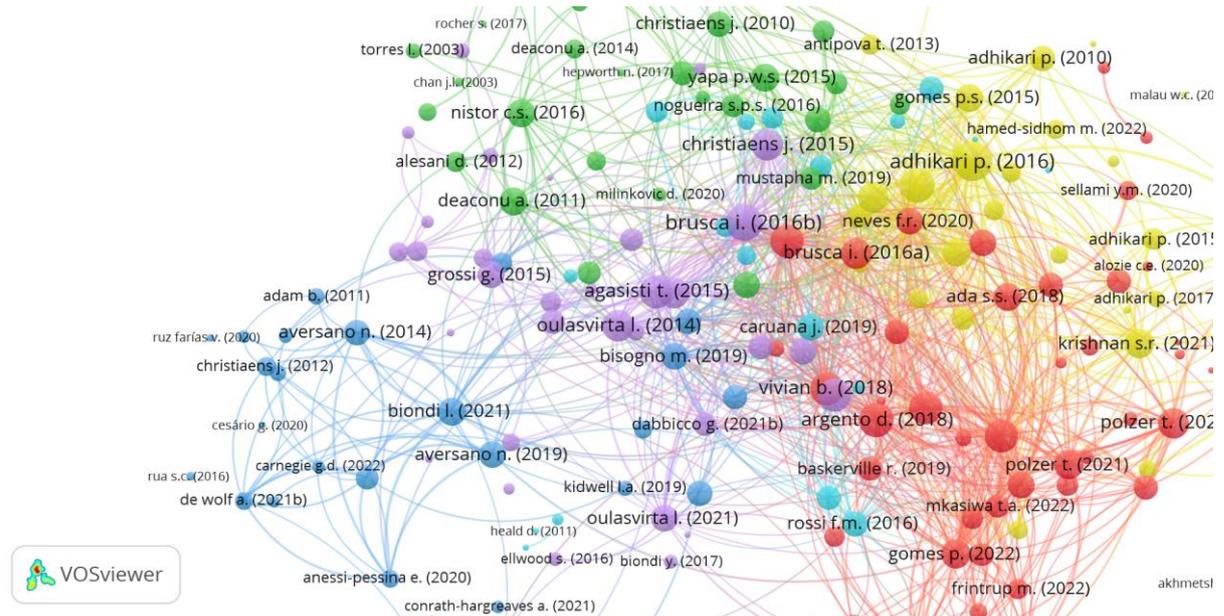


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Atinente ao *Cluster 4*, ilustrado em amarelo na Figura 28, compõe-se de estudos que abordam as IPSAS no contexto dos países em desenvolvimento e/ou seus efeitos sobre a corrupção, dentre os quais, citam-se: Adhikari e Jayasinghe (2017), Adhikari e Mellemvik (2010), Adhikari *et al.* (2015), Adhikari *et al.* (2021), Alsharari (2020), Bakre, Lauwo e McCartney (2017), Bakre, McCartney; Fayemi (2021), Boolaky Doorgakunt *et al.* (2021), Changwony e Paterson (2019), Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2021), Cuadrado-Ballesteros; Citro e Bisogno (2020), Krishnan (2021), Rajib *et al.* (2019), Tawiah (2021) e Tawiah (2022).

Ainda no que diz respeito ao *Cluster 4*, destaca-se a proeminência de Pawan Adhikari, Professor na *University of Essex*, na Inglaterra, que figurou na maioria das pesquisas do referido

Figura 29 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do *Cluster 5*

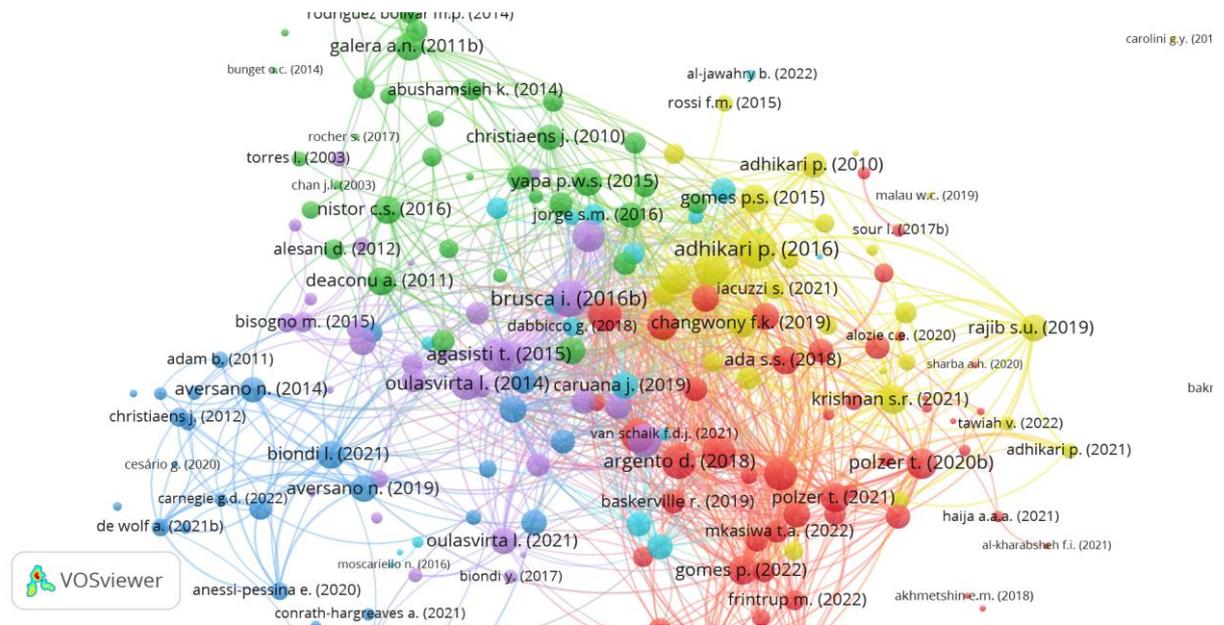


Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

No que tange ao *Cluster 6*, ilustrado em azul claro na Figura 30, compreende estudos que, mais do que analisar a União Europeia sob a perspectiva das EPSAS, conforme empreendido no *Cluster 3* desta seção, trataram da convergência entre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Europa e o sistema de contas europeu. Com isso, nessa perspectiva, visa-se à implementação do regime de competência também nos sistemas orçamentário e financeiro.

Nesse sentido, elencam-se as pesquisas de: Caruana e Grima (2019), Dabbicco (2018), Dasí González, Montesinos Julve e Vela BARGUES (2018), De Jesus e Jorge (2014), Giosi, Brunelli e Caiffa (2015), Jorge, De Jesus e Laureano (2014), Jorge, De Jesus e Laureano (2016), Manes-Rossi *et al.* (2016) e Pontoppidan e Brusca (2016).

Figura 30 – Mapa de acoplamento bibliográfico: visualização em rede do *Cluster 6*



Fonte: Elaboração própria a partir do *software VOSviewer* com base em dados extraídos da *Scopus*.

Tendo em vista que alguns assuntos se repetem tanto na análise da cocitação quanto no exame do acoplamento bibliográfico, depreende-se que as investigações atuais continuam interessadas nas temáticas: (i) aceitação das *International Public Sector Accounting Standards*; (ii) efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios; (iii) *heritage assets*; e (iv) uso do regime de competência pelo setor público.

Ademais, conclui-se que as pesquisas atuais inovam ao: (i) empregarem o arcabouço da Teoria Institucional em suas análises; (ii) examinarem a problemática da aplicação da avaliação contábil a valor justo no setor público; (iii) analisarem as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS); (iv) investigarem as IPSAS no contexto dos países em desenvolvimento e/ou seus efeitos sobre a corrupção; e, (v) abordarem a convergência entre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Europa e o sistema de contas europeu.

Na sequência, segue a discussão dos resultados, sob a proposta de um debate mais aprofundado acerca dos estudos mais relevantes, selecionados com base nas supracitadas análises de cocitação e do acoplamento bibliográfico.

5. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Esta seção se destina a discutir os resultados auferidos no tópico anterior, por meio de um exame mais aprofundado dos eixos temáticos. Esses eixos congregam os estudos mais relevantes, selecionados com base nas supracitadas análises de cocitação e do acoplamento bibliográfico. Eles explicitados nas subseções que seguem.

5.1. EIXOS TEMÁTICOS

Conforme pontuado, a partir das análises de cocitação e acoplamento bibliográfico, foram definidos eixos temáticos, os quais reúnem estudos que expressam os sete temas de pesquisa mais relevantes para a produção científica atinente às *International Public Sector Accounting Standards*. Esses eixos são: (i) antecedentes, implementação e resultados das IPSAS; (ii) *European Public Sector Accounting Standards*; (iii) regime de competência; (iv) Teoria Institucional; (v) mensuração e reconhecimento no setor público; (vi) panorama dos países; e, (vii) estudos brasileiros.

Consoante destacado na seção de metodologia, inicialmente, foram selecionados 103 artigos, que, por motivos de disponibilidade e escopo, foram reduzidos para 93 trabalhos, dos quais 18 estudos não compuseram a amostra inicial. Esse incremento decorre, visto que a análise de cocitação visa a identificar o estado da arte da produção científica, e, portanto, compreende pesquisas anteriores à própria amostra. Ademais, explica-se que os eixos supramencionados não se fazem estanques, uma vez que alguns estudos poderiam figurar em mais de um eixo. De modo geral, para fins didáticos, os artigos foram classificados nos respectivos eixos de acordo com a predominância dos temas. Os tópicos que seguem explicam cada um dos eixos temáticos.

5.1.1. ANTECEDENTES, IMPLEMENTAÇÃO E RESULTADOS DAS IPSAS

Preliminarmente, registra-se que, em Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), todos os estudos cuja metodologia tinha abordagem empírica foram categorizados conforme o objeto de investigação, a saber: antecedentes da adoção das IPSAS, implementação do regime de competência e resultados da adoção das IPSAS. Nesse sentido, ressalta-se que o assunto antecedentes, implementação e resultados das IPSAS, além de ter sido cunhado sob a inspiração

do referido estudo Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), foi abordado enquanto um eixo temático a partir da junção de *clusters* provenientes das citadas análises de cocitação e acoplamento bibliográfico.

Acrescenta-se que, visando ao alcance do segundo objetivo específico, os 11 artigos que compuseram o eixo temático relativo aos antecedentes, implementação e resultados das IPSAS, seguem categorizados no Quadro 4. Eles foram identificados em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo.

Quadro 4 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo aos antecedentes, implementação e resultados das IPSAS

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental, observação e discussões informais	Países membros da OCDE e convidados	Governo central
Benito, Brusca e Montesinos (2007)	Teoria da Contingência	Abordagem empírica – questionário e análise estatística quantitativa	Países membros e não membros da OCDE	Governos central e local
Bergmann <i>et al.</i> (2016)	Pluralismo Teórico - Teoria da agência, Teoria dos <i>Stakeholders</i> e Teorias de Consolidação	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Países membros da OCDE	Governo central
Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016)	Pluralismo Teórico - Teoria Institucional e Teoria da Contingência	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Colômbia e Peru	Governo central
Brusca e Martínez (2016)	Teoria da Contingência	Abordagem empírica – questionário e análise estatística (modelo de regressão)	Países da Europa e da América	Governo central

Chan (2003)	Pluralismo Teórico – Teoria da Agência, Teoria dos Custos de Transação e Teoria da Contingência	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica
Christiaens, Reyniers e Rollé (2010)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica - questionário	Países europeus	Governos central e local
Kober, Lee e Ng (2010)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica - questionário	Austrália	Governos central, regional e local
Laswad e Redmayne (2015)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica - questionário	Nova Zelândia	Governo central
Oulasvirta (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica
Tanjeh (2016)	Pluralismo Teórico – Teoria da Agência, Teoria da Contingência e abordagem da <i>New Public Management</i>	Abordagem empírica – questionário e análise estatística inferencial (modelo de regressão)	Camarões	Governo central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Quanto à orientação conceitual, destaca-se que, dos 11 artigos que compuseram o eixo: quatro trabalhos não apresentaram arcabouço teórico, outros quatro se fundamentaram em mais de uma abordagem teórica; enquanto dos três estudos remanescentes, dois se valeram exclusivamente da Teoria de Contingência¹¹, e um da Teoria Institucional¹², para embasar suas análises.

Sobre o método de pesquisa, apenas Chan (2003) e Oulasvirta (2021) empregaram o método de abordagem conceitual/normativa. As demais pesquisas recorreram à abordagem

¹¹ De forma breve, a Teoria de Contingência aborda como os sistemas de controle administrativos se adaptam frente aos fatores de contingência (meio ambiente, cultura, tecnologia, estrutura, estratégia) com vistas a maximizar o desempenho organizacional (CHENHALL; CHAPMAN, 2018).

¹² Em linhas gerais, a Teoria Institucional trata das pressões externas/ambientais pelo alinhamento das práticas organizacionais às instituições, traduzidas nas crenças e valores partilhados, com vistas ao alcance da legitimidade (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

empírica. Empregaram, para tanto, técnicas que abrangem: análise documental, observação, discussões, entrevistas, questionário e análise estatística.

No que concerne aos países e níveis de governo investigados, preponderaram os trabalhos que se dedicaram a examinar múltiplos países, sobretudo os membros da OCDE. A maioria pesquisou o governo da perspectiva do nível central.

A respeito dos achados, primeiramente, tratando das pesquisas que se utilizaram do método de abordagem conceitual/normativa, destacam-se Chan (2003) e Oulasvirta (2021). Chan (2003), documento mais citado pela amostra e que figurou entre as principais referências da análise de cocitação, defendeu a adoção do regime de competência de forma gradual. O trabalho sugeriu a consolidação das demonstrações financeiras do governo e propôs também princípios destinados à promoção da responsabilidade fiscal do governo.

Já Oulasvirta (2021) preceituou que os relatórios de propósito geral não têm a função de subsidiar a tomada de decisão. Defende-se que servem, precipuamente, à prestação de contas, visando ao atendimento das necessidades dos usuários primários dos referidos relatórios, quais sejam cidadãos ou parlamentares que os representam.

Com relação aos antecedentes de adoção das IPSAS, de forma geral, a discussão observada nos estudos de Tanjeh (2016), Brusca, Gómez-Villegas e Montesinos (2016), Brusca e Martínez (2016), Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), Kober, Lee e Ng (2010) e Laswad e Redmayne (2015) se concentrou nos estímulos e barreiras para adoção das IPSAS. Dentre os estímulos, citam-se:

- i. incentivo por parte dos organismos multilaterais (todo grupo de trabalhos supracitados concordam com esse item);
- ii. necessidade de reforma contábil (todo grupo de trabalhos supracitados concordam com esse item);
- iii. aumento da comparabilidade das informações financeiras nos cenários nacional e internacional (todo grupo de trabalhos supracitados concordam com esse item);
- iv. a facilidade de se utilizar um normativo pronto (CHRISTIAENS; REYNIERS; ROLLÉ, 2010);
- v. maior utilidade da informação contábil em relação às informações decorrentes do regime de caixa (KOBBER; LEE; NG, 2010; LASWAD; REDMAYNE, 2015).

Ainda sobre os antecedentes, ressalta-se sobre os obstáculos à adoção o seguinte:

- i. a falta de familiaridade com as IPSAS, por isso, algumas jurisdições preferem aplicar as IFRS ao contexto do setor público;

- ii. o temor pela perda de soberania, haja vista que alguns países que adotam o regime de competência no setor público, se utilizam dos próprios padrões nacionais aplicáveis ao setor privado local para tal;
- iii. custos que envolvem a implantação de sistemas, formação e recrutamento de pessoal, adequação na estrutura organizacional, entre outros.

Concernente à implementação das IPSAS e resultados da harmonização, os achados de Adhikari e Gårseth-Nesbakk (2016), Benito, Brusca e Montesinos (2007) e Bergmann *et al.* (2016) apontaram para a falta de interesse político em alinhar as reformas orçamentárias às IPSAS e, em consonância com Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), demonstraram um contexto heterogêneo de implementação das *International Public Sector Accounting Standards* nos mais diversos sistemas contábeis. Isso sinaliza que há um longo a caminho a percorrer no processo de harmonização.

5.1.2. EUROPEAN PUBLIC SECTOR ACCOUNTING STANDARDS (EPSAS)

Em consonância com a análise de cocorrência, salienta-se que o vocábulo *EPSAS* constituiu a terceira palavra-chave mais importante da rede bibliométrica. Já o eixo temático EPSAS foi delineado com base nos *clusters* evidenciados como frentes de pesquisa mediante a análise do acoplamento bibliográfico. Cumpre reiterar também que as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS) consistem em uma proposta regional que visa a harmonizar a CASP europeia, com base nas IPSAS.

Quanto ao atendimento do segundo objetivo específico, destaca-se que os 17 artigos que integram esse eixo temático encontram-se especificados no Quadro 5. Eles foram rotulados conforme orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo.

Quadro 5 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo às EPSAS

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Bellanca e Vandernoot (2014)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – questionário	Países membros da União Europeia	Governos central e local
Caruana e Grima (2019)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Malta	Governo central

Dabbicco (2018)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e observação participante	Países membros da União Europeia	Governo central
Dasí González, Montesinos Julve e Vela Bargues (2018)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística descritiva	Países membros da União Europeia	Governos central e local
De Jesus e Jorge (2014)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Portugal e Espanha	Governo central
Giosi, Brunelli e Caiffa (2015)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países membros da União Europeia	Governo central
Grossi e Soverchia (2011)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Países membros da União Europeia	Governo central
Jones e Caruana (2015)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da União Europeia	Governo central
Jones e Caruana (2016)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Malta	Governo central
Jorge, De Jesus e Laureano (2014)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países membros da União Europeia	Governo central
Jorge, De Jesus e Laureano (2016)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países membros da União Europeia	Governo central
Manes-Rossi, Aversano e Christiaens (2014)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Reino Unido, Suécia, França, Espanha, Alemanha e Itália	Governos central, regional e local
Manes-Rossi et al. (2016)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Países membros da União Europeia	Governos central, regional e local

Mann et al. (2019)	Teoria da Contingência	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da União Europeia	Governos central, regional e local
Oulasvirta e Bailey (2016)	Modelo da lata de lixo	Abordagem empírica – análise documental, observação e entrevistas semiestruturadas	Países membros da União Europeia	Governo central
Polzer, Grossi e Reichard (2022)	Pluralismo Teórico - Teoria Organizacional e Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Áustria, Espanha, Estônia, França, Islândia, Polónia, Reino Unido, Suécia e Suíça	Governo central
Pontoppidan e Brusca (2016)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e observação participante	Países membros da União Europeia	Governos central e regional

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

A respeito da orientação conceitual, nota-se que 12 trabalhos dos 17 artigos do eixo não apresentaram embasamento teórico. Dos que explicitam sua orientação teórica, um estudo demonstrou abordagem teórica plural¹³; dois se fundamentaram exclusivamente na Teoria Institucional; uma recorreu à Teoria da Contingência; e uma se valeu do modelo da lata de lixo¹⁴.

No que tange à metodologia empregada, somente Manes-Rossi *et al.* (2016) se utilizaram da abordagem conceitual/normativa, enquanto os outros 16 trabalhos lançaram mão da abordagem empírica. Sobre essa abordagem, os estudos empregaram técnicas como: análise documental, observação, entrevistas, questionário e análise estatística. Tais evidências corroboram com Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), os quais destacaram, sob a ótica da implementação, que as pesquisas analisadas trataram das EPSAS, da abordagem do modelo da lata de lixo, e da utilização de vários métodos de pesquisa, conforme observado no Quadro 2 desta dissertação.

Sobre países e níveis de governo investigados, os estudos examinaram os países membros da União Europeia. Mais uma vez, predominaram as pesquisas que abordaram o governo central. Isso se assemelha com o eixo temático anterior que também assim se configura.

¹³ Trata-se dos estudos que se fundamentaram em mais de uma abordagem teórica.

¹⁴ Partindo do pressuposto da escolha racional limitada, o modelo da lata de lixo ou *garbage can model* postula que as organizações agem como anarquias organizadas, nas quais problemas, soluções e tomadores de decisão encontram-se desconectados (COHEN; MARCH; OLSEN, 1972).

No que diz respeito aos resultados constantes nos artigos elencados no Quadro 5, ressalta-se, há apenas um trabalho de abordagem conceitual/normativa, Manes-Rossi *et al.* (2016). Nesse estudo, os estudiosos avaliaram os propósitos da necessidade de harmonização contábil na União Europeia, propondo a concomitância de dois sistemas, sob a defesa de que ainda que os países produzam relatórios contábeis harmonizados, eles não precisam substituir os relatórios pautados em normas nacionais, caso os considere úteis. Em outras palavras, bem como ocorre no setor privado, em que as IFRS coexistem com as normas específicas de cada país, Manes-Rossi *et al.* (2016) admitem a possibilidade de coexistência de dois conjuntos de contas no setor público, uma específica de cada contexto geográfico, outra referente às IPSAS.

Concernente aos achados provenientes de estudos que se valeram da abordagem empírica, abordam-se, *a priori*, os trabalhos que examinaram as EPSAS, de forma individual, em seguida, as pesquisas que investigaram a convergência entre as EPSAS e o sistema de contas europeu. De forma geral, os resultados constantes em Bellanca e Vandernoot (2014), Grossi e Soverchia (2011), Jones e Caruana (2016), Manes-Rossi, Aversano e Christiaens (2014), Mann *et al.* (2019), Polzer, Grossi e Reichard (2022) e Pontoppidan e Brusca (2016), revelaram que:

- i. Os sistemas de CASP se mostram heterogêneos tanto no comparativo entre os membros da União Europeia quanto no cotejo dos níveis de governo dentro de um mesmo país;
- ii. O fenômeno da *glocalization*, que consiste na adaptação das IPSAS aos contextos de cada país, contribui para a relatada heterogeneidade e compromete a comparabilidade da informação contábil, um dos principais objetivos das IPSAS.
- iii. A maior parte dos países não está engajada no processo de harmonização, por outro lado, verificou-se que, embora os países anglo-saxões não tenham implementado as IPSAS formalmente, se utilizam de padrões semelhantes aos preceituados nestas;
- iv. Os sistemas orçamentários ainda se baseiam no regime de caixa, o que dificulta a adoção total do regime de competência.

Antes de tratar dos demais estudos, cabe esclarecer que o sistema de contas europeu ou o *European System of National and Regional Accounts* (ESA), legalmente sancionado por diretivas emitidas pela Comissão Europeia, é um produto da contabilidade nacional. Portanto, visa à produção de relatórios referentes às estatísticas nacionais, cujos objetivos abrangem a análise do grau de dependência do governo em relação ao orçamento central e a avaliação da estrutura da economia como um todo (JONES; CARUANA, 2015). Em oposição ao ESA,

macrossistema de informação contábil nacional, as IPSAS dizem respeito a um microssistema contábil governamental, que objetiva prover informações úteis para a tomada de decisão, aumentar a transparência/prestação de contas, melhorar a qualidade e comparabilidade da informação contábil (JONES; CARUANA, 2015).

Os dois sistemas se conectam no momento em que o superávit/déficit aferido com base nas IPSAS designa o saldo inicial para o cálculo da métrica das estatísticas nacionais. Em outras palavras, ocorre quando a contabilidade governamental subsidia a contabilidade nacional (CARUANA; GRIMA, 2019). Com isso, depreende-se que a contabilidade governamental, pautada nas IPSAS, serve de ponto de partida para a contabilidade nacional, subsidiando o cálculo das estatísticas nacionais.

De maneira sucinta, as pesquisas que investigaram a convergência entre as IPSAS/EPAS e o ESA, foram Caruana e Grima (2019), Dabbicco (2018), Dasí González, Montesinos Julve e Vela Bagues (2018), De Jesus e Jorge (2014), Giosi, Brunelli e Caiffa (2015), Jones e Caruana (2015), Jorge, De Jesus e Laureano (2014), Jorge, De Jesus e Laureano (2016) e Oulasvirta e Bailey (2016). Esses estudos trouxeram à luz os seguintes achados:

- i. a adoção das IPSAS/EPAS não se traduz em relatórios ESA mais confiáveis;
- ii. a harmonização não pode, por si só, resolver o problema das economias desequilibradas;
- iii. a existência de sistemas orçamentários que ainda se baseiam no regime de caixa dificulta a pretendida convergência.

Esses foram os principais achados deste eixo. No próximo, são tratados os achados a respeito do regime de competência.

5.1.3. REGIME DE COMPETÊNCIA

Também, em linha com a análise de coocorrência, que revelou o termo *accrual accounting* como palavra-chave com maior número de ocorrências na rede bibliométrica, a temática *regime de competência* evidenciou-se tanto na análise da cocitação quanto no exame do acoplamento bibliográfico. Sobre o alcance do segundo objetivo específico, a classificação dos nove artigos que compuseram esse eixo temático consta no Quadro 6. Como nos outros eixos, os artigos selecionados foram categorizados em matéria de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo.

Quadro 6 - Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Regime de Competência

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Agasisti et al. (2015)	Abordagem da <i>New Public Management</i> (NPM)	Abordagem empírica – análise documental	Itália	Governo central
Arnaboldi e Lapsley (2009)	Abordagem de Matland sobre conflito e ambiguidade	Abordagem empírica – análise documental, observação, questionário e entrevistas	Escócia	Governo central
Carlin (2005)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Austrália	Governo regional
Dabbicco (2015)	Pluralismo Teórico - Teoria Institucional e abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, observação e entrevistas	Países membros da União Europeia	Governo central
Guthrie (1998)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Austrália	Governo central
Hodges e Mellett (2003)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental	Reino Unido	Governo central
Lapsley, Mussari e Paulsson (2009)	Abordagem da NPM	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica
Pina, Torres e Yetano (2009)	Pluralismo Teórico - Teoria Institucional e Teoria da Escolha Pública	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da União Europeia	Governo local
Yapa e Ukwatte (2015)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, observação e entrevistas	Sri Lanka	Governo central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Quanto à orientação conceitual, destaca-se que dos nove artigos, quatro se utilizaram da abordagem da NPM¹⁵ para caracterizar a implementação do regime de competência, em linha com as reformas neoliberais. Isso corrobora com os achados de Jacobs (2012; 2016), Lapsley e Miller (2019), Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) e Sasso e Varela (2020). Além disso, dos cinco estudos remanescentes, dois não demonstraram arcabouço teórico, dois se valeram

¹⁵ De maneira sucinta, a *New Public Management* (NPM) constituiu o paradigma que visava a tornar o setor público gerencial por meio da adoção de práticas inerentes ao setor privado (GROSSI *et al.*, 2019).

de mais de uma teoria para fundamentar os achados, e um se embasou no modelo ambiguidade-conflito de Matland¹⁶.

No tocante ao método, preponderaram os artigos que lançaram mão da abordagem empírica, a partir de técnicas como análise documental, observação, entrevistas e questionário, sendo que apenas os estudos de Guthrie (1998) e Lapsley, Mussari e Paulsson (2009) empregaram abordagem conceitual/normativa.

Mais uma vez, as investigações se concentraram no nível de governo central e os estudos abordaram desde os países membros da União Europeia até localidades de forma individual, como Itália, Sri Lanka, Austrália, Reino Unido e Escócia.

No que diz respeito aos resultados, tratando, em primeiro lugar, dos artigos que utilizaram abordagem conceitual/normativa, Guthrie (1998)¹⁷ questionou a adoção do regime de competência e seus impactos práticos no contexto governamental australiano, destacando a possibilidade de inadequação da aplicação de práticas do setor privado ao setor público.

Ao passo que Lapsley, Mussari e Paulsson (2009) refletiram sobre o avanço implacável da adoção do regime de competência pelo setor público, em resposta às pressões por eficácia e eficiência, sob o respaldo das reformas neoliberais, preconizadas pelo NPM. Além disso, os autores destacaram que a aplicação do regime de competência pode se revelar problemática na identificação e avaliação de ativos específicos, os quais são abordados em detalhe no eixo temático referente à mensuração e reconhecimento.

Dos achados das pesquisas que lançaram mão de abordagem empírica, destacam-se os seguintes trabalhos: Agasisti *et al.* (2015), Arnaboldi e Lapsley (2009), Carlin (2005), Dabbicco (2015), Hodges e Mellett (2003), Pina, Torres e Yetano (2009) e Yapa e Ukwatte (2015). Eles trazem as seguintes contribuições:

- i. em situações nas quais as IPSAS não provêm orientação detalhada, as escolhas feitas para superar os problemas de reconhecimento e avaliação típicos do setor público tendem a não se coadunar com os princípios apregoados pela contabilidade de competência;
- ii. a adoção do regime de competência visa, sobretudo, a melhorar a prestação de contas e a qualidade da informação contábil, no entanto, algumas pesquisas verificaram desinteresse pelos relatórios por parte dos usuários da referida

¹⁶ Em linhas gerais, o modelo ambiguidade-conflito de Matland dispõe que o grau de conflito de interesses, em torno da política, e o nível de ambiguidade, na formulação e na implementação da política, constituem fatores-chave no delineamento do processo de implementação das políticas públicas (MATLAND, 1995).

¹⁷ Trata-se de estudo revelado pela análise de cocitação, anterior à amostra inicial, coletada sob o recorte temporal que abrangeu os anos entre 2003 e 2022.

informação, resultando em uma política dispendiosa que não retornou benefícios tangíveis;

- iii. no cenário europeu, a contabilidade de competência foi implementada nos países anglo-saxões e nórdicos, enquanto nos países continentais se sobrepôs aos sistemas de gestão burocráticos, como resultado da busca destes países por legitimidade junto à comunidade europeia e aos organismos multilaterais.

Esses foram os achados neste eixo temático. No próximo, são discutidas as contribuições do eixo Teoria institucional.

5.1.4. TEORIA INSTITUCIONAL

A priori, cita-se que a Teoria Institucional figurou como um dos principais arcabouços teóricos da produção científica atinente às IPSAS nos trabalhos de Lapsley e Miller (2019), Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) e Sasso e Varela (2020). Acrescentando-se que o presente eixo temático foi delineado com base no *cluster* evidenciado mediante a análise de acoplamento bibliográfico, tendo em vista que, na análise de cocitação, a teoria emergiu de forma esparsa, com destaque apenas para o estudo seminal de Dimaggio e Powell (1983).

No que se refere ao segundo objetivo específico, os sete artigos que compuseram o eixo temático relativo à Teoria Institucional, seguem categorizados no Quadro 7, em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo – como foram categorizados os eixos anteriores.

Quadro 7 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Teoria Institucional

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Ada e Christiaens (2018)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Turquia	Governo Central
Argento, Peda e Grossi (2018)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental, observação e entrevistas	Estônia	Governo Central
Dimaggio e Powell (1983)	Teoria Institucional	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica

Gómez-Villegas, Brusca e Bergmann (2020)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental, entrevistas e observação participante	Países da América Latina	Governo Central
Jorge, Nogueira e Ribeiro (2021)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – questionário	Portugal	Governos central, regional e local
Polzer, Gårseth-Nesbakk e Adhikari (2020)	Pluralismo Teórico - Teoria Institucional e Teoria da Difusão de Inovações	Abordagem empírica – análise documental e pesquisa bibliográfica	Países desenvolvidos e em Desenvolvimento	Governo Central
Polzer e Reichard (2020)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da União Europeia, em especial, Alemanha e França	Governo Central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

No tocante à orientação conceitual, evidentemente, todos os artigos se fundamentaram na Teoria Institucional em suas análises, ressaltando-se que Polzer, Gårseth-Nesbakk e Adhikari (2020) foram além disso. Eles agregaram à análise a abordagem da Teoria da Difusão de Inovações.

Quanto à metodologia, apenas Dimaggio e Powell (1983) se utilizaram da abordagem conceitual/normativa. Os demais empregaram abordagem empírica. Para isso, os demais lançaram mão de diversas técnicas: análise documental, observação, entrevistas e pesquisa bibliográfica.

Acerca dos países, enquanto algumas pesquisas se dedicaram a examinar múltiplos países, outras analisaram as particularidades de um único país. No segundo caso, foram estudados os contextos de: Turquia, Estônia e Portugal. Além disso, o governo central tratou-se, mais uma vez, do nível mais investigado.

Antes de abordar os achados, pontua-se que as pressões externas/ambientais pelo alinhamento das práticas organizacionais às instituições, com vistas ao alcance da legitimidade, resultam em uma tendência de homogeneização das estruturas organizacionais, definida por DiMaggio e Powell (1983) como *isomorfismo*. O *isomorfismo institucional*, por sua vez, desdobra-se em: isomorfismo coercitivo (em função de imposição legal), mimético (imitação

espontânea de instituições de outras organizações com vistas a alcançar a legitimidade) e normativo (fruto da profissionalização).

Feitas essas considerações, de forma geral, dos achados referentes aos estudos elencados no Quadro 7, salienta-se que:

- i. nas pesquisas examinadas, preponderaram os mecanismos de isomorfismo coercitivo, em decorrência da busca de legitimidade das nações junto aos organismos multilaterais;
- ii. a pressão coercitiva não se mostrou suficiente para garantir a implementação bem-sucedida das IPSAS, haja vista a verificada dissociação entre o discurso/normas e a prática contábil.

Cumprе ressaltar ainda o trabalho de Argento, Peda e Grossi (2018). Esse outro estudo retratou a conjuntura da Estônia, país que, buscando legitimidade no processo de integração à União Europeia, partiu de uma economia planificada para um caso próspero de harmonização. Além da pressão coercitiva, atribuiu-se parte do sucesso na adoção das IPSAS à ausência de tradição contábil no setor público estoniano, a qual reduziu a possibilidade de resistência às reformas contábeis.

5.1.5. MENSURAÇÃO E RECONHECIMENTO NO SETOR PÚBLICO

Conforme apontado em Chan (2008), as IPSAS se referem a normas que, inicialmente, consistiam em IFRS adaptadas, o que, por si só, desconsidera a problemática intrínseca à mensuração e reconhecimento do patrimônio governamental, em especial, no que se refere aos bens públicos. Desse contexto, conformou-se o eixo temático referente à mensuração e reconhecimento no setor público, que se desdobrou em três subdivisões, a saber: (i) ativos governamentais, (ii) *Heritage Assets* e (iii) avaliação a Valor Justo. Esses subeixos são abordados a seguir.

5.1.5.1. ATIVOS GOVERNAMENTAIS

No que tange aos ativos governamentais, apenas três estudos foram selecionados, consoante verificado no Quadro 8. Essas pesquisas encontram-se classificadas em matéria de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo.

Quadro 8 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – Ativos Governamentais

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Pallot (1992)	Modelos individualistas (atomístico e baseado em direitos) e perspectiva comunitária	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica
Christiaens (2004)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Bélgica	Governo local
Christiaens et al. (2012)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Não se aplica	Não se aplica

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Sobre a orientação conceitual, ressalta-se que apenas Pallot (1992) se fundamentou em arcabouço teórico, visto que contrapôs modelos individualistas da teoria contábil à perspectiva comunitária. Em outros termos, o estudo confrontou paradigmas utilitaristas com a abordagem que dispõe sobre o domínio que não pertence nem ao governo nem à iniciativa privada.

Atinente aos métodos empregados, enquanto Christiaens *et al.* (2012) e Pallot (1992) propuseram discussões conceituais, Christiaens (2004) analisou os critérios de reconhecimento, avaliação e divulgação de bens de capital, do ponto de vista empírico, por meio de análise documental.

No que se refere aos países, apenas Christiaens (2004) investigou um contexto geográfico específico, uma vez que examinou três governos locais, situados na região de Flandres, norte da Bélgica. Nos outros dois estudos, não se aplica esse critério.

Dos achados obtidos nos trabalhos mencionados no Quadro 8, destaca-se que:

- i. Pallot (1992) introduziu o termo ativos comunitários para designar ativos cuja condição de propriedade comum contribui para a coesão social na promoção de valores compartilhados pela sociedade, a despeito de se mostrar ineficiente do ponto de vista econômico e individualista;
- ii. Christiaens (2004) expôs dificuldades de três governos locais do norte da Bélgica no reconhecimento, avaliação e divulgação de bens de capital, tendo em vista que as regras decorrentes das reformas contábeis dos citados governos, inspiradas no setor privado, se revelaram diferentes e muitas vezes conflitantes;

- iii. Christiaens *et al.* (2012) postularam que a classificação do ativo como bem de capital provém do *status* atribuído por lei, regulamentos ou decisões governamentais, diz respeito ao ativo imobilizado mantido pelo governo sobre o qual este não detém titularidade plena.

5.1.5.2. HERITAGE ASSETS (HAs)

De forma sucinta, na seara dos *Heritage Assets*, observa-se uma diversidade de abordagens, decorrentes da falta de consenso verificada tanto na literatura quanto nos normativos. Com isso, é difícil a sua definição, bem como sua mensuração e seu reconhecimento nos estudos (ANESSI-PESSINA *et al.*, 2020; AVERSANO; CHRISTIAENS; THIELEN, 2018; BIONDI; LAPSLEY, 2014).

Nesse sentido, até a classificação dos *Heritage Assets* enquanto ativo gera debate. Há controvérsias no que tange ao controle e aos benefícios econômicos futuros esperados, porquanto embora o Estado exerça custódia sobre os HAs, em função de restrições legais, ele não pode dispor destes para venda. Além disso, os benefícios provenientes do ativo não fluem exclusivamente para a entidade, uma vez que toda uma coletividade se beneficia do uso de seus bens (BARTON, 2000; 2005).

Dada a relatada ausência de consenso, a produção científica acerca dos HAs revelou-se esparsa tanto na análise de cocitação como na análise de acoplamento bibliográfico. Foram extraídos 10 artigos, que seguem classificados no Quadro 9, em atendimento ao segundo objetivo específico nos mesmos critérios já supracitados (orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo).

Quadro 9 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – *Heritage Assets*

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Adam, Mussari e Jones (2011)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Alemanha, Itália e Reino Unido	Governo local
Anessi-Pessina <i>et al.</i> , 2020)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da União Europeia	Governo central
Aversano e Christiaens (2014)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – questionário	Itália	Governo local

Aversano, Christiaens e Van Thielen (2019)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – questionário	Bélgica e Itália	Governo local
Aversano et al. (2020)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Não se aplica	Não se aplica
Biondi e Lapsley, 2014)	Abordagem dos níveis de transparência	Abordagem empírica – análise documental	Reino Unido	Governo central
Biondi, Grandis e Mattei (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Itália	Governo central
Carnegie e Wolnizer (1995)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Austrália	Governo regional
Carnegie e Wolnizer (1996)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem conceitual/normativa	Austrália	Governo central
De Wolf, Christiaens e Aversano (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental	Não se aplica	Não se aplica

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

No que se refere à orientação conceitual, apenas Biondi e Lapsley (2014) apresentaram quadro teórico, porquanto tenham se embasado na abordagem dos níveis de transparência para examinar as práticas de prestação de contas relativas aos HAs. Para isso, esse estudo, no primeiro nível de transparência, traz o mero acesso à informação e isso se mostra suficiente à princípio. O segundo nível é atingido quando se verifica a compreensão do fenômeno divulgado. Já o terceiro nível é alcançado no momento em que as partes interessadas compartilham significados a respeito da divulgação.

Concernente aos métodos utilizados, predominaram artigos que empregaram abordagem empírica sob o enfoque da análise documental. Apenas os trabalhos de Carnegie e Wolnizer (1995; 1996) se propuseram a abordar a temática do ponto de vista conceitual/normativo.

Sobre os países, analisou-se uma variedade contextos, com destaque para Itália, Reino Unido e Austrália. Embora, mais uma vez, tenham predominado os trabalhos que examinaram a esfera de governo central, esse eixo foi o que apresentou maior diversidade nesse aspecto, pois três pesquisas tiveram o governo local como objeto de investigação.

Quanto aos resultados dos estudos de abordagem conceitual/normativa, Carnegie e Wolnizer (1995) dispuseram que o patrimônio cultural e científico não pode ser descrito como

ativo, por não satisfazer os critérios para reconhecimento e por encontrar-se isento das forças de mercado.

Além disso, Carnegie e Wolnizer (1996) propuseram um modelo de prestação de contas aplicável aos museus por meio da utilização de indicadores financeiros e não financeiros, partindo da premissa de que o conceito de *accountability* transcende os relatórios financeiros.

No tocante às pesquisas de abordagem empírica, os achados evidenciaram que:

- i. a diversidade de normas e práticas contábeis atinentes ao reconhecimento, mensuração e divulgação dos *Heritage Assets* compromete a comparabilidade das demonstrações financeiras;
- ii. as IPSAS falham em abordar as complexidades conceituais e práticas inerentes aos HAs;
- iii. além da divulgação nas demonstrações, sugeriu-se que as informações qualitativas sobre a situação econômica e social de alguns HAs fossem divulgadas em notas explicativas ou por meio de relatórios financeiros.

5.1.5.3. AVALIAÇÃO A VALOR JUSTO

Preliminarmente, pontua-se que a avaliação a Valor Justo diz respeito ao preço obtido pela venda de um ativo ou transferência de um passivo decorrente de transação ordenada entre os participantes do mercado, em uma data estabelecida, ou seja, se baseia em transações junto ao mercado (NIYAMA; SILVA, 2021). Dadas as peculiaridades intrínsecas ao setor público, o debate suscitado nesse eixo decorre da aplicação de um método de mensuração que pressupõe a existência de um mercado.

Em cumprimento ao segundo objetivo específico, os sete artigos selecionados por meio da análise de acoplamento bibliográfico foram categorizados em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo, conforme consta no Quadro 10.

Quadro 10 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo à Mensuração e ao Reconhecimento no Setor Público – Avaliação a Valor Justo

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Rodríguez Bolívar e Navarro Galera (2012)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países desenvolvidos	Governo central

Rodríguez Bolívar, Navarro Galera e Alcaraz Quiles (2014)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países latino-americanos com economias emergentes	Governo central
Rodríguez Bolívar, Navarro Galera e Alcaide Muñoz (2015)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países desenvolvidos	Governo central
Navarro Galera e Rodríguez Bolívar (2011a)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países desenvolvidos	Governo central
Navarro Galera e Rodríguez Bolívar (2011b)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países com Economia em Transição e com Economia Emergente	Governo central
Rodríguez Bolívar e Navarro Galera (2007)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Espanha	Governo local
Rodríguez Bolívar e Navarro Galera (2016)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental, questionário e estatística inferencial	Países desenvolvidos	Governo central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Ressalta-se que todos os estudos se pautaram na perspectiva da NPM e se utilizaram do mesmo método de abordagem empírica. Há ainda o protagonismo dos autores Manuel Pedro Rodríguez Bolívar e Andrés Navarro Galera, ambos professores da *Universidad de Granada*, na Espanha, os quais figuram em todas as publicações sobre o assunto.

Registra-se que os artigos em tela se concentraram no nível de análise do governo central, visto que apenas um dos estudos examinou o governo local. Além disso, investigaram desde países desenvolvidos até países com economia emergente e em transição.

De modo geral, os achados dos artigos em pauta revelaram que:

- i. ante a existência de mercados adequados, a avaliação a Valor Justo favorece a transparência das demonstrações financeiras e, por extensão, o cumprimento das

características qualitativas de compreensibilidade, comparabilidade e tempestividade;

- ii. a utilização de métricas objetivas para estimar o Valor Justo se mostra fundamental para alcançar a aspirada comparabilidade;
- iii. a implementação da avaliação a Valor Justo depende mais da existência de mercado adequado do que da natureza, financeira ou não financeira, dos ativos;
- iv. o emprego da avaliação a Valor Justo pode potencializar o sucesso das reformas contábeis alinhadas com a perspectiva da NPM.

5.1.6. PANORAMA DOS PAÍSES

Das análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico, emergiram *clusters* que retrataram a produção científica relativa às IPSAS, do ponto de vista do contexto geográfico. Com isso, o eixo temático delineado se desdobrou em três subseções, a saber: (i) estudos de caso; (ii) países em desenvolvimento e corrupção; e (iii) comparativo internacional. Esse eixo, portanto, é desdobrado nas três subseções a seguir.

5.1.6.1. ESTUDOS DE CASO

Quanto aos estudos de caso, visando ao alcance do segundo objetivo específico, os quatro artigos que compuseram este subeixo temático, seguem categorizados no Quadro 11. Eles foram categorizados, seguindo o padrão já delineado, conforme orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo.

Quadro 11 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países: Estudos de Caso

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Adhikari e Mellemvik (2011)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental, observação e entrevistas informais	Nepal	Governo central
Brusca, Montesinos e Chow (2013)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental	Espanha	Governo central

De Silva Lokuwaduge e De Silva (2020)	Pluralismo Teórico – Teoria Institucional, Teoria da Contingência e abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental	Sri Lanka	Governo central
Oulasvirta, (2014a)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental, entrevistas e observação participante	Finlândia	Governo central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Consoante observado, preponderaram pesquisas que se fundamentaram na Teoria Institucional. Todos os trabalhos se valeram da abordagem empírica em suas análises. Para tanto, eles empregaram técnicas que abrangeram: análise documental, entrevistas e observação.

O nível do governo central foi investigado de maneira unânime, enquanto a diversidade de países examinados compreendeu Espanha, Finlândia, Nepal e Sri Lanka.

Tratando brevemente de cada contexto, pontua-se que:

- i. o cenário de crise financeira e dependência dos recursos procedentes dos organismos multilaterais, verificado no Nepal, delineou reformas contábeis pautadas na busca por legitimidade, em função de pressões coercitivas;
- ii. o processo de harmonização observado na Espanha se deve ao desejo político de demonstrar melhorias na prestação de contas, à aspiração de alinhar a CASP às práticas contábeis da iniciativa privada e à busca de legitimidade junto à União Europeia e organizações internacionais;
- iii. em uma conjuntura semelhante à do Nepal, o Sri Lanka, também localizado no Sul da Ásia, imerso em condições de instabilidade econômica, delineou suas reformas contábeis com base na busca por legitimidade ante os doadores internacionais; e,
- iv. a relutância da Finlândia em adotar às IPSAS se justifica pela ausência de interesse político, por parte do governo e dos órgãos profissionais, diante das dificuldades técnicas e custos associados à harmonização.

Acrescenta-se ainda que a relutância relatada da Finlândia é fruto da inexistência de referências fortes de sucesso na implementação das IPSAS entre os países nórdicos/europeus. Isso converge com os achados de Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022). Para esses autores,

a crença partilhada pelos países nos benefícios advindos da harmonização do setor público não se confirmou empiricamente.

5.1.6.2. PAÍSES EM DESENVOLVIMENTO E CORRUPÇÃO

Salienta-se que este subeixo foi evidenciado a partir da análise de acoplamento bibliográfico, da qual foi extraído o expressivo número de 17 artigos. Esses estudos seguem categorizados no Quadro 11, em atendimento ao segundo objetivo específico.

Quadro 12 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países – Países em Desenvolvimento e Corrupção

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Adhikari e Mellemvik (2010)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental	Países do Sul da Ásia – Bangladesh, Butão, Índia, Maldivas, Nepal, Paquistão e Sri Lanka	Governo central
Adhikari, Kuruppu e Matilal (2013)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas	Sri Lanka	Governo central
Adhikari et al. (2015)	Teoria da Difusão de Inovações	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Nepal	Governo central
Adhikari e Jayasinghe (2017)	Teoria da Estruturação Forte	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas	Nepal	Governo central
Adhikari et al. (2021)	Teoria da Difusão de Inovações	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Egito, Nepal e Sri Lanka	Governo central
Bakre, Lauwo e McCartney (2017)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas	Nigéria	Governo central

Bakre, McCartney e Fayemi (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas	Nigéria	Governo central
Boolaky Doorgakunt et al. (2022)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial	Países em desenvolvimento	Governo central
Changwony e Paterson (2019)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países diversos (128)	Governo central
Cuadrado-Ballesteros, Citro e Bisogno (2020)	Pluralismo Teórico - Teoria da Agência e Teoria da Escolha Pública	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países membros da OCDE	Governo central
Cuadrado-Ballesteros e Bisogno (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países membros da OCDE	Governo central
Krishnan (2021)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Índia	Governos central, regional e local
Polzer et al. (2021)	Teoria da Difusão de Inovações	Abordagem empírica – análise documental e pesquisa bibliográfica	Países em desenvolvimento	Governos central, regional e local
Rajib et al. (2019)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas informais	Bangladesh	Governo central
Tawiah (2021)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países em desenvolvimento	Governo central
Tawiah (2022)	Teoria da Agência	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial (modelo de regressão)	Países desenvolvidos e em desenvolvimento	Governo central

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

No que diz respeito à orientação conceitual, prevaleceram os artigos que se basearam na Teoria Institucional. Em seguida, estão os trabalhos que não se valeram de uma teoria específica. Em terceiro lugar, estão as pesquisas que se fundamentaram na Teoria da Difusão de Inovações.

Acerca da metodologia, os estudos empregaram a abordagem empírica de forma unânime. Isso se efetuou por meio de técnicas que compreendem: análise documental, entrevistas, estatística inferencial e pesquisa bibliográfica.

Sobre o nível de governo e os países, mais uma vez, predominaram as pesquisas que investigaram a esfera central e que analisaram um ou mais países do Sul da Ásia. Esse fato se deve, neste subeixo, à proeminência de Pawan Adhikari. Este é o segundo autor mais importante da rede de coautoria (vide seção de resultados), que concentrou suas pesquisas no contexto sul-asiático.

Abordando, primeiramente, a pesquisa bibliográfica, dos resultados obtidos por Polzer *et al.* (2021) no exame dos 41 artigos coletados, destaca-se a evidência mista de sucesso das iniciativas de adoção das IPSAS. Em outras palavras, nesse referido estudo, verificou-se tanto relatos positivos quanto de dissociação entre discurso e prática no processo de harmonização.

Traçando um panorama dos países em desenvolvimento, os achados atinentes às pesquisas arroladas no Quadro 12, apontaram para:

- i. pressões coercitivas exercidas pelos organismos internacionais pautam o processo de harmonização;
- ii. adoção das IPSAS baseadas em regime de caixa, como um estágio anterior à adesão ao regime de competência integral, sobretudo, no contexto dos países do Sul da Ásia;
- iii. resistência à mudança por parte dos contadores e burocratas do governo, que continuam a reproduzir suas rotinas orçamentárias tradicionais imbuídos pelo temor da perda de suas prerrogativas;
- iv. a problemática de se implantar uma solução de *tamanho único* a uma diversidade de contextos.

Ao passo que alguns estudos evidenciaram efeitos adversos decorrentes da harmonização como fabricação de resultados, reforço da dependência colonial e salvaguarda para práticas clientelistas (ADHIKARI *et al.*, 2021; BAKRE; LAUWO; MCCARTNEY, 2017; BAKRE; MCCARTNEY; FAYEMI, 2021); outros trabalhos destacaram o papel desempenhado pelas IPSAS no sentido de coibir a corrupção e de prover melhorias nos níveis de qualidade da governança (BOOLAKY DOORGAKUNT *et al.*, 2022; CUADRADO-

BALLESTEROS; BISOGNO, 2021; CUADRADO-BALLESTEROS; CITRO; BISOGNO, 2020; TAWIAH, 2021, 2022), enquanto Changwony e Paterson (2019) não encontraram relação entre a adoção das IPSAS e as práticas de corrupção.

5.1.6.3. COMPARATIVO INTERNACIONAL

Não obstante outros estudos classificados nos eixos anteriores tenham se proposto a investigar e contrapor uma diversidade de contexto geográficos, consoante já destacado, os eixos temáticos foram definidos com base na predominância dos temas. A partir das análises de cocitação e acoplamento bibliográfico, ressaltaram-se cinco artigos que examinaram as IPSAS sob o prisma do comparativo internacional. Esses estudos selecionados encontram-se categorizados no Quadro 13, em cumprimento ao segundo objetivo específico.

Quadro 13 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo ao Panorama dos Países – Comparativo Internacional

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
Bastida e Benito (2007)	Pluralismo Teórico - Teoria do Estado de Direito, Teoria da Agência, modelo teórico de burocracia weberiana e Teoria da Ilusão Fiscal	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial	Países membros e não membros da OCDE	Governo central
Caba-Perez, López-Hernández e Ortiz-Rodríguez (2009)	Teoria da Contingência	Abordagem empírica – análise documental	Argentina, Chile e Paraguai	Governo central
Christiaens et al. (2015)	Pluralismo Teórico – Teoria Institucional, Teoria da Contingência e abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental e questionário	Países europeus, anglo-saxões, da América Latina, da África e da Ásia	Governos central e local
Pina e Torres (2009)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental	Países membros da OCDE	Governo central

Torres (2004)	Abordagem da NPM	Abordagem empírica – análise documental	Países desenvolvidos e em desenvolvimento	Governo central
---------------	------------------	--	--	-----------------

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Da análise do Quadro 13, observa-se a preponderância de:

- i. estudos que se fundamentaram na perspectiva da NPM e na abordagem pluralista;
- ii. pesquisas que se utilizaram da abordagem empírica, cujas técnicas abrangeram análise documental, questionário e análise estatística;
- iii. trabalhos que, por razões óbvias, investigaram mais de um país, abarcando anglo-saxões, europeus, América Latina, África, Ásia; e,
- iv. artigos que examinaram a esfera do governo central.

Bastida e Benito (2007) avaliaram a transparência das práticas orçamentárias, tomando o *Best Practices for Budget Transparency* (OBP) como referência. Dos resultados, ressalta-se que:

- i. os países membros e não membros da OCDE não apresentaram diferenças significativas no tocante ao atendimento das práticas de transparência preceituadas;
- ii. também, não se observou diferença entre os relatórios divulgados por governos progressistas e conservadores;
- iii. o modelo anglo-americano, sob a ótica do citado OBP, demonstrou melhor desempenho que o modelo proveniente da Europa Continental; e,
- iv. a transparência se correlacionou negativamente com os níveis de corrupção e positivamente com o desenvolvimento econômico, ou seja, países menos corruptos e mais desenvolvidos revelaram maior qualidade em seus relatórios orçamentários.

Caba-Perez, López-Hernández e Ortiz-Rodríguez (2009) compararam as realidades da Argentina, Chile e Paraguai, no que diz respeito aos processos de reforma da CASP durante a transição política da ditadura à democracia. Dos achados, destaca-se o papel de indutores da mudança/reforma, desempenhado pelos políticos frente ao contexto de crise econômica, pelos parlamentares e pelos organismos financeiros internacionais, nos contextos da Argentina, Chile e Paraguai, respectivamente.

Os achados de Christiaens *et al.* (2015) revelaram que: (i) apenas 17% dos governos centrais europeus mantêm sua CASP fundamentada exclusivamente no regime de caixa; (ii) 33% dos governos centrais europeus planejam implementar o regime de competência com base nas IPSAS; (iii) os países anglo-saxões tendem a adotar o regime de competência, seja com base nas IPSAS ou nas IFRS; (iv) em economias emergentes a adoção das IPSAS ocorre sob influência do FMI; e, (v) as duas principais razões relatadas para a não aplicação da IPSAS foram o temor de perda de soberania e a opção pela utilização do modelo contábil atribuído ao setor privado local.

Sucintamente, Pina e Torres (2009) e Torres (2004) compararam o conteúdo informativo de demonstrativos financeiros, sob a ótica da IPSAS 1. Dos resultados auferidos, conclui-se que:

- i. os países anglo-saxões apresentaram maior grau de implementação da contabilidade de competência;
- ii. os países nórdicos contrastam, no sentido de que Dinamarca e Holanda apresentam sistemas contábeis baseados no regime de caixa, enquanto Finlândia e Suécia demonstram adesão ao regime de competência;
- iii. os países continentais europeus vincularam a adesão do regime de competência mais a uma imagem de modernização do que às reformas atreladas à NPM;
- iv. os países do Mercosul implementaram o regime de competência em função de pressões exercidas pelos organismos multilaterais, em especial, o FMI e o Banco Mundial.

5.1.7. ESTUDOS BRASILEIROS

Este eixo temático conformou-se com base nas quatro principais pesquisas brasileiras provenientes da análise de acoplamento bibliográfico, as quais seguem categorizadas no Quadro 14, em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo, com vistas ao atendimento do segundo e terceiro objetivos específicos.

Quadro 14 – Categorização dos estudos pertencentes ao eixo temático relativo aos Estudos Brasileiros

Artigo	Orientação Conceitual	Método de Pesquisa	País(es) Investigado(s)	Nível de Governo
De Aquino <i>et al.</i> (2020)	Teoria Institucional	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas semiestruturadas	Brasil	Governos central, regional e local
De Azevedo <i>et al.</i> (2020a)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – entrevistas, análise documental e estatística inferencial	Brasil	Governo local
De Azevedo <i>et al.</i> (2020b)	Não contém menção clara à teoria	Abordagem empírica – análise documental e estatística inferencial	Brasil	Governo local
Neves e Gómez-Villegas (2020)	Pluralismo Teórico - Teoria Institucional e Teoria da Difusão	Abordagem empírica – análise documental e entrevistas	Brasil e Colômbia	Governos central, regional e local

Fonte: Elaboração própria com base nos estudos elencados.

Da análise do Quadro 14, evidencia-se o protagonismo dos autores André Carlos Busanelli de Aquino, Fabrício Ramos Neves, radicados na Universidade de São Paulo (USP), e Ricardo Rocha de Azevedo, pertencente ao quadro da Universidade Federal de Uberlândia (UFU).

Ademais, do Quadro 14, depreende-se que:

- i. enquanto dois estudos se pautaram em arcabouço teórico, os outros dois não se valeram de uma teoria específica para fundamentar suas análises;
- ii. houve predominância da abordagem empírica como método, cujas técnicas abrangeram análise documental, entrevistas e análise estatística;
- iii. todos os trabalhos se dedicaram a investigar o contexto brasileiro, sendo que em Neves e Gómez-Villegas (2020), a Colômbia foi analisada em conjunto com o Brasil;
- iv. metade das pesquisas analisaram a esfera de governo local, ao passo que a outra metade examinou os níveis de governo em sua integralidade, ou seja, governos central, regional e local.

Sob o enfoque das relações de poder que se desdobraram no contexto brasileiro de normatização da contabilidade de competência, De Aquino *et al.* (2020) examinaram as

estratégias utilizadas pelo Tesouro para construir legitimidade, em face do vácuo deixado pelo legislador na Lei de Responsabilidade Fiscal (BRASIL, 2000).

Neste cenário, o Tesouro moveu o debate da harmonização da CASP brasileira para seu próprio domínio, emergindo como *normatizador* por meio da criação do seu *próprio manual operativo*, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Em contraponto, enfrentou resistência velada por parte dos Tribunais de Contas, que na defesa do seu poder de interpretar normas contábeis, não fizeram cumprir os preceitos das IPSAS em suas diligências. Isso decorre, uma vez que os Tribunais de Contas pautaram suas análises em regras orçamentárias e fiscais, preterindo os normativos contábeis (DE AQUINO *et al.*, 2020).

A partir da análise dos governos locais brasileiros entre os exercícios fiscais de 2013 e 2016, De Azevedo *et al.* (2020a) concluíram que o motivo para os municípios brasileiros não atenderem aos prazos estipulados pelo Tesouro se deve, principalmente, ao fato de a agenda das IPSAS, em nível local, ser conduzida pelas empresas fornecedoras de *softwares* contábeis. Essas empresas implementam funcionalidades nos sistemas em função das exigências estabelecidas pelos clientes governamentais, que preferem evitar as sanções impostas pelos Tribunais de Contas a atender os prazos estabelecidos pelo Tesouro.

De Azevedo *et al.* (2020b) investigaram os efeitos da substituição dos Sistemas Financeiros de Informação Gerencial (FMIS) sobre as políticas contábeis de competência dos governos locais pertencentes ao Estado de Minas Gerais, Estado brasileiro que detém o maior número de municípios. Dos resultados obtidos, ressalta-se que:

[...] novos FMIS envolvem processos automatizados que, não necessariamente, replicam o mesmo conjunto de políticas contábeis anteriormente executados pelo antigo FMIS ou até mesmo preservam o nível de integração com os demais componentes do ecossistema contábil. A substituição do FMIS pode exigir esforço para adaptar o ecossistema contábil até certo ponto e, provavelmente, demandará recursos (tempo e/ou dinheiro) para redesenhar os processos contábeis anteriores (por exemplo, lançamento contábil manual, reconciliação) associados a cada política contábil. *Se o projeto IPSAS não for uma prioridade para um governo, isso pode levar à descontinuidade de políticas contábeis anteriores* (DE AZEVEDO *et al.*, 2020b, p. 211, grifo nosso, tradução nossa).

Consoante aos achados destacados nos demais eixos temáticos, em especial, a subseção que abordou os países subdesenvolvidos, em uma análise da harmonização da CASP, Neves e Gómez-Villegas (2020) encontraram que as pressões externas exercidas pelos organismos multilaterais, decorrentes do processo de isomorfismo coercitivo, constituíram o fator-chave para a adoção das IPSAS pelo Brasil e pela Colômbia.

5.2. CONCLUSÕES ACERCA DOS EIXOS TEMÁTICOS

Da análise da categorização dos artigos que compuseram os sete eixos temáticos delineados com base nas análises de cocitação e acoplamento bibliográfico, em termos de orientação conceitual, método de pesquisa, país investigado e nível de governo, destacam-se os seguintes achados:

- i. da utilização do arcabouço da Teoria Institucional e da abordagem da NPM por 27,95% e 17,20% das pesquisas examinadas, respectivamente. Em contraponto, 37,63% dos artigos analisados não se valeram de fundamentação teórica.
- ii. da abordagem empírica, empregada em 83, dos 93 estudos.
- iii. das técnicas de análise documental, de entrevistas, de análise estatísticas e questionário, presentes em 73, 26, 23 e 18 trabalhos, respectivamente, cabendo a observação que a maior parte das pesquisas se valeu de mais de uma técnica.
- iv. dos artigos que investigaram uma multiplicidade de países, visto que 50 estudos analisaram mais de um contexto geográfico.
- v. da Austrália, localidade mais investigada entre os 35 estudos que analisaram apenas um país.
- vi. dos trabalhos que examinaram o governo da perspectiva do nível central, 76 dos 93 estudos.

Ainda no que concerne à categorização, tais achados corroboram com: (i) Broadbent e Guthrie (2008) e Jacobs (2012, 2016), que destacaram a escassez de fundamentação teórica na pesquisa acadêmica em CASP; (ii) Lapsley e Miller (2019) e Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), que apontaram a Teoria Institucional e a NPM dentre as abordagens teóricas dominantes; (iii) Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022) que, a partir de uma revisão da literatura, aferiram a preponderância de estudos que se utilizaram da abordagem empírica e que examinaram as práticas contábeis por meio do comparativo entre países, sob a perspectiva do governo central.

Quanto aos principais resultados evidenciados em cada eixo temático, salienta-se que:

- i. o eixo referente aos *Antecedentes, Implementação e Resultados das IPSAS* evidenciou a existência de estímulos (incentivo de organismos multilaterais e comparabilidade da informação contábil) e barreiras (altos custos) interferindo na adoção das IPSAS e revelou um contexto heterogêneo de implementação das

- referidas normas internacionais, sinalizando para um longo caminho a percorrer na direção da harmonização;
- ii. o eixo concernente às *European Public Sector Accounting Standards*, além de expor um contexto heterogêneo de implementação dos normativos, ressaltou o fenômeno da *glocalization* e abordou as dificuldades na convergência do sistema de contas europeu, que pode não ser a panaceia para as economias em desequilíbrio;
 - iii. o eixo temático atinente ao *Regime de Competência* tratou do contexto das reformas neoliberais aliadas às pressões por eficácia e eficiência do setor público. Ademais, apresentou o panorama europeu, no qual a contabilidade de competência encontra-se implementada nos países anglo-saxões e nórdicos, enquanto nos países continentais se sobrepõe a sistemas burocráticos, refletindo o anseio destes por legitimidade junto à União Europeia e às organizações internacionais;
 - iv. o eixo relativo à *Teoria Institucional* demonstrou a predominância dos mecanismos de isomorfismo coercitivo, em decorrência da relatada busca por legitimidade. Além disso, destacou que as pressões coercitivas podem não ser suficientes para garantir o sucesso da harmonização, haja vista as discrepâncias aferidas entre discurso e prática;
 - v. o eixo respeitante à *Mensuração e Reconhecimento do Setor Público* apontou que as IPSAS falham ao desconsiderar a problemática referente ao reconhecimento, mensuração e divulgação de ativos específicos do setor público. Destacou que a diversidade de práticas de identificação e avaliação dos referidos ativos compromete a comparabilidade da informação contábil. E ressaltou que a avaliação a valor justo favorece a transparência apenas ante a existência de um mercado adequado;
 - vi. o eixo que traçou um *Panorama dos Países* abordou a relutância da Finlândia em adotar as IPSAS, devido ao desinteresse político, às dificuldades técnicas e aos custos decorrentes. Tratou da resistência por parte dos burocratas que prezam pela manutenção do *status quo*. Evidenciou, mais uma vez, a influência das pressões coercitivas tanto nos países da Europa Continental quanto nos países subdesenvolvidos. Além disso, revelou falta de consenso na literatura acerca da relação entre a adoção das IPSAS e os níveis de corrupção;

- vii. o eixo que dispôs sobre *Estudos Brasileiros*, também, tratou mecanismos de isomorfismo coercitivo e da busca por legitimidade. Demonstrou a importância das relações de poder que permeiam instituições como o Tesouro e os Tribunais de Contas brasileiros. E ressaltou o papel da tecnologia na harmonização, seja na figura das empresas fornecedoras de *softwares* contábeis, seja pelos impactos na continuidade das políticas contábeis por consequência da substituição dos FMIS.

Do exposto a respeito dos resultados evidenciados na análise dos eixos, e, em consonância com os achados aferidos pela revisão de literatura empreendida em Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), observou-se: (i) a recorrência da temática referente às pressões coercitivas exercidas pelos organismos multilaterais e à adoção das IPSAS como manifestação dos mecanismos de isomorfismo na busca dos países por legitimidade; e (ii) a reincidência de pesquisas que destacaram os processos heterogêneos de implementação das IPSAS em face do possível comprometimento da comparabilidade da informação contábil.

5.3. PROPOSTA DE AGENDA DE PESQUISA

Tendo em vista os achados discutidos neste trabalho, cabe propor como agenda para pesquisas futuras na área das IPSAS:

- i. a aplicação de uma ou mais perspectivas teóricas para fundamentar as análises;
- ii. a proposição de trabalhos conceituais/normativas, em linha com Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022), dada a escassez de artigos que abordem tais questões;
- iii. a utilização, por parte dos estudos empíricos, de técnicas de entrevista, de questionário e de análises estatísticas mais sofisticadas, com vistas à coleta de dados primários;
- iv. a investigação dos países, por meio do método do estudo de caso, haja vista a preponderância de trabalhos que examinam uma multiplicidade de países, em dissonância com Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022);
- v. a análise dos contextos geográficos da perspectiva dos níveis de governo regional e local, em função da predominância de estudos que tratam do governo central, consoante Schmidhuber, Hilgers e Hofmann (2022);

- vi. o exame das causas dos processos heterogêneos de implementação das IPSAS, com vistas a conjecturar soluções para o comprometimento da comparabilidade da informação contábil;
- vii. a abordagem de uma das frentes de pesquisa identificadas na análise de acoplamento bibliográfico, como, por exemplo, a avaliação contábil a valor justo no setor público, as EPSAS, os países em desenvolvimento e os efeitos da harmonização sobre a corrupção.

6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo trouxe à luz a proposta de analisar as características da produção científica concernente às IPSAS, por meio de uma revisão da literatura, a partir de uma abordagem bibliométrica. Para isso, selecionou um recorte temporal que compreendeu os anos de 2003 a 2022. Com isso, este estudo buscou transcender à mera análise descritiva por meio mapeamento das relações que se desdobraram nas redes bibliométricas aferidas e mediante a identificação de tendências e frentes de pesquisa.

Em uma primeira etapa, uma amostra de 226 artigos foi coletada junto à Scopus. Em seguida, foi analisada quanto às seguintes dimensões: (i) ano da publicação; (ii) periódicos quanto ao volume de publicações, ao fator de impacto e às citações; (iii) autores no tocante às citações, ao número de publicações e à rede de coautoria; (iii) países com relação às citações, ao número de publicações e à rede de coautoria; (iv) coocorrência de palavras-chave; (v) cocitação de referências; e (vi) acoplamento bibliográfico.

Dos achados auferidos nesta etapa, ressalta-se: a proeminência de Isabel Brusca, docente e pesquisadora da *Universidad de Zaragoza*, e do Reino Unido, na análise das redes de colaboração científica. Notou-se a importância da palavra-chave *accrual accounting*, a partir do exame da coocorrência. Constatou-se a notoriedade dos artigos de Chan (2003) e de Pina, Torres e Yetano (2009); e o protagonismo dos periódicos *Public Money and Management* e *International Review of Administrative Sciences*, sob a ótica da análise de citação direta.

Do exposto na análise de cocitação, inferiu-se que o estado da arte da produção científica sobre IPSAS abrange os seguintes assuntos: (i) aceitação das *International Public Sector Accounting Standards*; (ii) efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios; (iii) processos de mensuração e de reconhecimento dos ativos governamentais; (iv) *heritage assets*; (v) uso do regime de competência pelo setor público; e (v) países, seja por meio do estudo de caso, seja pelo cotejo entre localidades, sob a perspectiva da adoção das IPSAS.

Tendo em vista que alguns assuntos se repetem tanto na análise da cocitação quanto no exame do acoplamento bibliográfico, depreendeu-se que as investigações atuais continuam interessadas nas temáticas: (i) aceitação das *International Public Sector Accounting Standards*; (ii) efeitos da adoção das IPSAS e respectivos desafios; (iii) *heritage assets*; e (iv) uso do regime de competência pelo setor público.

Ainda, sobre a análise do acoplamento bibliográfico, depreendeu-se que as pesquisas atuais inovam ao: (i) empregarem o arcabouço da Teoria Institucional em suas análises; (ii)

examinarem a problemática da aplicação da avaliação contábil a valor justo no setor público; (iii) analisarem as *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS); (iv) investigarem as IPSAS no contexto dos países em desenvolvimento e/ou seus efeitos sobre a corrupção; e, (v) abordarem a convergência entre a Contabilidade Aplicada ao Setor Público da Europa e o sistema de contas europeu. Esses foram os resultados contemplados no primeiro objetivo deste estudo.

Das análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico, foram selecionados 103 artigos, que, por motivos de disponibilidade e escopo (Apêndice B), foram reduzidos para 93 trabalhos. A partir dessa amostra, delinearam-se os seguintes eixos temáticos: (i) antecedentes, implementação e resultados das IPSAS; (ii) *European Public Sector Accounting Standards*; (iii) regime de competência; (iv) Teoria Institucional; (v) mensuração e reconhecimento no setor público; (vi) panorama dos países; e (vii) estudos brasileiros. Posteriormente, em uma segunda etapa, a partir da leitura completa dos estudos, os citados 93 artigos foram categorizados em: (a) orientação conceitual, (b) método de pesquisa, (c) país investigado e (d) nível de governo.

Da análise efetuada na segunda etapa, destaca-se que: 37,63% dos artigos analisados não se valeram de fundamentação teórica, enquanto 27,95% e 17,20% se utilizaram do arcabouço da Teoria Institucional e da abordagem da NPM, respectivamente. A grande parte das pesquisas empregou abordagem empírica e técnicas de análise documental em seus métodos. A maioria dos estudos investigou uma multiplicidade de países, da perspectiva do nível de governo central. Do cotejo dos resultados relativos aos artigos analisados em cada eixo temático, observou-se a recorrência dos assuntos referentes às pressões isomórficas de natureza coercitiva exercidas pelos organismos multilaterais e a reincidência de trabalhos que evidenciaram os processos heterogêneos de implementação das IPSAS. Assim, foram alcançados os segundo e o terceiro objetivos específicos deste estudo.

No que concerne às limitações do presente estudo, ressalta-se: a utilização de apenas uma base de dados, a qual abrange um número limitado de periódicos; a análise calcada apenas em documentos do tipo artigo; e, a investigação de um objeto muito amplo, incorrendo em riscos de simplificação de uma realidade demasiado complexa. Dadas essas limitações, recomenda-se para pesquisas bibliométricas futuras, primeiramente, a utilização de mais de uma base de dados, de modo que se estabeleçam paralelos comparativos entre os achados provenientes de cada fonte. Com isso, o escopo de resultados poderá ser maior e mais abrangente se comparado ao desta pesquisa.

Para estudos ulteriores, sugere-se o exame de mais de um tipo de documento, de forma a expandir as análises para arquivos referentes a Teses, Dissertações, livros ou mesmo artigos

divulgados em congressos internacionais. Isso decorre, porque, muitas vezes, esses outros tipos de estudo veiculam realidades que não se encontram expressas nos periódicos *mainstream*. Ainda a respeito das recomendações para estudos futuros, com vistas a sanar os mencionados riscos de simplificação ante a amplitude da temática IPSAS, talvez seja interessante explorar, de maneira individualizada, as redes bibliométricas atinentes a cada eixo temático identificado no presente estudo.

REFERÊNCIAS

ADA, S. S.; CHRISTIAENS, J. The magic shoes of IPSAS: Will they fit Turkey? **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 14, n. 54E, p. 5-21, 2018.

ADAM, B.; MUSSARI, R.; JONES, R. The diversity of accrual policies in local government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. **Financial Accountability and Management**, v. 27, n. 2, p. 107-133, 2011.

ADHIKARI, P. *et al.* Diffusion of the Cash Basis International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) in less developed countries (LDCs) - The case of the Nepali central government. **Emerald Group Publishing Ltd.**, v. 15, p. 85-108, 2015.

ADHIKARI, P. *et al.* Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative Sciences**, v. 87, n. 4, p. 870-887, 2021.

ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. **Accounting Forum**, v. 40, n. 2, p. 125-142, 2016.

ADHIKARI, P.; JAYASINGHE, K. 'Agents-in-focus' and 'Agents-in-context': The strong structuration analysis of central government accounting practices and reforms in Nepal. **Accounting Forum**, v. 41, n. 2, p. 96-115, 2017.

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. 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**, v. 37, n. 3, p. 213-230, set. 2013.

ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The adoption of IPSASs in South Asia: A comparative study of seven countries. Em: TSAMENYI, M.; UDDIN, S. (Eds.). **Research in Accounting in Emerging Economies**. Emerald Group Publishing Limited, v. 10, p. 169-199, 2010.

ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, v. 1, n. 2, p. 123-143, 5 jul. 2011.

AGASISTI, T. *et al.* Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. **International Journal of Public Sector Management**, v. 28, n. 6, p. 494-508, 2015.

ALSHARARI, N. M. Accounting changes and beyond budgeting principles (BBP) in the public sector: Institutional isomorphism. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 165-189, 2020.

ANESSI-PESSINA, E. *et al.* Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 285-306, 2020.

ARAÚJO, C. A. evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2006.

ARAÚJO, N. L. S.; SILVA, A. T. S. Uma análise bibliométrica sobre as publicações em revistas nacionais e na *Web of Science* sobre as IPSAS. **Revista Onis Ciência**, p. 28-43, 2018.

ARDANUY, D. J. **Breve introducción a la bibliometría**. Universitat de Barcelona, Espanha, p. 1-25, 2012.

ARGENTO, D.; PEDA, P.; GROSSI, G. The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. **Public Administration and Development**, v. 38, n. 1, p. 39-49, 2018.

ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 809-836, dez. 2009.

AVERSANO, N. *et al.* Accounting for heritage assets: An analysis of governmental organization comment letters on the IPSAS consultation paper. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 307-322, 2020.

AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J. Governmental Financial Reporting of Heritage Assets From a User Needs Perspective. **Financial Accountability and Management**, v. 30, n. 2, p. 150-174, 2014.

AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J.; VAN THIELEN, T. Does IPSAS Meet Heritage Assets' User Needs? **International Journal of Public Administration**, v. 42, n. 4, p. 279-288, 2019.

BAKRE, O.; LAUWO, S. G.; MCCARTNEY, S. Western accounting reforms and accountability in wealth redistribution in patronage-based Nigerian society. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 30, n. 6, p. 1288-1308, 21 ago. 2017.

BAKRE, O. M.; MCCARTNEY, S.; FAYEMI, S. O. Accounting as a technology of neoliberalism: The accountability role of IPSAS in Nigeria. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 87C, jan. 2021.

BARTON, A. Accounting for public heritage facilities - assets or liabilities of the government? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 13, n. 2, p. 219-235, 2000.

BARTON, A. The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 18, n. 3, p. 434-440, 2005.

BARTON, A. The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. **Abacus**, v. 45, n. 2, p. 221-248, jun. 2009.

BARTON, A. Why Governments Should Use the Government Finance Statistics Accounting System. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 411-445, dez. 2011.

BASTIDA, F.; BENITO, B. Central government budget practices and transparency: an international comparison. **Public Administration**, v. 85, n. 3, p. 667-716, set. 2007.

BDTD. **Site da Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações**, 2022. Disponível em: <https://bdtd.ibict.br/vufind/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

BEKIARIS, M.; PARAPONTI, T. Examining the status of IPSAS adoption at the country level: an analysis of the OECD member states. **Journal of Accounting and Organizational Change**, 2022.

BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. Analysis of Belgian Public Accounting and Its Compliance with International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) 1, 6 and 22. **International Journal of Business and Management**, v. 8, n. 9, p.122, 23 abr. 2013.

BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. **Journal of Modern Accounting and Auditing**, v. 10, n. 3, p. 257-269, 2014.

BEN AMOR, D.; AYADI, S. D. The profile of IPSAS-adopters. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, v. 18, n. 2, p. 262-282, 1 jun. 2019.

BENITO, B.; BRUSCA, I.; MONTESINOS, V. The harmonization of government financial information systems: The role of the IPSASs. **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 2, p. 293-317, 2007.

BERGMANN, A. The influence of the nature of government accounting and reporting in decision-making: Evidence from Switzerland. **Public Money and Management**, v. 32, n. 1, p. 15-20, 2012.

BERGMANN, A. *et al.* Consolidation in the public sector: methods and approaches in Organisation for Economic Co-operation and Development countries. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 763-783, 2016.

BERGMANN, A.; FUCHS, S.; SCHULER, C. A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. **Public Money and Management**, v. 39, n. 8, p. 560-570, 2019.

BIONDI, L.; GRANDIS, F. G.; MATTEI, G. Heritage assets in financial reporting: a critical analysis of the IPSASB's consultation paper. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, v. 33, n. 5, p. 533-551, 2021.

BIONDI, L.; LAPSLEY, I. Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. **Qualitative Research in Accounting & Management**, v. 11, n. 2, p. 146-164, 10 jun. 2014.

BIONDI, Y. Harmonising European public sector accounting standards (epsas): Issues and perspectives for Europe's economy and society. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, p. 165-178, 2014.

BIONDI, Y.; BOISSEAU-SIERRA, M. Pension obligations in the European union: A case study for accounting policy. **Accounting, Economics and Law**, v. 7, n. 3, p. 1-27, 2017.

BOOLAKY DOORGAKUNT, L. D. *et al.* Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. **International Journal of Public Administration**, v. 45, n. 13, p. 948-963, 2021.

BOOLAKY DOORGAKUNT, L. D. *et al.* Revisiting International Public Sector Accounting Standards Adoption in Developing Countries. **International Journal of Public Administration**, v. 45, n. 13, p. 948-963, 3 out. 2022.

BOYACK, K. W.; KLAVANS, R. Co-citation analysis, bibliographic coupling, and direct citation: Which citation approach represents the research front most accurately? **Journal of the American Society for Information Science and Technology**, v. 61, n. 12, p. 2389-2404, dez. 2010.

BRACCI, E. *et al.* Public value and public sector accounting research: a structured literature review. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. 31, n. 1, p. 103-136, 4 mar. 2019.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964**. Estatui 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. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em: 02 jan. 2023.

BROADBENT, J.; GUTHRIE, J. Changes in the Public Sector: A Review of Recent “Alternative” Accounting Research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 5, n. 2, 1 jun. 1992.

BROADBENT, J.; GUTHRIE, J. Public sector to public services: 20 years of “contextual” accounting research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 21, n. 2, p. 129-169, 15 fev. 2008.

BRUSCA, I.; GÓMEZ-VILLEGAS, M.; MONTESINOS, V. Public Financial Management Reforms: The Role of Ipsas in Latin-America. **Public Administration and Development**, v. 36, n. 1, p. 51-64, 2016.

BRUSCA, I.; MARTÍNEZ, J. C. Adopting International Public Sector Accounting Standards: a challenge for modernizing and harmonizing public sector accounting. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 724-744, 2016.

BRUSCA, I.; MONTESINOS, V.; CHOW, D. S. L. Legitimizing International Public Sector Accounting Standards (IPSAS): the case of Spain. **Public Money and Management**, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013.

CABA-PEREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. Governmental financial information reforms and changes in the political system: The Argentina, Chile and Paraguay experience. **Public Administration and Development**, v. 29, n. 5, p. 429-440, dez. 2009.

CARLIN, T. M. Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. **Financial Accountability and Management**, v. 21, n. 3, p. 309-336, ago. 2005.

CARNEGIE, G. D.; WOLNIZER, P. W. The Financial Value Of Cultural, Heritage And Scientific Collections: An Accounting Fiction. **Australian Accounting Review**, v. 5, n. 9, p. 31-47, jun. 1995.

CARNEGIE, G. D.; WOLNIZER, P. W. Enabling accountability in museums. **Accounting, Auditing and Accountability Journal**, v. 9, n. 5, p. 84-99, 1996.

CARNEIRO, A. DE F.; ARAÚJO, N. B. R.; VIEIRA, J. T. Análise bibliométrica das pesquisas em contabilidade governamental no Congresso ANPCONT de 2011 a 2019. **Revista Científica de AJES**, v. 10, n. 20, p. 10-31, 2021.

CARUANA, J.; GRIMA, L. IPSAS, ESA and the fiscal deficit—a question of calibration. **Public Money and Management**, v. 39, n. 2, p. 113-122, 2019.

CHAN, J. L. Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. **Public Money and Management**, v. 23, n. 1, p. 13-20, 2003.

CHAN, J. L. **International Public Sector Accounting Standards: Conceptual and Institutional Issues**. McGraw-Hill, Milano, p. 15, 2008.

CHAN, J. L. IPSAS and government accounting reform in developing countries. Em: Lande, E., & Scheid, J.-C. (Eds), **Accounting Reform in the Public Sector: Mimicry, Fad or Necessity**. Expert Comptable Media, Paris, p. 31-42, 2006.

CHANGWONY, F. K.; PATERSON, A. S. Accounting practice, fiscal decentralization and corruption. **The British Accounting Review**, v. 51, n. 5, p. 1-21, set. 2019.

CHENHALL, R. H.; CHAPMAN, C. S. (2018). Theorising and testing fit in contingency research on management control systems. In: Hoque, Z. (org.). **Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods**. 2. ed. London: Spiramus Press Ltd., 2018, p. 37-54.

CHRISTIAENS, J. Capital assets in governmental accounting reforms: comparing Flemish technical issues with international standards. **European Accounting Review**, v. 13, n. 4, p. 743-770, 2004.

CHRISTIAENS, J. *et al.* Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? **Baltic Journal of Management**, v. 7, n. 4, p. 429-443, 2012.

CHRISTIAENS, J. *et al.* The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, v. 81, n. 1, p. 158-177, 2015.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, v. 76, n. 3, p. 537-554, 2010.

COHEN, M. D.; MARCH, J. G.; OLSEN, J. P. A garbage can model of organizational choice. **Administrative Science Quarterly**, v. 17, n. 1, p. 1-25, 1972.

COSTA, T. *et al.* A Bibliometria e a Avaliação da Produção Científica: indicadores e ferramentas. **Associação Portuguesa de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas**, p. 7, 2012.

CRUVINEL, D. P.; LIMA, D. V. DE. 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 (REPeC)**, v. 5, n. 3, 16 nov. 2011.

CUADRADO-BALLESTEROS, B.; CITRO, F.; BISOGNO, M. 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**, v. 86, n. 4, p. 729-748, 2020.

CUADRADO-BALLESTEROS, B.; BISOGNO, M. Public sector accounting reforms and the quality of governance. **Public Money and Management**, v. 41, n. 2, p. 107-117, 2021.

DA MATA, R. S.; MUNIZ, J. M. B. Adoção das IPSAS pelo Setor Público: uma análise do processo na Prefeitura Municipal de Vitória (ES). *In: USP INTERNATIONAL CONFERENCE IN ACCOUNTING*, XXI, 2021, São Paulo. **Anais [...]**, p. 1-15, 2021.

DABBICCO, G. The Impact of Accrual-Based Public Accounting Harmonization on EU Macroeconomic Surveillance and Governments' Policy Decision-Making. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 253-267, 2015.

DABBICCO, G. A comparison of debt measures in fiscal statistics and public sector financial statements. **Public Money and Management**, v. 38, n. 7, p. 511-518, 2018.

DABBICCO, G.; MATTEI, G. The reconciliation of budgeting with financial reporting: A comparative study of Italy and the UK. **Public Money and Management**, v. 41, n. 2, p. 127-137, 2021.

DASÍ GONZÁLEZ, R. M.; MONTESINOS JULVE, V.; VELA BARGUES, J. M. Towards convergence of government financial statistics and accounting in Europe at central and local levels. **Revista de Contabilidad-Spanish Accounting Review**, v. 21, n. 2, p. 140-149, 2018.

DE AQUINO, A. C. B. *et al.* Overseas influences on the development and recent innovations on public sector accounting and finance in latin america. **Revista de Administração Pública**, v. 54, n. 1, p. 1-10, 2020a.

DE AQUINO, A. C. B. *et al.* Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money and Management**, v. 40, n. 7, p. 499-508, 2020b.

DE AZEVEDO, R. R. *et al.* Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money and Management**, v. 40, n. 7, p. 509-518, 2020a.

DE AZEVEDO, R. R. *et al.* Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 207-227, 2020b.

DE JESUS, M. A. J.; JORGE, S. M. From governmental accounting into national accounts: Adjustments diversity and materiality with evidence from the iberian countries' central governments. **Innovar**, v. 24, n. 54, p. 121-138, 2014.

DE SILVA LOKUWADUGE, C. S.; DE SILVA, K. Determinants of public sector accounting reforms: A case study of Sri Lanka in rapidly developing Asia. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 191-205, 2020.

DE WOLF, A.; CHRISTIAENS, J.; AVERSANO, N. Heritage assets in the due process of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). **Public Money and Management**, v. 41, n. 4, p. 325-335, 2021.

DEACONU, A.; NISTOR, C. S.; FILIP, C. The impact of accrual accounting on public sector management. An exploratory study for Romania. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, n. 32, p. 74-97, 2011.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. **American Sociological Review**, v. 48, n. 2, p. 147, abr. 1983.

EDQVIST, L. *et al.* The challenges of accounting standard convergence - with focus on IFRS and US GAAP. *In*: SCHILLER, S.; LUNDH, S. (Eds.). **IFRS Accounting in Progress from a student perspective**. Sweden: Linköping, 2013, p. 43-58.

ELLWOOD, S.; NEWBERRY, S. Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 20, n. 4, p. 549-573, 31 jul. 2007.

ESSEX. **Site da University of Essex**, 2022. Professor Pawan Adhikari. Disponível em: <https://www.essex.ac.uk/people/adhik72400/pawan-adhikari>. Acesso em: 02 jan. 2023.

FUCHS, S.; BERGMANN, A.; BRUSCA, I. Using Financial Reporting for Decision Making as a Measure Towards Resilient Government Finances: The Case of Switzerland. **Lex localis - Journal of Local Self-Government**, v. 15, n. 1, p. 133-153, 2 jan. 2017.

GIOSI, A.; BRUNELLI, S.; CAIFFA, M. Do Accrual Numbers Really Affect the Financial Market? An Empirical Analysis of ESA Accounts Across the EU. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 297-310, 2015.

GLÄNZEL, W. **Bibliometrics as research field: A course on theory and application of bibliometric indicators**. Course Handouts. Magyar Tudományos Akadémia, Kutatásszervezési Intézet., p. 116, 2003.

GLÄNZEL, W.; CZERWON, H. J. A new methodological approach to bibliographic coupling and its application to the national, regional and institutional level. **Scientometrics**, v. 37, n. 2, p. 195-221, out. 1996.

GODDARD, A. Contemporary public sector accounting research - An international comparison of journal papers. **The British Accounting Review**, v. 42, n. 2, p. 75-87, jun. 2010.

GOMES, P. *et al.* The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, v. ahead-of-print, n. ahead-of-print, 2022.

GÓMEZ-VILLEGAS, M.; BRUSCA, I.; BERGMANN, A. IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? **Public Money and Management**, v. 40, n. 7, p. 489-498, 2020.

GROSSI, G. *et al.* Accounting, performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations: A literature review and research agenda. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 33, n. 1, p. 256-280, 5 jun. 2019.

GROSSI, G.; SOVERCHIA, M. European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. **Abacus**, v. 47, n. 4, p. 525-552, 2011.

GUTHRIE, J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality. **Financial Accountability and Management**, v. 14, n. 1, p. 1-19, fev. 1998.

HAIR, J. F *et al.* **Fundamentos de Métodos de Pesquisa em Administração**. Tradução de Lene Belon Ribeiro, Revisão técnica de Ana Beatriz Benites Manssour. Porto Alegre: Bookman, 2007.

HENDRI, N. *et al.* Bibliometric Study Concerning Accrual Accounting in The Public Sector of Reputable International Journals. **Solid State Technology**, v. 63, n. 4, p. 6936-6956, 2020.

HEPWORTH, N. Is implementing the IPSASs an appropriate reform? **Public Money and Management**, v. 37, n. 2, p. 141-148, 2017.

HODGES, R.; MELLETT, H. Reporting public sector financial results. **Public Management Review**, v. 5, n. 1, p. 99-113, mar. 2003.

IFAC. **Site da International Federation of Accountants**, 2022. Giuseppe Grossi. Disponível em: <https://www.ifac.org/who-we-are/leadership/giuseppe-grossi>. Acesso em: 02 jan. 2023.

IJEOMA, N. B.; OGHOGHOMEH, T. Adoption of International Public Sector Accounting Standards in Nigeria: expectations, benefits and challenges. **Journal of Investment Management**, v. 3, n. 1, p. 21-29, 2014

IPSASB. **Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements**. New York: IFAC, 2022.

IPSASB. **The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB)**. Public Consultation, jan. 2014.

JACOBS, K. Making Sense of Social Practice: Theoretical Pluralism in Public Sector Accounting Research: A Reply. **Financial Accountability & Management**, v. 29, n. 1, p. 111-115, fev. 2013.

JACOBS, K. Theorising Interdisciplinary Public Sector Accounting Research. **Financial Accountability & Management**, v. 32, n. 4, p. 469-488, nov. 2016.

JONES, R. H.; CARUANA, J. EPSAS—Worrying the Wrong End of the Stick? **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 240-252, 2015.

JONES, R.; CARUANA, J. Governmental accounting in Malta towards IPSAS within the context of the European Union. **International Review of Administrative Sciences**, v. 82, n. 4, p. 745-762, 2016.

JORGE, S. M.; DE JESUS, M. A. J.; LAUREANO, R. M. S. Exploring determinant factors of differences between governmental accounting and national accounts budgetary balances in EU

member states. **Transylvanian Review of Administrative Sciences**, v. 10, n. 44, p. 34-54, 2014.

JORGE, S. M.; DE JESUS, M. A. J.; LAUREANO, R. M. S. Governmental Accounting Maturity Toward IPSASs and the Approximation to National Accounts in the European Union. **International Journal of Public Administration**, v. 39, n. 12, p. 976-988, 2016.

JORGE, S.; NOGUEIRA, S. P.; RIBEIRO, N. The institutionalization of public sector accounting reforms: the role of pilot entities. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, v. 33, n. 2, p. 114-137, 2021.

KESSLER, M. M. Bibliographic coupling between scientific papers. **American Documentation**, v. 14, n. 1, p. 10-25, jan. 1963.

KOBER, R.; LEE, J.; NG, J. Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. **Financial Accountability & Management**, v. 26, n. 3, p. 267-298, 14 jul. 2010.

KRISHNAN, S. R. Decision-making processes of public sector accounting reforms in India—Institutional perspectives. **Financial Accountability and Management**, 2021.

LAPSLEY, I. Research in Public Sector Accounting: An Appraisal. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 1, n. 1, p. 21-33, 1 jun. 1988.

LAPSLEY, I.; MILLER, P. Transforming the public sector: 1998-2018. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 32, n. 8, p. 2211-2252, 19 nov. 2019.

LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 719-723, dez. 2009.

LASWAD, F.; REDMAYNE, N. B. IPSAS or IFRS as the Framework for Public Sector Financial Reporting? New Zealand Preparers' Perspectives. **Australian Accounting Review**, v. 25, n. 2, p. 175-184, 2015.

LINNENLUECKE, M. K.; MARRONE, M.; SINGH, A. K. Conducting systematic literature reviews and bibliometric analyses. **Australian Journal of Management**, v. 45, n. 2, p. 175-194, maio 2020.

LOMBRANO, A.; ZANIN, L. IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. **Public Money and Management**, v. 33, n. 6, p. 429-436, 2013.

MANES-ROSSI, F.; AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J. IPSASB's Conceptual Framework: Coherence with Accounting Systems in European Public Administrations. **International Journal of Public Administration**, v. 37, n. 8, p. 456-465, 2014.

MANES-ROSSI, F. M. *et al.* Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. **Public Money and Management**, v. 36, n. 3, p. 189-196, 2016.

MANN, B. *et al.* The Quest for a Primary EPSAS Purpose—Insights from Literature and Conceptual Frameworks. **Accounting in Europe**, v. 16, n. 2, p. 195-218, 2019.

MATLAND, R. E. Synthesizing the implementation literature: the ambiguity-conflict model of policy implementation. **Journal of Public Administration Research and Theory: J-PART**, v. 5, n. 2, p. 145-174, 1995.

MEDEIROS, J. M. G. DE; VITORIANO, M. A. V. A evolução da bibliometria e sua interdisciplinaridade na produção científica brasileira. RDBCI: **Revista Digital de Biblioteconomia e Ciência da Informação**, v. 13, n. 3, p. 491, 25 set. 2015.

MORAL-MUÑOZ, J. A. *et al.* Software tools for conducting bibliometric analysis in science: An up-to-date review. **El Profesional de la Información**, v. 29, n. 1, 19 jan. 2020.

MUSSARI, R. EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, p. 299-312, 2014.

NAVARRO GALERA, A.; RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. Utilidad del modelo de valoración de las IPSAS para la rendición de cuentas de los gobiernos: la perspectiva de los OCEX. **Spanish Journal of Finance and Accounting / Revista Española de Financiación y Contabilidad**, v. 40, n. 149, p. 125-162, jan. 2011a.

NAVARRO GALERA, A.; RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. Modernizing governments in Transitional and Emerging Economies through financial reporting based on international standards. **International Review of Administrative Sciences**, v. 77, n. 3, p. 609-640, set. 2011b.

NAVARRO GALERA, A.; RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. Modernizing governments in transitional and emerging economies through financial reporting based on international standards. **International Review of Administrative Sciences**, v. 77, n. 3, p. 609-640, 2011a.

NAVARRO GALERA, A.; RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P. Usefulness of valuation model of the IPSAS for governmental accountability: The perspective of supreme audit institutions. **Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad**, v. 40, n. 149, p. 125-162, 2011b.

NEVES, F. R.; GÓMEZ-VILLEGAS, M. Public sector accounting reform in Latin America and epistemic communities: An institutional approach. **Revista de Administracao Publica**, v. 54, n. 1, p. 11-31, 2020.

NISTOR, C. S.; DEACONU, A. Public accounting history in post-communist Romania. **Economic Research-Ekonomska Istrazivanja**, v. 29, n. 1, p. 623-642, 2016.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da Contabilidade**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2021.

OCDE/IFAC. **Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries**. Paris: OECD Publishing, 2017.

OULASVIRTA, L. The reluctance of a developed country to choose International Public Sector Accounting Standards of the IFAC. A critical case study. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 25, n. 3, p. 272-285, 2014a.

OULASVIRTA, L. O. Governmental financial accounting and European harmonisation: Case study of Finland. **Accounting, Economics and Law**, v. 4, n. 3, p. 237-263, 2014b.

OULASVIRTA, L. O.; BAILEY, S. J. Evolution of EU public sector financial accounting standardisation: critical events that opened the window for attempted policy change. **Journal of European Integration**, v. 38, n. 6, p. 653-669, 2016.

OULASVIRTA, L. A consistent bottom-up approach for deriving a conceptual framework for public sector financial accounting. **Public Money and Management**, v. 41, n. 6, p. 436-446, 2021.

PALLOT, J. Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 5, n. 1, 1 mar. 1992.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. **Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration**, v. 20, n. 4, p. 334-350, 8 abr. 2009.

PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. Accrual accounting in EU local governments: One method, several approaches. **European Accounting Review**, v. 18, n. 4, p. 765-807, 2009.

POLZER, T. *et al.* Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. **Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management**, 2021.

POLZER, T.; GÅRSETH-NESBAKK, L.; ADHIKARI, P. "Does your walk match your talk?" Analyzing IPSASs diffusion in developing and developed countries. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 117-139, 2020.

POLZER, T.; GROSSI, G.; REICHARD, C. Implementation of the international public sector accounting standards in Europe. Variations on a global theme. **Accounting Forum**, v. 46, n. 1, p. 57-82, 2022.

POLZER, T.; REICHARD, C. IPSAS for European Union member states as starting points for EPSAS: Analysis of the discourses among countries and stakeholders. **International Journal of Public Sector Management**, v. 33, n. 2-3, p. 247-264, 2020.

PONTOPPIDAN, C. A.; BRUSCA, I. The first steps towards harmonizing public sector accounting for European Union member states: strategies and perspectives. **Public Money and Management**, v. 36, n. 3, p. 181-188, 2016.

RAJIB, S. U. *et al.* 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**, v. 9, n. 1, p. 28-50, 2019.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências. Em Beuren, I. M. (Ed.) **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática** (3rd ed., p. 76-97). São Paulo: Atlas, 2006.

REDMAYNE, N.; LASWAD, F.; EHALAIYE, D. Evidence on the costs of changes in financial reporting frameworks in the public sector. **Public Money and Management**, v. 41, n. 5, p. 368-375, 2021.

RODRIGUEZ BOLIVAR, M. P.; NAVARRO GALERA, A. Could fair value accounting be useful, under NPM models, for users of financial information? **International Review of Administrative Sciences**, v. 73, n. 3, p. 473-502, 2007.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.; NAVARRO GALERA, A. The Role of Fair Value Accounting in Promoting Government Accountability. **Abacus**, v. 48, n. 3, p. 348-386, 2012.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.; NAVARRO GALERA, A. The Effect of Changes in Public Sector Accounting Policies on Administrative Reforms Addressed to Citizens. **Administration and Society**, v. 48, n. 1, p. 31-72, 2016.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.; NAVARRO GALERA, A.; ALCAIDE MUÑOZ, L. Governance, transparency and accountability: An international comparison. **Journal of Policy Modeling**, v. 37, n. 1, p. 136-174, 2015.

RODRÍGUEZ BOLÍVAR, M. P.; NAVARRO GALERA, A.; ALCARAZ QUILES, F. The improvement of financial accountability for modernization of public sector in emerging countries of Latin America. **Reforma y Democracia**, v. 59, p. 83-118, 2014.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**, v. 1, n. 1, p. 78-102, 2020.

SCOPUS. **Site SCImago Journal & Country Rank**. Scimago Institutions Rankings, 2022. Disponível em: <https://www.scimagojr.com/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

SCHMIDTHUBER, L.; HILGERS, D.; HOFMANN, S. International Public Sector Accounting Standards (IPSASs): A systematic literature review and future research agenda. **Financial Accountability & Management**, v. 38, n. 1, p. 119-142, fev. 2022.

SELLAMI, Y. M.; GAFSI, Y. Institutional and economic factors affecting the adoption of International Public Sector Accounting Standards. **International Journal of Public Administration**, v. 42, n. 2, p. 119-131, 2019.

SJR. **Site Scopus Preview**, 2022. Scopus is an abstract and citation database of peer-reviewed literature including scientific journals, books, and conference proceedings. Disponível em: <https://www.scopus.com/home.uri>. Acesso em: 02 jan. 2023.

SMALL, H. Co-citation in the scientific literature: A new measure of the relationship between two documents. **Journal of the American Society for Information Science**, v. 24, n. 4, p. 265-269, jul. 1973.

STECCOLINI, I. Accounting and the post-new public management: Re-considering publicness in accounting research. **Accounting, Auditing & Accountability Journal**, v. 32, n. 1, p. 255-279, 4 dez. 2018.

TANJEH, M. S. Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. **Accounting and Finance Research**, v. 5, n. 2, p. p71, 18 abr. 2016.

TAWIAH, V. The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. **Financial Accountability and Management**, 2021.

TAWIAH, V. The Effect of IPSAS Adoption on Governance Quality: Evidence from Developing and Developed Countries. **Public Organization Review**, 2022.

TORRES, L. Accounting and accountability: Recent developments in government financial information systems. **Public Administration and Development**, v. 24, n. 5, p. 447-456, 2004.

UGENT. **Site da Ghent University**, 2022. Prof. Dr. Johan Christiaens. Disponível em: <https://www.accounting.ugent.be/people/name/johan-christiaens/>. Acesso em: 02 jan. 2023.

UNINA. **Site da Università di Napoli Federico II**, 2022. Francesca Manes Rossi. Disponível em: <https://unina.academia.edu/francescamanesrossi/CurriculumVitae>. Acesso em: 02 jan. 2023.

UNIZAR. **Site da Universidad Zaragoza**, 2022. María Isabel Brusca Alijarde. Disponível em: <https://contabilidadyfinanzas.unizar.es/personal/maria-isabel-brusca-alijarde>. Acesso em: 02 jan. 2023.

VAN ECK, N. J.; WALTMAN, L. Software survey: VOSviewer, a computer program for bibliometric mapping. **Scientometrics**, v. 84, n. 2, p. 523-538, ago. 2010.

VAN ECK, N. J.; WALTMAN, L. Visualizing Bibliometric Networks. Em: DING, Y.; ROUSSEAU, R.; WOLFRAM, D. (Eds.). **Measuring Scholarly Impact**. Cham: Springer International Publishing, 2014. p. 285-320.

VAN ECK, N. J.; WALTMAN, L. **VOSviewer Manual**. p. 53, 2020.

VAN HELDEN, G. J. Researching Public Sector Transformation: The Role of Management Accounting. **Financial Accountability and Management**, v. 21, n. 1, p. 99-133, fev. 2005.

VAN HELDEN, J.; UDDIN, S. Public sector management accounting in emerging economies: A literature review. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 41, p. 34-62, dez. 2016.

VIVIAN, B.; MAROUN, W. Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review. **Meditari Accountancy Research**, v. 26, n. 1, p. 44-69, 2018.

WÜSTEMANN, S.; CONRATH-HARGREAVES, A. Harmonisation of public sector accounting in the EU - Are IPSAS suitable as a basis for the development of European standards (EPSAS)? **Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis**, n. 6, 2015.

YAPA, P. W. S.; UKWATTE, S. The New Public Financial Management (NPFM) and Accrual Accounting in Sri Lanka. **The Public Sector Accounting, Accountability and Auditing in Emerging Economies (Research in Accounting in Emerging Economies)**, v. 15, p. 7-50, 2015.

APÊNDICE A - ENDEREÇOS ELETRÔNICOS REFERENTES AOS MAPAS BIBLIOMÉTRICOS

Antes de elencar os mapas e seus respectivos endereços eletrônicos, convém esclarecer que o recurso de compartilhamento presente no referenciado *software* bibliométrico *VOSviewer* se restringe ao formato de visualização em rede, no qual os círculos com maior diâmetro correspondem aos itens de maior destaque na rede bibliométrica. Por conseguinte, os *links* disponibilizados não permitem o acesso aos mapas de visualização em densidade e em sobreposição.

Quadro 15 – Endereços eletrônicos referentes aos mapas bibliométricos

TIPO DE ANÁLISE	TIPO DE MAPA		ENDEREÇO ELETRÔNICO
Análise de Rede	Mapa de Coautoria	Por Autor	https://tinyurl.com/2f2nsvxb ¹⁸
		Por País	https://tinyurl.com/2kleom54
	Mapa de Coocorrência		https://tinyurl.com/2m89cxut
	Mapa de Citação Direta	Por Documento	https://tinyurl.com/2n91a429
		Por Fonte	https://tinyurl.com/2htuogqx
Análise de Clusters	Mapa de Cocitação		https://tinyurl.com/2lr69a6v
	Mapa de Acoplamento Bibliográfico		https://tinyurl.com/2lptd5hw

Fonte: Elaboração própria.

¹⁸ Todas as referências digitais foram acessadas no dia: 02 jan. 2023.

APÊNDICE B - ESTUDOS EXCLUÍDOS DA DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Trata-se dos artigos selecionados por meio das análises de cocitação e de acoplamento bibliográfico que foram excluídos da discussão de resultados por motivos de disponibilidade e escopo.

Quadro 16 – Estudos excluídos da Discussão de Resultados

Referência	Motivo da Exclusão
BEKIARIS, M.; PARAPONTI, T. Examining the status of IPSAS adoption at the country level: an analysis of the OECD member states. Journal of Accounting & Organizational Change , v. ahead-of-print, n. ahead-of-print, 2022.	Artigo indisponível para <i>download</i> na data de 26 de setembro de 2022.
BIONDI, Y. Harmonising European public sector accounting standards (epsas): Issues and perspectives for Europe's economy and Society. Accounting, Economics and Law , v. 4, n. 3, p. 1-14, 2014.	Excluído por se tratar da apresentação de um editorial.
DE AQUINO, A. C. B. et al. Overseas influences on the development and recent innovations on public sector accounting and finance in latin américa. Revista de Administração Pública , v. 54, n. 1, p. 1-10, 2020.	Excluído por se tratar da apresentação de um editorial.
FUCHS, S.; BERGMANN, A.; BRUSCA, I. Using financial reporting for decision making as a measure towards resilient government finances: The case of Switzerland. Lex Localis , v. 15, n. 1, p. 133-153, 2017.	Artigo indisponível para <i>download</i> .
GOMES, P.; BRUSCA, I.; FERNANDES, M. J.; VILHENA, E. The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management , v. ahead-of-print, n. ahead-of-print, 2022.	Artigo indisponível para <i>download</i> na data de 26 de setembro de 2022.
MAUTZ, R.K. Monuments, mistakes and opportunities. Accounting Horizons , v. 2, n. 2, p. 123-128, 1988.	Artigo indisponível para <i>download</i> .
MUSSARI, R. EPSAS and the unification of public sector accounting across Europe. Accounting, Economics and Law , v. 4, n. 3, p. 1-14, 2014.	Excluído por se tratar da apresentação de um editorial.
NEVES, F. R.; DE AQUINO, A. C. B.; DA SILVA, P. B. New development: The challenges of public sector accounting education in business schools. Public Money & Management , v. 42, n. 7, p. 569-572, 2022.	Artigo indisponível para <i>download</i> na data de 26 de setembro de 2022.
OULASVIRTA, L. Governmental financial accounting and european harmonisation: case study of finland. Accounting, Economics and Law , v. 4, n. 3, p. 237-263, 2014.	Excluído por se tratar da apresentação de um editorial.
WÜSTEMANN, S.; CONRATH-HARGREAVES, A. Harmonisation of public sector accounting in the EU - Are IPSAS suitable as a basis for the development of European standards (EPSAS)? Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis , v. 67, n. 6, p. 620-642, 2022.	Artigo disponível apenas em idioma alemão.

Fonte: Elaboração própria.

APÊNDICE C - ESTUDOS QUE NÃO COMPUSERAM A AMOSTRA INICIAL

Trata-se dos artigos selecionados por meio da análise de cocitação, que apesar de não fazerem parte da amostra inicial de 226 artigos, foram analisados na discussão dos resultados.

Quadro 17 – Estudos que não compuseram a amostra inicial

REFERÊNCIA
ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. 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 , v. 37, n. 3, p. 213–230, set. 2013.
ADHIKARI, P.; MELLEMLVIK, F. The rise and fall of accruals: a case of Nepalese central government. Journal of Accounting in Emerging Economies , v. 1, n. 2, p. 123–143, 5 jul. 2011.
ARNABOLDI, M.; LAPSLEY, I. On the Implementation of Accrual Accounting: A Study of Conflict and Ambiguity. European Accounting Review , v. 18, n. 4, p. 809–836, dez. 2009.
BASTIDA, F.; BENITO, B. Central government budget practices and transparency: an international comparison. Public Administration , v. 85, n. 3, p. 667–716, set. 2007.
BELLANCA, S.; VANDERNOOT, J. International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) Implementation in the European Union (EU) Member States. Journal of Modern Accounting and Auditing , v. 10, n. 3, p. 257–269, 2014.
BIONDI, L.; LAPSLEY, I. Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. Qualitative Research in Accounting & Management , v. 11, n. 2, p. 146–164, 10 jun. 2014.
CABA-PEREZ, C.; LÓPEZ-HERNÁNDEZ, A. M.; ORTIZ-RODRÍGUEZ, D. Governmental financial information reforms and changes in the political system: The Argentina, Chile and Paraguay experience. Public Administration and Development , v. 29, n. 5, p. 429–440, dez. 2009.
CARLIN, T. M. Debating the Impact of Accrual Accounting and Reporting in the Public Sector. Financial Accountability and Management , v. 21, n. 3, p. 309–336, ago. 2005.
CARNEGIE, G. D.; WOLNIZER, P. W. The Financial Value Of Cultural, Heritage And Scientific Collections: An Accounting Fiction. Australian Accounting Review , v. 5, n. 9, p. 31–47, jun. 1995.
CARNEGIE, G. D.; WOLNIZER, P. W. Enabling accountability in museums. Accounting, Auditing and Accountability Journal , v. 9, n. 5, p. 84–99, 1996.
DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. American Sociological Review , v. 48, n. 2, p. 147, abr. 1983.
GUTHRIE, J. Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality. Financial Accountability and Management , v. 14, n. 1, p. 1–19, fev. 1998.
HODGES, R.; MELLETT, H. Reporting public sector financial results. Public Management Review , v. 5, n. 1, p. 99–113, mar. 2003.
KOBER, R.; LEE, J.; NG, J. Mind your accruals: perceived usefulness of financial information in the Australian public sector under different accounting systems. Financial Accountability & Management , v. 26, n. 3, p. 267–298, 14 jul. 2010.
LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On the Adoption of Accrual Accounting in the Public Sector: A Self-Evident and Problematic Reform. European Accounting Review , v. 18, n. 4, p. 719–723, dez. 2009.
PALLOT, J. Elements of a Theoretical Framework for Public Sector Accounting. Accounting, Auditing & Accountability Journal , v. 5, n. 1, 1 mar. 1992.
PINA, V.; TORRES, L. Reshaping Public Sector Accounting: An International Comparative View. Canadian Journal of Administrative Sciences / Revue Canadienne des Sciences de l'Administration , v. 20, n. 4, p. 334–350, 8 abr. 2009.
TANJEH, M. S. Factors Influencing the Acceptance of International Public Sector Accounting Standards in Cameroon. Accounting and Finance Research , v. 5, n. 2, p. p71, 18 abr. 2016.

Fonte: Elaboração própria.