

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO ESPÍRITO SANTO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

JULIANA BATISTA CALLEGÁRIO

**ANÁLISE DE FATORES SOCIAIS, POLÍTICOS, ECONÔMICOS E
CULTURAIS NA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE PÚBLICA PELOS PAÍSES**

**VITÓRIA
2015**

JULIANA BATISTA CALLEGÁRIO

**ANÁLISE DE FATORES SOCIAIS, POLÍTICOS, ECONÔMICOS E
CULTURAIS NA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE PÚBLICA PELOS PAÍSES**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

**Orientadora: Prof.^a Dr.^a Fernanda
Filgueiras Sauerbronn**

**Co-orientador: Prof. Dr. José Elias Feres de
Almeida.**

VITÓRIA
2015

Dados Internacionais de Catalogação-na-publicação (CIP)
(Biblioteca Central da Universidade Federal do Espírito Santo, ES, Brasil)

- C157a Callegário, Juliana Batista, 1987-
Análise de fatores sociais, políticos, econômicos e culturais na
adoção das normas internacionais de contabilidade pública pelos
países / Juliana Batista Callegário. – 2015.
85 f.

Orientador: Fernanda Filgueiras Sauerbronn.

Coorientador: José Elias Feres de Almeida.

Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade
Federal do Espírito Santo, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas.

1. International public sector accounting standard. 2. Contabilidade
pública – Normas - Aspectos sociais. 3. Contabilidade pública –
Normas - Aspectos políticos. 4. Contabilidade pública – Normas -
Aspectos econômicos. I. Sauerbronn, Fernanda Filgueiras. II. Almeida,
José Elias Feres de. III. Universidade Federal do Espírito Santo. Centro
de Ciências Jurídicas e Econômicas. IV. Título.

CDU: 657

JULIANA BATISTA CALLEGÁRIO

**ANÁLISE DE FATORES SOCIAIS, POLÍTICOS, ECONÔMICOS E
CULTURAIS NA ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE
CONTABILIDADE PÚBLICA PELOS PAÍSES**

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, do Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas da Universidade Federal do Espírito Santo, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Ciências Contábeis.

Aprovada em 18 de dezembro de 2015.

COMISSÃO EXAMINADORA

Prof.^a Dr.^a Fernanda Filgueiras Sauerbronn
Universidade Federal do Rio de Janeiro
Orientadora

Prof. Dr. José Elias Feres de Almeida
Universidade Federal do Espírito Santo
Co-orientador

Prof. Dr. Eduardo José Zanotelli
Universidade Federal do Espírito Santo
Membro interno da banca examinadora

Prof.^a Dr.^a Teresa Cristina Janes Carneiro
Universidade Federal do Espírito Santo
Membro externo da banca examinadora

AGRADECIMENTOS

Obrigada a Deus e a todos que me ajudaram a chegar até aqui. Que venham novos desafios!

“Pedras no caminho? Guardo todas! Um dia vou construir um castelo.”

(Fernando Pessoa)

RESUMO

Este estudo investiga se fatores culturais, sociais, políticos e econômicos influenciam na adoção das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (*International Public Sector Accounting Standards* - IPSAS) pelos países. Com base em informações disponibilizadas pela *International Federation of Accountants* (IFAC, 2007) e Deloitte (2013) foram analisadas e segregadas as diferentes posições tomadas pelos países, dentre elas a adoção por completo das IPSAS; a sinalização da intenção de adoção; a adoção parcial pelo regime de caixa (*Cash-Basis*) das IPSAS; e a adoção do regime de competência com base nas IPSAS. Os fatores levantados foram o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*; o número de habitantes; a não adoção das *International Financial Reporting Standard* (IFRS) pelos países; o índice de percepção da corrupção; a origem do sistema legal; e as dimensões culturais de Hofstede (2015). Os dados sobre esses fatores foram coletados entre 1995 e 2013 e abarcaram (inicialmente) 214 países. No tocante à metodologia, foi aplicado o modelo de regressão logística (*logit*), baseado em Clements, Neill e Stovall (2010), adaptado para dados em painel com efeitos aleatórios. Os resultados indicaram que países que têm a intenção de adotar as IPSAS podem ser explicados pela variação positiva das variáveis PIB *per capita*, quantidade de habitantes, origem de sistema legal anglo-saxão, socialista e francês, bem como pela variação negativa das variáveis culturais: individualismo e indulgência. Outro teste detectou que os países que adotaram parcialmente as IPSAS, com aplicação do regime de competência, podem ser explicados pela variação positiva das variáveis PIB *per capita*, quantidade de habitantes e pela cultura individualista de uma sociedade; além da variação negativa do índice de percepção da corrupção, origem de sistema legal escandinavo e variáveis culturais: masculinidade e orientação a longo prazo. A regressão logística que une qualquer interesse pelas IPSAS mostrou que os países de origem socialista e com culturas com baixa desigualdade social, menos aversão à incerteza e pouco pragmatismo podem justificar tal escolha. Observou-se também uma relação positiva com o número de habitantes e o PIB *per capita*, o que sugere que países mais populosos e desenvolvidos tendem a adotar as IPSAS. As outras regressões logísticas testadas não permitiram inferências estatísticas. Ainda, em nenhuma regressão testada, comprovou-se dependência entre a não permissão do IFRS pelos países com a não adoção das IPSAS.

Palavras-chave: Fatores. IPSAS. Países. Adoção.

ABSTRACT

This study investigates which cultural, social, political and economic factors influence the adoption of International Financial Reporting Standards Applied to the Public Sector (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS) by countries. Based on information provided by IFAC (2007) and Deloitte (2013) the different positions were analyzed and segregated taken by countries such as adoption of IPSAS completely; signaling intent to adopt; Partial adoption on a cash basis (Cash Basis) IPSAS; and adoption of the accrual basis based on IPSAS. The factors were raised GDP per capita; number of inhabitants; non-adoption of IFRS (International Financial Reporting Standards) by the countries; perception index of corruption; origin of the legal system; and cultural dimensions of Hofstede (2015), collected between 1995 and 2013 for 214 countries, initially. The methodological approach is applied logistic regression model (logit) based on Clements, Neill and Stovall (2010), adapted for panel data with random effects. The results indicate that countries that intend to adopt IPSAS can be explained by the positive variation of the variables GDP per capita, number of inhabitants, the origin of Anglo-Saxon legal system, socialist and French, and the negative variation of cultural variables: individualism and indulgence. In another test conducted, it was found that countries that have partially adopted the IPSAS, applying the accrual basis can be explained by the positive variation of the variables GDP per capita, number of inhabitants and the individualistic culture of a company; and the negative variation of the variables of the Corruption Perceptions Index, Scandinavian legal system of origin and cultural variables: masculinity and long-term orientation. As a complement, logistic regression that uni any interest in IPSAS showed that socialist countries of origin and cultures with little social inequality, less uncertainty avoidance and pragmatic few can justify such a choice. There was also a positive relationship with the number of inhabitants and GDP per capita, which suggests that more populated and developed countries tend to adopt IPSAS. The other tested logistic regressions did not allow statistical inference. Still, in any regression tested, there was evidence of dependency between the IFRS not allowed by the countries with the non-adoption of IPSAS.

Keywords: Factors. IPSAS. Countries. Adoption.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Trabalhos sobre IPSAS.....	21
Quadro 2 – Posição dos países frente às IPSAS.....	40
Quadro 3 – Fatores culturais, sociais, políticos e econômicos	41
Quadro 4 – Definição das variáveis.....	42
Quadro 5 – Resultado das hipóteses	57
Quadro 6 – Nível de desenvolvimento do país e origem do sistema legal.....	69
Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país	73

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Composição da amostra utilizada no estudo.....	44
Tabela 2 – Média das variáveis numéricas por sistema legal.....	44
Tabela 3 – Média das variáveis numéricas por nível de desenvolvimento	45
Tabela 4 – Distribuição da amostra quanto ao sistema legal e grau de desenvolvimento.....	46
Tabela 5 – Estatística Descritiva	50
Tabela 6 – Correlação entre as variáveis	51
Tabela 7 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5.....	52
Tabela 8 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 robusto.....	57
Tabela 9 – Dimensões culturais para cada país	71
Tabela 10 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com apenas Sistema Legal	81
Tabela 11 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com Dimensões Culturais de Hofstede	82
Tabela 12 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com fatores sociais e políticos	83
Tabela 13 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 completo e com <i>common law</i> e socialista	84
Tabela 14 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 completo e com <i>common law</i> e <i>code law</i>	85

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CASP- Contabilidade Aplicada ao Setor Público

CFC - Conselho Federal de Contabilidade

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

FASB - *Financial Accounting Standards Board*

FMI - Fundo Monetário Brasileiro

IAS - *International Accounting Standard*

IASB - *International Accounting Standards Board*

IFAC - *International Federation of Accountants*

IFRS - *International Financial Reporting Standard*

IPSAS - *International Public Sector Accounting Standards*

IPSASB - *International Public Sector Accounting Standards Board*

NPM - *New Public Management*

NBCASP - Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB - Produto Interno Bruto

UE - União Europeia

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	13
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES ...	18
2.1	IMPORTÂNCIA DAS IPSAS	18
2.2	IPSAS E TRANSPARÊNCIA.....	23
2.3	IMPASSES NA IMPLEMENTAÇÃO.....	25
2.4	ADOÇÃO DAS IPSAS PELOS PAÍSES EASPECTOS ECONÔMICOS.....	26
2.5	ASPECTOS CULTURAIS NA ADOÇÃO DAS IPSAS	31
2.6	ADOÇÃO DAS IFRS COMO INFLUÊNCIA.....	33
2.7	ÍNDICE DE PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO	34
2.8	ORIGEM DO SISTEMA LEGAL	35
2.9	UM EXEMPLO DE MIGRAÇÃO PARA IPSAS - BRASIL.....	37
3	METODOLOGIA	39
3.1	SELEÇÃO E TRATAMENTO DA AMOSTRA.....	39
3.1.1	Composição da amostra	39
3.1.2	Análise das médias da amostra.....	44
3.2	PAINEL LOGIT	46
4	RESULTADOS	50
5	CONCLUSÃO.....	59
	REFERÊNCIAS	63
	APÊNDICE A – NÍVEL DE DESENVOLVIMENTO E ORIGEM DO SISTEMA LEGAL	69
	APÊNDICE B – DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE POR PAÍS	71
	APÊNDICE C – POSIÇÃO DOS PAÍSES SOBRE AS IPSAS	73
	APÊNDICE D – RESULTADO POR MODELO DO SISTEMA LEGAL.....	81
	APÊNDICE E – RESULTADO POR DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE	82
	APÊNDICE F – RESULTADO POR FATORES SOCIAIS E POLÍTICOS	83
	APÊNDICE G – RESULTADO DO MODELO COMPLETO COM <i>COMMON LAW</i> E SOCIALISTA	84
	APÊNDICE H – RESULTADO DO MODELO COMPLETO COM <i>COMMON LAW</i> E CODE LAW	85

1 INTRODUÇÃO

A globalização aumentou a demanda por padrões internacionais de contabilidade, o que viabilizou uma espécie de superestrutura destinada a reduzir riscos e os custos de transação, tendo como consequência o aumento da compatibilidade e da comparabilidade (SWANN, 2000). A Deloitte (2013) reforça a ideia de que a globalização induz a comparabilidade das demonstrações financeiras entre os países, gerando a necessidade de uma contabilidade internacional unificada para solucionar os problemas decorrentes das atuais divergências entre governos.

Para Rayegan et. al. (2012), uma questão importante é o equilíbrio adequado entre as normas internacionais e as práticas nacionais advindas da ideologia política pátria, do sistema econômico e da cultura. Como um mecanismo de governança, a contabilidade pública está sujeita a forças políticas e econômicas.

Nesse contexto, segundo Zeff (2007), as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) são padrões internacionais de alta qualidade, criados para melhorar a elaboração das demonstrações contábeis no setor público. Deste modo, seguem regras de reconhecimento, mensuração, divulgação das transações e eventos contábeis.

As IPSAS facilitam o alinhamento das melhores práticas contábeis através da aplicação de normas de contabilidade independentes, enfatizadas principalmente pela adoção do regime de competência de forma integral. Isso justifica a possibilidade da comparabilidade das demonstrações financeiras entre países, com base no padrão das informações publicadas (IFAC, 2012).

O responsável pelo desenvolvimento das IPSAS é o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB), uma espécie de comitê normalizador independente que busca desenvolver e promover a implementação de padrões contábeis de alta qualidade. Esses padrões são voltados a órgãos e entidades públicas e podem ser aplicados em todo o mundo (IFAC, 2014). Esse e seu antecessor, o Comitê do Setor Público do *International Federation of Accountants* (IFAC), desenvolvem normas contábeis para o setor público desde 1997 (DELOITTE, 2013).

O desenvolvimento das normas internacionais aplicadas ao setor público tem suas origens na área contábil e visam aprimorar a transparência e a prestação de contas dos governos através

da melhoria e da padronização de relatórios financeiros (IFAC, 2012). A adoção das IPSAS pelos países, segundo a IFAC (2014), tende a aperfeiçoar a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas por entidades do setor público em todo o mundo.

O bom sistema de contabilidade governamental direciona a atenção dos tomadores de decisões políticas e dos gestores para as áreas problemáticas. Na melhor das hipóteses, um sistema de contabilidade governamental fornece informações úteis para a tomada de decisão (CHAN, 2010).

A Deloitte (2013) reforça a ideia de que os relatórios financeiros, elaborados de acordo com o regime de competência, possibilitam que os usuários avaliem criticamente a aplicação e a prestação de contas dos recursos controlados pela entidade, bem como permitem a verificação da posição, do desempenho financeiro e, por conseguinte, a tomada de decisões sobre o fornecimento de recursos para fazer, ou não, negócios com a entidade.

Neste sentido, foram desenvolvidas IPSAS que adotam o regime de competência para a contabilização dos atos e fatos administrativos e também aquelas que adotam o regime de caixa para a contabilização dos atos e fatos administrativos (IFAC, 2014). As IPSAS abrangentes, baseadas no regime de caixa, possuem seções que podem abordar tanto temas de divulgação compulsória quanto de divulgação recomendada (CFC, 2010).

As IPSAS baseadas no regime de competência têm como base as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), emitidas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), que devem ser adaptadas ao contexto do setor público quando conveniente. Além disso, elas também tratam questões referentes a informações financeiras específicas do setor público, que não são tratadas nas IFRS (IFAC, 2014).

Segundo Hoek (2005), a mudança do regime de caixa para competência é observada na metade dos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Destaca-se a relevância das práticas de contabilidade internacionais para o setor público propostas pelo IPSASB aos países, porém deve-se compreender que diferenças culturais podem servir de impedimentos para uma mudança estrutural como essa.

A relação histórica com a forma de governar de cada nação, baseada na origem do sistema legal *Common Law* ou *code law*, também pode influenciar na aceitação de normas

internacionais pelos países, conforme é demonstrado nos estudos de La Porta et. al. (1998), Ball, Kothari e Robin (2000), Nobes e Parker (2008) e Pina e Torres (2003).

Do mesmo modo, o tamanho do país e a sua quantidade de habitantes, demonstrado no estudo de Clements, Neill e Stoval (2010), podem caracterizar uma relutância na mudança de padrões contábeis, devido às dificuldades de implementação operacional dessas normas por todo o território.

Observa-se uma lacuna na literatura no tocante a identificação dos fatores sociais, econômicos e políticos que podem aumentar a probabilidade dos países adotarem padrões internacionais de contabilidade pública.

O estudo de Nobes e Parker (2008) analisou os fatores ambientais - incluindo sistema legal, fontes de financiamento externo, sistemas de tributação, representação por organismos profissionais de contabilidade, histórico de inflação, eventos econômicos como Produto Interno Bruto (PIB) *per capita* e eventos políticos - para explicar as diferenças nas práticas contábeis internacionais.

Ainda sobre esse aspecto, La Porta et. al. (1998), Nobes e Parker (2008) e Chan (2010) salientam a questão da corrupção, sendo que suas pesquisas mostram que o nível de corrupção traz consequências particulares a cada governo no que tange as práticas contábeis internacionais. A corrupção em um país ameaça sua legitimidade e sua autoridade, além disso, reduz a quantidade de dinheiro público disponível para financiar os seus próprios serviços (CHAN, 2010).

Outro fator influente abordado por Chan (2010) refere-se ao nível de desenvolvimento do país. Segundo o autor, há um interesse maior na adoção das IPSAS pelos países em desenvolvimento, pois esses enfrentam certa pressão mundial, uma vez que essa norma é vista como a melhor ideia de contabilidade governamental que a profissão contábil global teria para oferecer. Assim, as IPSAS tornaram-se reconhecidas como referência para avaliar e melhorar a contabilidade governamental nos países em desenvolvimento. O Banco Mundial, por exemplo, aprova o uso das IPSAS na contabilização de sua ajuda financeira aos países em desenvolvimento (CHAN, 2010).

Outro exemplo de influência externa é a adoção do IFRS, conforme citado no estudo de Nobes e Parker (2008). Um exemplo é determinação da obrigatoriedade, pela União Europeia

(UE), da aplicação dessas normas para as demonstrações consolidadas das empresas. Isso foi devido a razões políticas e econômicas e, sutilmente, os restantes das normas nacionais da UE e em outros lugares estão a convergir gradualmente com as normas internacionais.

As características particulares de cada país influenciam a maneira de como são e serão conduzidas suas decisões. A IFAC, em 2007, divulgou um relatório oficial relacionando a posição tomada pelos países frente às IPSAS. Em março de 2013, a Deloitte atualizou essas informações. Conforme apresentado nos relatórios, foi detectada a possibilidade da adoção por completo; a intenção de adoção; adoção do regime de competência; ou apenas do regime de caixa IPSAS. As demonstrações financeiras só são consoantes as IPSAS, se cumpridos todos os requisitos divulgados por ela (IFAC, 2014).

Assim, infere-se que as características particulares de cada país podem influenciar na maneira como são conduzidas suas decisões, incluindo a adoção imediata, ou não, ou a parcialidade da adoção de determinado padrão contábil. Diante do contexto abordado, procurou-se no decorrer deste estudo responder a seguinte questão: **fatores culturais, sociais, políticos e econômicos influenciam os países na opção pela adoção das IPSAS?**

O objetivo desta pesquisa é examinar se fatores culturais, sociais, políticos e econômicos de diferentes países justificam a posição atual dos países em relação à adoção das IPSAS. Especificamente, neste estudo, será examinado se os indicadores: PIB *per capita*; número de habitantes; não adoção das IFRS pelos países; nível de desenvolvimento do país (*High Income; Upper Middle Income; Lower Middle Income; Low Income*); índice de percepção da corrupção; origem do sistema legal (Inglês, Socialista, Francês, Escandinavo, Alemão); e dimensões culturais de acordo com a classificação de Hofstede (base de 2015) explicam as decisões dos países para migrarem total ou parcialmente às normas internacionais de contabilidade pública, editadas pela IFAC.

Este estudo contribui com organismos internacionais, como IFAC, Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional (FMI), para a compreensão de fatos que podem auxiliá-los na elaboração de políticas públicas. No âmbito internacional, o presente estudo, ao apresentar os fatores que influenciam no aumento da probabilidade da adoção das IPSAS, favorece o desenvolvimento de ações estratégicas, que possam auxiliar esse processo. Ressalta-se ainda que o foco, desse trabalho, diferencia-se das pesquisas já realizadas sobre o tema, pois enquanto grande parte da literatura busca compreender os impactos da adoção das IPSAS,

esse busca evidenciar possíveis fatores que facilitam a aceitação das normas internacionais de contabilidade pública.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA E DESENVOLVIMENTO DAS HIPÓTESES

2.1 IMPORTÂNCIA DAS IPSAS

Como ocorreu com o IFRS, no setor público foi identificada a necessidade de uma contabilidade internacionalmente padronizada, que permita a comparação das demonstrações financeiras entre países, representando um enorme ganho de transparência. As IPSAS são normas contábeis, criadas pela IPSASB, próprias para entidades governamentais que se baseiam no IFRS. Em suma, trata-se do uso do regime de competência na contabilidade pública.

De acordo com Ball (2012), a crise da dívida pública externou que os governos, em geral, percebem o seu desempenho e a posição financeira de maneira bastante negativa. Historicamente, é tarde para evitar as consequências das negligências do passado, porém implementar padrões de relatórios contábeis financeiros de qualidade indica, ao menos, a intenção de não repetir o erro. A contabilidade é imprescindível para o setor público.

Segundo Wynne (2004), ao longo dos últimos 20 anos houve um aumento de chamadas para que os governos e organizações do setor público deslocassem-se para a contabilidade patrimonial e adotassem demonstrações financeiras semelhantes às adotadas pelo setor privado. Uma vantagem demonstrada pelo autor é que estas fornecem uma avaliação mais eficaz e confiável da saúde financeira da organização e da sustentabilidade da política do governo.

As reformas implementadas na contabilidade pública no contexto internacional foram realizadas a fim de superar as limitações do modelo burocrático, com o intuito de uma utilização mais eficiente dos recursos (PINA; TORRES, 2003). Além disso, foram desenvolvidos novos sistemas de contabilidade, de acordo com a necessidade de aumentar a responsabilidade e a transparência (ROSSI; AVERSANO; CHRISTIAENS, 2012).

Muitos estudos têm analisado as vantagens da aplicação da contabilidade com base no regime de competência no setor público (PARKER; GUTHRIE, 1990; PALLOT, 1994; MELLETT, 1997; BRORSTROM, 1998; PERRIN, 1998; CHAN, 2003; IFAC – PSC, 2003). De acordo com os autores, vários pontos positivos foram destacados, dentre eles: a mensuração dos custos dos serviços prestados e programas políticos; o monitoramento de ativos; a medição mais precisa do desempenho de entidades do setor público; a comunicação da sua posição

financeira; e a possibilidade de elaboração de um balanço financeiro consolidado (GROSSI; SOVERCHIA, 2011).

Wynne (2004) relata que a contabilidade sob o regime de competência fornece mais informação do que a contabilidade sob o regime de caixa, com maior foco nos resultados. Esta informação facilita a tomada de decisão e proporciona uma maior comparabilidade dos resultados de desempenho da gestão, principalmente sobre aqueles que não são afetados pelo *timing* dos pagamentos em dinheiro.

A IFAC define regime de competência como o regime contábil segundo o qual transações e outros eventos são reconhecidos quando ocorrem (não necessariamente quando o caixa ou seus equivalentes são recebidos ou pagos). Ou seja, as transações e eventos são registrados contabilmente e reconhecidos nas demonstrações contábeis referentes aos respectivos períodos. Assim, os elementos reconhecidos sob o regime de competência são ativos, passivos, patrimônio líquido / ativos líquidos, despesas e receitas (IFAC, 2014).

Em resumo, para Grossi e Soverchia (2011), a contabilidade sob o regime de competência serve para fornecer informações mais úteis para avaliação a longo prazo da sustentabilidade financeira das políticas públicas, tanto para uso interno (por custo e cálculo de preço, para fazer ou comprar opções, terceirização, etc.) quanto para o uso externo, melhorando, assim, a transparência, a prestação de contas e a avaliação de desempenho do governo. Estas vantagens justificam a crítica ao regime de caixa da contabilidade que, segundo os autores, impede a realização das medidas e avaliações mencionadas acima, além de ser incapaz de destacar a ligação entre o consumo dos recursos e os resultados alcançados.

Para Rayegan et. al. (2012), o crescimento mundial da contabilidade pública é fundamentalmente decorrente de uma maior exigência de responsabilidade na economia de mercado. As informações contábeis podem ser usadas para monitorar e fazer cumprir os termos dos contratos econômicos, sociais e políticos. Quando o governo participa de transações de compra ou venda de serviços, ou de concessão de empréstimos está sujeito a responsabilidades econômicas. Assim como, a cobrança de impostos para financiar os serviços públicos incorre em responsabilidades políticas.

A adoção das IPSAS pode proporcionar maior eficiência e eficácia na auditoria e análise de relatórios financeiros governamentais, pois regras comuns são adotadas em todo o mundo nesses relatórios e em eventos similares. O conhecimento da informação financeira, que em

vários casos é um recurso escasso no setor público, torna-se mais acessível com a expectativa de que, por exemplo, as economias em desenvolvimento serão capazes de alcançar este recurso a um custo menor (SUTCLIFFE, 2003).

A contabilidade pelo regime de competência, que antes competia apenas ao setor privado, foi concebida como alternativa para melhorar a qualidade da informação sobre as atividades dos governos. Assim, de acordo com a IFAC (2014), os objetivos das IPSAS são: promover uma maior *accountability* governamental em todos os países; melhorar a qualidade e a confiabilidade na contabilidade e nos relatórios financeiros; melhorar o desempenho econômico e financeiro; melhorar a gestão e a disciplina financeira; gerar a harmonização internacional das exigências de informação.

Destaca-se que o IPSASB tem o foco na adoção do regime de competência pelo setor público, fator que contribui para a melhoria da gestão financeira e aumenta a transparência, demonstrando de forma mais precisa a posição financeira do governo.

A elaboração das IPSAS ocorreu em duas fases distintas: de 1996 a 2002, o comitê da IFAC importou maior parte das normas contábeis e relatórios financeiros do setor privado, fazendo pequenas alterações. A estrutura proposta no pronunciamento IPSAS 1 – *Presentation of Financial Statements* é composta por Ativo, Passivo, Patrimônio Líquido, o que traduz a semelhança à norma do setor privado, por exemplo. Desde 2003, este comitê tem se voltado para questões particulares do setor público, como tributos, orçamento e política social (CHAN, 2010).

De acordo com Chan (2010), a justificativa não declarada das IPSAS seguirem a padronização das IFRS situa-se no fato da contabilidade financeira governamental fornecer a conferência da realidade, contrariando as previsões e os planos especulativos futuros do orçamento.

O IPSASB reconhece os benefícios significativos da obtenção de uma informação financeira coerente e comparável entre os diferentes países. Assim, este comitê acredita que as IPSAS são fundamentais para que esses benefícios sejam realizados. Por isso, o IPSASB encoraja fortemente os governos e os organismos de normalização nacionais para se envolver no desenvolvimento dos seus padrões por comentar sobre as propostas enunciadas nas suas minutas de exposição e documentos de consulta (IFAC, 2012).

O IPSASB considera que o desenvolvimento da estrutura conceitual que sustenta suas atividades de normalização é fundamental para estabelecer a sua credibilidade quanto à compreensão dos aspectos originais do setor público. Este recebe o apoio da IFAC e assistência financeira do Banco Mundial, Banco Asiático de Desenvolvimento e dos governos do Canadá, Nova Zelândia e Suíça (DELOITTE, 2013).

A consequência da convergência é a ampliação da competitividade do país, além de valorizar o cidadão, o principal usuário das contas públicas (HOEK, 2005). Chan (2003) acredita que a contabilidade tem o objetivo de realizar sua função social, principalmente quanto à contabilidade governamental e os seus relatórios contábeis, com vistas a gerir e proteger o dinheiro público.

Para a IFAC (2014), a adoção das IPSAS pelos governos aprimora a qualidade e a comparabilidade das informações financeiras divulgadas pelas entidades do setor público no mundo inteiro. As IPSAS não têm um modelo de plano de contas pré-definido, seu objetivo é estabelecer requisitos que irão compor as demonstrações contábeis do setor público.

O quadro 1 apresenta alguns estudos que abordam o tema IPSAS.

Quadro 1 – Trabalhos sobre IPSAS

(continua)

ESTUDO	SÍNTESE
BALL I. (2015)	Este artigo analisa a forma como a adoção das IPSAS pode ajudar a Grécia. Calculando a dívida do país com base nas IPSAS, ela seria menor. Outra vantagem seria usar as IPSAS para decisões fiscais e econômicas. O autor conclui que o compromisso de utilizar as IPSAS vai ajudar a construir a confiança do governo grego.
ROSSI F. M., JORGE S., JESUS M. A. (2015)	Os autores abordam a adoção das IPSAS pelos países e relatam que já existe um importante debate na União Europeia sobre a adoção ou adaptação dessas normas pelos Estados membros a fim de obter relatórios financeiros de alta qualidade por parte dos governos, enfatizando o lado positivo das IPSAS.
LASWAD, F., REDMAYNE N. B. (2015)	Alguns governos adotaram o regime de competência na contabilidade (as IPSAS), outros adotaram padrões modificados com base nas IFRS, enquanto outros continuaram com a contabilidade de caixa. Procurou-se saber a opinião dos preparadores das normas quanto à utilidade de cada demonstração financeira para os usuários, e se o benefício de relatórios de suas organizações excede aos custos. Em termos gerais, os países que administrativamente e culturalmente se encaixam no contexto anglo-saxão adotaram a contabilidade de exercício e são, portanto, mais inclinados a adotar IPSAS.

Quadro 1 – Trabalhos sobre IPSAS

(continuação)

ESTUDO	SÍNTESE
ROSSI, F. M.; AVERSANO, N. (2015)	O objetivo foi analisar a implementação de ferramentas de medição de desempenho de médios a grandes governos locais, na Itália, com o objetivo de estabelecer a sua posição em relação ao conteúdo do documento de consulta do IPSASB, no Relatório de Serviço de Informação de Desempenho, e os pontos de vista de outros países. Através da aplicação de questionário, o resultado alcançado foi que os governos locais italianos demonstraram um alto nível de conformidade com os requisitos legais e um baixo interesse em adotar novos indicadores na base voluntária. Os agentes italianos não consideram estas medidas para efeito de tomada de decisão e só raramente usam este tipo de informação para a elaboração do orçamento.
CHRISTIAENS J. et. al. VANHEE C., ROSSI F. M., AVERSANO Na., CAUWENBERGE P. (2014)	O objetivo deste artigo foi estudar os diferentes níveis da adoção da contabilidade no regime de competência em diferentes países, com foco na qualidade da contabilidade adotada. A pesquisa foi quantitativa, baseada em um questionário, que teve o intuito de demonstrar se Governo Europeu e do resto do mundo adotaram as 32 normas vigentes ou adotaram parcialmente as IPSAS, se adotaram o regime de caixa IPSAS, ou se pretendem futuramente adotar o regime de competência, e os governos que não tem intenção de substituir o regime de caixa. A conclusão foi que a maioria dos países europeus adotou pelo menos o regime de competência e muitos sinalizam a vontade de migrar para as IPSAS.
BRUSCA I., MONTESINOS V., CHOW, D. S. L.(2013)	Os autores descobriram que uma combinação de fatores, tais como a necessidade política para demonstrar melhorias na prestação de contas do setor público, em sistemas de governo baseados no <i>code law</i> , as pressões da União Europeia para a harmonização de contabilidade da empresa e a credibilidade resultante de grandes instituições internacionais adotando as IPSAS, contribuíram para sua legitimação na Espanha.
LOMBRANO, A., ZANIN, L. (2013)	Este trabalho apresenta um novo método de consolidação para melhorar a <i>accountability</i> do governo local. Após breve revisão das demonstrações financeiras consolidadas no setor público, com a abordagem das IPSAS, os autores explicam por que nesta abordagem não se considera adequadamente as características distintivas dos governos locais. Um estudo de caso é apresentado para ilustrar os princípios subjacentes ao novo método.
ILIE, E., MIOSE, N. M. (2012)	Os autores buscaram comparar o estado de aplicação das normas internacionais de contabilidade nos setores público e privado da atividade do Estado, pois a Romênia implementou um novo sistema de contabilidade pública com a capacidade de enfrentar uma reflexão mais realista. As dificuldades de implementação são percebidos como obstáculos, no entanto os benefícios de longo prazo excedem aos custos incorridos na implementação do sistema.
RAYEGAN et. al.(2012)	Os autores mostraram as alterações que estão ocorrendo na contabilidade pública, por meio do estudo da importância da alteração do regime de caixa para o regime de competência, considerando como base as IPSAS. Eles mostraram que uma consequência é a redução da pobreza no país.
GROSSI G., SOVERCHIA M. (2011)	Os autores abordaram a visão geral do processo de modernização no sistema contábil da União Europeia. O estudo mostrou que as IPSAS não têm a mesma importância que o IFRS, uma vez que a adoção dessas normas contábeis não é obrigatória para as entidades públicas europeias. Porém, sua influência parece ser confirmada pela sua adoção pela UE. Eles concluíram que a cultura europeia continental mostra os benefícios e também os limites da abordagem IPSAS para a consolidação de uma organização pública supranacional.
CHAN J. L. (2010)	O autor levanta a questão da influência da adoção das IPSAS pelos países em desenvolvimento como decorrente de ofertas de financiadores internacionais, da garantia da integridade financeira, entre outros aspectos. Ele também destaca os pontos negativos que isso pode trazer, embora esses estejam em menor número que os pontos positivos.

Quadro 1 – Trabalhos sobre IPSAS

(conclusão)

ESTUDO	SÍNTESE
ADHIKARI P., MELLEMVIK F. (2010)	O artigo levanta dúvidas sobre a eficácia do regime de caixa IPSAS para as reformas da gestão do setor público no Sul da Ásia. Dada a escassez de pesquisa consistente sobre o tema na literatura ocidental, o presente artigo esforça-se para trazer reformas IPSAS em curso no sul da Ásia para a arena internacional. O artigo também contribui para o crescente corpo de pesquisa sobre contabilidade do setor público comparativo, já que apresenta as semelhanças e diferenças nas reformas de contabilidade do governo, em particular reformas IPSAS, no Sul da Ásia.
CHAN J. L. (2006)	O autor aborda a adoção das IPSAS pelos países em desenvolvimento. Ele mostra que, com a finalidade de atingir metas socioeconômicas, os países em desenvolvimento necessitam de reforma da contabilidade governamental. O valor social dessa reforma reside na sua contribuição para os objetivos de desenvolvimento, incluindo a redução da pobreza. A garantia de integridade financeira faz as IPSAS serem mais úteis na reforma da contabilidade pública em países em desenvolvimento.
HOEK, M. P. V. D. (2005)	Este artigo centra-se na experiência holandesa com a mudança da contabilidade pública de caixa para o sistema de contabilidade de exercício. O autor mostra que tradicionalmente os governos têm como base a contabilidade no regime de caixa, porém, este sistema não fornece as informações necessárias para o governo operar de forma eficiente e eficaz. Com isso, um número crescente de países já mudou ou está planejando mudar para a contabilidade pública sob o regime de competência. Normalmente, a implementação de algum sistema de contabilidade de competência está ligada a reformas mais amplas de gestão financeira, que geram altos custos.
WYNNE A. (2004)	O objetivo foi fornecer uma visão sobre a mudança para o sistema de contabilidade patrimonial. O trabalho, de origem qualitativa, conclui que há vantagens, mas para introduzir a contabilidade de exercício é caro, demorado e requer um desvio de recursos de outras atividades.
CHAN J. L. (2003)	Este artigo defende uma abordagem simétrica e gradual do uso de provisões e relatórios na contabilidade pública. O autor propõe alguns princípios contábeis gerais para promover a responsabilização política e econômica, pois, segundo ele, o governo deve elaborar e publicar os seus orçamentos, manter registros contábeis completos, fornecer divulgação financeira completa e submeter-se a auditorias independentes.
TUDOR, T. A.; MUTIU, A. (1990)	União Europeia incentiva os países a adotarem o sistema de contabilidade de exercício no setor público, razão pela qual a Romênia o adota desde 2006. Para isso, é necessário um sistema de contabilidade que registre os eventos econômicos a medida que ocorrem, em vez de quando o dinheiro é pago. Assim, aprimorando o sistema de TI, melhorou os procedimentos administrativos, garantindo que as informações contábeis sejam completas, precisas e oportunas. Os autores concluíram que foi melhor para o setor público romeno adotar esse regime, o que incentiva outros países a também adotarem, reconhecendo as vantagens gerais de contabilidade de exercício para os usuários de informações internas e externas.

Fonte: Elaborado pela autora.

2.2 IPSAS E TRANSPARÊNCIA

A reforma da contabilidade pública implica em uma transparência internacional devido à aplicação do regime de competência pelos países, possibilitando como consequência a comparabilidade das demonstrações financeiras entre eles. Segundo Hoek (2005), ela é vista como um misto de oportunidade, estratégia e táticas governamentais. Para o autor a

contabilidade baseada no regime de caixa não fornece a informação necessária para o governo operar de forma eficiente e eficaz, por isso cada vez mais países estão se adequando ao novo modelo ou estão planejando mudar do regime de caixa para o regime de competência.

As normas contábeis internacionais possibilitam a responsabilização dos governos semelhantes à atribuída ao setor privado. Muitos países, em vista da crise financeira global, aumentaram suas responsabilidades financeiras a fim de evitar futuras crises, fato que fortalece a necessidade de transparência e prestação de contas na área governamental (IFAC, 2014).

Para Ball (2012), o regime contábil de competência (*accrual accounting*) é um elemento essencial de transparência no setor público, pois oferece alta qualidade na gestão financeira e gera relatórios contábeis com poder informativo para administrar os recursos públicos com aptidão.

Um dos impedimentos nos casos de maior transparência financeira nos governos é a ausência de padrões amplamente aceitos nos relatórios financeiros. Nestas circunstâncias, o desenvolvimento e a promoção das IPSAS proporcionam a referência apropriada para a qualidade dos relatórios financeiros por parte dos governos e outras entidades do setor público. Para os usuários das demonstrações financeiras governamentais e aqueles preocupados com a transparência financeira, os benefícios decorrentes do desenvolvimento e manutenção de IPSAS incluem: o estabelecimento de práticas de relatórios financeiros adequados; consistência na aplicação dessas práticas; e a potencial harmonização da informação financeira entre as bases econômicas e contábeis (SUTCLIFFE, 2003).

As IPSAS tornaram-se referência para avaliar e melhorar a contabilidade governamental nos países em desenvolvimento. As normas mais importantes emitidas pelas IPSAS, segundo Chan (2010), são a primeira e a segunda, as quais exigem que os governos emitam demonstrações financeiras governamentais com escopo amplo sob o regime de competência ao final de cada ano fiscal. A aplicação dessas normas, com efeito, obriga um governo a abrir os seus livros para usuários externos.

Os padrões internacionais de contabilidade pública induzem a utilização de boas práticas. São ferramentas importantes no enriquecimento do processo de transparência e governança pública, contribuindo ainda para a maior consistência dos relatórios financeiros emitidos pelos governos. O desenvolvimento e a manutenção de normas que refletem acordos internacionais

de referência das melhores práticas de relatórios financeiros por parte dos governos e entidades do setor público não empresarial também podem apoiar os governos preocupados com a melhoria da qualidade e consistência da informação financeira por entidades do setor público dentro de sua jurisdição. Tais normas proporcionam governos com meios eficientes para assegurar que os relatórios financeiros das entidades do setor público, dentro de sua jurisdição, incluam informações financeiras de qualidade suficiente para cumprir obrigações de prestação de contas para os usuários e para apoiar a tomada de decisão informada por uma ampla gama de usuários externos (SUTCLIFFE, 2003).

2.3 IMPASSES NA IMPLEMENTAÇÃO

Mussari (2014) destacou em sua pesquisa que muitos estudiosos de contabilidade pública, abordaram dificuldades geradas pela adoção da contabilidade sob o regime de competência como constam nos estudos de Adam, Mussari, Jones (2011); Barton (2009); Biondi (2012); Guthrie (1998); Lapsley, Mussari e Paulsson (2009); Pina Torres, Yetano (2009). Assim como, as dificuldades práticas de administrações públicas, como implementar efetivamente e/ou utilizar informações de contabilidade no regime de competência nos processos de tomada de decisão (TORRES; MATSUO; PINA, 2009).

Um dos obstáculos observado para adoção das normas internacionais da contabilidade para o setor público é o custo que a implementação traria ao país. A receptividade da norma implica em mudanças legais, como alterações na legislação e reformas estruturais - desenvolvimento ou aquisição de sistemas de informática para viabilizar o processo como um todo.

A capacitação dos servidores para o entendimento da nova norma e, por conseguinte, para o uso de sistemas podem trazer gastos que vão além do âmbito financeiro, pois normalmente funcionários que trabalham para o governo têm uma metodologia de trabalho engessada, logo a interferência poderá causar desgaste pessoal (ERNST; YOUNG TERCO, 2012). Como exemplo de adesão à norma internacional, Machado e Nakao (2014) relatam que a quantidade de países que adotaram, até então, as IFRS pode ter sido influenciada pelo alto custo que essa reforma no sistema como um todo geraria.

Segundo Chan (2010), para o sucesso da reforma da contabilidade governamental é interessante o apoio orçamentário do governo para aquisição de *software*, *hardware* e contratação de uma equipe qualificada. Em muitos países em desenvolvimento há escassez de

pessoal técnico habilitado, tornando-se esse mais um obstáculo a superar. O autor frisa que o sucesso na mudança da contabilidade governamental do país depende fundamentalmente de apoio político, assim como da disponibilidade de recursos orçamentários, humanos e de tecnologia da informação. O *hardware* para sistemas de contabilidade governamental é inútil sem *softwares* e torna-se negligente sem as respectivas normas de contabilidade.

Além disso, foram observadas dificuldades operacionais dos gestores públicos em compreender os relatórios financeiros baseados no regime de competência. Do ponto de vista de gestão, a utilidade e a relevância dos relatórios de contabilidade sob esse regime, particularmente em referência à sua capacidade de melhorar os políticos e outras partes interessadas, não foram comprovadas e supera os custos com sua implementação (WYNNE, 2004; GROSSI; SOVERCHIA, 2011).

Outro impasse levantado por Clements, Neill e Stovall (2010) é o tamanho do país, medido pela quantidade de habitantes. Segundo os autores, a mudança no sistema contábil significa também uma mudança no sistema de informação financeira, podendo ser muito oneroso abandonar o atual sistema para implementar outro.

Por outro lado, os países menores podem não ter os meios socioeconômicos para desenvolver e administrar suas próprias normas contábeis, assim, podem identificar como rentável a adoção de um conjunto abrangente de normas internacionais de contabilidade já desenvolvidas (CLEMENTS; NEILL; STOVALL, 2010). Neste sentido, a primeira hipótese sugerida relaciona a quantidade de habitantes de determinado país com a adoção das IPSAS:

H1 = Países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS;

Conforme demonstrado pelos autores Clements, Neill e Stovall (2010), os aspectos sociais, econômicos e culturais influenciam fortemente na maneira como os países seguirão suas políticas, principalmente no que diz respeito aos aspectos organizacionais, englobando nisso o modelo contábil a ser utilizado.

2.4 ADOÇÃO DAS IPSAS PELOS PAÍSES EASPECTOS ECONÔMICOS

Normas contábeis padronizadas são essenciais para a globalização dos mercados de capitais. Desde o final do século XX, a internacionalização dessas normas tornou-se mais necessária. De acordo com Machado e Nakao (2014), é essencial a harmonização contábil entre os países

para facilitar a troca de informações devido à expansão do mercado de capitais e ao crescimento das relações multinacionais.

Segundo Rayegan et. al. (2012), a evolução das atividades governamentais, nos últimos anos, tem levantado a preocupação quanto à suficiência do regime de caixa para a contabilidade pública. O regime de competência, que se pensava ser apenas adequado ao setor privado, hoje é percebido como alternativa para fornecer uma informação melhor sobre as atividades do governo.

Os países em desenvolvimento, para atingir metas socioeconômicas, necessitam de capacidade institucional do setor público para a definição e implementação de políticas públicas, para tanto precisam reformar sua contabilidade governamental. O valor social da reforma da contabilidade governamental consiste no cumprimento dos objetivos de desenvolvimento do país, como a redução da pobreza. Esse raciocínio levou os credores e doadores internacionais a incentivar a adoção das IPSAS pelos países em desenvolvimento. A ênfase na garantia de integridade financeira faz das IPSAS mais útil na reforma da contabilidade governamental em países em desenvolvimento (RAYEGAN et. al., 2012).

Conforme Hoek (2005), a reforma da contabilidade pública é necessária porque fortalece a capacidade institucional necessária para se atingirem as metas de desenvolvimento. Assim, as normas internacionais de contabilidade pública tornaram-se referência para avaliar e melhorar a contabilidade governamental nos países em desenvolvimento. O autor abre um parêntese sobre o tema dizendo que a contabilidade governamental em si não reduz a pobreza, mas contribui significativamente para o desenvolvimento socioeconômico de um país através do seu efeito sobre a gestão e *accountability* financeira pública.

Por si só o IPSASB não tem o poder de exigir, aos países, a conformidade com as IPSAS. O êxito dos esforços do IPSASB em busca da aceitação dessas normas depende muito mais do reconhecimento e do apoio ao seu trabalho, recebido de muitos e diferentes grupos de interesse ativos dentro dos limites de suas respectivas esferas de ação, do que do poder de influência do IPSASB e dos órgãos normativos nacionais da profissão contábil (CFC, 2010).

O IPSASB reconhece o direito dos governos nacionais para estabelecer normas de contabilidade e diretrizes para relatórios financeiros em suas jurisdições. Além disso, ele estimula a adoção das IPSAS e a harmonização das normas nacionais com as IPSAS (IFAC, 2014).

Em síntese, alguns países desenvolvidos, desde a década de 1990, adaptaram sua contabilidade pública ao regime de competência. Fato que não o faz adotar as IPSAS, mas se aproxima muito da metodologia sugerida. Outros países, na maioria em desenvolvimento, já publicaram leis oficiais se reportando ao novo regime, mas não necessariamente o adotaram.

Esse período foi reconhecido como a Nova Administração Pública – *New Public Management* (NPM) que fez com que a contabilidade pública pelo regime de caixa passasse a ser questionada por países como Reino Unido, Canadá e Austrália, que migraram para o regime de competência, acreditando ser mais eficiente por ter características mais sólidas do setor privado. Esses países, na onda da NPM, adotaram o regime de competência para o desenvolvimento de relatórios e orçamento (BRUSCA; CONDOR, 2002).

A IFAC (2007) relata que a Austrália, o Canadá, a Nova Zelândia, o Reino Unido e os Estados Unidos adotam normas nacionais de contabilidade pública sob o regime de competência, que são amplamente consistentes aos requisitos das IPSAS. Christiaens et. al. (2014) reafirmam que os governos desses cinco países aplicam normas de contabilidade integral no regime de competência, que são amplamente consistentes aos requisitos das IPSAS.

Nova Zelândia, Austrália, Canadá e os Estados Unidos iniciaram a implementação do regime de competência na década de 1990. Posteriormente, o Reino Unido se adequou às IPSAS, enquanto outros países estão mudando ou estão planejando a mudança para o regime de competência (HOEK, 2005).

Os países que iniciaram a mudança do regime de caixa nas contas públicas para o regime de competência, em geral são países desenvolvidos. Chan (2010) enfatiza que as IPSAS destinam-se aos países em desenvolvimento. Segundo o autor, a maioria dos países desenvolvidos de língua inglesa já apresenta normas de contabilidade governamentais que são similares ou mais rigorosas do que as IPSAS. Mesmo que as normas nacionais sejam bastante diferentes dessas, as outras nações desenvolvidas estão sob pouca pressão interna ou externa para adotá-las.

De acordo com a classificação do World Bank (2015), que será detalhada mais especificamente na metodologia do presente trabalho, o nível de desenvolvimento dos países é classificado conforme o PIB *per capita*, estando divididos nos seguintes níveis: alta renda; renda média a alta; renda média a baixa; e baixa renda.

De acordo com Machado e Nakao (2014), o PIB *per capita* é um fator que evidencia com confiabilidade a situação econômica do país. Os autores utilizaram em seu estudo este índice por refletir de forma segura a situação econômica de um país, dado que é obtido pela soma de todos os bens e serviços finais produzidos, divididos pelo número de habitantes (MACHADO; NAKAO, 2014).

Considerando-se que os primeiros países que aderiram as normas de contabilidade pública diferentes do regime de caixa são classificados como desenvolvidos, temos a segunda hipótese:

H2 = Países desenvolvidos têm chances maiores de adotar as IPSAS.

Para Chan (2010), há uma pressão para que os países em desenvolvimento mudem a forma de contabilidade para equiparar as nações, possibilitando uma equidade. Já, países mais pobres têm mais dificuldades em se adequarem as IPSAS, uma vez que esses se questionam, se o gasto gerado para a mudança é necessário diante de outras prioridades para a aplicação do dinheiro público (CHAN, 2006).

O nível de desenvolvimento do país pode demonstrar se países em desenvolvimento têm o interesse em ter padrões contábeis compatíveis com a regra mundialmente padronizada, como forma de se aproximarem e evoluírem como nação, ou se isso não é relevante. Ou se um país autossuficiente economicamente não vê a necessidade de se adequar a normas de padrão internacional. Ou, até mesmo, se países subdesenvolvidos não aderiram as IPSAS pelo custo de sua implementação.

Ao adotar a contabilidade pelo regime de competência, de acordo com as normas internacionais de contabilidade pública, a entidade deve elaborar suas demonstrações completamente de acordo com todas as IPSAS, baseadas no regime de competência e evidenciar esse fato. As demonstrações contábeis não devem ser descritas como estando em conformidade com as Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público a não ser que cumpram com todas as exigências de cada Norma Internacional de Contabilidade para o Setor Público (CFC, 2010).

Stanton, Hughes e Stanton (1998) realizaram um estudo que demonstrou que há diferenças entre os países Estados Unidos e Austrália na aplicação do regime de competência, pois os Estados Unidos visam principalmente *accountability*, enquanto a Austrália visa fornecer

informações úteis no intuito de auxiliar as decisões de alocação dos recursos escassos, por exemplo. A comparabilidade entre os países que estão adotando o regime contábil de competência é curiosa devido à particularidade da regulação de cada país. Os dois países comparados pelos autores, apesar da diferença de tamanho, os sistemas legais, governamentais e econômicos são parecidos, porém os dois usam abordagens diferentes na aplicação do regime contábil de competência.

A elaboração das IPSAS é feita inicialmente através de um projeto de normas, adaptados dos pronunciamentos do setor privado, precedidos de um documento de consulta que explora o assunto em detalhes e fornece uma base para discussão mais aprofundada para o desenvolvimento do tema sugerido. Uma das sugestões enviadas no processo de consulta pública das IPSAS, ao órgão responsável pelas normas, definiu que a possibilidade de realizar reversões de perdas provenientes de teste recuperabilidade (*impairment*) resultaria na manipulação de resultados, concluindo não inserir essa demanda no rol de normas.

As IPSAS têm a opção da adoção do regime de caixa, em que estimulam uma entidade a evidenciar voluntariamente informações baseadas no regime de competência, ainda que suas demonstrações contábeis principais sejam preparadas de acordo com o regime de caixa Público (CFC, 2010). Foram emitidas 31 normas pelo IPSASB para o regime de competência. Para os países que ainda não aderiram totalmente ao regime de competência, há o padrão voltado ao regime de caixa.

Quando a preparação das demonstrações contábeis é baseada no regime de competência, as demonstrações contábeis incluem o balanço patrimonial, a demonstração do resultado do exercício, a demonstração dos fluxos de caixa e a demonstração das mutações no patrimônio líquido (ativo líquido). Quando a preparação das demonstrações contábeis é baseada no regime de caixa, a demonstração contábil fundamental é a demonstração de fluxos de caixa (CFC, 2010).

Vários países estão em processo de adoção do regime contábil de competência, inclusive o Brasil, mas, como já mencionado, somente cinco países, até 2008, adotaram o regime contábil de competência amplamente (*full accrual accounting*): Austrália, Canadá, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos (IFAC, 2014).

2.5 ASPECTOS CULTURAIS NA ADOÇÃO DAS IPSAS

Estudos como o de Benito, Brusca e Montesinos (2007), Brusca e Condor (2002) e Pina et. al. (2009) apresentam que a diversidade dos sistemas de contabilidade resultantes de diferenças de cultura, contexto histórico ou de elementos estruturais de cada país, podem influenciar os objetivos específicos, os principais usuário das demonstrações financeiras, os financiadores e as autoridades reguladoras da contabilidade pública.

De acordo com Zeff (2007), o grau de pró-atividade de um regulador para garantir a conformidade com as normas internacionais são determinadas pela cultura do país. Portanto, diferenças políticas, econômicas e tradições culturais dão origem à grande diversidade entre os governos nacionais e até mesmo entre as regiões e os governos locais no mesmo país (GROSSI; SOVERCHIA, 2011).

Nobes (1998) realizou um estudo identificando 17 fatores econômicos, sociais, culturais, históricos e geográficos que podem influenciar as diferenças nas práticas contábeis dos países, sendo eles: herança colonial, inflação, invasões, tributações, nível de educação, tamanho da profissão contábil e sua duração, desenvolvimento econômico, legislação, cultura, história, geografia, linguagem, teoria da contabilidade, política, clima social, religião e acidentes de percurso.

No trabalho de Choi e Meek (2005) outros fatores como fontes de financiamento das empresas, sistema legal, influência política na economia, tributação, inflação, desenvolvimento econômico, nível de educação e cultura foram levantados no intuito de verificar a influência sobre as diferenças contábeis dos países.

Baker e Barbu (2007), procurando explicar o motivo pelo qual cada país possui práticas divergentes e peculiares, relataram que os principais fatores que influenciam essas divergências são culturais e econômicos. Segundo os autores, no aspecto econômico, as práticas contábeis adotadas pelos países sofrem influência de acordo com o nível de regulação da economia e da realidade macro e microeconômica.

No aspecto cultural, Ikuno et. al. (2010) utilizaram em seu estudo bases da estrutura cultural de Hofstede (1980), onde se questionou a solução universal dos problemas organizacionais, devido fundamentalmente pelas diferenças culturais existentes. Assim, cultura tem sido

definida por Hofstede (1980) como a programação coletiva da mente que distingue os membros de um grupo de pessoas de outros (CHRISTIAENS et. al. 2014).

Os autores Clements, Neill e Stoval (2010) e Ramanna e Sletten (2009) usaram as dimensões culturais de Hofstede (2015) para medir a influência na adoção de normas internacionais. Assim como, Gray (1988) e Salter (1995) examinaram como as diferenças culturais influenciaram no desenvolvimento de sistemas de contabilidade em vários países.

Segundo Zeff (2007), há obstáculos quando se trata de comparabilidade em um nível elevado de qualidade, pois esta é profundamente ligada a questões culturais. Em seu estudo, o autor levantou quatro aspectos culturais que se diferenciam conforme o país e a região, tornando-se variáveis influenciadoras ou até mesmo inviabilizadoras do processo de convergência mundial: (1) os negócios e a cultura financeira; (2) a cultura contábil; (3) a cultura de auditoria; e (4) a cultura de regulação.

Segundo Macêdo et. al. (2010), a cultura intervém no processo de padronização de cada país e corre de distintos modos devido a fatores externos, como por exemplo, pelo histórico de exploração e colonização, ou em virtude da posição geográfica, como nos povos anglo-saxônicos. Essas diferenças culturais existentes entre países e regiões acabam por retardar o projeto de universalização conceitual e a prática da contabilidade (FRAGOSO et. al. 2012).

Hofstede (2015) trata a cultura organizacional como à maneira pela qual os membros de uma organização se relacionam entre si, o seu trabalho e o mundo exterior, em comparação às outras organizações. O autor definiu dimensões culturais que permitem o alinhamento tangível de cultura organizacional e estratégia, que se distinguem entre os países, sendo elas:

- Distância de poder: relaciona o grau em que os membros menos poderosos de uma sociedade acatam o poder distribuído de forma desigual. Em suma, seria como a sociedade lida com as desigualdades sociais. Um índice elevado de distância de poder caracteriza que os detentores do poder têm mais benefícios do que os menos poderosos, prevalecendo, assim, a tendência da desigualdade social;
- Individualismo: os indivíduos com essa característica se preocupam somente com si mesmo e com suas famílias. A posição da sociedade, quanto a esta dimensão, reflete-se no pensamento individual ou no coletivo;
- Masculinidade: significa a representação da masculinidade em uma sociedade caracterizada pelo heroísmo, assertividade e recompensa material pelo sucesso; reflete

o grau de competitividade e busca pelo sucesso. Um baixo grau de masculinidade na sociedade é dizer que a sociedade feminina é predominante, ou seja, prioriza como sucesso a qualidade de vida, e não se preocupam no destaque perante os outros;

- Aversão à incerteza: traduz o grau em que a sociedade se sente desconfortável com a incerteza ou ambiguidade. Para Hofstede (2015), esta dimensão analisa a atitude da sociedade perante a incerteza do futuro - a sociedade tentará controlar o futuro ou deixará o tempo correr. Um índice perto de 60 é considerado alto, pois significa que há uma preferência em evitar a insegurança;
- Orientação a longo prazo: significa uma sociedade pragmática, que tem uma capacidade de adaptar facilmente as tradições das novas condições. Já em sociedades com orientação normativa a maioria das pessoas tem um forte desejo de explicar o máximo que for possível. Uma baixa pontuação nesta dimensão significa que a sociedade prefere manter as tradições e normas consagradas pelo tempo. Países com uma alta pontuação têm uma abordagem mais pragmática: eles incentivam a poupança e os esforços na educação moderna como uma maneira de se preparar para o futuro;
- Indulgência: É a forma como as pessoas tentam controlar seus desejos e impulsos. Sociedades com pontuações baixas, nesta dimensão, revelam-se pessimistas e não dão ênfase ao tempo de lazer. Elas têm a percepção de que suas ações deveriam ser contidas por normas sociais. Os países com alta pontuação em indulgência geralmente apresentam uma vontade de cumprir os seus impulsos e desejos, especialmente no que diz respeito a aproveitar a vida. Eles possuem uma atitude positiva e tem uma tendência de otimismo.

As diversidades apresentadas entre as nações, se não forem levadas em consideração na elaboração de normas padronizadas mundialmente, impõem o risco de criar normas inapropriadas ou inaplicáveis. Assim, a terceira hipótese é, portanto, que as dimensões culturais de Hofstede explicam a adoção das IPSAS pelos países, como segue:

H3 = Dimensões culturais de Hofstede explicam a adoção pelas IPSAS.

2.6 ADOÇÃO DAS IFRS COMO INFLUÊNCIA

Os autores Nobes e Parker (2008) abordaram a adoção das IFRS pelos países como uma forma de influência externa de sistemas de contabilidade geralmente aceitos. A convergência

contábil atuante demonstra que a contabilidade passa a ser um recurso da globalização na comparação das finanças entre empresas de diversos países. O mesmo ocorre quando se trata de governos. A tendência da necessidade de confiabilidade e de comparações entre nações torna-se tão importante quanto a que ocorre no setor privado.

Na lista da Deloitte (2013) há informações de 107 países que estão em processo de adoção das IPSAS. Em relação às IFRS, mais de 100 países já adotam o padrão contábil, que tende a ser globalmente aceito para as demonstrações financeiras. Deste modo, percebe-se que o fato de já ter adotado uma norma internacional pode influenciar a adoção de normas internacionais no ambiente governamental.

Com base nisso, foi formulada a quarta hipótese, que se fundamenta na relação entre um país que não adotou as IFRS também não adotará as IPSAS, por ser um fato semelhante (adoção de normas internacionais), só que no caso, de âmbito governamental, como segue:

H4 = País que não adotou IFRS tem maior probabilidade de não adotar as IPSAS.

2.7 ÍNDICE DE PERCEPÇÃO DA CORRUPÇÃO

A má qualidade das informações financeiras que estão à disposição dos gestores e dos usuários externos tem como consequência uma gestão ineficaz e uma prestação de contas inconsistente, o que contribui para o baixo nível de disciplina financeira, que por sua vez pode resultar em corrupção. A relação entre a boa governança, transparência fiscal e melhores resultados econômicos é cada vez mais relevante e necessária. Há uma forte relação causal entre a boa governança e o aumento da renda *per capita*, menor mortalidade infantil e maior alfabetização (SUTCLIFFE, 2003).

Segundo Chan (2010), a gestão financeira incompetente geralmente é dispendiosa em termos de ineficiência e de ruptura a que induz o próprio governo e o sistema econômico. Por consequência, a má gestão do dinheiro resulta em perdas financeiras irreparáveis e investimentos financeiros imprudentes, que podem levar a maior exposição ao risco e a menores retornos.

A adoção da contabilidade sob o regime de competência nos países é importante pela capacidade de identificar e mensurar os ativos e passivos do governo de forma fidedigna e tempestiva, levando-se em conta que a corrupção tende a resultar da subavaliação dos ativos

ou do exagero dos passivos governamentais. Logo, com a adoção da contabilidade sob o regime de competência, os contabilistas do governo, os auditores e os gestores financeiros estariam na linha de frente na luta contra a corrupção (CHAN, 2010; LA PORTA et. al. 1998).

De acordo com La Porta et. al. (1998), o índice de percepção da corrupção do governo reporta uma escala que significa que uma baixa classificação indica que funcionários de alto escalão do governo são susceptíveis a exigência de “pagamentos especiais”, sendo que o pagamento ilegal geralmente é esperado nos níveis mais baixos do governo, como nos subornos relacionados com licenças de importação e exportação, na avaliação fiscal, proteção política ou empréstimos.

Segundo a Reuters (2003), o Banco Mundial estimou que aproximadamente cinco por cento do produto interno bruto mundial se perde para a corrupção, como o desvio de verbas e peculato. Estatisticamente, o combate à corrupção tornou-se uma prioridade das organizações internacionais e de muitos países em desenvolvimento. No final do ano de 2003, 114 países assinaram a Convenção das Nações Unidas, afirmando não à corrupção.

Um estudo recente realizado por Keefer e Khemani (2004), do grupo de desenvolvimento do Banco Mundial, constatou que os políticos de países em desenvolvimento, que são democráticos, têm frequentemente incentivos para desviar recursos para receitas políticas e transferências privadas que beneficiam alguns poucos cidadãos em detrimento de muitos (CHAN, 2010).

2.8 ORIGEM DO SISTEMA LEGAL

Christiaens et. al. (2014) expõem que há uma diversidade significativa no tempo do processo de adoção das IPSAS, mesmo assim alguns países estão investindo intensamente na modernização dos seus sistemas de contabilidade. Segundo Benito, Brusca e Montesinos (2007) e Hoek (2005), os países que lideram esse grupo são principalmente os anglo-saxão (Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos), enquanto outros escolhem uma abordagem mais conservadora.

Para Welfort (2005), a cultura é uma das prováveis causas das diferenças contábeis internacionais que influenciam os padrões e práticas, pois além de outros fatores ela atinge o

comportamento do profissional contábil, dos usuários das demonstrações e, de alguma forma, o sistema político, econômico e legal. Nesse aspecto, destaca-se a origem do sistema legal do país como um fator de influência no processo de normatização e harmonização internacional.

Choi e Meek (2011) expõem que a contabilidade presente em países *Common Law*, que tem origem na Grã-Bretanha, possuem como característica a transparência, a apresentação fiel, a divulgação completa das informações e a segregação das áreas em financeira e fiscal. Segundo os autores, nesses países a profissão contábil desempenha um papel importante e o estabelecimento de suas normas contábeis sofre muita influência do setor privado.

As diferentes abordagens para a gestão pública são baseadas em diversas tradições culturais e administrativas (PINA et. al., 2009) Os países anglo-saxão (Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido e Estados Unidos) são mais propensos a introduzir mecanismos de mercado e noções de competitividade (SANDERSON, 2001).

Já, os países continentais (França, Itália, Portugal e Espanha) são mais afetados por estruturas relacionadas com a administração pública e as hierarquias burocráticas de direito administrativo. Nestas estruturas, é muito importante respeitar os procedimentos legislativos, mas isso nem sempre é compatível com a racionalidade econômica (PINA; TORRES, 2003; ROSSI; AVERSANO; CHRISTIAENS, 2012).

La Porta et. al. (1998) classificaram uma relação de países conforme a origem do sistema legal, divididos em: direito civil inglês ou anglo-saxão (*Common Law*), direito civil francês, direito civil germânico, escandinavos, e socialistas. Os autores explicam que essas tradições foram desenvolvidas na Inglaterra, França, Alemanha, Escandinávia e na União Soviética, espalhando-se pelo mundo através da conquista, colonização, imitação e adoção voluntária.

Os autores também consideram que a tradição do *Common Law* pode ser tomada como uma *proxy* com a intenção de limitar, ao invés de fortalecer o Estado. Comparado a esses países, os de origem francesa são nitidamente mais intervencionistas (têm taxas mais altas e poucos direitos de propriedade). Já, a lei socialista é uma clara manifestação da intenção do Estado em criar instituições para manter-se no poder, sem muita preocupação em proteger os interesses econômicos ou as liberdades da população. A meta de lei socialista é manter o partido comunista no poder (LA PORTA et. al., 1998).

Ainda de acordo com La Porta et. al. (1998), países de origem legal germânica (localizados na Europa Central e no Leste Asiático), considerados relativamente ricos, são bastante semelhantes aos de origem de *Common Law* em controle de renda. Os países escandinavos são de origem acentuadamente mais intervencionista (similar aos países socialistas), embora, com a notável exceção de uma cobrança menor de impostos. Países de origem escandinava também tendem a ter melhores bens públicos, com gastos públicos mais elevados do que países de *Common Law*.

Embora se possa argumentar sobre a definição dos países que pertencem ao mundo anglo-saxão, Christiaens et. al. (2014) chegam à conclusão de que é bastante clara a tendência para a contabilidade no regime de competência das IPSAS por esses países. Isso está provavelmente relacionado ao fato de se basearem em “princípios”, personagem por trás IFRS e IPSAS, que é uma característica anglo-saxão, em vez das normas de contabilidade definidas legalmente, existentes em países da Europa continental e nas suas antigas colônias.

As distinções entre as sociedades de origem francesas, germânicas e escandinavas são relativamente sutis, mas as distinções entre os países de origem socialistas, *Common Law* e as tradições do direito civil não são (LA PORTA et. al., 1998). Com base nessas informações e no fato dos primeiros países que se manifestaram para migrar para o sistema IPSAS, formula-se a quinta hipótese do trabalho:

H5 = Países com origem do sistema legal *Common Law* têm maior probabilidade de adotar as IPSAS.

Para classificar a origem do sistema legal dos países abordados neste trabalho, utilizou-se como base o quadro disponibilizado no estudo de La Porta et. al. (1998). Assim, justificados pelos seus históricos, a maioria dos países da amostra é de origem *Common Law* e francesa. Em terceiro lugar aparecem os países socialistas, sendo os países de origem germânica e escandinava os menos expressivos.

2.9 UM EXEMPLO DE MIGRAÇÃO PARA IPSAS – BRASIL

Em relação ao Brasil, como exemplo de trâmites para a adoção das IPSAS, Azeredo (2011) relata que, em 1964, foi promulgada no Brasil a Lei n. 4.320, que trata das normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços, da União, dos

Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. A legislação trouxe a importância do enfoque contábil nas contas públicas voltadas ao orçamento. Neste sentido, os termos receitas e despesas passaram a ter um conceito orçamentário, ao contrário da aplicação na contabilidade do setor privado, onde significam a variação do patrimônio líquido.

Com a harmonização das normas contábeis internacionais, convergindo à contabilidade pública às IPSAS, a tendência é mudar o foco para o patrimônio, tornando semelhante às normas de contabilidade aplicadas ao setor privado - IFRS. No caso do Brasil, a contabilidade pública utiliza um sistema baseado no regime de caixa e com a adesão às IPSAS, assim, trabalha-se com uma gradual migração para a aplicação do regime de competência (ERNEST; YOUNG TERCO, 2012).

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC), na qualidade de órgão regulador das práticas contábeis e de membro da IFAC, instituiu grupo de trabalho para desenvolver as primeiras Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, de acordo com os fundamentos das IPSAS. As normas elaboradas foram submetidas a audiências públicas para discussão e sugestões, tendo como fruto as dez primeiras normas publicadas ao final de 2008, com a edição da Portaria n. 184, do Ministério de Estado da Fazenda. Com isso, o Brasil, publicamente, manifestou o interesse pela convergência às normas internacionais de contabilidade pública.

A iniciativa não significou uma adoção por completo e tempestiva pelo país. Em se tratando de setor público, houve primeiramente a discussão sobre a quem caberia a autoridade para emissão de um normativo para a convergência e, posteriormente, sobre como ocorreria essa implementação. A vontade da convergência partiu do Conselho Federal de Contabilidade, que hoje, é o responsável pela disseminação dos conceitos da contabilidade pública internacional.

Atualmente, no Brasil, a contabilidade pública é denominada contabilidade aplicada ao setor público, o que originou a sigla CASP e seus derivados. Assim como, há a necessidade da separação da contabilidade fiscal da contabilidade societária no setor privado, no setor público a convenção tenta ajustar a contabilidade orçamentária à contabilidade patrimonial. O modelo internacional está em processo de implantação no Brasil, porém observa-se a tradução de algumas IPSAS em normas brasileiras de contabilidade aplicada ao setor público (NBCASP).

3 METODOLOGIA

3.1 SELEÇÃO E TRATAMENTO DA AMOSTRA

3.1.1 Composição da amostra

Esta pesquisa baseou-se em dois relatórios oficiais, publicados em setembro de 2007, pela IFAC, e em março de 2013, pela Deloitte, que divulgam a situação de 107 países em relação à adoção das normas internacionais de contabilidade pública. O relatório elaborado pela Deloitte (2013), que atualiza as informações do relatório da IFAC, indica que a adoção das IPSAS está em processo de transição, pois a situação continua a evoluir à medida que os governos, em todo o mundo, tomam a decisão sobre seus relatórios financeiros.

Assim, para compor a amostra, inicialmente foram selecionados 214 países coletados da base do World Bank (2015), cruzando com as informações dos relatórios citados. Os dados foram elencados entre os anos de 1995 a 2013, embora nem todos os anos contenham a mesma quantidade de países, devido a exclusões por falta de dados em determinado ano, caracterizando-se num painel desbalanceado.

Os dois relatórios descrevem, de forma breve, o andamento e a posição, até 2013, da adoção das IPSAS pelos países, o que nem sempre está expresso de forma clara, deixando margem para a interpretação do pesquisador. Conforme relatos, as diferentes posições tomadas pelos os países com relação as IPSAS foram segregadas em cinco modelos estatísticos, sendo as variáveis dependentes correspondentes, no intuito de demonstrar, se os fatores selecionados explicam as manifestações favoráveis em relação às normas internacionais de contabilidade pública. Deste modo:

- Modelo 1 = adoção por completo das IPSAS;
- Modelo 2 = intenção de adoção das IPSAS;
- Modelo 3 = adoção do regime de caixa (*Cash-Basis*) das IPSAS;
- Modelo 4 = adoção do regime de competência com base nas IPSAS;
- Modelo 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS.

Os países da amostra estão distribuídos em cada opção, conforme disposto no quadro 2:

Quadro 2 – Posição dos países frente às IPSAS

Painel A: Adoção das IPSAS por completo			
Austrália	Canadá	Estados Unidos	Nova Zelândia Reino Unido
Painel B: Intenção de adoção das IPSAS			
Albânia	Bulgária	Índia	Noruega
África do Sul	Chile	Indonésia	Paquistão
Arábia Saudita	Cingapura	Itália	República Eslovaca
Argentina	Colômbia	Lituânia	Rússia
Áustria	Espanha	Malásia	Tanzânia
Bangladesh	Holanda	Marrocos	Uruguai
Brasil	Hungria	Nigéria	Vietnã
Painel C: adoção do regime de caixa (<i>Cash-Basis</i>) das IPSAS			
África do Sul	Bulgária	Malásia	Tanzânia
Albânia	Croácia	Moçambique	Zâmbia
Alemanha	Itália	Nigéria	
Bangladesh	Letônia	Paquistão	
Painel D: adoção do regime de competência da contabilidade pública internacional			
Austrália	Estônia	Japão	República Checa
Canadá	Federação Russa	Letônia	República Eslovaca
Chile	Filipinas	Lituânia	Romênia
Dinamarca	França	Nova Zelândia	Suíça
Espanha	Holanda	Peru	Turquia
Estados Unidos	Itália	Reino Unido	
Painel E: não demonstraram interesse pelas IPSAS			
Angola	Coréia	Irlanda	Polônia
Bélgica	Egito	Islândia	Portugal
Burkina Faso	Eslovênia	Jordânia	Rep. Dominicana
Cabo Verde	Finlândia	Líbia	Suécia
China	Gana	Luxemburgo	Tailândia
Hong Kong (China)	Grécia	Malta	Trinidad e Tobago
Irã	Iraque	México	Venezuela

Fonte: IFAC (2007); Deloitte (2013).

A classificação não foi taxativa, pois os países que adotam o regime de caixa, por exemplo, também podem ter a intenção de adotar as IPSAS por completo, portanto os países se repetem em alguns painéis. Como já mencionado, pode-se pontuar como limitações dessa classificação dos países a falta de precisão na descrição da posição da maioria dos países dos relatórios utilizados para classificar o estágio da adoção dos países e a subjetividade do processo pela interpretação da pesquisadora.

Por aderir as IPSAS significar a aplicação das 38 normas existentes, muitos países encaixam-se no modelo de adoção do regime de competência, pois adotam este regime sem necessariamente aderir a todos os regulamentos da norma internacional de contabilidade pública. Por conseguinte, alguns desses países sinalizaram a intenção da adoção amplamente das IPSAS.

Os países classificados no painel A, segundo o relatório da Deloitte (2013), aplicam as normas de contabilidade pública, que, por sua vez, são amplamente consistentes com as IPSAS, o que engloba o regime de competência por consequência. Assim, os países do painel A também se repetem no Painel D.

No intuito de explicar o que pode ter influenciado essas condições, com base na literatura, foram selecionadas as seguintes variáveis:

Quadro 3 – Fatores culturais, sociais, políticos e econômicos

FATORES		
CULTURAL	Dimensões de Hofstede	Distância de Poder
		Individualismo
		Masculinidade
		Aversão à incerteza
		Orientação a longo prazo
		Indulgência
	Origem do Sistema Legal	Inglês/Anglo-Saxão
		Alemão/Germânico
		Socialista
		Francês
Escandinavo		
SOCIAL	Número de habitantes	
POLÍTICO	Índice de percepção da corrupção	
	Não adoção das IFRS	
ECONÔMICO	Nível desenvolvimento	Alta renda
		Renda média a alta
		Renda média a baixa
		Baixa renda
	PIB <i>per capita</i>	

Fonte: World Bank (2015); Transparency International (2015); La Porta et. al. (1998); Hofstede (2015).

A definição das variáveis e sua metodologia estão demonstradas no quadro 4:

Quadro 4 – Definição das variáveis

(continua)

VARIÁVEL		METODOLOGIA	
Número de habitantes		Essa variável é composta pela soma de todos os residentes do país, exceto os refugiados que se estabeleceram no país de asilo (WORLD BANK, 2015). Variável em formato logaritmo natural (LN) para evitar que os <i>outliers</i> interfiram na base de dados e influenciem os resultados.	
Nível de desenvolvimento do país	Alta Renda	São os países com PIB <i>per capita</i> de \$12.736 ou mais (WORLD BANK, 2015). Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os outros.	
	Renda Média	Renda Média a alta	Países com PIB <i>per capita</i> entre \$4.125 e \$12.736 (WORLD BANK, 2015). Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os outros.
		Renda Média a baixa	Países com PIB <i>per capita</i> de \$4.125 a \$1.045 (WORLD BANK, 2015). Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os outros.
	Baixa Renda	São os países com PIB <i>per capita</i> de \$1.045 ou menos (WORLD BANK, 2015). Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os outros.	
Dimensões culturais de acordo com a classificação de Hofstede	Distância de Poder	Essa variável está representada em uma escala de 0 (zero distância de poder) a 100 (desigualdade social). Ela exprime o grau em que os membros menos poderosos de uma sociedade aceitam e esperam que o poder seja distribuído de forma desigual. A questão fundamental aqui é como uma sociedade lida com as desigualdades entre as pessoas (HOFSTEDE, 2015).	
	Individualismo	A pontuação varia em uma escala de 0 (coletivista) a 100 (individualista). Pode ser definida como uma preferência por uma estrutura social, vagamente unida, em que os indivíduos são educados para cuidar apenas de si e de suas famílias (HOFSTEDE, 2015).	
	Masculinidade	Varia em uma escala de 0 (sociedade passiva) a 100 (sociedade competitiva). Esta dimensão representa uma preferência na sociedade para a realização, heroísmo, assertividade e recompensas materiais para o sucesso. A sociedade em geral é mais competitiva (HOFSTEDE, 2015).	
	Aversão a Incerteza	Varia em uma escala de 0 (sociedade que arrisca mais) a 100 (inseguros). Expressa o grau em que os membros de uma sociedade se sentem desconfortável com a incerteza e ambiguidade. Sociedades com um fraco índice de AI mantêm uma atitude mais relaxada em que a prática conta com a fundamentação em princípios (HOFSTEDE, 2015).	
	Orientação a longo prazo	Varia em uma escala de 0 (não pragmáticos) a 100 (muito práticos). Esta dimensão está relacionada como "normativa" (curto prazo) contra "Pragmática" (longo prazo). Sociedades que tem pontuação baixa nesta dimensão, por exemplo, preferem manter as tradições e normas consagradas pelo tempo (HOFSTEDE, 2015).	
	Indulgência	A pontuação varia em uma escala de 0 (sociedade contida) a 100 (sociedade otimistas). Indulgência está relacionada a uma sociedade mais livre, com liberdade de aproveitar a vida. O oposto, ou seja, a contenção significa uma sociedade que suprime a satisfação das necessidades e a regula por meio de normas sociais rígidas (HOFSTEDE, 2015).	

Quadro 4 – Definição das variáveis

(conclusão)

VARIÁVEL		METODOLOGIA
<p>PIB per capita (Variável em formato logaritmo natural)</p>		<p>PIB é a soma do valor bruto acrescentado por todos os produtores residentes na economia mais quaisquer impostos sobre os produtos e menos quaisquer subsídios não incluídos no valor dos produtos. É calculado sem fazer deduções para depreciação de ativos fabricados ou para o esgotamento e a degradação dos recursos naturais. Valores são calculados em dólar para o PIB e são convertidos a partir das moedas nacionais utilizando as taxas de câmbio oficiais único do ano (WORLD BANK, 2015).</p>
<p>Países que não permitem o IFRS</p>		<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais, usando como base informações disponíveis no iasplus.com.</p>
<p>Índice de percepção da corrupção (ano base 2014)</p>		<p>A pontuação varia em uma escala de 0 (muito corrupto) a 100 (muito limpo). Atualmente, nenhum país tem uma pontuação perfeita e dois terços dos países têm pontuação abaixo de 50. Isso indica um grave problema de corrupção em todo o mundo (TRANSPARENCY INTERNATIONAL, 2015).</p>
<p>Origem do sistema legal (com base na tabela disponibilizada no estudo de La Porta et al. (1998))</p>	<p>Inglês/Anglo-saxão (<i>Common Law</i>)</p>	<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais.</p>
	<p>Socialista</p>	<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais.</p>
	<p>Francês</p>	<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais.</p>
	<p>Escandinavo</p>	<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais.</p>
	<p>Germânico</p>	<p>Variável <i>dummy</i> considerando 1 para este grupo de países e 0 para os demais.</p>

Fonte: Nobes; Parker (2008); World Bank (2015); Transparency International (2015); La Porta et. al. (1998); Hofstede (2015).

Para a classificação da variável dependente utilizou-se como data-base o ano em que o país sinalizou o interesse, ou adotou as IPSAS. Por exemplo: o Uruguai sinalizou a intenção em adotar as IPSAS em 2002, logo a partir deste ano foi que a *dummy* passou a ser “1” para esta variável, pois assim, a informação está de acordo com a realidade do país naquele período. Assim como para o modelo de adoção plena das IPSAS a *dummy* passou a ser “1” o ano em que o país declarou a adoção.

As variáveis “nível de desenvolvimento do país” e “dimensões culturais de Hofstede”, por não contar com dados históricos disponíveis pelas fontes pesquisadas, as informações coletadas foram as mais recentes disponibilizadas. Já, a origem do sistema legal dos países foi consultada no trabalho de La Porta et. al. (1998).

Assim, a amostra foi composta como segue na tabela 1.

Tabela 1 – Composição da amostra utilizada no estudo

Amostra inicial	4.066
(-) Exclusão de países sem dados do ano de 1995 a 1997 sobre a percepção da corrupção	427
(-) Exclusão de países sem dados de PIB e número de habitantes	363
(-) Exclusão de países sem dados da origem do sistema legal	483
(-) Exclusão de países sem dados da dimensão cultural “orientação de longo prazo” de Hofstede	1.666
(=) TOTAL	1.127

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

Após exclusões pela falta de informações disponíveis, a amostra resultou em 76 países, com os dados das variáveis empilhados de 1998 a 2013 (ano do último relatório sobre as IPSAS), considerando que o mesmo país pode ter os dados de todas as variáveis em 2013, mas não ter essa mesma informação disponível em 1998, totalizando 1.127.

3.1.2 Análise das médias da amostra

Uma análise das médias das variáveis numéricas em relação ao sistema legal foi detalhada na tabela 2. Pela distribuição apresentada, os países menos percepção de corrupção são de origem escandinava, porém esse é o grupo que se destaca com uma cultura muito individualista. Países com essa origem, também se destacam como os que possuem maior PIB *per capita* e pouca desigualdade social, pois a Distância de Poder é, em média, reduzida.

Tabela 2 – Média das variáveis numéricas por sistema legal

VARIÁVEIS	Anglo-Saxão	Socialista	Francês	Escandinavo	Germânico
PIB <i>per capita</i>	17.509	8.476	14.255	48.491	38.742
N. habitantes	115.170.268	112.550.122	46.136.778	4.919.373	56.263.010
Corrupção	55	42	45	92	74
PD	59	69	67	29	38
IND	45	44	37	67	52
MAS	54	49	48	13	71
AI	48	70	75	42	74
LTO	36	66	34	38	81
INDU	52	25	53	65	48

PIB *per capita* = PIB *per capita* do país; N. habitantes = número de habitantes de um país; Corrupção = Índice de Percepção da Corrupção; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Fonte: World Bank (2015); Transparency International (2015); La Porta et. al. (1998); Hofstede (2015).

Os países de origem escandinava também sobressaem na amostra como os países que, em média, possuem menor índice de masculinidade, o que tende a ser uma sociedade menos

competitiva, deixando o heroísmo de lado, os que possuem menor aversão à incerteza e por fim, são mais indulgentes, caracterizando-se como uma sociedade mais otimista. Tais características podem ser decorrentes do seu número reduzido de habitantes, comparados com as médias dos outros grupos.

Os países de origem anglo-saxônica são em média os que possuem maior número de habitantes. Além disso, eles se destacam como os mais masculinos, ou seja, prezam o heroísmo e se dizem mais competitivos. Já, os países de origem socialista são os que possuem menor PIB *per capita*, mesmo sendo considerados populosos. Eles distinguem-se por serem menos indulgentes, ou seja, uma sociedade mais contida e regulamentada por muitas normas. Além disso, também são em média os com mais percepção da corrupção e com maior desigualdade social.

Os países de origem germânica destacam-se por terem em média, considerando a amostra estudada, maior orientação a longo prazo, o que significa uma sociedade que aceita com mais facilidade a mudança de normas em seu país, e por serem os mais masculinos, heroicos.

Tabela 3 – Média das variáveis numéricas por nível de desenvolvimento

VARIÁVEIS	Alta renda	Renda média a alta	Renda média a baixa	Baixa renda
PIB <i>per capita</i>	29.875	5.560	1.441	504
N. habitantes	30.682.724	109.254.165	193.265.191	57.174.227
Corrupção	68	36	31	30
PD	50	72	73	76
IND	56	32	27	19
MAS	46	55	47	45
AI	65	70	54	52
LTO	54	36	31	30
INDU	49	50	37	40

PIB *per capita* = PIB *per capita* do país; N. habitantes = número de habitantes de um país; Corrupção = Índice de Percepção da Corrupção; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Fonte: World Bank (2015); Transparency International (2015); Hofstede (2015).

Nessa segunda análise, pode-se verificar que países com maior número de habitantes são em média, considerando a amostra estudada, os que possuem renda de média a baixa, de acordo com a classificação do Word Bank (2015) conforme o PIB *per capita*, e os países com menos habitantes, em média, são os que possuem maiores rendas (países desenvolvidos).

Naturalmente, os países mais desenvolvidos possuem maior PIB *per capita* e se destacam significativamente como os com menos percepção da corrupção. Além disso, apresentaram maior grau de individualismo e orientação a longo prazo, bem como mostrou-se o grupo que possui menor desigualdade social.

Por fim, a tabela 4 demonstra como está dividida a origem do sistema legal dos países da amostra, conforme classificação feita por La Porta et. al. (1998), de acordo com o nível de desenvolvimento classificado pelo World Bank (2015). Os países de baixa renda são os menos expressivos em quantidade, ao contrário dos países de alta renda ou desenvolvidos.

Tabela 4 – Distribuição da amostra quanto ao sistema legal e grau de desenvolvimento

Sistema Legal	Alta renda	Renda média a alta	Renda média a baixa	Baixa renda	TOTAL
Anglo-Saxão	149	48	73	29	299
Socialista	140	77	16	0	233
Francês	169	180	69	23	441
Escandinavo	79	0	0	0	79
Germânico	75	0	0	0	75
TOTAL	612	305	158	52	

Fonte: World Bank (2015); La Porta et. al. (1998).

Todos os países da amostra de origem escandinava e germânica são desenvolvidos e quase a metade dos países de origem anglo-saxônica e socialista também tem essa característica. Apenas os países de origem francesa estão distribuídos, em sua maioria, como países de renda média a alta.

3.2 PAINEL LOGIT

O modelo estatístico utilizado foi à regressão logística binária, onde a variável dependente é uma variável dicotômica ou binária, sendo igual a 1, se adotou as IPSAS, por exemplo, e igual a zero, caso contrário. O modelo empírico adotado foi baseado no estudo de Clements, Neill e Stovall (2010), que analisou a adoção das IFRS em diversos países, adaptando-o para adoção das IPSAS, considerando dados em painel de efeito aleatório.

O modelo de regressão logística ou modelo *logit* lida com uma variável dependente qualitativa e uma ou mais variáveis independentes qualitativas ou quantitativas (GUJARATI, 2006). Como foi utilizada uma variável dependente dicotômica, o modelo de regressão

logística tem como objetivo principal estudar a probabilidade de um país ter a intenção ou adotar parcialmente, ou por completo, as IPSAS, com base no comportamento de variáveis explicativas.

Assim, o modelo inicial de regressão logística binária a ser utilizado se deu conforme descrito abaixo.

$Z = 1 / (1 + e^{-Z})$, sendo:

$$Z_{it} = \beta_{0i} + \beta_1(\text{IFRS_N})_{1it} + \beta_2(\text{PIB})_{2it} + \beta_3(\text{HAB})_{3it} + \beta_4(\text{HI})_{4it} + \beta_5(\text{UMI})_{5it} + \beta_6(\text{LMI})_{6it} + \beta_7(\text{LI})_{7it} + \beta_8(\text{COR})_{8it} + \beta_9(\text{ASA})_{9it} + \beta_{10}(\text{SOC})_{10it} + \beta_{11}(\text{FRA})_{11it} + \beta_{12}(\text{ESC})_{12it} + \beta_{13}(\text{GER})_{13it} + \beta_{14}(\text{PD})_{14it} + \beta_{15}(\text{IND}) + \beta_{16}(\text{MAS})_{16it} + \beta_{17}(\text{AI})_{17it} + \beta_{18}(\text{LTO})_{18it} + \beta_{19}(\text{INDU})_{19it}, \text{ em que:}$$

IFRS_N = Indica que o país não permite o IFRS;

PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país;

HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país;

HI = Alta renda;

UMI = Renda média a alta;

LMI = Renda média a baixa;

LI = Baixa renda;

COR = Índice de Percepção da Corrupção;

ASA = Anglo-saxão;

SOC = Socialista;

FRA = Francês;

ESC = Escandinavo;

GER = Germânico;

PD = Distância de Poder;

IND = Individualismo;

MAS = Masculinidade;

AI = Aversão a Incerteza;

LTO = Orientação a longo prazo;

INDU = Indulgência.

Porém, as variáveis: alta renda; renda média a alta; renda média a baixa e baixa renda, já têm em sua composição o PIB *per capita*, assim, não faz sentido gerar a regressão logística com estas variáveis simultaneamente. Ao dividir o *logit* em dois momentos: primeiro considerando o PIB *per capita* e, posteriormente, as variáveis do nível de desenvolvimento do país, o resultado obtido é que no segundo momento a regressão não foi significativa para nenhum dos quatro modelos realizados: Modelo 1 = adoção por completo das IPSAS; Modelo 2 = intenção

de adoção das IPSAS; Modelo 3 = adoção do regime de caixa (*Cash-Basis*) das IPSAS; Modelo 4 = adoção do regime de competência da contabilidade pública internacional.

As variáveis *dummy* que compõem a origem do sistema legal: Anglo-saxão; Socialista; Francês; Escandinavo; e Germânico não podem ser consideradas simultaneamente no modelo por apresentarem multicolinearidade. Deste modo, foi excluída a origem germânica do modelo, pois dentre elas é a que contém menos países na amostra.

A regressão logística do modelo 1 = adoção por completo das IPSAS não foi possível devido à falta de dados, pois apenas cinco países adotaram as IPSAS por completo, numa relação de 76 países. O modelo 3 = adoção do regime de caixa (*Cash-Basis*) das IPSAS também não foi estatisticamente significativa. Assim, os modelos finais da regressão logística binária serão:

Intenção de adoção das IPSAS / Adoção do regime de competência com base nas IPSAS / Qualquer manifestação positiva frente às IPSAS = $1 / (1 + e^{-z})$, sendo:

$$Z_{it} = \beta_{0i} + \beta_1(\text{IFRS_N})_{1it} + \beta_2(\text{PIB})_{2it} + \beta_3(\text{HAB})_{3it} + \beta_4(\text{COR})_{4it} + \beta_5(\text{ASA})_{5it} + \beta_6(\text{SOC})_{6it} + \beta_7(\text{FRA})_{7it} + \beta_8(\text{ESC})_{8it} + \beta_9(\text{PD})_{9it} + \beta_{10}(\text{IND})_{10it} + \beta_{11}(\text{MAS})_{11it} + \beta_{12}(\text{AI})_{12it} + \beta_{13}(\text{LTO})_{13it} + \beta_{14}(\text{INDU})_{14it};$$

IFRS_N = Indica que o país não permite o IFRS;

PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país;

HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país;

COR = Índice de Percepção da Corrupção;

ASA = Anglo-saxão;

SOC = Socialista;

FRA = Francês;

ESC = Escandinavo;

PD = Distância de Poder;

IND = Individualismo;

MAS = Masculinidade;

AI = Aversão a Incerteza;

LTO = Orientação a longo prazo;

INDU = Indulgência.

Nos modelos apresentados acima, o β representa a constante, sendo β_j ($j=1, 2, \dots, k$) os parâmetros estimados para cada variável explicativa (métricas ou *dummies*), o subscrito i representa cada observação da amostra ($i = 1, 2, \dots, n$, em que n é o tamanho da amostra) e o

subscrito t representa o ano de cada observação da amostra ($i = 1995, 1996, \dots, 2013$) (FÁVERO, 2015).

Modelos probabilísticos trazem dificuldades especiais para a avaliação da adequação geral, pois enquanto os modelos de regressão linear apresentam os resíduos e o R^2 como indicadores diretos de adequação, um modelo *logit* prevê apenas probabilidades que devem, então, ser comparadas com as escolhas reais (BOTELHO; URDAN, 2005).

Fávero (2015) reafirma que não faz sentido definir o termo de erro para cada observação, dado que a variável dependente apresenta-se na forma dicotômica, assim não há como estimar os parâmetros da equação de probabilidade por meio da minimização da somatória dos quadrados dos resíduos, como é feito na elaboração das técnicas tradicionais de regressão.

A definição do modelo é dada quando o *logit* for positivo e o valor dos regressores aumenta, também aumentam as chances do regressando ser igual a 1 (indicando que algum evento de interesse acontece). Se for negativo, as chances do regressando ser igual a 1 diminuem à medida que o valor de X aumenta. Em outras palavras, o *logit* torna-se negativo e cada vez maior à medida que a razão de chances diminui de 1 para 0; e torna-se cada vez maior e positivo quando as chances aumentam infinitamente, a partir de 1 (GUJARATI; PORTER, 2011).

A razão de chances de β representa, para o modelo estimado por efeitos aleatórios, a chance de ocorrência do evento em estudo, quando se aumenta em 1 unidade o valor de determinada variável X em comparação a não se alterar esta variável para o mesmo indivíduo, *ceterisparibus* (FÁVERO, 2015).

Em termos mais formais, a interpretação do modelo *logit* indica quanto o logaritmo das chances favoráveis à adoção das IPSAS varia em resposta a mudanças nas variáveis culturais, sociais, políticas e econômicas levantadas (GUJARATI; PORTER, 2011).

4 RESULTADOS

Inicialmente, foi realizada a análise das estatísticas descritivas das variáveis, seguida da análise de correlação. A estatística descritiva das variáveis quantitativas foi demonstrada na tabela 5. Pode-se notar, por exemplo, que a variável individualismo, dos países da amostra, varia de 12 a 91 pontos, sendo os Estados Unidos (91) e a Austrália (90) os países que se destacam como os mais individualistas da amostra, enquanto as culturas coletivistas incluem a China (20) e a Coreia do Norte (18).

Tabela 5 – Estatística Descritiva

	Média	Desvio Padrão	Máximo	Mínimo
PIB	17.953,03	1,45	113.738,73	226,80
HAB	75.962.118	1,68	1.357.380.000	274.047
PIB_LN	9,01	1,45	11,64	5,42
HAB_LN	16,76	1,68	21,03	12,52
COR	52,27	2,37	100	40
PD	60,67	20,63	100	11
IND	43,87	23,01	91	12
MAS	48,71	19,94	100	5
AI	64,44	21,18	100	8
LTO	44,59	23,19	100	4
INDU	47,49	22,61	100	0

PIB = PIB *per capita* do país; HAB = Número de habitantes de um país; PIB_LN = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB_LN = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

Salienta-se também a dimensão cultural, Distância de Poder, que variou de 11 a 100 pontos entre os países da amostra, com o valor médio de 61. Os países que se destacaram como aqueles que possuem maior Distância de Poder foram a Rússia (93) e o Iraque (95), ao passo que a Áustria (11), a Dinamarca (18) e a Nova Zelândia (22) apresentaram o oposto, ou seja, a menor desigualdade social.

No índice de percepção da corrupção, ressalta-se como o país com maior índice entre 1998 e 2013, Bangladesh, que em 2001, apresentou valor igual a 40. Em 2013, os países que se destacaram com o maior índice de percepção da corrupção foram o Iraque (16), Líbia (15) e a Venezuela (20). Já, os países que apresentaram o índice máximo de 100 pontos, caracterizando-se com menos percepção de corrupção foram a Dinamarca, em 1998 e 1999, e a Finlândia, em 2000. Em 2013, permaneceu em destaque a Dinamarca, mas com 91 pontos, e a Nova Zelândia, com a mesma pontuação.

A Tabela 6 mostra o grau de correlação entre as variáveis não dicotômicas: dimensões culturais, índice da percepção da corrupção, PIB *per capita* e quantidade de habitantes para os países da amostra. Nota-se que das 36 possíveis correlações, 29 são estatisticamente significantes a 1%.

Tabela 6 – Correlação entre as variáveis

	PIB	HAB	COR	PD	IND	MAS	AI	LTO	INDU
PIB	1	-0,3772*	0,7744*	-0,5888*	0,6416*	-0,0024	0,0307	0,2988*	0,2870*
HAB	-0,3772*	1	-0,4098*	0,3323*	-0,1726*	0,3141*	-0,0071	0,0208	-0,1228*
COR	0,7744*	-0,4098*	1	-0,7081*	0,6345*	-0,1688*	-0,2640*	0,2061*	0,3132*
PD	-0,5888*	0,3323*	-0,7081*	1	-0,6969*	0,1896*	0,1782*	-0,0905*	-0,2564*
IND	0,6416*	-0,1726*	0,6345*	-0,6969*	1	0,0217	-0,1219*	0,2401*	0,1526*
MAS	-0,0024	0,3141*	-0,1688*	0,1896*	0,0217	1	0,0932*	0,0953*	-0,0296
AI	0,0307	-0,0071	-0,2640*	0,1782*	-0,1219*	0,0932*	1	0,0376	-0,1578*
LTO	0,2988*	0,0208	0,2061*	-0,0905*	0,2401*	0,0953*	0,0376	1	-0,4496*
INDU	0,2870*	-0,1228*	0,3132*	-0,2564*	0,1526*	-0,0296	-0,1578*	-0,4496*	1

PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

É possível verificar que a variável, Individualismo, está positivamente relacionada à variável PIB, porém negativamente relacionada às variáveis: quantidade de habitantes e Distância de Poder. Assim, o modelo sugere que quanto maior o PIB do país, menor é a desigualdade social. E para países com muitos habitantes, há a tendência de ter um PIB *per capita* reduzido.

Em relação ao índice da percepção da corrupção, a correlação mostra uma relação inversa entre a variável quantidade de habitantes, masculinidade e aversão à incerteza, porém uma relação positiva com o PIB. Isso induz que quanto maior o PIB do país, consequentemente há mais riqueza, o que seria mais propício à corrupção.

Essas evidências têm grande contribuição para a caracterização da influência dos fatores sociais, culturais, políticos e econômicos na decisão sobre a adoção das normas internacionais de contabilidade pública.

Tal como foi referido anteriormente, para a estimação dos modelos é necessário levar em conta a necessidade de controlar os dados para os vários países ao longo do tempo. Desta forma, o processo de estimação foi executado recorrendo à regressão logística com dados em painel.

Essa instrução permitiu definir os grupos de países entre a amostra e também controlar a passagem do tempo ao longo dos anos. A tabela 7 apresenta os resultados da estimação, sendo

que o valor de cada coeficiente estimado diz respeito aos efeitos marginais, e o *odds ratios* significa a razão de chances do *logit* estimado.

Tabela 7 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5

VARIÁVEIS		MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
IFRS_N	Coef.	-2,562	-0,286	-2,617
	Odds Ratio¹	0,077	0,7513	0,07303
	Std. Err.	(-0,760)	(-0,0538)	(-0,689)
PIB	Coef.	8,063***	12,04***	10,72***
	Odds Ratio	3174,23	168620,9	45088,59
	Std. Err.	(9,241)	(9,704)	(17,94)
HAB	Coef.	4,180***	3,833***	5,223***
	Odds Ratio	65,36	46,18	185,5544
	Std. Err.	(4,895)	(3,437)	(8,465)
COR	Coef.	-0,363	-1,291**	-0,247
	Odds Ratio	0,6959	0,275	0,78118
	Std. Err.	(-1,125)	(-2,132)	(-0,780)
ASA	Coef.	12,67*	-6,760	7,061
	Odds Ratio	319636,6	0,0011599	1165,518
	Std. Err.	(1,850)	(-0,721)	(1,123)
SOC	Coef.	17,58***	8,328	17,83***
	Odds Ratio	43 milhões	4141,129	55 milhões
	Std. Err.	(3,158)	(1,038)	(2,963)
FRA	Coef.	11,91*	-4,085	3,529
	Odds Ratio	149161,6	0,0168	37,099
	Std. Err.	(1,716)	(-0,641)	(0,594)
ESC	Coef.	9,834	-31,92***	-12,12
	Odds Ratio	18648,13	0	0
	Std. Err.	(1,134)	(-3,092)	(-1,608)
PD	Coef.	-0,0683	-0,00839	-0,170**
	Odds Ratio	-0,757	-0,0573	-2,514
	Std. Err.	(-0,757)	(-0,0573)	(-2,514)
IND	Coef.	-0,289***	0,171*	-0,189***
	Odds Ratio	0,74934	1,18664	0,82747
	Std. Err.	(-4,498)	(1,805)	(-2,807)
MAS	Coef.	0,00608	-0,200***	-0,0535
	Odds Ratio	1,0061	0,81856	0,94787
	Std. Err.	(0,0877)	(-2,582)	(-1,216)
AI	Coef.	-0,0899	-0,163	-0,276***
	Odds Ratio	0,91405	0,84938	0,75889
	Std. Err.	(-1,240)	(-1,427)	(-5,433)
LTO	Coef.	-0,0793	-0,277***	-0,311***
	Odds Ratio	0,92373	0,7580556	0,7324332
	Std. Err.	(-0,900)	(-2,734)	(-5,149)

¹A razão de chances (*odds ratio*) é calculada através do antilogaritmo do coeficiente estimado pelo logit, e subtraindo 1 e multiplicando por 100, calcula-se a razão de chance em percentuais.

INDU	Coef.	-0,128**	-0,0948	-0,229***
	Odds Ratio	0,88	0,90954	0,795056
	Std. Err.	(-2,488)	(-0,986)	(-4,149)
CONSTANTE	Coef.	-133,7***	-148,1***	-130,9***
	Std. Err.	(-7,028)	(-5,508)	(-9,580)
Insig2u	Coef.	4,856***	4,763***	5,019***
	Std. Err.	(16,82)	(15,93)	(21,22)
OBSERVAÇÕES		1.127	1.127	1.127
NÚMERO DE PAÍSES		76	76	76
Prob> chi2		0	0	0
Wald chi2		123,5	258,1	446,4
rho (correlação interclasse)		0,975	0,973	0,979

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS; IFRS_N = Países que não permitem o IFRS; PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; ASA = Países de origem anglo-saxão; SOC = Países de origem Socialista; FRA = Países de origem Francesa; ESC = Países de origem Escandinava; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

Analisando a regressão em termos globais, com base no teste Wald, a tabela 7 mostra que os coeficientes são conjuntamente significativos para explicar a probabilidade dos países terem a intenção em adotar as IPSAS. O “Prob> chi2” indica que se pode rejeitar a 1% a hipótese de que todos os coeficientes sejam iguais a zero. O indicador “rho” mostra que, aproximadamente, 97% da variância que ocorre nos dados é decorrente de diferenças entre painéis nos modelos.

A variável que indica que o país não permite o IFRS (IFRS_N) não foi estatisticamente significativa para nenhum dos três modelos apresentados, assim rejeita-se a hipótese 4, que sugere que o país que não adotou essas normas tem maior probabilidade de também não adotar as IPSAS.

Analisando o resultado da regressão do modelo 2, intenção de adoção das IPSAS, as variáveis explicativas PIB *per capita* (8,063***), número de habitantes (4,180***), origem do país anglo-saxônica (12,67*), socialista (17,58***) e francesa (11,91*), individualismo (-0,289***) e indulgência (-0,128**) foram estatisticamente significantes, sendo que as duas últimas mostraram estar negativamente relacionadas à variável dependente.

Ainda referente ao modelo 2, para o logaritmo do PIB *per capita* estima-se que, em média, o aumento de uma unidade exerça um impacto positivo sobre a probabilidade do país ter a

intenção de adotar as IPSAS. Com isso, não se rejeita a hipótese 2, que sugere que os países desenvolvidos têm chances maiores de adotar as IPSAS, ou seja, possuem elevados PIB *per capita*.

Assim como, para variável número de habitantes no formato de logaritmo natural estima-se que, em média, o aumento de uma unidade exerça também um impacto positivo sobre a probabilidade do país ter a intenção de adotar as IPSAS, conforme demonstrado na tabela 6. Portanto, rejeita-se a hipótese 1, que sustenta que países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS, sendo que o modelo mostrou a relação inversa.

Em termos do impacto sobre a variável dependente, estima-se que, se o país for de origem anglo-saxão (*Common Law*), o *logit* estimado aumenta em média 12,67 unidades, o que sugere uma relação positiva. De forma semelhante também ocorre para países de origem socialista e francesa, pois o *logit* estimado no modelo 2 aumenta em média 17,58 e 11,91 unidades respectivamente, com uma relação positiva. Assim, as chances do país ter a intenção de adotar as IPSAS aumentam quando sua origem for anglo-saxônica, socialista ou francesa.

Mediante ao resultado demonstrado, para o modelo *logit* que estima os países que têm intenção de adotar as IPSAS não se rejeita a quinta hipótese, a qual considera que países de origem do sistema legal *Common Law* têm maior probabilidade de adotar as IPSAS. Os países da amostra que são de origem anglo-saxônica com intenção de adotar as normas internacionais de contabilidade pública, de acordo com as informações contidas nos relatórios da IFAC (2007) e Deloitte (2013) são: Austrália, Bangladesh, Índia, Malásia, Nigéria, Paquistão, Arábia, Saudita, Cingapura, África do Sul e Tanzânia.

Em relação à dimensão cultural de Hofstede (2015), as chances do país de cultura individualista ter a intenção de adotar as IPSAS é 26% menor do que se ele fosse coletivista. De forma semelhante, as chances de países com cultura indulgente ter a intenção de adotar as normas internacionais de contabilidade pública são 12% menores do que as encontradas em sociedades mais otimizadas.

Analisando agora o Modelo 4, que trata da regressão logística da adoção do regime de competência com base nas IPSAS, tem-se que as variáveis explicativas PIB *per capita* (12,04***), número de habitantes (3,833***) e individualismo (0,171*) foram estatisticamente significativas e com uma relação positiva com a variável dependente. Já o índice de percepção da corrupção (-1,291**), a origem do sistema legal escandinavo (-

31,92***), a masculinidade (-0,200***) e orientação a longo prazo (-0,277***) mostraram ser estatisticamente significativas, mas com impacto negativo frente a variável dependente.

Relativamente, ao logaritmo natural do PIB *per capita* estima-se que, em média, o aumento na unidade se traduza num impacto positivo sobre a probabilidade da adoção do regime de competência com base nas IPSAS, pelos países. Com base nisso, também não se rejeita a hipótese 2, em que os países desenvolvidos têm maiores chances de adotar o regime de competência com base nas IPSAS, pois quanto maior o PIB *per capita* mais desenvolvido é o país.

Já, para o número de habitantes apresentado na forma de logaritmo natural, estima-se que, em média, o aumento de uma unidade exerça um impacto positivo sobre a probabilidade da adoção do regime de competência com base nas IPSAS pelos países, em 46 vezes (coef. 3,833***). Assim, reafirma-se a rejeição a hipótese 1, que sustenta que países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS.

Em relação à dimensão cultural de Hofstede (2015), Individualismo, estima-se que quanto mais individualista for o país, maiores (18%) são as chances da adoção do regime de competência baseado nas IPSAS ocorrer (coef. 0,171*). Por outro lado, para a variável, Percepção da Corrupção, estima-se que, em média, quanto menos percebido como corrupto for o país, mais reduzidas (72,5%) são as chances de adesão parcial as IPSAS, pela adoção do regime de competência, se mantidos os demais fatores constantes.

Em relação à origem do sistema legal escandinavo, estima-se que, em média, o aumento de um ponto percentual impacte negativamente a probabilidade de adoção do regime de competência com base nas IPSAS, pelos países. Em outras palavras, o modelo mostrou que países com essa origem têm zero de chance de ter adotado esse regime.

E, por fim, para os índices culturais de Hofstede (2015), Masculinidade e Orientação a Longo Prazo, estima-se que, em média, o aumento de um ponto percentual se traduza num impacto negativo na probabilidade de adoção do regime de competência com base nas IPSAS, pelos países, em cerca de 1,22 e 1,32 vezes, respectivamente. Assim, o modelo mostrou que sociedades mais masculinas diminuem as chances do país ter adotado o regime de competência com base nas IPSAS, em 18% (coef. -0,2***), assim como em países muito pragmáticos, as chances diminuem 24% (coef. -0,277***).

Em termos individuais existem algumas diferenças entre os dois modelos que devem ser levadas em conta, mas ainda assim eles são relativamente semelhantes em termos de resultados.

Após essas duas regressões logísticas testou-se o modelo 5, que avaliou qualquer tipo de manifestação em relação às IPSAS conjuntamente. Assim, na regressão logística considerou 1 para: interesse/adoção/competência(IPSAS)/caixa(IPSAS); e 0 para os países que não se manifestaram.

O resultado mostrou que para este modelo 5 mais variáveis foram estatisticamente significativas, como PIB *per capita* (10,72***), número de habitantes (5,223***) e países de origem socialistas (17,83***), com uma relação positiva para com a variável dependente. Como também as dimensões culturais de Hofstede (2015): distância de poder (-0,170**), individualismo (-0,189***), aversão a incerteza (-0,276***), orientação a longo prazo (-0,311***) e indulgência (-0,229***), com uma relação negativa. Ressalta-se que para esse modelo apenas a variável cultural “masculinidade” não foi estatisticamente significativa.

Portanto, justifica a não rejeição da hipótese três, que define que dimensões culturais de Hofstede explicam a adoção pelas IPSAS, pois cinco, das seis dimensões culturais foram estatisticamente significativas, ainda que com uma relação negativa em relação à variável dependente. Também foi possível identificar que nos modelos 2 e 4 duas e três dimensões culturais, respectivamente, foram significativas, dando também margem a não rejeição desta hipótese.

De forma detalhada, os países da amostra que são de origem socialista e que se manifestaram positivamente frente às IPSAS, de acordo com as informações contidas nos relatórios da IFAC (2007) e Deloitte (2013) são: Albânia, Bulgária, China, Croácia, República Checa, Estônia, Hungria, Letônia, Lituânia, Polônia, Romênia, Federação, Russa, República Eslovaca, Eslovênia e Vietnã.

Portanto, para atingir o objetivo da pesquisa foram desenvolvidas cinco hipóteses, que buscaram verificar se fatores culturais, sociais, políticos e econômicos de diferentes países justificam a posição atual dos países em relação à adoção das IPSAS. Segue resumo dos resultados para cada modelo desenvolvido e testado estatisticamente:

Quadro 5 – Resultado das hipóteses

Hipóteses	Descrição das Hipóteses	Resultados		
		MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
H1	Países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS.	Rejeitada	Rejeitada	Rejeitada
H2	Países desenvolvidos têm chances maiores de adotar as IPSAS.	Confirmada	Confirmada	Confirmada
H3	Dimensões culturais de Hofstede explicam a adoção pelas IPSAS.	Confirmada	Confirmada	Confirmada
H4	País que não adotou IFRS tem maior probabilidade de não adotar as IPSAS.	Rejeitada	Rejeitada	Rejeitada
H5	Países com origem do sistema legal <i>Common Law</i> têm maior probabilidade de adotar as IPSAS.	Confirmada	Rejeitada	Rejeitada

MODELO 2 = Intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = Qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS.

Fonte: Elaborado pela autora.

Para melhor avaliação dos resultados os três modelos foram testados novamente, sem as variáveis que não foram estatisticamente significativas, de forma alternativa para uma melhor análise, como segue na tabela 8:

Tabela 8 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 robusto

VARIÁVEIS		MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
IFRS_N	Coef.			
	<i>Odds Ratio</i>			
	Std. Err.			
PIB	Coef.	7,272***	12,35***	10,26***
	<i>Odds Ratio</i>	1.439,4	230.960,0	28.566,7
	Std. Err.	(14,99)	(11,66)	(25,04)
HAB	Coef.	3,107***	2,533***	4,637***
	<i>Odds Ratio</i>	22,35	12,59	103,23
	Std. Err.	(9,582)	(3,529)	(11,74)
COR	Coef.		-1,795***	
	<i>Odds Ratio</i>		0,166	
	Std. Err.		(-3,705)	
ASA	Coef.	8,791**		
	<i>Odds Ratio</i>	6.574,8		
	Std. Err.	(2,338)		
SOC	Coef.	7,075		14,71***
	<i>Odds Ratio</i>	1.182,0		2.446.086,6
	Std. Err.	(1,606)		(8,631)
FRA	Coef.	5,082		
	<i>Odds Ratio</i>	161,0		
	Std. Err.	(1,552)		
ESC	Coef.		-24,57***	
	<i>Odds Ratio</i>		0	
	Std. Err.		(-4,733)	
PD	Coef.			-0,0257
	<i>Odds Ratio</i>			0,974
	Std. Err.			(-0,564)

IND	Coef.	-0,225***	0,168***	-0,242***
	Odds Ratio	0,798	1,182	0,785
	Std. Err.	(-4,138)	(3,702)	(-5,753)
MAS	Coef.		-0,243***	
	Odds Ratio		0,784	
	Std. Err.		(-3,417)	
AI	Coef.			-0,178***
	Odds Ratio			0,836
	Std. Err.			(-8,294)
LTO	Coef.		-0,0581	-0,377***
	Odds Ratio		0,943	0,685
	Std. Err.		(-1,168)	(-10,93)
INDU	Coef.	-0,146***		-0,224***
	Odds Ratio	0,864		0,799
	Std. Err.	(-3,482)		(-5,190)
CONSTANTE	Coef.	-120,9***	-156,8***	-136,0***
	Std. Err.	(-14,29)	(-10,11)	(-19,21)
	Coef.	5,033***	5,360***	5,608***
Insig2u	Std. Err.	(19,91)	(19,96)	(26,19)
OBSERVAÇÕES		1.127	1.127	1.127
NÚMERO DE PAÍSES		76	76	76
Prob> chi2		0	0	0
Wald chi2		364,3	298,9	709,4
rho (correlação interclasse)		0,979	0,985	0,988

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS; IFRS_N = Países que não permitem o IFRS; PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; ASA = Países de origem anglo-saxão; SOC = Países de origem Socialista; FRA = Países de origem Francesa; ESC = Países de origem Escandinava; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

5 CONCLUSÃO

Este estudo investigou se os aspectos sociais, políticos, econômicos e culturais influenciam na maneira como os países seguem com seu modelo contábil, mais especificamente, se estes aspectos influenciam na adoção das normas internacionais de contabilidade pública, as chamadas IPSAS, que têm como objetivo principal a convergência das normas contábeis do regime de caixa ao regime de competência, visando à harmonização da contabilidade internacional, no intuito de facilitar a troca de informações entre as nações.

A adoção dessas normas internacionais de contabilidade pública ainda não ocorreu para todos os países, uma vez que alguns apenas sinalizaram a intenção de adoção, enquanto outros já a adotaram de forma parcial com o regime de caixa, ou com o regime de competência, ou ainda não se pronunciaram.

Como discutido no trabalho, a limitação quanto à decisão de migrar de uma contabilidade com base no regime de caixa para a contabilidade no regime de competência também requer a previsão de custos e dispêndios com a qualificação de pessoal para tal ação.

Conforme explicado na metodologia, apenas cinco países as adotaram de forma completa. Por coincidência, ou não, são países desenvolvidos, portanto com PIB *per capita* elevado, de origem anglo-saxônica, com pouca percepção de corrupção e com reduzidas taxas de desigualdade social, mas considerados individualistas, segundo classificação de Hofstede (2015).

Para relacionar as características de um país com a decisão de adoção dessas normas foram coletados fatores como PIB *per capita*; número de habitantes; não permissão das IFRS pelos países; índice de percepção da corrupção; origem do sistema legal; e dimensões culturais de acordo com a classificação de Hofstede (2015). Tomando como base o modelo usado por de Clements, Neill e Stovall (2010), adaptando-se o *logit* com dados em painel de efeitos aleatórios, procurou-se explicar as diferentes posições dos países.

Com base nos relatórios da IFAC (2007) e Deloitte (2013) foram identificadas e segregadas por país cinco diferentes situações: adoção por completo das IPSAS; intenção de adoção das IPSAS; adoção do regime de caixa (*Cash-Basis*) das IPSAS; adoção do regime de competência com base nas IPSAS; e todas as opções anteriores reunidas como uma

manifestação positiva pelas IPSAS, considerando o risco de não capturar adequadamente a informação devido à subjetividade da descrição contida na descrição dos relatórios.

As hipóteses levantadas neste estudo, com base na literatura, foram: H1 = Países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS; H2 = Países desenvolvidos têm chances maiores de adotar as IPSAS; H3 = Dimensões culturais de Hofstede explicam a adoção pelas IPSAS; H4 = País que não adotou IFRS tem maior probabilidade de não adotar as IPSAS; e H5 = Países com origem do sistema legal *Common Law* têm maior probabilidade de adotar as IPSAS.

Por meio dos resultados obtidos, as regressões da intenção de adoção das IPSAS e da adoção do regime de competência com base nas IPSAS mostraram ser estatisticamente significantes. Além disso, a regressão logística, considerando toda manifestação positiva perante as IPSAS, também foi estatisticamente significativa. Neste, as variáveis PIB *per capita*, número de habitantes, origem do sistema legal socialista e as dimensões culturais - distância de poder, individualismo, aversão a incerteza, orientação a longo prazo e indulgência - foram estatisticamente significantes.

Em análise aos resultados, ainda que Chan (2010) afirme que a tendência é que países em desenvolvimento sejam mais propensos a adoção das normas internacionais de contabilidade pública, o estudo demonstrou que a cada aumento do PIB *per capita*, aumenta a chance da manifestação dos países pelas IPSAS, o que vai além dos países em desenvolvimento. Portanto, nas três regressões logísticas estudadas pôde-se concluir pela não rejeição da hipótese 2, que trabalha com a ideia de que países desenvolvidos têm mais chances de adotar as normas em questão.

De forma mais detalhada, o resultado do *logit* que testa a manifestação positiva dos países em relação às IPSAS (interesse/adoção/competência(IPSAS)/caixa(IPSAS) conjuntamente), mostrou uma relação positiva para as três variáveis: PIB *per capita*, número de habitantes, origem do sistema legal socialista; e uma relação negativa entre as dimensões culturais de Hofstede (2015), em relação a variável dependente.

A relação positiva encontrada entre o PIB *per capita* condiz com o esperado, conforme determinado na hipótese 2: países desenvolvidos têm chances maiores de adotar as IPSAS. Entretanto, a análise do número de habitantes mostrou-se contrária ao esperado. Assim,

rejeitou-se hipótese 1 do trabalho, que sugere que países com menos habitantes têm mais propensão em adotar as IPSAS.

A relação positiva com a variável origem do sistema legal socialista foi inesperada, pois historicamente esses países não visam proteger os interesses econômicos ou a liberdade da população, além de serem acentuadamente mais intervencionista e com um governo pouco transparente (LA PORTA et. al., 1998). Assim, para esse modelo, a hipótese 5, que sugere que países de origem do sistema legal *Common Law* têm maior probabilidade de adotar as IPSAS foi rejeitada. Ressalta-se que esse resultado pode ser devido a alguns países de origem anglo-saxônica já terem adotado por completo essas normas e, por isso, esta variável não foi significativa para esse *logit*.

Complementando, a hipótese 3, que denota que as dimensões culturais de Hofstede (2015) explicam a adoção pelas IPSAS, foi aceita, uma vez que cinco das seis dimensões culturais testadas no modelo 5 foram significantes, ainda que a relação seja negativa com a variável dependente, ou seja, quanto menor for os índices que medem a dimensão cultural, aumentam-se as chances do país se manifestar de forma positiva perante às IPSAS, confirmando a fala de Ikuno et. al. (2010), que defende que devido as diferenças culturais existentes entre países, cada um se adequará ao seu problema organizacional e contábil.

Para o modelo 2 testado, as conclusões foram semelhantes, com a diferença que no *logit* que estima a intenção da adoção das IPSAS, a hipótese 5 foi aceita, pois a variável origem do sistema legal anglo-saxão/*Common Law* foi estatisticamente significativa e com uma relação positiva. As origens, socialista e francesa, também se destacaram no que tange a relação positiva que estabeleceram com a variável dependente. Em relação às dimensões culturais, apenas o individualismo e a indulgência foram estatisticamente significantes, embora por meio de uma relação negativa.

O modelo 4 que testou os países que adotaram parcialmente as IPSAS, com a adoção do regime de competência, teve como destaque a variável percepção da corrupção, que foi estatisticamente significativa, mas numa relação negativa. Isso denota que quanto maior esta variável, que mostra um país mais limpo, menor a chance de adotar o regime de competência.

Também para esse modelo, a origem do sistema legal escandinavo mostrou ser relevante e com uma relação negativa, ou seja, países com essa origem tendem a não adotarem o regime de competência com base nas IPSAS. Isso pode ter relação com a descrição feita por La Porta

et. al. (1998) que relataram que esses sistemas são acentuadamente mais intervencionista, tendem a ter melhores bens públicos e os seus gastos públicos são mais elevados do que países de *Common Law*.

Já em relação às dimensões culturais de Hofstede (2015), as que se destacaram foram o individualismo, a masculinidade e a orientação a longo prazo. Porém, para este *logit*, o resultado mostrou que quanto mais individualista é o país, maior a chance de ter adotado o regime de competência com base nas IPSAS. Ao passo que quanto menos competitiva for à sociedade, representando a cultura masculina, e mais passiva ela for, maiores serão as chances de terem as adotado.

Por fim, a hipótese 4, que trabalha com a ideia de que países que não adotaram IFRS têm maior probabilidade de não adotar as IPSAS foi rejeitada, pois o *logit* estimado não foi estatisticamente significativo para nenhum dos três testes realizados.

Assim, a conclusão que se obteve foi que os aspectos sociais, políticos, econômicos e culturais influenciam na adoção das normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS).

Este estudo buscou contribuir para a literatura, evidenciando a relação existente entre a adoção das normas internacionais de contabilidade pública (IPSAS) e o contexto em que o país está inserido, no que tange aos aspectos sociais, políticos, econômicos e culturais. De acordo com os resultados encontrados neste trabalho, sugere-se que novas pesquisas sejam realizadas no intuito de analisar as relações entre adoção das IPSAS e outros fatores não estudados aqui, como legislação, história, geografia, linguagem, teoria da contabilidade e clima social dos países. Sugere-se ainda a utilização de outras variáveis culturais além das dimensões de Hofstede (2015) para ampliação da estrutura proposta.

REFERÊNCIAS

- 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, a. 2, p. 107–133, 2011.
- ADHIKARI, P.; MELLEMMVIK, F. The adoption of IPSASs in south Asia: a comparative study of seven countries. **Research in Accounting in Emerging Economies**, v. 10, p. 171-201, 2010.
- AZEREDO, D. **Estudo comparativo do plano de contas: da lei nº 4.320/64 até o manual de contabilidade aplicada ao setor público**. Tese de Doutorado. Universidade Federal do Rio Grande do Sul. 2011.
- BAKER, C. R.; BARBU, E. M. Trends in research on international accounting harmonization. **The International Journal of Accounting**, v. 42, n. 3, p. 272-304, 2007.
- BALL, R.; KOTHARI, S. P.; ROBIN, A. The effect of international institutional factors on properties of accounting earnings. **Journal of Accounting & Economics**, v. 29, p.1–52, 2000.
- BALL, I. Debate: would IPSAS help Greece? **Public Money & Management**, v. 35, a. 6, p. 397-398, 2015.
- _____. New development: transparency in the public sector. **Public Money & Management**, v. 32, a.1, p. 34-40, 2012.
- BARTON, A. The use and abuse of accounting in the public sector financial management reform program in Australia. **Abacus**, v.45, a. 2, p. 221–248, 2009.
- 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, a. 2, p. 293–317, 2007.
- BIONDI, Y. Should business and non-business accounting be different? A comparative perspective applied to the new French governmental accounting standards. **International Journal of Public Administration**, v. 35, a. 9, p. 603–619, 2012.
- BOTELHO, D.; URDAN, A. T. Lealdade à marca e sensibilidade ao preço: um estudo da escolha da marca pelo consumidor. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 9, n. 4, p. 163-180, 2005.
- BRORSTRÖM, B. **Accrual accounting, politics and politicians, financial accountability and management**, v. 14, n. 4, 1998.
- BRUSCA, I.; CONDOR, V. Towards the Harmonisation of Local Accounting Systems in the International Context, **Financial Accountability and Management**, v. 18, a. 2, p.138-140, 2002.

BRUSCA, I.; MONTESINOS, V.; CHOW, D. S. L. Legitimizing international public sector accounting standards (IPSAS): The case of Spain. **Public Money & Management**, v. 33, n. 6, p. 437-444, 2013.

CFC. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público**. International Federation of Accountants, 2010.

CHAN, J. L. As NICSPS e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 1-17, jan./abr. 2010.

_____. Government adoption of accounting standards, especially IPSAS. In: **GA Seminar**. 2010.

_____. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Public Money & Management**, v. 23, n. 1, p. 13-20, 2003.

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

CHOI, F. D. S.; MEEK, G. K. **International accounting**. 5th. ed. Upper Saddle River: Pearson Prentice Hall, 2005.

_____. **International accounting**. 7. ed. Pearson, 2011.

CHRISTIAENS, J. et. al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, p. 0020852314546580, 2014.

CLEMENTS, C. E.; NEILL, J. D.; STOVALL, O. S. Cultural diversity, country size and the IFRS adoption decision. **The Journal of Applied Business Research**, v. 26, n. 2, p.115-126. 2010.

DELOITTE. **IPSAS in your pocket**. 2013.

ERNST; YOUNG TERCO. IPOs no front da crise. **Assurance Journal**, n. 16, jan./fev. 2012. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Assurance_Journal/\\$FILE/Assurance_journal_16.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Assurance_Journal/$FILE/Assurance_journal_16.pdf)>. Acesso em: 25 maio 2014.

FÁVERO, L. P. **Análise de dados**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015.

FÁVERO, L. P.; BELFIORE, P.; SILVA, F. L.; CHAN, B. L. **Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

FRAGOSO, A. R. et. al. Normas brasileiras e internacionais de contabilidade aplicadas ao setor publico e o desafio da convergência: uma analise comparativa IPSAS E NBCTSP. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 6, n. 4, p. 437-447, 2012.

GRAY, S. J. Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally. **Abacus**, v. 24, a. 1, p. 1-15. 1988.

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

GUJARATI, D. N. **Econometria básica**. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2006.

GUJARATI, D. N.; PORTER D. C. **Econometria básica**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2011.

GUTHRIE, J. Application of accrual accounting in the Australian public sector: rhetoric or reality. **Financial Accountability and Management**, v. 14, a. 1, p.1–19, 1998.

HOEK, M. P. V. From cash to accrual budgeting and accounting in the public sector: the dutch experience. **Public Budgeting & Finance**. 2005.

HOFSTEDE, G. G. **Hofsted cultural dimensions**. Disponível em: <<http://geert-hofstede.com/arab-emirates.html>>. Acesso em: 1 jun. 2015.

_____. **Culture's consequences**. Beverly Hills: Sage Publications, 1980.

IAS. International Accounting Standards Boards. O Brasil na Convergência – Um Guia Prático para a Adoção do IFRS. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/americas/0902brazilpracticalguide.pdf>>. Acesso em 02 jul. 2014.

_____. International Accounting Standards Boards. Use of IFRS by jurisdiction. Disponível em: <<http://www.iasplus.com/en/resources/ifrs-topics/use-of-ifrs#?>>. Acesso em: 10 out. 2015.

IFAC. Handbook of international public sector accounting pronouncements. **International Federation of Accountants**: v. I, 2012. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 24 jun. 2014.

_____. Handbook of international public sector accounting pronouncements. **International Federation of Accountants**: v. II, 2012a. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 24 jun. 2014.

_____. Handbook of international public sector accounting pronouncements. **International Federation of Accountants**. v. I, 2014. Disponível em: <www.ifac.org>. Acesso em: 24 jun. 2014.

_____. International Federation of Accountants IPSAS Adoption by Governments. Setembro 2007. Disponível em: <http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSAS_Adoption_Governments.pdf> Acesso em: 06 jul. 2014.

_____. International Federation of Accountants. 2013. Disponível em: <<http://www.ifac.org>> Acesso em: 15 fev. 2014.

IFAC–PSC. Transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities. 2nd ed. IFAC, Series Studies, n. 14, 2003.

Ikuno, L. M., Niyama, J. K., Santana, C. M., & Botelho, D. R. Contabilidade internacional: uma análise da produção científica sobre os principais periódicos internacionais da área (2000 a 2009). In: **Congresso USP de Controladoria e Contabilidade 2010**. Anais... São Paulo, 2010.

ILIE, E., MIOSE, N. M. IPSAS and the application of these standards in the Romania. **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, v. 62, p. 35-39, 2012.

KEEFER, P.; KHEMANI, S. **Democracy, public expenditure and the poor**, **World Bank Research Observer**. Washington D.C.: World Bank, 2004.

LA PORTA, R. et. al. R. The quality of government. **Journal of Law, Economics, and Organization**, *forth coming*. 1998.

LAPSLEY, I.; MUSSARI, R.; PAULSSON, G. On adoption of accrual accounting in the public sector: an self-evident and problematic reform. **European Accounting Review**, v. 18, a. 4, p. 719–723, 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.

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

MACÊDO, J. M. A., LOPES, J. E. G., SILVA, L. M. D., RIBEIRO FILHO, J. F., PEDERNEIRAS, M. M. M., & FEITOSA, M. G. G. Convergência contábil na área pública: uma análise das percepções dos auditores de TCES, contadores e gestores públicos. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 69-91, 2010.

MACHADO, M. C.; NAKAO, S. H. Influência das diferenças culturais, econômicas e sociais na adoção das IFRS. **Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337, FURB, Blumenau, v. 10, n. 1, p. 104-125, jan./mar. 2014.

MELLETT, H. **The role of resource accounting in the U.K.** Government's Quest for Better Accounting, **Accounting and Business Research**, v. 27, n. 2, 1997.

MUSSARI, R. **EPSAS and the public sector accounting unification across Europe**, DOI 10.1515/ael-2014-0019.2014.

NOBES, C. Towards a General Model of the Reasons for International Differences in Financial Reporting. **Abacus**, v. 34, n. 2, p. 162-187, 1998. DOI: 10.1111/1467-6281.00028.

NOBES, C.; PARKER, R. **Comparative international accounting**. 10. ed. Edinburgh: Pearson Education. 2008.

PALLOT, J. **The development of accrual-based accounts for the government of New Zealand**, *Advances in International Accounting*: v. 7. 1994.

PARKER, L.; GUTHRIE, J. Public sector accounting and the challenge of managerialism. In. FORSTER, J.; WANNA, J. **Budget management and control**. Macmillan, 1990.

PERRIN, J. From cash to accruals in 25 years. **Public Money and Management**, v. 18, n. 2, 1998.

PINA, V.; TORRES, L. Reshaping public sector accounting: International Comparative View. **Journal of Administrative Sciences**, v. 20, n. 4, 2003.

PINA, V.; TORRES, L.; YETANO, A. Accrual accounting in EU Local Governments: one method, several approaches. **European Accounting Review**, v.18, a. 4, p.765-807, 2009.

RAYEGAN, E. et. al. Government accounting: an assessment of theory, purposes and standards. **Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business**, v. 3, n. 9, p. 521, 2012.

RAMANNA, K.; SLETTEN, E. **Why do countries adopt International Financial Reporting Standards**. Working Paper, Harvard Business School. 2009.

REUTERS. **World Bank urges crackdown on government corruption**. 10 December, 2003.

ROSSI, M. F.; JORGE, S.; JESUS, M. A. Introduction to a symposium on new challenges for public-sector accounting: IPSAS, Budgetary Reporting, and National Accounts. **International Journal of Public Administration**, v. 38, n. 4, p. 237-239, 2015.

ROSSI, F. M.; AVERSANO, N. Advancing performance measurement: Italian local government vis-à-vis the IPSASB project. **International Journal of Productivity and Performance Management**, v. 64, n. 1, p. 76-93, 2015.

ROSSI, F. M.; AVERSANO, N.; CHRISTIAENS, J. **Accounting and reporting systems in the public administrations in Europe vis-a-vis the IPSAS'Conceptual framework issue: Traditional Systems**. Working paper. 2012.

SALTER, S. B. Cultural influence on the development of accounting systems internationally: a test of Gray's (1988) theory. **Journal of International Business Studies**, v. 26, a. 2, p. 379-397, 1995.

SANDERSON, I. Performance management, evaluation and learning in 'modern' local government. **Public Administration**, v. 79, a. 2, p. 297–313, 2001.

STANTON, P.; HUGHES, J. W.; STANTON, J. Australian – USA federal governmental accounting: convergence or divergence? **Financial Accountability & Management**, v. 14, n. 4, p. 249–264, 1998.

SUTCLIFFE, P. The standards programme of IFAC's public sector committee. **Public Money & Management**, v. 23, n.1, p. 29-36, 2003.

SWANN, P. G. M. **The economics of standardization**. Final Report for Standards and Technical Regulation Directorate. Department of Trade and Industry. Dez. 2000.

TORRES, L.; MATSUO, T.; PINA, V. Performance measurement in bureaucratic public administration styles: An investigation into Spanish and Japanese local governments. **Paper presented at the EGPA 2009 Conference**, Malta, p. 2–5, set. 2009.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL. **The global coalition against corruption**. Corruption Perception Index. 2014. Disponível em: <<http://www.transparency.org/cpi2014>>. Acesso em: 16 abr. 2015.

TUDOR, T. A.; MUTIU, A. Cash versus accrual accounting in public sector. **Studia Universitatis Babeş Bolyai Oeconomica**, 1990.

WEFFORT, E. F. J. **O Brasil e a harmonização contábil internacional**: influência dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado. São Paulo: Atlas, 2005.

WORLD BANK. World development indicators database. Total GDP per capita. World Bank, July 2015. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>>. Acesso em: 28 abr. 2015.

_____. World Development Indicators Database. Total Population. World Bank, July 2015. Disponível em: <<http://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.PCAP.CD>>. Acesso em: 25 maio 2015.

WYNNE, A. **Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?** A century of innovation and responsibility in accounting 1904 – 2004. 2004

ZEFF, S. A. Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. **The British Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 290-302, 2007.

APÊNDICE A – NÍVEL DE DESENVOLVIMENTO E ORIGEM DO SISTEMA LEGAL

Quadro 6 – Nível de desenvolvimento do país e origem do sistema legal

(continua)

PAÍS	Nível de desenvolvimento do país				Origem do sistema legal				
	HI	UMI	LMI	LI	ENG	SOC	FRA	ESC	ALE
África do Sul		x			x				
Albânia		x				x			
Alemanha	x								x
Angola		x					x		
Arábia Saudita	x				x				
Argentina		x					x		
Austrália	x				x				
Áustria	x								x
Bangladesh				x	x				
Bélgica	x						x		
Brasil		x					x		
Bulgária		x				x			
Burkina Faso				x			x		
Cabo Verde			x				x		
Canadá	x				x				
Chile	x						x		
China		x				x			
Cingapura	x				x				
Colômbia		x					x		
Coreia do Sul	x								x
Croácia	x					x			
Dinamarca	x							x	
Egito, República Árabe.			x				x		
Eslovênia	x					x			
Espanha	x						x		
Estados Unidos	x				x				
Estônia	x					x			
Filipinas			x				x		
Finlândia	x							x	
França	x						x		
Gana			x		x				
Grécia	x						x		
Holanda	x						x		
Hong Kong	x				x				
Hungria		x				x			
Índia			x		x				
Indonésia			x				x		
Irã, Rep Islâmica.		x					x		
Iraque		x					x		
Irlanda	x				x				
Islândia	x							x	
Itália	x						x		
Japão	x								x
Jordânia		x					x		
Letônia	x					x			
Líbia		x					x		
Lituânia	x					x			
Luxemburgo	x						x		

APÊNDICE A – NÍVEL DE DESENVOLVIMENTO E ORIGEM DO SISTEMA LEGAL

Quadro 6 – Nível de desenvolvimento do país e origem do sistema legal

(conclusão)

	Nível de desenvolvimento do país				Origem do sistema legal			
Malásia		x			x			
Malta	x						x	
Marrocos			x				x	
México		x					x	
Moçambique				x			x	
Nigéria			x		x			
Noruega	x							x
Nova Zelândia	x				x			
Paquistão			x		x			
Peru		x					x	
Peru		x					x	
Polónia	x					x		
Portugal	x						x	
Reino Unido	x				x			
República Checa	x					x		
República Dominicana		x					x	
República Eslovaca	x					x		
Romênia		x				x		
Rússia	x					x		
Suécia	x							x
Suíça	x							x
Tailândia		x			x			
Tanzânia				x	x			
Trinidad e Tobago	x				x			
Uruguai	x						x	
Venezuela		x					x	
Vietnã			x			x		
Zâmbia			x		x			

Fonte: World Bank (2015); La Porta et. al. (1998).

APÊNDICE B – DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDÉ POR PAÍIS

Tabela 9 – Dimensões culturais para cada país

(Continua)

Dimensões Culturais de Hofstede (2015)						
PAÍS	PD	IND	MAS	AI	LTO	INDU
África do Sul	49	65	63	49	34	63
Albânia	90	20	80	70	61	15
Alemanha	35	67	66	65	83	40
Angola	83	18	20	60	15	83
Arábia Saudita	95	25	60	80	36	52
Argentina	49	46	56	86	20	62
Austrália	36	90	61	51	21	71
Áustria	11	55	79	70	60	63
Bangladesh	80	20	55	60	47	20
Bélgica	65	75	54	94	82	57
Brasil	69	38	49	76	44	59
Bulgária	70	30	40	85	69	16
Burkina Faso	70	15	50	55	27	18
Cabo Verde	75	20	15	40	12	83
Canadá	39	80	52	48	36	68
Chile	63	23	28	86	31	68
China	80	20	66	30	87	24
Cingapura	74	20	48	8	72	46
Colômbia	67	13	64	80	13	83
Coréia do Sul	60	18	39	85	100	29
Croácia	73	33	40	80	58	33
Dinamarca	18	74	16	23	35	70
Egito, República Árabe.	70	25	45	80	7	4
Eslovênia	71	27	19	88	49	48
Espanha	57	51	42	86	48	44
Estados Unidos	40	91	62	46	26	68
Estônia	40	60	30	60	82	16
Filipinas	94	32	64	44	27	42
Finlândia	33	63	26	59	38	57
França	68	71	43	86	63	48
Gana	80	15	40	65	4	72
Grécia	60	35	57	100	45	50
Holanda	38	80	14	53	67	68
Hong Kong	68	25	57	29	61	17
Hungria	46	80	88	82	58	31
Índia	77	48	56	40	51	26
Indonésia	78	14	46	48	62	38
Irã, Rep Islâmica.	58	41	43	59	14	40
Iraque	95	30	70	85	25	17
Irlanda	28	70	68	35	24	65
Islândia	30	60	10	50	28	67
Itália	50	76	70	75	61	30
Japão	54	46	95	92	88	42
Jordânia	70	30	45	65	16	43
Letônia	44	70	9	63	69	13
Líbia	80	38	52	68	23	34
Lituânia	42	60	19	65	82	16
Luxemburgo	40	60	50	70	64	56
Malásia	100	26	50	36	41	57

Tabela 9 – Dimensões culturais para cada país

(conclusão)

Dimensões Culturais de Hofstede (2015)						
Malta	56	59	47	96	47	66
Marrocos	70	46	53	68	14	25
México	81	30	69	82	24	97
Moçambique	85	15	38	44	11	80
Nigéria	80	30	60	55	13	84
Noruega	31	69	8	50	35	55
Nova Zelândia	22	79	58	49	33	75
Paquistão	55	14	50	70	50	0
Peru	64	16	42	87	25	46
Peru	66	37	45	85	46	49
Polónia	68	60	64	93	38	29
Portugal	63	27	31	99	28	33
Reino Unido	35	89	66	35	51	69
República Checa	57	58	57	74	70	29
República Dominicana	65	30	65	45	13	54
República Eslovaca	100	52	100	51	77	28
Romênia	90	30	42	90	52	20
Rússia	93	39	36	95	81	20
Suécia	31	71	5	29	53	78
Suíça	34	68	70	58	74	66
Tailândia	64	20	34	64	32	45
Tanzânia	70	25	40	50	34	38
Trinidad e Tobago	47	16	58	55	13	80
Uruguai	61	36	38	99	26	53
Venezuela	81	12	73	76	16	100
Vietnã	70	20	40	30	57	35
Zâmbia	60	35	40	50	30	42

Fonte: Hofstede (2015).

APÊNDICE C – POSIÇÃO DOS PAÍSES SOBRE AS IPSAS

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continua)

<i>PAÍS</i>	<i>ADOÇÃO DAS IPSAS POR PAÍS</i>
<i>Afghanistan</i>	<i>Process in place to adopt IPSAS, first cash basis then accrual basis. Legislation passed.</i>
<i>Abu Dhabi</i>	<i>Prepared 2010 financial statements in accordance with accrual accounting IPSAS for some departments and municipalities.</i>
<i>Albania</i>	<i>Applies cash basis of accounting. Law requires modified cash basis of accounting (including accounts payable). Plans to adopt cash-basis IPSAS with the possibility of applying accrual accounting IPSAS subsequently.</i>
<i>Algeria</i>	<i>World Bank project for accounting and other reform includes IPSAS.</i>
<i>Argentina</i>	<i>Process in place to develop public sector accounting standards that are harmonised with accrual accounting IPSAS.</i>
<i>Armenia</i>	<i>In the process of gradual transition towards accrual-basis IPSAS. Draft law on public sector accounting and draft accounting standards, policies, manual, and chart of accounts has been designed.</i>
<i>Australia</i>	<i>Adopted full accrual accounting standards, consistent with IPSAS. The Australian Accounting Standards Board (AASB) has issued 'Australian equivalents to IFRS' (A-IFRS). The AASB has made certain amendments to the IASB pronouncements in making A-IFRS; however, these generally have the effect of eliminating an option under IFRS, introducing additional disclosures or implementing requirements for public sector entities, rather than departing from IFRS for Australian entities. Because of these amendments, the final standards, as they apply to public sector entities, are very similar to IPSAS.</i>
<i>Austria</i>	<i>Process in place to issue accrual accounting IPSAS financial statements as from 2014.</i>
<i>Azerbaijan</i>	<i>The 2004 Law on Accounting requires the adoption of national public sector accounting standards based on IPSAS by public sector effective January 1, 2009. Applicable to municipalities, budget organizations, and off-budget state funds, i.e., the State Oil Fund and the Social Security Fund.</i>
<i>Bangladesh</i>	<i>The government of Bangladesh has expressed both commitment and willingness to adopt the cash-basis IPSAS and has taken an initiative to prepare the financial statements in accordance with them. The first set of IPSAS-based statements for the core ministries (excluding specialized organizations) and the specialized organizations were planned to be produced by the fiscal year 2007-2008 and 2009-2010, respectively. The government considers the adoption of the cash-basis IPSAS a point of departure towards implementing the accrual basis of accounting in the long run.</i>
<i>Barbados</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Belarus</i>	<i>Applies modified cash basis. No plans to adopt IPSAS.</i>
<i>Bhutan</i>	<i>The department of public accounts has notified that it will develop Royal Government of Bhutan Accounting Standards by referring to the cash-basis IPSAS. The government of Bhutan has expressed a commitment to adopting the cash-basis IPSAS and studying the feasibility of gradually moving to accrual-basis accounting.</i>
<i>Bosniaand Herzegovina</i>	<i>Reports on the cash basis of accounting. No plans to adopt IPSAS.</i>
<i>Botswana</i>	<i>Member of ESAAG (East and Southern African Association of Accountants General). The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

<i>PAÍS</i>	<i>ADOÇÃO DAS IPSAS POR PAÍS</i>
<i>Brazil</i>	<i>The Federal Government of Brazil has announced plans to fully implement IPSAS by 2012.</i>
<i>Bulgaria</i>	<i>Applies modified cash basis. Some initiatives to adopt IPSAS, but no firm plans as yet.</i>
<i>Cambodia</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Canada</i>	<i>Applies accounting standards that are broadly consistent with IPSAS.</i>
<i>Cayman Islands</i>	<i>Government has adopted accrual-basis IPSAS. However, this was associated with major problems and a delay of publishing government financial statements of over five years and very critical reports from the Auditor General.</i>
<i>Chile</i>	<i>For several years, the Chilean Public Sector has used accrual accounting, and “Contraloría General de la República” is leading a process to converge to IPSAS.</i>
<i>China</i>	<i>Project in place to adopt IPSAS. Currently, no formal decision has been made to adopt IPSAS.</i>
<i>Cyprus</i>	<i>Has adopted the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Colombia</i>	<i>The government of Colombia has made a commitment to IPSAS and is working on the convergence of its national accounting standards with international standards.</i>
<i>Costa Rica</i>	<i>Government of Costa Rica mandated the use of IPSAS on October 11, 2007, by publishing Decree No. 34029-H. The process of adopting and implementing IPSAS has been undertaken by the preparation of the Official Accounting Framework for the financial and nonfinancial sectors of the public sector in Costa Rica.</i>
<i>Croatia</i>	<i>Applies modified cash basis. No plans to adopt IPSAS.</i>
<i>Cyprus</i>	<i>Process in place to adopt cash-basis IPSAS.</i>
<i>Eastand Southern Africa</i>	<i>The ESAAG (East & Southern African Association of Accountant-Generals) member states’ aim to adopt IPSAS. The association’s member states are Botswana, Kenya, Lesotho, Malawi, Mauritius, Mozambique, Namibia, Rwanda, South Africa, Swaziland, Tanzania, Uganda, Zambia, and Zimbabwe. Funding support is provided by the Swedish International Development Cooperation Agency.</i>
<i>East Timor</i>	<i>Has adopted the cash-basis IPSAS.</i>
<i>El Salvador</i>	<i>World Bank project has IPSAS adoption as one objective.</i>
<i>Estonia</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Fiji</i>	<i>Prepares financial statements in accordance with the cash-basis IPSAS since 2009, including a consolidated statement of cash receipts and payments.</i>
<i>France</i>	<i>Government has moved to accrual accounting with the first accrual-based financial statements issued in 2006. Accounting standards are based on French GAAP for the private sector, IFRS, and IPSAS. Standards are issued by the Conseil de normalisation des comptes publics (advisory council on public sector accounting standards).</i>
<i>Gambia</i>	<i>In the process of adopting the cash-basis IPSAS, will then move to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Georgia</i>	<i>Central government currently prepares budget execution reports in accordance with the cash basis of accounting. In 2007, the minister of finance decided to adopt IPSAS for central and subnational governments, starting with the cash-basis IPSAS, gradually adding disclosures about assets and liabilities in order to subsequently arrive at accrual accounting IPSAS.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

PAÍS	ADOÇÃO DAS IPSAS POR PAÍS
<i>Germany</i>	<i>The federal government of Germany reports under the cash-basis of accounting (Haushaltsrechnung des Bundes) and also issues a statement of financial position for the federal government (Vermögensrechnung des Bundes). The federal government does not plan to adopt IPSAS.</i>
<i>Ghana</i>	<i>Has not adopted the cash-basis IPSAS. Government business enterprises are not consolidated and there are no definite plans for adopting the accrual basis.</i>
<i>Guatemala</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Honduras</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Hungary</i>	<i>European Union project for accounting and other reform includes IPSAS.</i>
<i>India</i>	<i>The Government Accounting Standards Advisory Board is in favour of limited adoption of cash-basis IPSAS for cash transactions and corresponding accrual IPSAS for those transactions recorded on other than the cash basis. A road map has been prepared for transition from the cash to accrual accounting system and an operational framework for its implementation. The possible transition towards accrual accounting has been planned incremental and in phases spanning from 10–12 years. The central government and the majority of Indian state governments have accepted the idea of accrual accounting. The Committee on Accounting Standards for Local Bodies is reviewing IPSAS with a view to their adoption.</i>
<i>Indonesia</i>	<i>IPSAS-compliant government accounting standards are in the process of being developed.</i>
<i>Israel</i>	<i>On August 5, 2004, Government Resolution Number 2375 was passed as to the adoption and implementation of IPSAS by government ministries and by noncommercial statutory corporations. The Accountant General is currently leading a reform in the administration of state assets and liabilities involving the gradual adoption and implementation of IPSAS. A significant part of the data in the financial statements is presented according to Israeli Government Accounting Standards and IPSAS, but the statement of assets does not represent all the assets held by the State of Israel.</i>
<i>Italy</i>	<i>Cash-basis system as well as modified accrual system. Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Jamaica</i>	<i>Commitment to adopt accrual-basis IPSAS and change is in process.</i>
<i>Japan</i>	<i>The government in Japan adopted full accrual accounting, which is in line with IPSAS. Tokyo municipal government has started the preparation of accrual-based financial statements applying IPSAS similar accounting policies. The financial statements of Tokyo are available from: http://www.kaikeikanri.metro.tokyo.jp/kessan(english).htm.</i>
<i>Kazakhstan</i>	<i>The Government of Kazakhstan has announced that from January 1, 2013, the Republic of Kazakhstan will prepare and present public sector financial statements that comply in all material respects, with accrual-basis IPSAS. Current financial reporting practice in the public sector is based on various decrees issued by the government, and the current proposal is to migrate directly to the IPSAS from the current basis. The migration process has been initiated by the Ministry of Finance with input from the National Bank.</i>
<i>Kenya</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS. However, like the other members of ESAAG, Kenya has not adopted the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Kyrgyzstan</i>	<i>The Kyrgyz Ministry of Finance is finalising the transition to IPSAS in line with the Kyrgyz government's approval of an action plan to reform accounting and financial reporting in the public sector</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

PAÍS	ADOÇÃO DAS IPSAS POR PAÍS
<i>Kosovo</i>	<i>Having adopted the cash-basis IPSAS in 2004, the Republic of Kosovo was among the first countries in the world to issue financial statements complying with the cash-basis IPSAS. However, government business enterprises are not consolidated. Many ministries show subsidies and transfers to these organizations, but they are not fully consolidated as required by the Cash IPSAS.</i>
<i>Kuwait</i>	<i>The Ministry of Finance of the State of Kuwait plans to implement accrual accounting IPSAS.</i>
<i>Lao PDR</i>	<i>International Monetary Fund (IMF) and World Bank are working with the government to adopt IPSAS.</i>
<i>Latvia</i>	<i>Financial statements for central and local government and government-related entities are accrual IPSAS compliant with one exception: tax revenue. Budget execution reports are cash based.</i>
<i>Lesotho</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Liberia</i>	<i>Liberia prepared its first financial statements in line with the cash-basis IPSAS for the fiscal year 2009/2010. The Liberian Minister of Finance announced that the government will migrate to the accrual-basis IPSAS over a five-year period.</i>
<i>Lithuania</i>	<i>Approved IPSAS accrual accounting standards and are preparing accrual accounting financial statements for 2010.</i>
<i>Republic of Macedonia (FYROM)</i>	<i>In the process of adopting the cash-basis IPSAS, will then move to adopt accrual-basis IPSAS. The agency for financial support of agriculture and rural development, as well as the national fund within the Ministry of Finance use IPSAS accrual basis for the purposes of reporting to the EC on the use of the IPARD (instrument for preaccession assistance in rural development) funds.</i>
<i>Malaysia</i>	<i>The Malaysian Federal Government has adopted the cash-basis IPSAS. Its financial statements for the year ended December 31, 2005, were prepared in accordance with the cash-basis IPSAS, were audited by the Supreme Audit Institution of Malaysia and received an unqualified audit opinion. However, government business enterprises are not consolidated. The New Economic Model for Malaysia, which was unveiled in two parts in 2010, has outlined a number Strategic Reform Initiatives in support of the Economic Transformation Programme, as well as various policy measures forming the bedrock of these SRIs. The adoption of accrual accounting by the public sector was listed as one of these policy measures. This recommendation has immediately prompted the Performance Management and Delivery Unit to bring on board some of the best and brightest amongst the public sector accountants and academia, as well as technical experts representing-related bodies, such as the Malaysian Institute of Accountants and the Malaysian Accounting Standards Board to draw up the transition road map through a six-week laboratory session. According to the road map, accrual accounting will be adopted in the financial reporting by the public sector with effect from January 1, 2015, using bases and policies that are consistent in all material respect with accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Malawi</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Maldives</i>	<i>The Audit Act of the country allows the cash-basis IPSAS to be followed albeit this is not specified in the public finance law. Process in placetoadopt IPSAS.</i>
<i>Mauritania</i>	<i>Decision made to adopt IPSAS, implementation initiated.</i>
<i>Mauritius</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

<i>PAÍS</i>	<i>ADOÇÃO DAS IPSAS POR PAÍS</i>
<i>Moldova</i>	<i>Treasury reports on the cash basis of accounting. Considering to adopt cash-basis IPSAS. Budget institutions apply modified accrual basis of accounting.</i>
<i>Mongolia</i>	<i>Paragraph 26.3 of the Management and Financing Law for Budget Entities specifies that state entities prepare financial statements on the accrual basis of accounting. The Ministry of Finance, Mongolia and the Mongolian Institute of Certified Public Accountants provide public sector entities with the current IPSASB handbook of pronouncements for this purpose.</i>
<i>Montenegro</i>	<i>Reports on the cash basis of accounting. No plans to adopt IPSAS.</i>
<i>Morocco</i>	<i>Institution building includes IPSAS.</i>
<i>Mozambique</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Namibia</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Nepal</i>	<i>There is a general consensus among policy makers, accounting professionals, and international organizations on the need for Nepal to adopt the cash-basis IPSAS. Nepal has been developing Nepal public sector accounting standards by referring to the cash-basis IPSAS in close collaboration between the professional accountants and government officials. Attempts are being made to change the accounting regulations in order to incorporate the mandatory use of IPSAS.</i>
<i>Netherlands</i>	<i>Government has experimented adoption of accrual-basis IPSAS. The minister of finance submitted an evaluation of this pilot to parliament in October 2008, arguing that accrual accounting is not more useful for ministries than the cash accounting, supplemented by information on commitments. At the request of parliament, the minister of finance prepared an analysis of experiences in accrual accounting in other countries. Accrual accounting has been adopted by agencies, quangos, and other 'business-like' organizations of government.</i>
<i>New Zealand</i>	<i>At present, New Zealand public sector entities apply NZ IFRS, which include 'public benefit entity (PBE)' amendments. These PBE amendments mean that NZ IFRS, as they apply to public sector entities, are similar to IPSAS. However, New Zealand is currently considering proposals to have two sets of accounting standards: One set to be applied by entities with a for-profit objective, and another set to be applied by entities with a public benefit objective. It is proposed that this latter set of standards be based on IPSAS.</i>
<i>Nicaragua</i>	<i>Adopted cash-basis IPSAS.</i>
<i>Nigeria</i>	<i>In the process of adopting the cash-basis IPSAS, will then move to adopt accrual-basis IPSAS. This is to conform to international accounting standards.</i>
<i>Norway</i>	<i>Central government is piloting the change to full accrual accounting. In the pilot entities, Norway applies the accrual-basis IPSAS where there is no applicable Norwegian private sector accounting standard.</i>
<i>Pakistan</i>	<i>Adopting cash-basis IPSAS was one of the major achievements of World Bank-backed Project to Improve Financial Reporting and Auditing. Now, the federal government, all provincial governments, and district governments are presenting their annual financial statements on the cash-basis IPSAS. The compliance with the cash-basis IPSAS is seen as a transition path towards presenting the full accrual information. World Bank projects support this change.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

<i>Palestinian Authority</i>	<i>The 2008 financial statements are the first financial statements similar to the cash-basis IPSAS to be issued by the Palestinian Authority. Deviations from the standard include consolidation and budget information. There is an ambition to apply accrual accounting IPSAS for the 2012 financial statements.</i>
<i>Peru</i>	<i>In the process of adopting IPSAS. IPSAS 1 to 17 were implemented on January 1, 2004, and IPSAS Standards 18–21 were implemented on March 14, 2006.</i>
<i>Philippines</i>	<i>Philippines has adopted accrual accounting IPSAS.</i>
<i>Romania</i>	<i>Central government has adopted the accrual basis of accounting, including some of the IPSAS, notably IPSAS 1 Presentation of Financial Statements, IPSAS 2 Cash Flow Statements, IPSAS 12 Inventories, IPSAS 17 Property, Plant and Equipment, and IPSAS 19 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Plans include improvement of compliance with these standards and the adoption of additional IPSAS, including IPSAS 6 Consolidated and Separate Financial Statements.</i>
<i>Russia</i>	<i>Russia has adopted the accrual accounting IPSAS and has made significant progress towards implementation.</i>
<i>Rwanda</i>	<i>The financial statements and accounting policies adhere, to the extent possible, to the cash-basis IPSAS. Deviations include recognition of accounts payable (invoices for goods and services which are outstanding on the date of the closure of the fiscal year are recognised as liabilities), loans receivable and advances are recognised as assets, interest payable on public debt is accrued, and consolidation.</i>
<i>Saudi Arabia</i>	<i>The Ministry of Finance of the Kingdom of Saudi Arabia and the Saudi Audit Bureau commissioned a study starting 2008 to evaluate the Saudi government's current financial reporting and to analyse the improvements IPSAS might bring.</i>
<i>Swaziland</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Serbia</i>	<i>Applies cash accounting. Law includes requirements to comply with cash-basis IPSAS.</i>
<i>Singapore</i>	<i>Adopted full accrual accounting standards, consistent with IPSAS.</i>
<i>Slovak Republic</i>	<i>Slovak Republic issues accrual-basis IPSAS financial statements.</i>
<i>Slovenia</i>	<i>Reports on the cash basis of accounting. No plans to adopt IPSAS. In 2010, a law went into effect requiring a state balance sheet to be included in the financial statements.</i>
<i>Solomon Islands</i>	<i>Prepared 2009 financial statements in accordance with the cash-basis IPSAS, including a consolidated statement of cash receipts and payments.</i>
<i>South Africa</i>	<i>The Office of the Accountant General (OAG) issues a preparation guide on financial statements to be adopted by government departments per financial year. This guide prescribes the modified cash basis of accounting to be used by all departments. Public entities and trading entities use generally recognised accounting practice (GRAP), developed by the South African Accounting Standards Board based on IPSAS. Public/widely held companies use IFRS.</i>
<i>Spain</i>	<i>The Spanish Ministry of Economy and Finance is implementing accrual-basis IPSAS for public sector financial reporting. The ministry plans to have implemented accrual-basis IPSAS by 2011 at the latest. Spanish translation of IPSAS handbook is available.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(continuação)

<i>Sri Lanka</i>	<i>The state annual accounts are prepared in accordance with the cash-basis IPSAS since 2002. The incorporation of the additional accrual disclosures in the financial statements has been seen as a first step towards the accrual basis of accounting. The government has expressed its commitment towards adopting the accrual-basis IPSAS for accounting and budgeting. The Government of Sri Lanka has requested that the Institute of Chartered Accountants of Sri Lanka (ICASL) prepare suitable accrual-basis accounting standards for use by public sector entities. The ICASL's Public Sector Accounting Standards Committee has begun the process of developing Sri Lankan versions of the IPSAS, as at July 2009, five standards had been completed and forwarded to the government.</i>
<i>Switzerland</i>	<i>Federal government is adopting IPSAS, effective from 2007. The government of the State/Canton of Geneva is similarly adopting IPSAS from 2008 and the State/Canton of Zurich from 2009. The governments of the States/Cantons of Lucerne and Berne have initiated projects adopting IPSAS, with effective dates 2012 and 2013, respectively. All states/cantons should adopt at least a national standard called HAM2, but are allowed to go beyond and adopt IPSAS. HAM2 is based on the accrual-basis accounting model HAM (1981), but converges with IPSAS in respect of presentation, recognition, and disclosure. However, HAM2 has lesser requirements mainly in respect of measurement.</i>
<i>Tajikistan</i>	<i>The Public Financial Management Modernization Programme prepared an implementation and training strategy for Tajikistan national public sector accounting standards based on IPSAS as part of an overall public sector reform strategy by the Ministry of Finance.</i>
<i>Tanzania</i>	<i>The Government of Tanzania migrated to cash-basis IPSAS in 2006. In 2008, the Accountant General started a project to ensure full compliance with Parts I and II of the cash-basis IPSAS. The financial statements since then to June 30, 2011, have been prepared under cash basis and audited by the Controller and Auditor General IPSAS from June 30, 2012. Local government authorities and government business enterprises are already complying with accrual-based IPSAS/IFRS. The plan is to be able to consolidate the local government authorities and government business enterprises from year 2013.</i>
<i>Turkey</i>	<i>Turkish central government started moving to modified accrual-based accounting in 2003. The Public Financial Management and Control Law of 2006 require the government to adopt international accounting standards for the public sector. Based on this law, the government issued a public accounting regulation for central government entities in 2006 and established a Public Accounting Standards Board. In 2006, this board decided to adopt IPSAS 1 through IPSAS 21 in a six-year period (deadline is 2012). By 2011, 17 standardshavebeenadopted.</i>
<i>Turkmenistan</i>	<i>As part of its public administration reform project, the Ministry of Finance prepares the adoption of accrual accounting IPSAS.</i>
<i>Uganda</i>	<i>Arrangements are underway to commence transition from modified cash basis of accounting to adoption of full accrual IPSAS. A phased implementation approach is planned. This will entail a phased implementation approach initially focusing on updating the legal and regulatory framework for budgeting, financial management and reporting, review of the chart of accounts, and development of comprehensive accounting policies and reporting guidelines.</i>
<i>Ukraine</i>	<i>Presidential decree requires government to adopt accrual accounting, but no accrual accounting standards have been adopted yet.</i>
<i>United Arab Emirates</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>

Quadro 7 – Descrição sobre adoção por país

(conclusão)

<i>United Kingdom</i>	<i>UK public sector applies accounting guidance that is broadly consistent with IPSAS. The accounts of the central government departments and entities in the central government and health sectors have been produced using IFRS as adopted by the EU from 2009/10 onwards. IPSAS form the second level of standards in the hierarchy used in developing the IFRS-based accounting guidance, and are relied on where they cover issues not covered by IFRS or IAS, or where they provide additional guidance on interpretations or adaptations for the public sector context. Local government bodies in the UK have adopted this framework from 2010/11 onwards.</i>
<i>United States of America</i>	<i>Applies accounting standards that are broadly consistent with IPSAS.</i>
<i>Uruguay</i>	<i>The government has mandated IPSAS for the national accounting entity. This is established in Clause 21 of Decree 81, dated December 17, 2002, that gives responsibility to the National Audit Office of the Republic, to record and publish the financial statements. Decree 327/997 gives responsibility to the General Accounting Office of the Nation to draw up the General Framework for Public Accounting, including the master plan of accounts, and all related standards and to draft the financial statements for the Nation's Treasury and Public Accounts. The General Accounting Office of the Nation has not yet complied with the decree, but it is making a great effort to implement the mandate and to install a reliable accounting system. It is also preparing the government staff to become proficient in the knowledge and practical use of IPSAS.</i>
<i>Uzbekistan</i>	<i>The Ministry of Finance of the Republic of Uzbekistan has adopted a Public Financial Management Reform Strategy 2007–2018, which has been published on www.adb.org. The Strategy states, inter alia: "Accordingly, it is planned to: promulgate new Uzbekistan public sector accounting standards in line with accrual-basis IPSAS; comply with GFSM 2001; and undertake budget accounting on a cash basis reflecting the GFSM 2001 classification structure."</i>
<i>Vanuatu</i>	<i>Process in place to adopt accrual-basis IPSAS.</i>
<i>Vietnam</i>	<i>Process in place to adopt IPSAS with IMF and World Bank support. Translation of IPSAS in process.</i>
<i>Yemen</i>	<i>Process in place to adopt cash-basis IPSAS.</i>
<i>Zambia</i>	<i>Process in place to adopt cash-basis IPSAS. Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>
<i>Zimbabwe</i>	<i>Member of ESAAG. The aims of ESAAG member states include the adoption of the cash-basis IPSAS.</i>

Fonte: DELOITTE (2013).

APÊNDICE D – RESULTADO POR MODELO DO SISTEMA LEGAL

Tabela 10 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com apenas Sistema Legal

VARIÁVEIS	MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
Anglo saxão	3,218 (1,392)	0,471 (0,220)	2,365* (1,811)
Socialista	3,348 (1,427)	1,144 (0,517)	1,543 (1,151)
Francês	2,580 (1,134)	-1,060 (-0,511)	0,162 (0,127)
Escandinavo	1,344 (0,483)	-1,428 (-0,511)	-0,246 (-0,144)
Constante	-6,529*** (-2,920)	-5,869*** (-3,042)	-2,792** (-2,369)
	2,164*** (6,907)	3,218*** (10,69)	1,710*** (6,258)
OBSERVAÇÕES	1,127	1,127	1,127
NÚMERO DE PAÍSES	76	76	76
P	0,523	0,488	0,0293
Wald chi2	3,214	3,434	10,77
rho (correlação interclasse)	0,726	0,884	0,627

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

APÊNDICE E – RESULTADO POR DIMENSÕES CULTURAIS DE HOFSTEDE

Tabela 11 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com Dimensões Culturais de Hofstede

VARIÁVEIS	MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
Distância de Poder	0,0355 (1,296)	0,0412 (1,024)	0,0273 (1,285)
Individualismo	0,00160 (0,0646)	0,155*** (3,218)	0,0609*** (3,104)
Masculinidade	0,00677 (0,328)	-0,0164 (-0,623)	0,00781 (0,499)
Aversão a incerteza	0,00195 (0,105)	0,0157 (0,492)	-0,0163 (-1,118)
Orientação a longo prazo	0,00987 (0,497)	-3,41e-05 (-0,00116)	-0,0101 (-0,637)
Indulgência	-0,0120 (-0,597)	-0,0103 (-0,304)	-0,0146 (-0,902)
Constant	-6,433** (-2,027)	-14,53*** (-2,662)	-4,298* (-1,752)
Insig2u	2,147*** (6,903)	2,616*** (6,817)	1,673*** (6,120)
OBSERVAÇÕES	1,127	1,127	1,127
NÚMERO DE PAÍSES	76	76	76
P	0,546	0,0232	0,0410
Wald chi2	4,986	14,64	13,13
rho (correlação interclasse)	0,722	0,806	0,618

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

APÊNDICE F – RESULTADO POR FATORES SOCIAIS E POLÍTICOS

Tabela 12 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 com fatores sociais e políticos

VARIÁVEIS	MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
PAÍSES QUE NÃO PERMITEM IFRS	4,118** (2,106)	-0,420 (-0,0758)	-1,515 (-0,961)
PIB <i>per capita</i>	7,418*** (9,948)	15,58*** (9,433)	7,539*** (20,25)
N. HABITANTES	4,919*** (9,654)	3,582*** (3,310)	2,607*** (7,222)
CORRUPÇÃO	-0,501* (-1,686)	-1,375** (-2,542)	-0,616** (-2,378)
Constante	-161,2*** (-16,05)	-228,3*** (-8,295)	-111,3*** (-16,36)
Insig2u	5,325*** (20,39)	6,490*** (23,55)	4,837*** (20,79)
OBSERVAÇÕES	1,127	1,127	1,127
NÚMERO DE PAÍSES	76	76	76
P	0	0	0
Wald chi2	229,7	97,51	604,5
rho (correlação interclasse)	0,984	0,995	0,975

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS; PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; N. Habitantes = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; Corrupção = Índice de Percepção da Corrupção.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

APÊNDICE G – RESULTADO DO MODELO COMPLETO COM *COMMON LAW* E SOCIALISTA

Tabela 13 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 completo e com *common law* e socialista

VARIÁVEIS	MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
IFRS_N	-2,728 (-1,079)	3,462 (0,875)	-2,071 (-0,771)
PIB	8,157*** (8,865)	11,47*** (10,82)	12,00*** (17,17)
HAB	3,918*** (5,238)	3,880*** (4,910)	6,465*** (8,558)
COR	-0,347 (-1,133)	-1,365** (-2,388)	-0,260 (-0,739)
CL	2,526 (1,071)	3,284 (1,237)	7,833*** (3,925)
SOC	7,128*** (2,845)	12,94*** (4,725)	19,83*** (6,158)
PD	0,0187 (0,265)	-0,0919 (-0,841)	-0,0750 (-0,882)
IND	-0,242*** (-4,376)	0,0949 (1,392)	-0,199*** (-2,930)
MAS	-0,0406 (-0,850)	-0,0469 (-0,599)	-0,0108 (-0,275)
AI	-0,104** (-2,279)	-0,0261 (-0,464)	-0,120*** (-2,608)
LTO	-0,157*** (-3,201)	-0,179*** (-2,775)	-0,313*** (-6,398)
INDU	-0,147*** (-3,572)	-0,115 (-1,573)	-0,192*** (-4,100)
CONSTANTE	-120,0*** (-7,546)	-163,2*** (-9,315)	-183,7*** (-14,44)
Insig2u	4,903*** (16,91)	4,932*** (16,68)	5,277*** (22,85)
OBSERVAÇÕES	1,127	1,127	1,127
NÚMERO DE PAÍSES	76	76	76
P	0	0	0
Wald chi2	99,21	295,2	457,1
rho (correlação interclasse)	0,976	0,977	0,983

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS; IFRS_N = Países que não permitem o IFRS; PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; CL = Países de origem *common law*; SOC = Países de origem Socialista; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.

APÊNDICE H – RESULTADO DO MODELO COMPLETO COM COMMON LAW E CODE LAW

Tabela 14 – Regressão Logística dos Modelos 2, 4 e 5 completo e com *common law* e *code law*

VARIÁVEIS	MODELO 2	MODELO 4	MODELO 5
IFRS_N	-2,372 (-0,945)	3,107 (0,915)	0,0563 (0,0201)
PIB	8,183*** (8,998)	11,24*** (12,03)	10,43*** (11,65)
HAB	4,018*** (5,369)	3,341*** (4,260)	6,196*** (7,073)
COR	-0,345 (-1,121)	-1,222** (-2,095)	-0,292 (-0,848)
CL	-5,646* (-1,789)	-11,09*** (-2,694)	-9,776*** (-3,810)
CODE	-8,435*** (-3,395)	-14,26*** (-4,583)	-18,35*** (-5,686)
PD	0,0154 (0,219)	-0,00159 (-0,0200)	-0,0799 (-0,960)
IND	-0,237*** (-4,295)	0,0743 (1,243)	-0,151** (-2,332)
MAS	-0,0440 (-0,924)	-0,0901 (-1,000)	-0,0643 (-1,155)
AI	-0,106** (-2,363)	-0,0111 (-0,166)	-0,150** (-2,345)
LTO	-0,180*** (-3,544)	-0,165*** (-2,820)	-0,329*** (-4,633)
INDU	-0,145*** (-3,526)	-0,0979 (-1,261)	-0,187*** (-3,819)
CONSTANTE	-112,5*** (-7,343)	-143,6*** (-8,150)	-142,3*** (-9,626)
Insig2u	4,877*** (16,74)	4,889*** (17,47)	5,023*** (18,53)
OBSERVAÇÕES	1.127	1.127	1.127
NÚMERO DE PAÍSES	76	76	76
P	0	0	0
Wald chi2	103,3	270,3	484,4
rho (correlação interclasse)	0,976	0,976	0,979

MODELO 2 = intenção de adoção das IPSAS; MODELO 4 = Adoção do regime de competência com base nas IPSAS; MODELO 5 = qualquer manifestação positiva dos países pelas IPSAS; IFRS_N = Países que não permitem o IFRS; PIB = Logaritmo natural do valor do PIB *per capita* do país; HAB = Logaritmo natural do número de habitantes de um país; COR = Índice de Percepção da Corrupção; CL = Países de origem *common law*; CODE = Países de origem *code law*; PD = Distância de Poder; IND = Individualismo; MAS = Masculinidade; AI = Aversão a Incerteza; LTO = Orientação a longo prazo; INDU = Indulgência.

Nota: Erros-padrão entre parêntesis: *, **, *** significantes a 10%, 5% e 1%, respectivamente.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborada pela autora.