

O IMPACTO DAS IPSAS NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE
PÚBLICA NOS ÚLTIMOS CINCO ANOS: FINANCIAL
ACCOUNTABILITY AND MANAGEMENT

Ana Rita Trovão França

Dissertação de Mestrado em Contabilidade

Orientador(a):
Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Outubro 2013

O IMPACTO DAS IPSAS NA INVESTIGAÇÃO EM CONTABILIDADE
PÚBLICA NOS ÚLTIMOS CINCO ANOS: FINANCIAL
ACCOUNTABILITY AND MANAGEMENT

Ana Rita Trovão França

Orientador(a):
Professora Doutora Maria Antónia de Jesus, Professora Auxiliar,
ISCTE Business School, Departamento de Contabilidade

Outubro 2013

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todas as pessoas que contribuíram para a realização deste trabalho.

Aos meus pais Serafim e Maria de Lurdes por todo o apoio, segurança e amor que me têm dado ao longo da vida.

Ao meu irmão João pela companhia e presença.

Aos meus amigos pela palavra amiga que partilharam comigo nos momentos mais difíceis.

Um especial agradecimento à professora Doutora Maria Antónia de Jesus pelo seu conhecimento na área, disponibilidade, força e motivação, que tornaram a realização deste trabalho possível.

RESUMO

A recente crise económico-financeira internacional a nível mundial, conduziu a que fosse dada maior importância à divulgação da informação financeira divulgada pelas organizações públicas, levando a uma maior reflexão sobre a evolução da Contabilidade Pública. Neste contexto destacam-se as reformas na Contabilidade Pública e o organismo que neste setor emite as normas *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), o *International Public Sector Accounting Board* (IPSASB).

Tendo como objetivo geral deste estudo a contribuição para a síntese e análise do papel do IPSASB no conteúdo e no ritmo das reformas ocorridas a nível internacional no âmbito da Contabilidade Pública no século XXI, coexistiram dois objetivos específicos. No primeiro objetivo é discutido do ponto de vista teórico o papel do IPSAB e das IPSAS no panorama atual das reformas da Contabilidade Pública; no segundo objetivo é analisado o impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública, com suporte numa revista internacional de referência neste âmbito, a *Financial Accountability and Management* (FAM).

Foram analisados todos os artigos publicados nesta revista nos últimos cinco anos, tendo sido categorizados e tipificados, considerando as temáticas abordadas, os respetivos tipos de investigação, as universidades países e Continentes de afiliação dos autores, os autores das investigações e o género dos mesmos. Da análise efetuada não se verifica muita quantidade nem muita profundidade dos estudos efetuados no âmbito da vertente de investigação das IPSAS, apontado como principal motivo a fase embrionária em que as IPSAS se encontram atualmente. Concluiu-se que foram publicados mais artigos na área da Contabilidade Pública, comparativamente com as outras áreas e não se encontraram muitos artigos que abordavam as IPSAS. A metodologia de investigação mais utilizada nos artigos foi a investigação qualitativa, os autores dos estudos são maioritariamente provenientes da Europa e os artigos são principalmente publicados por autores do género masculino.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública, *Financial Accountability and Management*, *International Public Sector Accounting Standards Board*, *International Public Sector Accounting Standards*

Classificação JEL: M40, M41: Accounting

ABSTRACT

The recent international financial and economic crisis led to give more importance to the disclosure of financial information made by the public organizations, with the result that there was a bigger reflection on the evolution of Public Accounts. In this context we highlight the reforms experienced in Public Accounting and issuing standards in this sector, the International Public Sector Accounting Board (IPSASB).

The objective of this study's contribution is to the synthesis and analysis the role of (IPSASB) in content and pace of reforms occurring internationally under the Public Accounting in the XXI century, coexisting two specific objectives. The first objective is to discuss the theoretical point of view the role of IPSAB and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) in the current panorama of the reforms of Public Accounts; the second objective analyzing the impact of IPSAS on recent research in Public Accounting, with support in the international magazine of reference in this context, the Financial Accountability and Management (FAM).

We analyzed all the articles published in that journal in the last five years; they were categorized and typified, considering the themes, the respective types of research, universities countries and continents author affiliation, the authors of the research and of the authors gender. In this analysis we verified there is a small amount and shallowness of studies within the area of research IPSAS, pointed the embryonic stage in which IPSAS currently as the main reason. In conclusion there are more articles published in the field of public accounting, compared with other areas and not found many articles concerning the IPSAS. The research methodology more used in the articles was the qualitative research; the authors of the studies were mostly from Europe and the authors were mainly the male gender.

Keywords: Public Accounting, Financial Accountability and Management, International Public Sector Accounting Standards Board, International Public Sector Accounting Standards

Classification JEL: M40, M41: Accounting

ÍNDICE GERAL

AGRADECIMENTOS	ii
RESUMO	iii
ÍNDICE GERAL	v
ÍNDICE DE FIGURAS	vii
ÍNDICE DE TABELAS	ix
LISTA DE ABREVIATURAS.....	xi
1. INTRODUÇÃO	1
1.1 Justificação do tema.....	1
1.1 Objetivos do estudo	2
1.2 Metodologia.....	2
1.3 Estrutura da dissertação	3
2. REVISÃO DE LITERATURA	4
2.1 As reformas na contabilidade do setor público e o <i>New Public Management</i> ..	4
2.2 Bases contabilísticas no âmbito das reformas do setor público.....	7
2.3 Diversidade de práticas contabilísticas e esforços de harmonização.....	9
2.4 O papel do IPSASB no processo de normalização e harmonização.....	15
2.5 Legitimidade do IPSASB e adoção das IPSAS	19
2.6 Grau de adoção das IPSAS	22
2.7 A adoção das IPSASB por país num contexto atual no âmbito da União Europeia.....	23
2.8 Necessidade de harmonização das normas a nível Europeu (Enquadramento às EPSAS).....	26

2.9	Posição atual sobre a adoção das IPSAS em Portugal.....	28
2.10	Impacto e evolução das IPSAS na investigação da Contabilidade Pública.....	30
3.	ESTUDO EMPÍRICO	32
3.1	Enquadramento	32
3.2	Método de recolha de dados	33
3.3	Caracterização dos artigos analisados.....	35
3.5	Tipificação dos artigos publicados na revista	41
3.5.1	Tipo de investigação	41
3.5.2	Universidades de afiliação dos autores	45
3.5.3	Países e Continentes de afiliação dos autores	48
3.5.4	Características dos autores	54
3.5.7	Género dos autores.....	57
4.	CONCLUSÃO.....	60
4.1	Objetivos e resultados	60
4.2	Contributos do estudo	62
4.3	Limitações do estudo	63
4.4	Sugestões para estudos futuros	63
	BIBLIOGRAFIA	64
	ANEXOS	73

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Características contextuais dos países da Europa Continental e dos países Anglo-saxónicos	11
Figura 2: Padrão global para delinear os relatórios financeiros	14
Figura 3: IPSAS agrupadas por temas	18
Figura 4: A legitimidade institucional do IPSASB	21
Figura 5: Países com grau de utilização de normas contabilísticas próximas às IPSAS.25	
Figura 6: Agrupamento das IPSAS para adaptação às EPSAS	27
Figura 7: Evolução do número de artigos publicados em cada ano.	34
Figura 8: Peso das temáticas no número de artigos, publicados na FAM.	36
Figura 9: Evolução anual do número de artigos por temática, publicados na FAM.	37
Figura 10: Evolução do peso relativo de artigos da Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.	38
Figura 11: Peso dos artigos sobre as IPSAS na categoria Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.	39
Figura 12: Peso da abordagem das IPSAS na Contabilidade Pública, de 2008 a 2012..	40
Figura 13: Evolução do número de artigos com abordagem às IPSAS de 2008 a 2012.	41
Figura 14: Peso do tipo de investigação por temática no total de artigos publicados em cada uma de 2008 a 2012.	42
Figura 15: Peso do tipo de investigação na temática de Contabilidade Pública.....	43
Figura 16: Peso do tipo de investigação dos artigos que abordam as IPSAS na Contabilidade Pública.....	44
Figura 17: Continentes de afiliação dos autores na totalidade dos artigos de 2008 a 2012.	49

Figura 18: Continentes de afiliação dos autores nos artigos de Contabilidade Pública de 2008 a 2012.	51
Figura 19: Continentes de afiliação dos autores nos artigos de Contabilidade Pública que abordam as IPSAS de 2008 a 2012.....	52
Figura 20: Peso da abordagem das IPSAS nas publicações de Contabilidade Pública no período de 2008 a 2012 por Continente de afiliação.	53
Figura 21: Peso da abordagem das IPSAS nas publicações de Contabilidade Pública no período de 2008 a 2012 por país e Continente de afiliação.....	53
Figura 22: Peso anual de cada género dos autores.	57
Figura 23: Género dos autores que publicaram os artigos na revista FAM de 2008 a 2012.	57
Figura 24: Peso da contribuição anual de cada género dos autores.....	58
Figura 25: Género dos autores que publicaram os artigos sobre a temática da Contabilidade Pública.....	58
Figura 26: Peso da contribuição anual de cada género dos autores nos artigos que abordam as IPSAS.	59
Figura 27: Género dos autores que publicaram os artigos que abordam as IPSAS.....	59

ÍNDICE DE TABELAS

Tabela 1: Vantagens e objeções relativamente ao papel das IPSAS	16
Tabela 2: Número de artigos publicados em cada ano.	34
Tabela 3: Peso e evolução anual do número de artigos publicados por temática.....	36
Tabela 4: Peso da temática da Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.....	37
Tabela 5: Evolução do número de artigos que abordam ou não as IPSAS, de 2008 a 2012.	38
Tabela 6: Número de artigos publicados na temática da Contabilidade Pública que abordam ou não as IPSAS de 2008 a 2012.....	39
Tabela 7: Peso das IPSAS no total de publicações de 2008 a 2012.	40
Tabela 8: Peso das temáticas dos artigos segundo o tipo de investigação utilizada.....	43
Tabela 9: Peso e evolução anual do tipo de investigação na Contabilidade Pública.....	44
Tabela 10: Peso e evolução anual do tipo de investigação dos artigos que abordam as IPSAS.	45
Tabela 11: Universidades que compõe o universo (mais que uma autoria).	46
Tabela 12: Lista e peso das universidades na temática da Contabilidade Pública.	47
Tabela 13: Lista e peso das universidades com artigos que abordam as IPSAS.	48
Tabela 14: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação. ...	49
Tabela 15: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país.	50
Tabela 16: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país na temática da Contabilidade Pública.....	51
Tabela 17: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país, na temática da Contabilidade Pública e que abordam as IPSAS.....	52

Tabela 18: Lista e peso da participação dos autores nos artigos com mais que uma autoria.	54
Tabela 19: Lista e peso da participação dos autores nos artigos da Contabilidade Pública.	55
Tabela 20: Lista e peso da participação dos autores de artigos que abordam as IPSAS.	56
Tabela 21: Peso e evolução anual de cada género dos autores.	57
Tabela 22: Peso e evolução anual da contribuição de cada género dos autores nos artigos da temática da Contabilidade Pública.	58
Tabela 23: Peso e evolução anual da contribuição de cada género dos autores nos artigos sobre IPSAS.	59

LISTA DE ABREVIATURAS

AP – Administração Pública

ASB – *Accounting Standards Board*

BM – Banco Mundial

CP – Contabilidade Pública

FASB – *Financial Accounting Standards Board*

FAM – *Financial Accountability and Management*

FMI – Fundo Monetário Internacional

GASB – *Government Accounting Standards Board*

IASB – *International Accounting Standards Board*

IPSASB – *International Public Sector Accounting Standards Board*

IPSAS – *International Public Sector Accounting Standards*

IFAC – *International Federation of Accountants*

IFAC-PSC – *IFAC Public Sector Committee*

IFRS – *International Financial Reporting Standards*

NICP – Norma Internacional de Contabilidade Pública

NPM – *New Public Management*

NPFM – *New Public Financial Management*

OCDE – Organização para a cooperação e Desenvolvimento Económico

SNC – Sistema de Normalização Contabilística

UE – União Europeia

1. INTRODUÇÃO

1.1 Justificação do tema

No âmbito da crise económico-financeira internacional registada nos últimos tempos, tem sido remetido aos diversos governos a necessidade de uma maior disciplina e rigor, o que tem como consequência a necessidade de um maior controlo das finanças públicas, com implicações numa reflexão sobre a evolução da Contabilidade Pública, tanto no contexto internacional, como em Portugal, num futuro próximo (Jesus e Jorge, 2012).

Desde logo é possível compreender a importância que o setor público tem no contexto atual e a importância que o *International Federation of Accountants* (IFAC) revela neste âmbito, tendo o IFAC (2011) frisado: “*The recommendations are in line with IFAC’s mission to contribute to the development, adoption and implementation of high-quality international standards; and by doing so, contributing to the development of strong international economies.*”, afirmando também que “*IPSASs are issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). The adoption of IPSASs by governments worldwide will improve the quality of financial information reported by public entities.*” Portanto, a importância das IPSAS no contexto da atual crise, que é evidenciada por vários organismos internacionais, é inquestionável, justificando-se assim a escolha deste tema de dissertação, centrado no papel que o IPSASB, na qualidade de organismo emissor daquelas normas, tem desempenhado na última década.

Considerando a crise económico-financeira de 2008 (Jorge, 2012a) e a importância da divulgação da informação financeira pelas organizações públicas (Chan, 2003: 13), denota-se que no desenrolar das diversas alterações na Contabilidade Pública, o aparecimento das IPSAS é um acontecimento merecedor de destaque (Chan, 2003). Segundo o IFAC, a adoção das IPSAS irá melhorar a qualidade da informação financeira facultada pelas entidades públicas (IFAC, 2011a). Neste sentido é relevante estudar o impacto que as IPSAS têm vindo a registar desde então no âmbito das reformas da Contabilidade Pública nos países desenvolvidos, em particular na Europa. Por outro lado, não menos o importante é compreender de que forma a crescente

importância destas normas tem tido impacto na investigação recente em Contabilidade Pública.

Considerando que as reformas ocorridas no setor público têm sido influenciadas por tradições específicas nacionais, fatores culturais, entre outros (Liguori, 2011), torna-se relevante conhecer as características dos investigadores e corresponde-las com as características das publicações desenvolvidas pelos próprios, identificando a influência incidente pelos referentes fatores, com suporte numa revista internacional de referência neste âmbito no decorrer dos últimos cinco anos. Outros estudos já versaram este género de análise, embora realizados no âmbito de outras áreas do conhecimento científico (Correia, 2013; Mateus, 2013; Muteliha, 2012).

1.1 Objetivos do estudo

O objetivo geral da presente pesquisa consiste em contribuir para a sintetização e análise do papel do *International Public Sector Accounting Board* (IPSASB) no conteúdo e no ritmo das reformas ocorridas a nível internacional no âmbito da Contabilidade Pública no século XXI. Este objetivo geral será alcançado mediante dois objetivos específicos: o primeiro objetivo é discutir do ponto de vista teórico o papel do IPSAB e das IPSAS no panorama atual das reformas da Contabilidade Pública; o segundo objetivo é analisar o impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública, com suporte numa revista internacional de referência neste âmbito.

1.2 Metodologia

Sob o ponto de vista do enquadramento metodológico de investigação, neste estudo é adotada uma metodologia qualitativa, visto esta ser a melhor perspetiva que atende aos objetivos definidos para esta investigação. Na área da Contabilidade Pública, trata-se de um estudo caracterizado por uma metodologia de natureza interpretativa, pois pretende apenas descrever o comportamento dos dados, em que a unidade de análise é a realidade sentida contrabalançada com realidades propostas. Na realização deste estudo são utilizadas essencialmente fontes secundárias para a obtenção dos resultados, designadamente fontes documentais, análise de textos e documentos.

Identificam-se as diversas fontes e métodos de recolha de dados utilizados para cada uma das questões de investigação, as quais foram definidas para procurar alcançar os objetivos propostos, anteriormente definidos.

No primeiro objetivo, tendo como fonte a revisão de literatura, foram identificados os seguintes pontos específicos: (i) conhecer o impacto das reformas na contabilidade do setor público e a importância da *New Public Management*; (ii) analisar os esforços de harmonização perante a diversidade de práticas contabilísticas e qual o papel dos IPSASB nesse sentido; (iii) identificar o nível de adoção das IPSAS por país no contexto atual e qual a necessidade de harmonização das normas a nível Europeu; (iv) verificar o impacto e evolução da Contabilidade Pública na investigação.

Quanto ao segundo objetivo, via análise documental e caracterização dos artigos (com suporte na FAM), tenta perceber-se como se caracteriza o impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública; enquanto através da interpretação dos dados no intuito de comparar os resultados da análise de artigos e identificar e analisar as concretizações dos objetivos anteriormente propostos e suas consequências, tenta definir-se quais as principais diferenças e semelhanças encontradas entre a investigação recente em Contabilidade Pública e a importância das IPSAS.

1.3 Estrutura da dissertação

Este estudo organiza-se em quatro capítulos fulcrais: o primeiro capítulo é composto por esta introdução, onde se apresenta a justificação do tema, os objetivos de estudo e se descreve a metodologia que foi adotada; o segundo capítulo consiste na revisão de literatura, sobre o papel das IPSAS nas reformas da Contabilidade Pública e também sobre a investigação nesta área.

Relativamente ao terceiro capítulo do estudo, este compreende o estudo empírico, a partir do qual é feita a caracterização da investigação publicada na revista FAM, focando em particular a temática da Contabilidade Pública e, dentro desta, das IPSAS. Por último, são apresentadas as conclusões, as limitações e contribuições do estudo, assim como algumas sugestões para investigações futuras.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 As reformas na contabilidade do setor público e o *New Public Management*

Nos últimos anos e a nível mundial é visível a situação de crise económico-financeira que tem prevalecido, sendo caracterizada nos diversos governos por vários fatos que a fundamentam, défices e dívida pública, diminuição da taxa de empregabilidade e pouco crescimento económico (Jorge, 2012a). A autora adverte também para o fato de ser dada uma maior importância e destaque às necessidades de rigor e de disciplina orçamentais, considerando esta visível situação de crise económico-financeira. Segundo Lazzinni (2011), ao longo das últimas décadas, as reformas na Contabilidade Pública têm sido alvo de discussão a partir do qual se eleva um compromisso de avaliação de oportunidades e viabilidades de mudança para os governos. Lapsey (2001) expressa o que é dito por diversos autores que, para compreender as práticas atuais e propostas da Contabilidade Pública, é de fato essencial olhar para o historial que as antecede.

A Contabilidade Pública tem passado por notáveis inovações tanto a nível institucional como conceptual, o que a tem levado a ganhar mais influência assim como uma maior visibilidade (Chan, 2003). Este autor afirmando que: "*The global rise of government accounting is fundamentally due to the greater demand for accountability in a democracy and market economy*" (Chan, 2003: 13), destaca ainda o fato de, à divulgação da informação financeira, por parte das organizações públicas, ser atribuído um papel cada vez mais importante. É referido também que, tanto o grau de desenvolvimento democrático das sociedades, como a transparência fiscal exigida pelos cidadãos, tem promovido o papel da divulgação da informação financeira pela parte das organizações públicas (Jesus, 2010). Os sistemas deverão permitir a aquisição de informação transparente, credível, e atempada de forma a ser alcançada uma boa laboração da função de supervisão (Jorge e Jesus, 2012). Neste contexto é de destacar o que sublinha Lapsey (2001: 300) comentando o evoluir das reformas: "*This is a massive change, with the aim of improving the quality of information and the transparency of government business.*"

As reformas sentidas no setor público são alvo de influência por parte de tradições específicas nacionais, assim como são também influenciadas pelas culturas políticas, com particular relevo para a variedade de estruturas de administração relativas à

organização de cada país (Liguori, 2011). É mencionado por Lazzinni (2011) que muitas entidades públicas, organizações internacionais e países, face a problemas que se resumem a fatores de resistência à implementação e adoção de novas reformas no seu sistema, adotam diversas soluções diferentes face a esses problemas; estas soluções vão de encontro a características de âmbito nacional e concreto (sistemas legais, tradições económicas, culturais e sociopolíticas), delimitando assim a extensão dos resultados assim como a sua aplicação noutros contextos nacionais.

Nestes últimos anos, as reformas sentidas no domínio da Contabilidade Pública, evidenciando os diferentes países da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OCDE) (ainda numa etapa de desenvolvimento muitos deles), aparecem inseridas em reformais mais gerais da Administração Pública (AP), tendo um particular destaque a eficiência e eficácia das organizações públicas (com ênfase no significado do propósito da informação financeira e na adoção de novas bases de contabilização), e um superior controlo relativo à avaliação da economia e aos gastos públicos (Jesus, 2010). Por sua vez, Christiaens e Brecht (2009) destacam que as diversas reformas do setor público, desenvolvidas desde a primeira metade da década de 80 nos países da OCDE, implicam uma profunda reorganização dos serviços públicos, ainda em fase de estruturação em grande parte dos casos.

Desde o final do século dezanove até começos dos anos oitenta, constata-se que a AP esteve em foco permanente e que, entre os finais dos anos oitenta e os princípios de 2000, a importante reforma do movimento designado *New Public Management* (NPM) foi predominantemente reconhecida, considerando-se também que a NPM poderá ser vista como uma transição do progresso da AP tradicional, dada a importância que é dada tanto à eficácia como à eficiência "(...) *the focus of accounting techniques has moved more and more towards the reassurance of social efficient and effectiveness* (...)"(Liguori, 2011: 4).

Chan (2003: 16) também se refere à eficiência como um dos pilares essenciais da NPM quando diz que "(...) *the New Public Management literature has raised expectations about the ability of accounting to make government more efficient.*". Assim observam Olson *et al.* (2001: 505) que também dão relevo à eficiência e eficácia das reformas, sublinhando que "(...) *the legitimacy of public services increasingly rests on the need to*

be seen as effecient and effective (...)". Tem existido um particular foco na eficácia e eficiência de uma gestão mais dinâmica, em detrimento de burocracias mais lentas, focalizadas na obediência a regras e na conformidade relativamente a procedimentos administrativos, coexistido um processo de substituição de uma perspetiva pela outra, indo ao encontro a uma gestão mais eficaz e eficiente dos serviços públicos (Christiaens e Brecht, 2009).

A NPM é uma reforma que levou a práticas relevantes no que refere ao setor público, *"lean and more competitive while, at the same time, trying to make public administration more responsive to citizens' needs by offering value for money, choice flexibility, and transparency"* (Christiaens e Brecht, 2009: 1); esta reforma é considerada também como *"(...) a quasi-global paradigm superseding the traditional 'old' public administration logic."* (Liguori, 2011: 4). Na NPM, um aspeto primordial reside na informação financeira, aspeto que se destaca no âmbito das reformas efetuadas no âmbito daquele movimento, sendo este um fator chave e crucial para um aperfeiçoamento das instituições governamentais no sentido da tomada de decisões intrínsecas na gestão, fato que também é designado como *New Public Financial Management* (NPFM) (Christiaens e Brecht, 2009). As mudanças das reformas a nível dos sistemas de informação foram cruciais no processo NPFM, tornando-se um elemento vital no melhoramento das tomadas de decisão e de gestão das instituições do setor público (Christiaens *et al.*, 2010).

A reforma NPM também se destaca por constituir um reinventar da contabilidade; todavia, tendo como base de comparação diversas experiências, verifica-se que o crescimento das tendências das reformas a correr nos sistemas de gestão financeira não trouxe uma prática uniforme, sendo assim também caracterizada por um *"reforming spirit"* que é admitido sem garantias de êxito (Olson *et al.*, 2001).

Olson *et al.* (2001:505) referem-se a uma grande diversidade nas práticas de reformas na gestão do setor público, assim como a uma influência significativa da contabilidade baseada em técnicas de gestão financeira provenientes do processo NPM; sublinham ainda que *"It has also revealed the significant influence of accounting-based 'financial management' techniques in processes of new public management (NPM), to the point where 'financial management' is regarded as the technical 'lifeblood' of many of the*

NPM organizational structures". Verifica-se que, em alguns países, existem normativos contabilísticos do setor público que são fixados por órgãos relativamente independentes; nestes casos permanecem bastantes desafios, especialmente a nível internacional, com propósito de conseguir uma melhor perceção, por parte dos utilizadores da informação, em relação à fácil leitura das divulgações financeiras do setor público; todavia, uma das questões fulcrais prende-se com o equilíbrio adequado entre as normas internacionais e práticas internas decorrentes de ideologia política nacional, sistema económico e cultura de cada governo (Chan, 2003). Já Lapsey (2001:299) relativamente ao governo, refere-se a este numa perspetiva que encoraja a mudança constatando que *"...government is not hostile to the public services but it sees the need for change. The desire for change on the part of government is mobilised under a single banner - modernisation"*.

2.2 Bases contabilísticas no âmbito das reformas do setor público

No que refere às bases contabilísticas adotadas por parte das entidades públicas, são identificadas quatro bases contabilísticas: (i) a base de caixa (onde se reconhecem os acontecimentos e transações no momento que são pagos ou recebidos); (ii) a base de caixa modificada (onde são reconhecidas as transações e acontecimentos que ocorrem durante o exercício, assim como também são registadas as contas não pagas e/ou a receber após o fim do exercício, relacionadas com as transações e acontecimentos de referência); (iii) a base do acréscimo modificada (onde se reconhecem as transações e outros eventos num regime de acréscimo, mas certas classes de ativos e/ou passivos não se reconhecem); e (iv) a base do acréscimo completa (*full accrual basis*), segundo a qual as operações e outros acontecimentos reconhecem-se quando ocorrem, isto é, os acontecimentos e as transações registam-se e são reconhecidos nas demonstrações financeiras nos períodos a que dizem respeito (Christiaens e Brecht, 2009).

As bases contabilísticas constituem uma questão relevante, pois surgem integradas no âmbito da NPM, como uma das características gerais identificadas como estando presentes nas reformas da Contabilidade Pública, nas últimas décadas e num cenário mundial: o uso da base do acréscimo (aproximando-se da contabilidade empresarial), o aproximar da Contabilidade Pública à nacional (eliminações e reclassificações facilitadas e de maior confiança) e a harmonização dos diversos sistemas contabilísticos referentes aos vários níveis de governo em cada país (Jorge e Jesus, 2012).

Têm sido realizados inúmeros estudos empíricos relativos a implementação das reformas no âmbito da Contabilidade Pública (Lazzinni, 2011), constatando-se que existe literatura que defende os benefícios dos governos usarem as ideias do NPM, isto é, a utilização da base do acréscimo, comparativamente com a contabilidade de base de caixa tradicional, proporcionando mais e melhor informação para a tomada de decisões (Chan, 2003); também existe literatura crítica às ideias do NPM, presenciando então distintas posições no que refere à sua adoção (Liguori, 2011). Os autores com maior realce neste tema expõem que os princípios desta reforma favorecem a informação relativa às tomadas de decisão (informação útil e diversificada) e relativa à responsabilização, sendo que a essência advém da implementação de sistemas de auditoria, onde coexiste a avaliação das entidades públicas, da informação orçamental tradicional (subsistindo por meio da integração da contabilidade financeira), da adoção da base do acréscimo nos sistemas contabilísticos, e das práticas e tecnologias de gestão direcionadas para o utilizador (Jesus, 2010).

Segundo Torres (2004), os governos têm vindo a adotar a base do acréscimo nos seus sistemas contabilísticos "*In the last two decades, governments have transformed-or are in the process of transforming-their financial statements to ones based on accrual accounting principles*" (Torres, 2004: 447). No âmbito das administrações públicas nacionais, os dados de relato advém dos próprios sistemas nacionais de Contabilidade Pública, e que, perspetivando uma não convergência no que refere às contas nacionais, a Contabilidade Pública que tradicionalmente assentava numa base de caixa, ultimamente tem adotado a base do acréscimo (Jorge e Jesus, 2012).

Durante muitos anos a contabilidade de base de caixa predominava como a prática contabilística convencional, e ainda é usada por muitos governos mas, para além da sua idoneidade, a inserção da contabilidade de base do acréscimo caracteriza-se por poder fazer com que as entidades do setor público possam atingir um melhor sistema de informação financeira. Este propósito é alcançado designadamente aperfeiçoando as tomadas de decisão, a gestão financeira e o planeamento, contribuindo assim para uma melhor análise de desempenho, através de uma comparação mais adequada das demonstrações financeiras; o contributo da base de acréscimo alarga-se ainda ao melhoramento da responsabilização para com o público, facultando dados financeiros e

informação sobre a utilização de recursos mais transparentes e de maior confiança (Christiaens e Brecht, 2009).

Segundo Christiaens *et al.* (2012), no que respeita à inserção da base do acréscimo nos sistemas orçamentais, este tem sido um tema relevante discutido no âmbito destas reformas, e bastantes estudos internacionais têm revelado que a adoção, na Contabilidade Pública, desta base do acréscimo é efetuada pela grande parte dos países nos seus sistemas de relato financeiro, mas que estes não a têm inserido nos seus sistemas a nível orçamental (no âmbito da preparação e do relato da execução orçamental).

Destaca-se que, mesmo existindo uma tendência generalizada para, no setor público, se modificar a contabilidade de base de caixa para a contabilidade de base de acréscimo, deverá também existir uma distinção entre o reporte financeiro (bases de acréscimo modificado ou completo) e os sistemas orçamentais (bases de caixa mistas e compromissos), pois ambos diferem nas práticas e níveis de implementação, variando de país para país (Christiaens *et al.*, 2012). A diversidade de sistemas nacionais de contabilidade do setor público, acabou por criar uma necessidade de harmonização dos sistemas, isto é, das normas internacionais de Contabilidade Pública (Christiaens *et al.*, 2012).

2.3 Diversidade de práticas contabilísticas e esforços de harmonização

No setor público, relativamente à evolução e desenvolvimento de reformas contabilísticas, Chan (2001) adverte para o fato de existirem diferentes práticas contabilísticas neste setor, variando de país para país. Estes modernos conceitos referentes às reformas inseridas na Contabilidade Pública foram adotados primordialmente por países como o Reino Unido e a Austrália (Olson *et al.*, 2001). Torres (2004) destaca o fato de vários estudos darem relevância à contribuição da contabilidade e do orçamento para as mudanças no âmbito da reforma NPM.

As diferenças contabilísticas existentes em cada país, visto que as reformas do setor público são influenciáveis tanto por tradições específicas nacionais como também por culturas políticas (Linguori, 2011), serão então explicadas por diferenças características tanto dessas tradições como pelas suas culturas políticas, assim como (Jesus, 2010):

- Sistema legal - *Common-law* nos países anglo-saxónicos e "lei civil" nos países da europa continental;
- Organização do setor público - Peso do setor público na economia, distintos níveis de AP e reformas das entidades públicas na direção da descentralização das e/ou privatização dos serviços.
- Objetivos específicos da informação contabilística dos países - Importância dos objetivos tanto da eficácia da gestão como dos recursos consumidos como da avaliação financeira; importância dada à orientação das reformas (prestação de contas e avaliação da gestão pública).
- Principais destinatários da informação financeira - Nos países da europa continental consideram-se os utilizadores internos e a informação é direcionada para a *operational accountability*; nos países anglo-saxónicos predominam os utilizadores externos e a informação é direcionada para a *fiscal accountability*.
- Origens dos recursos financeiros - Diversidade do reconhecimento de quem faculty os recursos financeiros (recurso ao Orçamento do Estado ou ao financiamento por recurso ao crédito, identificando os destinatários da informação preferenciais).
- Papel dos profissionais de contabilidade - Superior magnitude da profissão contabilística e maior relevância das associações respetivas, com papel ativo no desenvolvimento das reformas da Contabilidade Pública, nos países anglo-saxónicos.

Considerando todas estas características contextuais influentes nas reformas da contabilidade do setor público, na Figura 1 são comparadas características contextuais dos dois grupos já mencionados, sendo que os países comparativos da Europa Continental são a Itália, França e Alemanha e os países comparativos Anglo-saxónicos são o Reino Unido e os Estados Unidos.

Figura 1: Características contextuais dos países da Europa Continental e dos países Anglo-saxónicos

Caraterísticas contextuais		Países da Europa Continental			Países Anglo-saxónicos	
		Itália	França	Alemanha	Reino Unido	Estados Unidos
Sistema legal	Direito civil	•	•	•		
	Direito comum				•	•
Cultura administrativa	Estado de direito (<i>Rechtsstaat</i>)	•	•	•		
	Interesse público				•	•
Organização do sector público	Centralizada					
	Descentralizada	•	•	•	•	•
Estímulos de renovação	Crises financeiras	•	•	•	•	•
	Escândalos financeiros	•	•			
	Pressão dos cidadãos	•	•	•		•
	Influência dos organismos profissionais				•	•
Abordagem do processo de reforma	<i>Top-down</i>	•			•	
	<i>Bottom-up</i>		•	•		•
Gestão de processos de reforma	Normas e regulamentos	•	•	•		
	Recomendações, orientações				•	•
	Processos de experimentação		•	•	•	•
Objectivos do sistema de contabilidade do sector público	Comparando resultados financeiros reais com o orçamento legalmente adotado	•	•	•		•
	Avaliar a condição financeira e resultados das operações				•	•
	Auxiliar dentro da avaliação a eficiência e a eficácia				•	•
Usuários do sistema de contabilidade do sector público	Interno	•	•	•	•	•
	Externo				•	•

Fonte: Adaptado de Riginato (2008: 31)

De acordo com a Figura 1, poderá então verificar-se que, salvo raras exceções como seria de esperar, os países da Europa Continental diferenciam-se dos países Anglo-saxónicos, todavia, apresentam também entre si algumas semelhanças.

No que diz respeito à organização do setor público, pode-se afirmar através da análise da figura, que esta se caracteriza por ser descentralizada nos dois grupos (tendo em conta os países estudados). Pode-se igualmente constatar que os estímulos de renovação decorrentes das crises financeiras também se verificam em todos os países estudados, tanto de um como de outro grupo. A terceira e última características, que se verificou estarem presentes em todos os países estudados, diz respeito aos utilizadores do sistema de contabilidade do setor público, sendo que em todos os países são considerados como utilizadores os sistemas os órgãos internos, e que nos países Anglo-saxónicos os utilizadores externos são complementarmente considerados.

Chan (2001) identifica estas diferentes práticas contabilísticas, no setor público, como tendo dois principais modelos padrão. Um dos modelos é o Anglo-saxónico (onde

predominam as tradições inglesas) que considera os Estados Unidos, Nova-Zelândia, Reino Unido, Austrália entre outros; o outro modelo, denominado modelo Continental Europeu, engloba países como a Alemanha e a França, entre outros. São consideradas variantes destes modelos, "puros", sendo que estas combinações poderão ser usadas em tempo e períodos distintos (Chan, 2001)

Aquele autor salienta que a identificação e alocação dos países aos modelos poderá ter carácter temporário por estarmos a falar de práticas mais usuais com valor útil em vez de práticas ideais (Chan, 2002).

A construção destes dois modelos distintos coexiste nas diferentes perspetivas de responsabilização pela parte do governo, em que o modelo continental europeu se contenta com a responsabilização do executivo perante o parlamento, considerado esta vertente satisfatória, fato que o afasta do modelo anglo-saxónico, que se destaca pela insuficiência responsabilização apenas perante o executivo e o parlamento, sublinhando a importância da responsabilização para com o público (Chan, 2001). Este autor afirma também que "*Despite their differences in emphasis, these two types of accountability are not mutually exclusive.*" (Chan, 2002: 10).

Tendo em conta uma análise efetuada por Jesus (2010), também são distinguidos os dois grupos principais de países, distingue e identifica como países do Grupo da Europa Continental a Itália, França, Alemanha, Bélgica, Espanha e Portugal e como países Anglo-saxónicos considera o Reino Unido, Estados Unidos, Nova Zelândia, Austrália, Canadá. Esta autora, baseando-se nos estudos de Brusca e Condor (2002) e Benito e Brusca (2004), identificou as principais características de cada um dos grupos, alocando as características aos sistemas contabilísticos (Jesus, 2010):

- Países da Europa Continental - Perceção burocrática das normas e princípios contabilísticos; falta de relevância da contabilidade empresarial pública e denotada evidência no orçamento como documento; informação financeira direcionada para *accountability closed approach* (conjunto de utilizadores menos amplo que nos países anglo-saxónicos).

- Países Anglo-saxónicos - Normas e princípios contabilísticos providos de órgãos profissionais, associativos (realidade económica de cada entidade); informação financeira direcionada *para accountability open approach* (conjunto de utilizadores mais amplo).

Chan (2002) adverte para a inexistência de um modelo universal eficaz no que diz respeito ao setor público, mas afirma que uma arquitetura contabilística transparente e uma orçamentação boa é um fator chave para que se verifique, a nível do setor público, uma boa governação. As reformas contabilísticas e também orçamentais têm grandes inferências no que respeita ao crescimento de um país e são consideradas como práticas fundamentais no que respeita a uma governação bem estruturada, que é essencial para uma economia estável e para uma coerência social (Chan, 2002). A Contabilidade Pública dos países mais desenvolvidos, para além de ser intitulada como parte fundamental e intrínseca, é designada também como caracter essencial ao sucesso referente às reformas do setor público (Torres, 2004). As reformas ocorridas no âmbito do setor público, nos países da OCDE, devem constituir um exemplo para os restantes países, no sentido em que implicam práticas de boa governação que devem ser seguidas e, conseqüentemente, constituem incentivos para que as reformas sejam levadas a cabo com sucesso nos países em vias de desenvolvimento (Chan, 2002). Torres (2004) afirma que nos países em desenvolvimento, a contabilidade torna-se não só um fator de proteção à fraude, assim como ao desperdício por da parte do governo, como também um bom caminho, no que refere à gestão financeira, no sentido da modernização.

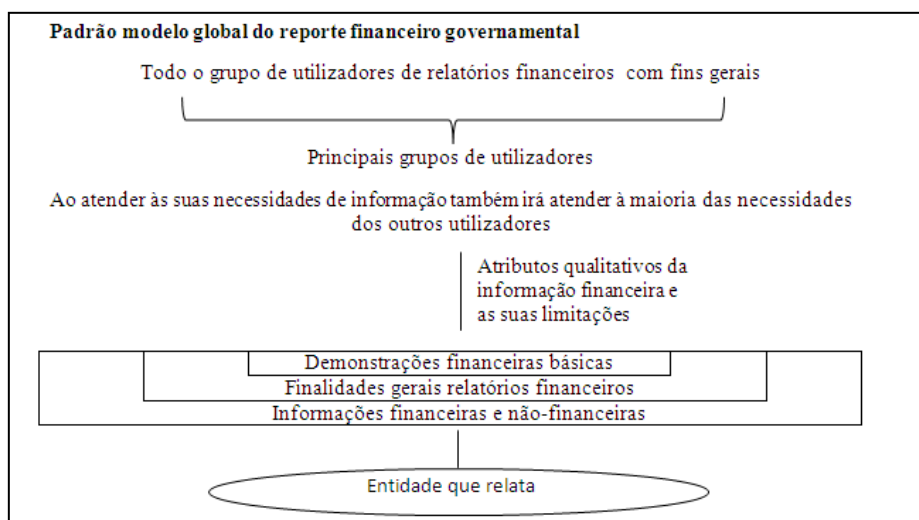
Chan (2001) destaca o fenómeno da globalização, afirmando que este acaba por fazer com que, tantos os governos como as instituições financeiras internacionais, se tornem mais vulneráveis, assim como amplifica uma interdependência a nível financeiro, e neste contexto, dá particular relevância às organizações internacionais que apelam a estatísticas das finanças públicas cada vez mais uniformes e transparentes. É dito por Lapsey (2001) que existe uma "agenda de investigação" que envolve tanto a conceção como a construção de metas e normas, assim como a medição dos posteriores resultados. Tendo em conta este panorama de crise económico-financeira é importante repensar na evolução da Contabilidade Pública, tanto num contexto nacional como internacional, verificando que nas finanças públicas se denota a existência de um

controle maior advindo tanto da parte de autoridades internacionais como nacionais (Jorge e Jesus, 2012).

Generalizando, existem tanto organismos internacionais reconhecidos como organismos nacionais inovadores, designadamente o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) a nível internacional, o *Government Accounting Standards Board* (GASB) e o *Financial Accounting Standards Board* (FASB) nos Estados Unidos e o *Accounting Standards Board* (ASB) no Reino Unido (Nowak, 2009). Estes organismos caracterizam-se por serem a base de enquadramentos conceptuais dos normativos contabilísticos, num esforço de normalização e harmonização a nível internacional e dentro de cada país (Nowak, 2009). Por estes organismos são dadas orientações às entidades governamentais do setor público no sentido da elaboração de demonstrações financeiras de finalidade geral para os utilizadores e da qualificação das informações para os mesmos.

Isto é, no âmbito do desenvolver da sociedade a nível de conhecimento, principalmente a difusão do conhecimento democrático (sobre informações no âmbito dos recursos públicos) levou à descoberta do aspeto económico no contexto da autoridade pública, acrescentando uma nova informação em redor do domínio público, sendo que o público em geral poderá influenciar as autoridades públicas no que toca às suas decisões e ações (Nowan, 2009). Este autor apresenta um modelo normativo para os relatórios financeiros a reportar pelas entidades do setor público, como se pode observar na Figura 2.

Figura 2: Padrão global para delinear os relatórios financeiros



Fonte: Adaptado de Nowan (2009:8)

Como se pode observar, segundo o esquema de Nowan (2009), que configura uma verdadeira estrutura conceptual para a divulgação de informação por parte das entidades públicas, a entidade que relata acaba por tem em conta não só demonstrações financeiras básicas, como também relatórios gerais de gestão de fins financeiros, assim como informação adicional, de carácter financeiro e não financeiro.

Existem então organizações internacionais como a *International Federation of accountants* (IFAC), o Banco Mundial (BM), o Fundo Monetário Internacional (FMI) e a OCDE onde se exerce um papel muito ativo relativamente à promoção da modernização dos sistemas de Contabilidade Pública, desempenhando estas organizações de ajuda internacional um papel fulcral e exigente no financiamento de mudanças nos sistemas contabilísticos a quem se destinam (Torres, 2004).

Como é dito por Nowan (2009), os relatórios financeiros do setor público têm tido um papel fundamental no que refere ao processo de desenvolvimento democrático da sociedade do conhecimento. Neste sentido, Nowan (2009:9) afirma que “*General purpose financial statements came into use both in the business and the government sector. A global pattern for defining the information content and qualitative attributes of financial statements emerged, based on the concept of meeting information needs of identifiable groups of financial reports users through providing information oriented to influencing their actions*”. O modelo usado para a maioria dos relatórios financeiros do setor público ajustou-se e atendeu à forma do modelo usado para as entidades do setor privado (Nowan, 2009).

2.4 O papel do IPSASB no processo de normalização e harmonização

Existe então uma tendência geral da aproximação da Contabilidade Pública à contabilidade empresarial, permanecendo porém uma grande multiplicidade de práticas, evidenciando-se desta aproximação ser característico a representatividade da mudança nos sistemas de Contabilidade Pública da base contabilística de caixa para a base contabilística do acréscimo. Esta aproximação é alvo de críticas por muitos autores, tanto críticas favoráveis como desfavoráveis, no que concerne à transição dos sistemas da Contabilidade Pública, mas que se transformou, em meados da década de noventa, um “ideal” do Comité do setor público da IFAC (IFAC-PSC), organismo este que deu

início ao projeto emissor de normas internacionais aplicadas ao setor público em 1996, e que presentemente se denomina por IPSASB (Jesus, 2010).

É recomendado pelo *International Federation of Accountants* (IFAC) o uso das normas denominadas por *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são emitidas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) e, como referido expressamente pelo IFAC “*The adoption of IPSASs by governments worldwide will improve the quality of financial information reported by public entities*” refletindo e motivando ao uso das IPSAS e apelado à confiança no IPSASB (sendo os membros do IPSASB nomeados pelo IFAC e considerando o IPSASB o organismo especializado no setor público do IFAC); o propósito destas recomendações é atingir o objetivo de melhorar a qualidade da informação financeira proporcionada pelas entidades públicas (IFAC, 2011a).

Na Tabela 1 sintetizam-se algumas vantagens e objeções à adoção das IPSAS, salientadas por vários autores, tais como Adhemar, Sutcliffe, Yeatano, Brusca Alijarde e Benito López, assim como Chan, Jones e Hepworth.

Tabela 1: Vantagens e objeções relativamente ao papel das IPSAS

Vantagens:
• Consistência das práticas contabilísticas
• Informação financeira qualificada (utilizadores externos e internos)
• Prestação de contas e transparência fiscal
• Eficiência e Eficácia na análise do relato financeiro e dos sistemas de auditoria
• Harmonização de bases contabilísticas
• Mobilidade superior dos especialistas na área financeira
Desvantagens:
• Contexto anglo-saxónico, diferente de outras economias e sistemas políticos
• Excessivo foco nos utilizadores externos
• As IPSAS não serem de carácter obrigatório
• Práticas orientadas quase em exclusivo para o relato financeiro

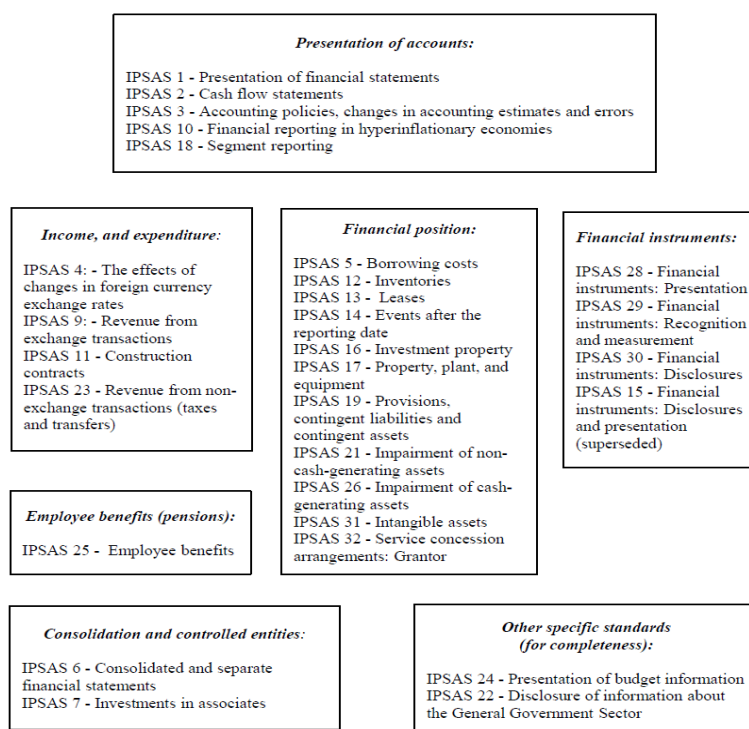
Fonte: Adaptado de Jesus (2010:43)

No desenrolar das diversas alterações na Contabilidade Pública, o aparecimento das IPSAS é um acontecimento merecedor de destaque (Chan, 2003). O IFAC neste contexto salienta: “*The IPSASB sets International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) for use by public sector entities, including national, regional, and local governments, and related governmental agencies.*” (IFAC, 2011b: 5).

O IPSASB é um organismo que trata da emissão e divulgação de normas contabilísticas para o setor público, com o propósito de proporcionar informação financeira mais transparente e de melhor qualidade ao setor público, baseando-se em: (i) proporcionar normas de alta qualidade para utilização do setor público; (ii) promover a aceitação da convergência internacional através da disseminação das IPSAS; (iii) fornecer informações que neste setor se tornam importantes para as tomadas de decisão no âmbito da gestão financeira, proporcionando em simultâneo uma base para novas experiências a ter em conta por outras organizações/países (IPSASB, 2012a). O IPSASB é também um organismo que recebe apoios, tanto em espécie como financeiros diretos, do BM, do Banco de Desenvolvimento Asiático e dos governos como a Suíça, Nova Zelândia e Canadá (IPSASB, 2012a).

O IPSASB tem como essência estratégica a convergência das IPSAS com as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) desenvolvidas pelo IASB, e por forma a simplificar esta estratégia, o IPSASB baseou-se em IFRS, modificando-as para serem aplicadas às entidades do setor público (IFAC, 2011b). Vincula-se que o IFAC facilita tanto os processos como as estruturas que suportam as operações do IPSASB, este é um organismo independente que desenvolve as IPSAS. Foram publicadas e desenvolvidas, a partir 1997, um grupo de 32 normas para as entidades que optam pela base de acréscimo e, para além destas, foi criada uma norma específica para as entidades que optam por permanecer na base de caixa (*Cash Basis IPSAS—Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*) orientada para os países que ainda se encontram em processo de transição para a base de acréscimo ou que optem por manter a base de caixa (IPSASB, 2012a). Segue abaixo uma síntese das 32 IPSAS agrupadas por temas (Figura 3).

Figura 3: IPSAS agrupadas por temas



Fonte: Adaptado de Comissão Europeia (2013:39)

O uso das IPSAS justifica-se por facilitarem a passagem da base de caixa para a base de acréscimo, dado ser difícil aos governos reinventarem todo um processo conducente a essa finalidade, considerando entre outros fatores, que as IPSAS visam uma melhor comparabilidade da informação financeira, tanto a nível internacional como nacional (Christiaens e Brecht, 2009).

Por outro lado, a justificação para a não utilização das IPSAS poderá assentar em dois principais pontos; um primeiro referente ao fato de estas normas não serem ainda de conhecimento generalizado; e um segundo relativo à predominância de regras contabilísticas nacionais de alguns países (Christiaens e Brecht, 2009). Para além disso, como é referido, a maior parte dos países já possuem algum tipo de regras e regulamentos referentes aos seus sistemas de contabilidade governamental, mas a definição dessas regras e regulamentos poderão ser distintas de país para país (Chan, 2005). Este autor, neste contexto, destaca ainda o fato de os países desenvolvidos já adotarem normas contabilísticas para o setor público que se não se baseiam nas IPSAS embora possam ser similares, ou até mais rigorosas, advertindo para o fato de que as IPSAS serem orientadas para países em desenvolvimento, exercendo aqui o BM um

papel fulcral apoiando o uso das IPSAS assistindo os países em vias de adoção daquelas normas (Chan, 2005).

2.5 Legitimidade do IPSASB e adoção das IPSAS

A legitimidade das IPSAS é também posta em causa, pois não preenche todos os requisitos que lhe confirmam essa legitimidade como corpo normativo de âmbito internacional. A este propósito, de acordo com Lande *et al.* (2009) existem pré-requisitos que num corpo normativo lhe garantem a legalidade institucional: “*sufficient authority*” (conferida primeiro por um mandato garantido por uma autoridade reconhecida), um processo de normalização que se baseie num “*substantive due process*” (justificando que qualquer outro organismo com as mesmas capacidades agiria na mesma situação); o processo normativo de basear-se também num “*procedural due process*” (facultando oportunidades a todas as partes interessadas em expressar qualquer opinião que possa influenciar o processo de normalização). Então, segundo Lande *et al.* (2009), as características em que um corpo normativo se deve basear são: “*sufficient authority*”, “*substantive due process*” e “*procedural due process*”.

No que refere à “*sufficient authority*”, isto é, no que respeita à legitimidade que é fundamentada pelos requisitos enunciados anteriormente, o IPSASB não auferir de suficiente autoridade pois carece de um mandato evidente por parte de uma autoridade reconhecida, uma vez que a própria IFAC não pode ser entendida como tal no âmbito do setor público, visto não deter autoridade suficiente nem meios de pressão ou sanção a países ou órgãos normalizadores nacionais (Lande *et al.*, 2009). Ainda neste contexto, evidencia-se a inexistência de qualquer outro órgão normalizador concorrente do IPSASB para o setor público, a nível internacional, e também pelo vasto número de países que adotam normas internacionais de contabilidade, sendo que a gradual aplicação no setor público das normas internacionais ajuda no reforço da legitimidade do IPSASB (Lande *et al.*, 2009).

No que diz respeito à característica de “*substantive due process*” evidenciada por Lande *et al.* (2009), o IPSASB não cumpre o requisito da legitimidade institucional, o que se deve principalmente ao fato de adaptar as normas contabilísticas IFRS ao setor público, apenas modificando a semântica. A legitimidade do IPSASB também é questionada no que respeita ao processo de normalização, visto não atender às necessidades de todos os

países, esquecendo as disparidades nos sistemas de informação contabilística entre países desenvolvidos e países em desenvolvimento; por outro lado, a complexidade dos sistemas por vezes não ajuda na obtenção de dados de confiáveis neste último grupo de países. Neste contexto, também contra este requisito (“*substantive due process*”) é argumentado o fato de não permitir satisfazer a necessidade de todos os utilizadores, dado que a informação contabilística é projetada essencialmente para um deles (investidor), indo assim contra um dos objetivos do IPSASB que é servir o interesse público; por outro lado, o IPSASB vai a favor deste requisito por promover uma uniformidade das normas contabilísticas a nível mundial (Lande *et al.*, 2009).

Outro dos fatos que levam a questionar a atuação do IPSASB reside nas experiências profissionais dos membros do seu *Board*, dado que estes detêm uma notável experiência no setor privado, fato que leva a questionar a possível influência, tanto consciente como involuntária, da raiz de uma cultura, ou uma conceção ideológica referente a dados financeiros advindos do formato do setor privado (Lande *et al.*, 2009).

A este propósito, é afirmado pelo IFAC que se encontra em vigor um processo de normalização que garante o “*procedural due process*”, e que são reunidas as opiniões tanto do grupo consultivo, das organizações membros do IFAC, dos órgãos governamentais, e do público em geral (Lande *et al.*, 2009). Ao desenvolver as IPSAS, o IPSASB acaba por ter que seguir um processo bastante estruturado e público, dando a oportunidade a todos os que tiverem interesse na informação financeira relativa ao setor público de poderem fazer os seus comentários ao IPSASB, garantindo que as opiniões de cada um sejam tidas em conta no desenvolver do processo de emissão de normas (IPSASB, 2012a).

O processo de emissão de normas por sua vez consiste na emissão de *Consultant Papers de Exposure Drafts* (ED), ambos são expostos a público durante algum tempo só depois são lançadas as normas do IPSASB. Isto é, são emitidos os *Consultant Papers* (CP) aos quais poderão ser expostos comentários e opiniões durante algum tempo abertos à discussão pública; depois de recolhida e analisada toda a informação, são lançados a público os *Exposure Drafts* (ED); posteriormente, depois de também serem postos à disposição do público e abertos a comentários, estes ED por sua vez são recolhidos analisados e só depois é que são lançadas as Normas do IPSASB (IPSASB, 2012a).

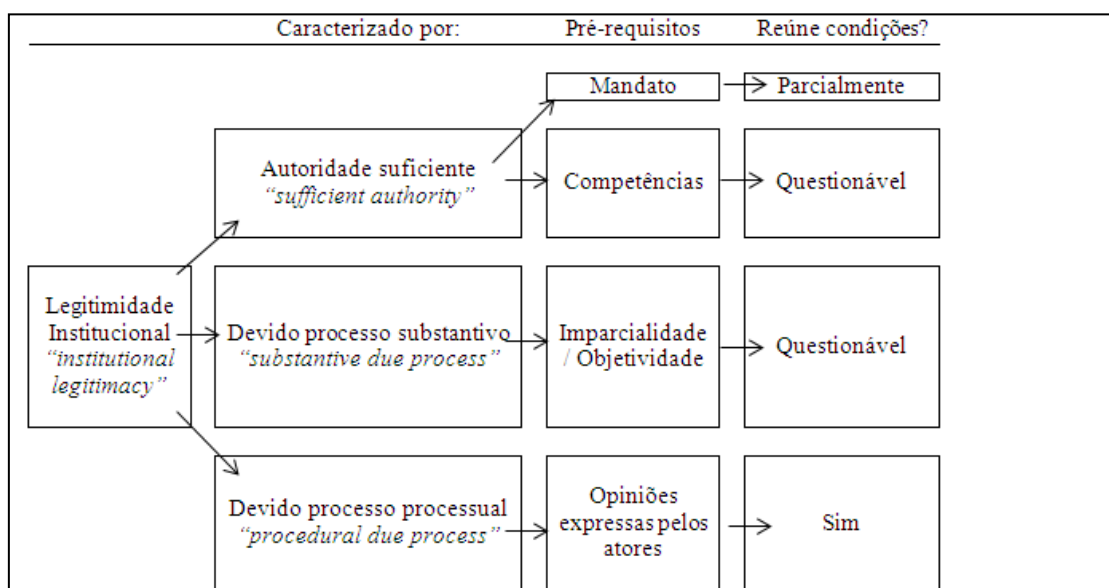
Para que as IPSAS não predominem pelo seu “não uso”, são apresentadas algumas soluções por Christiaens e Brecht (2009). Estes autores sublinham que, face ao problema do reconhecimento das IPSAS, é apresentada como solução a iniciativa de palestras e organizações de conferências, para que estas sejam mais facilmente reconhecidas e divulgadas, e, conseqüentemente, este problema possa ser superado com sucesso. Sendo um fato que as IPSAS se baseiam nas IFRS / IAS, é constatado que *“Although the fact that the IPSASs are based on IFRS/IAS (business accounting rules), the power of the country specific business accounting rules slows down the IPSAS compliance process.”* (Christiaens e Brecht, 2009: 16).

Este problema poderá ser resolvido também como um mudar de culturas, havendo ainda um extenso caminho a percorrer até se alcançar um completo comprimento das IPSAS no seu conjunto (Christiaens e Brecht, 2009).

No que refere à aplicação das normas internacionais de contabilidade do setor privado como base para adoção no setor público, é discutida a legitimidade das mesmas, pois coexistem disparidades entre os objetivos do setor público e privado que levam a questionar a sua transposição de um setor para o outro (Lande *et al.*, 2009).

Neste contexto, segue-se uma esquematização da legitimidade do IPSASB na Figura 4

Figura 4: A legitimidade institucional do IPSASB



Fonte: Adaptado de Lande *et al.* (2009:5)

Em síntese, a legitimidade institucional do IPSASB é questionada tanto pelas suas competências, como pela sua imparcialidade/objetividade.

2.6 Grau de adoção das IPSAS

As entidades do setor público têm sido incentivadas por parte do IPSASB a adotarem o regime do acréscimo, argumentando com uma maior transparência e uma melhor gestão financeira, conduzindo a um ponto de vista mais abrangente, caracterizado por informação mais precisa (*accurate information*) no que refere à posição financeira dos governos (IPSASB, 2012a). Neste documento do IPSASB é afirmado que muitas instituições, países e governos já se encontram em processo de adoção das IPSAS e que muitos mais se dirigem no sentido da convergência.

Christiaens e Brecht (2009) através de alguma pesquisa, realizada no âmbito da adoção da base de acréscimo nos diversos países europeus, afirmam que alguns países ainda usam o regime de base de caixa, mas advertem para o fato de na Europa existir uma forte adoção da base do acréscimo. Tendo como objetivo metas socioeconómicas, os países em desenvolvimento, para que as consigam atingir, necessitam da capacidade institucional do setor público para a implementação e definição de políticas públicas, o que requer reformas no âmbito da contabilidade governamental, “*The social value of government accounting reform therefore lies in its contribution to development goals, including poverty reduction.*” (Chan, 2005: 1), e este pensamento levou a que as IPSAS fossem possíveis em países em vias de desenvolvimento (Chan, 2005).

As organizações internacionais, como o BM, o FMI, o Banco Asiático de Desenvolvimento e a OCDE têm desempenhado naqueles países um papel bastante importante no que respeita à transmissão da relação existente entre a Contabilidade Pública e o desenvolvimento de um país a nível económico, político e social, orientando e instruindo experiências e conselhos aos países em vias de desenvolvimento, assim como a economias em transição (Chan, 2005). Considerando que produzir e divulgar informação é dispendioso, em todas as variantes de sistemas políticos existe falta de incentivos económicos para o fazer; mas, nos países em vias de desenvolvimento existe carência reforçada de apoio de recursos, a nível orçamental e de pessoal técnico qualificado, fatos que dificultam o processo de reformas contabilísticas a nível do setor público (Chan, 2005).

Podendo parecer controverso, posteriormente, e no estudo feito por Christiaens e Brecht (2009), demonstra-se que, no que respeita à adoção das IPSAS, estas denotam uma fraca aplicação na Europa “ (...) *there is a contradiction with regards to the adoption of IPSAS in Europe. It can be stated that the IPSASs are only weakly applied in central and local European governments*” (Christiaens e Brecht, 2009:15). Este fato é justificado com: “*Although some jurisdictions clearly use these standards to reform their accounting systems, some countries still appeal to the local business accounting rules when reforming their accounting systems.*” (Christiaens *et al.*, 2010:552). Para além disto, também salientam que existem distintos países que planeiam a inserção da base de acréscimo nos seus sistemas contabilísticos num prognóstico de futuro iminente, mas que não vão utilizar como ponto de partida as IPSAS (Christiaens e Brecht, 2009). Salienta-se então o fato de existir uma grande diversidade no processo de implementação das IPSAS (Christiaens e Vanhee, 2012).

2.7 A adoção das IPSASB por país num contexto atual no âmbito da União Europeia

No contexto do Procedimento de Défices Excessivos (PDE), e considerando o que é exposto pelo EUROSTAT (2012), o reporte da informação macroeconómica relativa aos critérios da União Económica e Monetária (UEM), designadamente o défice e a dívida públicos, tem como suporte as regras do Sistema Europeu de Contas Nacionais e Regionais (SEC95)¹ pelos Estados membros da União Europeia. Este sistema recorre ao uso de informações obtidas através da Contabilidade Pública, isto é, de relatórios orçamentais concebidos com base nos normativos nacionais de cada um dos diferentes países, fator que se traduz em diversos ajustes aquando a sua transformação em Contabilidade Nacional (ajustamentos de base-contabilística, paradigma da base de caixa e do acréscimo e ajuste do âmbito do setor público), que conduzem a questões de confiança e comparação dos excedentes ou défices comunicados pelos Estados membros da União Europeia (falta de precisão sobre os critérios de convergência acordados no tratado de Maastricht) (EUROSTAT, 2012). Neste sentido a Comissão

¹ O SEC 95, o Sistema de contas Nacionais atualmente em vigor no espaço da UE, foi recentemente revisto e substituído pelo SEC2010, que será aplicado a partir de setembro de 2014, em linha com a revisão de 2008 do Sistema de Contas Nacionais (SNA), de aplicação ao resto do mundo (Comissão Europeia, 2013).

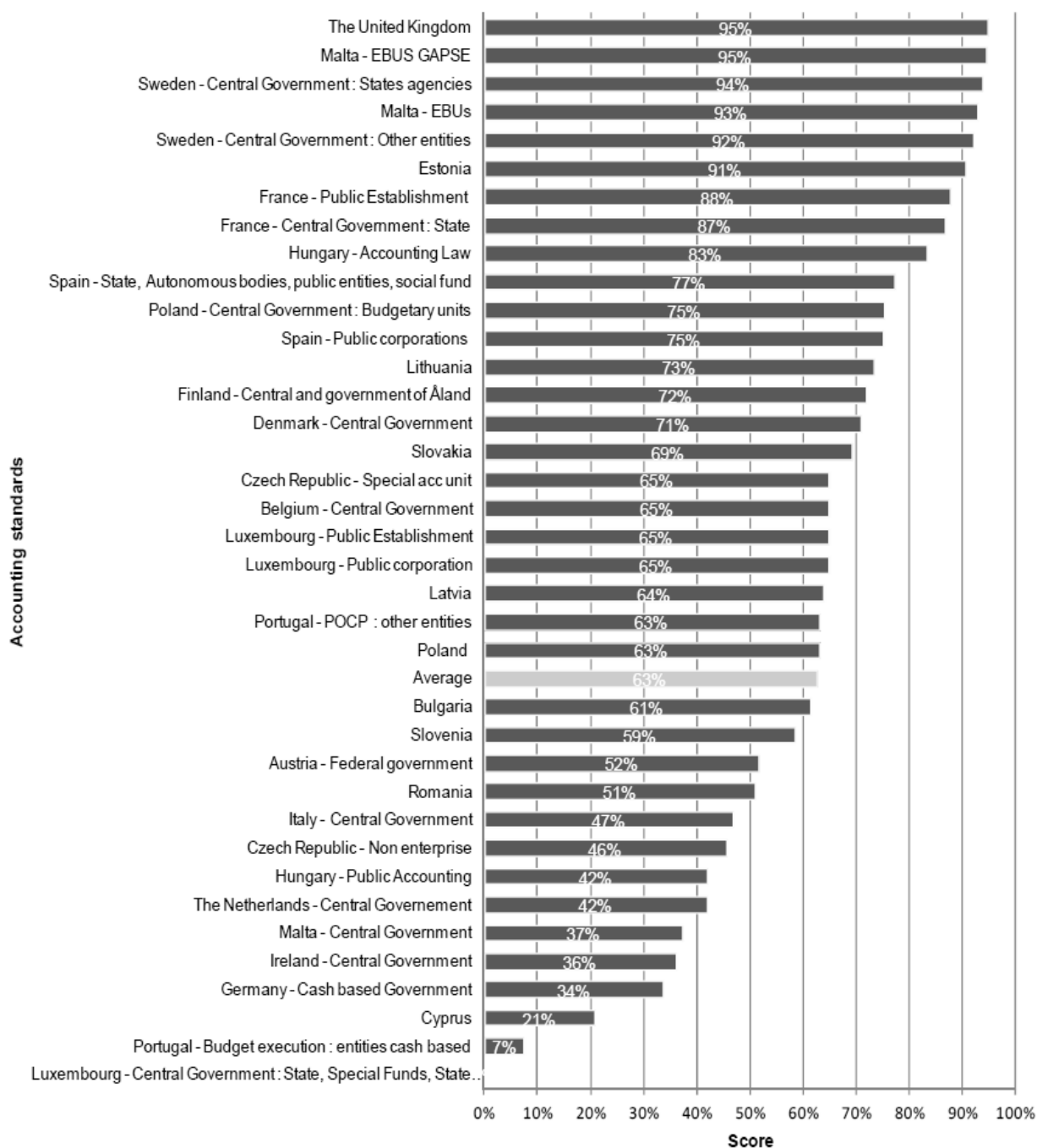
Europeia (CE) tem atualmente manifestado apoio aos Estados membros no intuito de implementar normas contabilísticas, tendo como objetivo uniformizar e tornar possível a comparação contabilística dos setores da administração pública (Jorge *et al.* 2013).

Atualmente a Comissão Europeia iniciou um processo de avaliação sobre a adoção das IPSAS nos Estados membros (Comissão Europeia, 2013). Este processo de avaliação foi concluído, a março de 2013, com um relatório que se baseia na adequação das IPSAS aos países da UE, tendo sido declarado neste mesmo relatório que as IPSAS poderão ser facilmente usadas neste âmbito. Segue abaixo um gráfico do estudo acima referido onde são evidenciados expostos os Estados membros que mais próximos estão da utilização das IPSAS (Figura 5).

Segundo a Figura 5, destaca-se o fato do Reino Unido ser o Estado membro mais próximo da utilização das IPSAS e que a maioria dos países analisados ultrapassa os 50% de aproximação ao uso das normas contabilísticas IPSAS. O estudo da Comissão Europeia também conclui pela existência de uma grande heterogeneidade no que respeita às práticas contabilísticas dos vários Estados membros, evidenciando igualmente que a proximidade às IPSAS nos países analisados é maior nas entidades da Administração Local do que nas da Administração Central (Comissão Europeia, 2013).

Por outro lado, este relatório (Comissão Europeia, 2013), adverte também em declaração adicional que a maioria dos países envolvidos e interessados neste estudo estão de acordo que a estrutura conceptual das IPSAS seria um suporte apropriado como quadro de referência futura ao desenvolvimento de um grupo de normas específicas de aplicação no contexto da União Europeia, denominado *European Public Sector Accounting Standards* (EPSAS).

Figura 5: Países com grau de utilização de normas contabilísticas próximas às IPSAS.



Fonte: Adaptado de Comissão Europeia (2013:46)

2.8 Necessidade de harmonização das normas a nível Europeu (enquadramento às EPSAS)

Tendo como objetivo a harmonização das normas contabilísticas e a implementação de padrões contabilísticos, mais fiáveis, que vão de em conta às necessidades dos Estados-membro da União Europeia, a Comissão Europeia, não descuidando a referência irrefutável das IPSAS, tenciona que seja desenvolvido um conjunto de normas contabilísticas a partir destas, denominadas como EPSAS (Jorge *et al*, 2013).

As principais razões apontadas pela Comissão Europeia para a criação das EPSAS, ao invés da utilização das IPSAS, resumem-se às seguintes (Comissão Europeia, 2013):

- As IPSAS conduzem a uma falta de limitação dos tratamentos contabilísticos, pois havendo possibilidade de escolher tratamentos contabilísticos alternativos remete para uma menor harmonização, condição essencial para a comparabilidade da informação;
- O conjunto de normas que formam as IPSAS apresenta-se incompleto em termos de cobertura na aplicabilidade prática para alguns tipos de transação típicas das entidades governamentais (como por exemplo: benefícios sociais e impostos) não indo ao encontro das necessidades e características do reporte no âmbito do setor público.

Neste momento, as IPSAS são consideradas instáveis enquanto não forem atualizadas, designadamente enquanto não estiver concluído o atual projeto do IPSASB relativamente à estrutura conceptual das IPSAS, previsto para 2014 (Comissão Europeia, 2013).

O quadro das IPSAS caracteriza-se por insuficiência de participação das autoridades contabilísticas do setor público da União Europeia. Adicionalmente é de destacar que o IPSASB necessita de ganhar mais força, de modo a conseguir corresponder de forma flexível e rápida às novas necessidades informativas acerca de questões relacionadas com o evoluir do ambiente de política orçamental, nomeadamente no decorrer da presente crise financeira (Jorge *et al*. 2012).

Segundo o mesmo relatório da Comissão Europeia, para as EPSAS é proposto que as 32 IPSAS se dividam em três diferentes categorias (Comissão Europeia, 2013): normas que

possam ser implementadas com menor ou nenhuma adaptação; normas necessitadas de adaptação ou que seja necessária uma abordagem seletiva; normas que requerem alterações com vista à sua implementação (Figura 6).

Figura 6: Agrupamento das IPSAS para adaptação às EPSAS

Standards that might be implemented with minor or no adaptation	Standards that need adaptation, or for which a selective approach is needed	Standards that are seen as needing to be amended for implementation
IPSAS 1 — Presentation FS ¹⁰³	IPSAS 7 — Investments in associates	IPSAS 6 — Consolidated financial statements
IPSAS 2 — Cash flow	IPSAS 8 — Interests in joint ventures	IPSAS 28 — Financial instruments: Presentation ¹¹¹
IPSAS 3 — Fundamental errors and changes in accounting policies ¹⁰⁴	IPSAS 13 — Leases	IPSAS 29 — Financial instruments: Recognition and measurement ¹¹²
IPSAS 4 — Changes in foreign exchange rates	IPSAS 15 — Financial instruments: Presentation ¹⁰⁸	IPSAS 30 — Financial instruments: Disclosure ¹¹³
IPSAS 5 — Borrowing costs	IPSAS 17 — Property, plant and equipment	
IPSAS 9 — Revenue from exchange transactions	IPSAS 18 — Segment reporting	
IPSAS 10 — Hyperinflationary economies ¹⁰⁵	IPSAS 20 — Related party disclosures	
IPSAS 11 — Construction contracts	IPSAS 21 — Impairment of non-cash-generating assets	
IPSAS 12 — Inventories	IPSAS 22 — Disclosure general government sector	
IPSAS 14 — Events after the reporting date	IPSAS 23 — Revenue from non-exchange transactions ¹⁰⁹	
IPSAS 16 — Investment	IPSAS 24 — Presentation of	

Fonte: Comissão Europeia (2013:125)

As EPSAS são vistas como normas contabilísticas que conduzem a uma maior harmonização, deixando de lado alguns problemas presentes nas IPSAS (Jorge *et al.* 2013).

2.9 Posição atual sobre a adoção das IPSAS em Portugal

Considerando que o desempenho financeiro dos países compromete-se com o acompanhamento acrescido por parte de organismos internacionais é baseado nas Contas Nacionais, no espaço da União Europeia o controlo dos Estados membros, nomeadamente no contexto do procedimento dos défices excessivos que suporta a moeda única, recai sobre o Sistema Europeu de Contas (SEC95), fato que é reconhecido pela Comissão Europeia como uma possível harmonização da informação contabilística relativa ao setor público. Acresce, que a possibilidade de harmonização poderá passar pela adoção, pela parte dos Estados membros, da Contabilidade Pública em base de acréscimo, nomeadamente passando pela implementação das IPSAS (Jorge e Jesus, 2012).

Perante os recentes desenvolvimentos económicos, num panorama atual de crise e as respetivas consequências a nível mundial, atribui-se uma maior importância tanto à divulgação da informação contabilística do setor público por parte dos governos, como à sua transparência. Consequentemente, forma colocados novos desafios a toda a UE, no que respeita à condução de políticas orçamentais, de entre as quais se destaca a *Diretiva 2011/85/EU*, que salienta a necessidade de reforçar o propósito e uniformizar normas e procedimentos dos estados dos Estados membros: “ (...) *have in particular highlighted the need for strengthening national ownership and having uniform requirements as regards the rules and procedures forming the budgetary frameworks of the Member States.*” (Diretiva, 2011/85/EU: 41). Os objetivos desta diretiva passam por um estabelecer de regras de execução relativas a características dos quadros orçamentais dos Estados membros, e decorrem como precaução de défices orçamentais excessivos (Diretiva, 2011/85/EU).

Para que prime uma harmonização da contabilidade do setor público, a nível internacional, terão que ser superadas estas divergências que conduzem a alguns pontos fracos do IPSASB, até que estes problemas sejam superados, pois levará algum tempo e ter-se-á ainda que percorrer um longo caminho, no sentido do cumprimento integral das IPSAS (Christiaens *et al.*, 2012).

Apesar de se verificar que existem diversas posições neste debate relativo às IPSAS, reconhece-se que o IPSASB é o único organismo que tem vindo a desenvolver esforços no âmbito de uma harmonização dos sistemas de Contabilidade Pública, e deve ser encarado pelos diversos países como um ponto de referência para os seus respetivos sistemas contabilísticos públicos, acrescendo a essa adoção um adaptar das normas às realidades específicas (Jesus, 2010).

No caso de Portugal, Jorge e Jesus (2012) afirmam ser inevitável uma reformulação no sentido do uso das IPSAS no setor público em Portugal, mesmo não sendo explícito na estratégia orçamental; é evidente o empenho das entidades governamentais portuguesas no desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade do setor público, tornando o sistema contabilístico público mais próximo do privado. Espera-se que o Sistema Público de Normalização Contabilística (SPNC) prossiga de perto o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), facilitando a consolidação do relato financeiro a nível de preparação (Jorge, 2012b). Um ponto problemático prende-se tanto com o custo como com o tempo que será essencial à implementação deste novo normativo, fator que deverá ser balanceado com os benefícios esperados, considerando a situação portuguesa atual (Jorge e Jesus, 2012).

Tornando tanto os relatos financeiros do setor público, como os sistemas de Contabilidade Pública mais rigorosos e transparentes, facultados aos decisores públicos e investidores ou financiadores nos mercados, as IPSAS não impossibilitam que a nível económico sejam tomadas decisões desfavoráveis, possivelmente geradoras de crises como as vigentes, prossigam a ser tomadas (Jorge e Jesus, 2012). As autoras referem expressamente que na EU a adoção das IPSAS tem vindo a configurar um processo semelhante a um “isomorfismo normativo”, isto porque aparentemente idealiza-se que essas Normas estabelecem as melhores práticas aos Estados membros na forma como edificam as suas contas públicas (Jorge e Jesus, 2012). Já no contexto da importância da divulgação da informação contabilística do setor público por parte dos governos as IPSAS são expostas como uma mais-valia, e o IPSASB, por pressão, aparenta ir na direção da legitimação do seu trabalho (Jorge, 2012b).

2.10 Impacto e evolução das IPSAS na investigação da Contabilidade Pública

A Contabilidade Pública, apesar de já ser encontrada em alguns estudos por via de literatura muito pouco aprofundada, apenas começou a ser alvo de investigação na década de 1980, década caracterizada por um período de industrialização. Tendo isto presente, surgiu inevitavelmente uma necessidade de adaptação às normas contabilísticas. A nível internacional, foram dadas orientações no contexto dessas reformas apenas em 2001, quando surge o primeiro organismo com esse propósito, o IPSASB, dispondo as IPSAS como orientação internacional (Jorge *et al.* 2012).

Esse desenvolvimento nas normas contabilísticas originou uma grande divergência nas práticas contabilísticas, falta de informação sobre as práticas em vigor e falta de uma estrutura conceptual comum, tanto a nível nacional como internacional (Jorge *et al.* 2013).

No decorrer da década de 1980, a investigação em Contabilidade Pública ganhou força na segunda metade da década, onde duas novas instituições foram criadas, destacando-se o IFAC-PSC (*Public Sector Committee of the International Federation of Accountants*), e mais recentemente a CIGAR (*Comparative Governmental Accounting Research network*). Por uma década o IFAC-PSC publicou uma série de estudos no setor da contabilidade, sendo que a criação das IPSAS começou a ser desenvolvida em 1996 com a criação do IFAC-PSC em 2004 mudou de nome para IPSASB refletindo nesta mudança o foco nas IPSAS, organismo caracterizado por, entre outros, alguns dos seguintes principais pontos: estreita ligação com o IAS/IFRS, base conceptual, relatórios financeiros e contabilísticos mais fiáveis, diversificação de opções. Nisto, ganha força e importância da investigação em Contabilidade Pública, num contexto de que a informação sobre normas (práticas e experiências do uso ou não uso) se torne menos divergente, se clarifique e caracterize por informação disponível, tornando a informação acessível e contribuindo para a convergência de práticas contabilísticas, tornando-as uma mais-valia nacional ou internacionalmente (Luder, 2009).

Para além das atuais práticas contabilísticas no setor público, assim como do seu posterior desenvolvimento, este tema continua a ser debatido sobretudo a nível teórico, como suporte para pesquisas na temática da Contabilidade Pública (Luder, 2009).

Existem poucos investigadores que trabalham na Contabilidade Pública a nível internacional e os que existem destacam-se por ser maioritariamente europeus. As pesquisas nesta área têm incidido principalmente nos estudos de caso, tendo a investigação estatística sido menos utilizada. Esta investigação tem-se focado essencialmente em pesquisas de carácter exploratório, ao invés de explicativa, visando a recolha de informações que abordam regulamentos, práticas contabilísticas, entre outros.

É identificada como investigação cujas conclusões não se apoiam no seu essencial em dados estatísticos, logo dificilmente generalizáveis e comparáveis. Isto deve-se ao fato de as análises estatísticas na Contabilidade Pública serem predominantemente *data-driven*, isto é, a investigação utiliza os dados facilmente disponíveis, nem sempre os que melhor permitiriam efetuar generalizações ou comparações (Luder, 2009). Fato que remete para a falta de transparência, conforme abordado por Jesus (2010), como um fator inibidor da obtenção de dados. A investigação cooperativa e colaborativa tem um principal destaque, não permitindo enviesar os estudos por um único investigador que se distinga pelas suas características de investigador (Luder, 2009)

No contexto do desenvolvimento deste tema, juntamente com o interesse pessoal de pesquisa de três académicos, James Chan (EUA), Rowan Jones (Reino Unido) e Klaus Luder (Alemanha), resultou a criação da organização internacional denominada de CIGAR. Esta *network* organiza conferências bienais sobre a contabilidade do setor público, abrangendo temas como relatórios financeiros, orçamento e questões de auditoria. A primeira conferência realizou-se em Chicago em 1987; estas conferências destacam-se por ser o ponto de encontro de peritos contabilísticos no setor público, académicos ou profissionais de todos os cinco continentes (Luder, 2009).

No desenrolar da pesquisa internacional em Contabilidade Pública em geral e da principalmente a da CIGAR, denota-se a predominância de estudos narrativos baseados em descrições de casos, predominando os estudos comparativos; muitos estudos são ainda embrionários, dado o desenvolvimento ainda recente da Contabilidade Pública em muitos países nos últimos anos. A propósito, Luder (2009) adverte para a necessidade eliminar estas lacunas e pontos fracos e destaca a importância da CIGAR neste âmbito, contribuindo substancialmente para uma compreensão multinacional.

3. ESTUDO EMPÍRICO

3.1 Enquadramento

Este capítulo tem como objetivo analisar o impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública, com suporte numa revista internacional de referência neste âmbito. Consiste na análise dos artigos publicados na revista FAM (*Financial Accountability and Management*) no decorrer dos últimos cinco anos. A opção por esta revista reside no fato de esta ser o *journal* mais conceituado na Europa (é publicado no Reino Unido) no que respeita à publicação de artigos científicos no âmbito da Contabilidade do Setor Público, abrangendo estudos focados quer em entidades governamentais, quer em entidades públicas em geral e mesmo em organizações sem fins lucrativos. Esta revista encontra-se indexada nas seguintes bases de dados: ABI/INFORM Database (ProQuest), Business ASAP (GALE Cengage), Business Periodicals Index/Abstracts (EBSCO Publishing), CSA Environmental Sciences & Pollution Management Database (ProQuest), Emerald Management Reviews (Emerald), Expanded Academic ASAP (GALE Cengage), entre outras. É a única revista de Contabilidade Pública que faz parte do *ranking* da IBS, sendo classificada como uma revista C.

Conforme *site* da própria revista, esta assume-se como uma revista científica de âmbito internacional, publicando: “*new thinking and research in the financial accountability, accounting, and financial and resource management of all types of governmental and other non-profit organizations and services*”. Este *journal* inclui contribuições de várias áreas científicas para além da contabilidade, designadamente da economia, finanças públicas e ciência política, sendo portanto considerada uma revista com uma visão interdisciplinar.

Neste estudo é analisada a totalidade dos artigos publicados na FAM de 2008 a 2012, que constituem o universo do mesmo. Com esta análise procura-se dar corpo ao segundo objetivo desta investigação, ou seja, verificar de que forma a recente importância das IPSAS como *framework* de referência nas reformas da Contabilidade do Setor Público encontra reflexo na investigação científica publicada. O propósito é conhecer qual a influência do desenvolvimento e divulgação das IPSAS nas temáticas publicadas nesta revista.

Os artigos versam a temática da Contabilidade do Setor Público, incidindo a análise sobre a relevância relativa dos artigos que fazem uma abordagem às IPSAS, face a outras temáticas, sobretudo relativamente aos artigos que tratam de temas relacionados com as reformas da Contabilidade Pública (*Governmental Accounting*). São também definidas outras categorias de temas que os artigos publicados na FAM versam, relacionados com outras áreas da contabilidade, todavia tendo como objeto de análise entidades do setor público ou do denominado terceiro setor (entidades não orientadas para o lucro).

Na última parte deste capítulo é efetuada uma análise mais detalhada de todos os artigos publicados no período escolhido, identificando o tipo de investigação, as universidades e afiliação dos autores, os respetivos países e continentes. Por fim, são caracterizados os autores dos artigos publicados, com destaque para os que participaram nas publicações da categoria de Contabilidade Pública e dentro desta os autores de artigos sobre as IPSAS. Ainda nesta caracterização é realizada uma análise de género.

A tipificação efetuada teve como suporte outros estudos que versavam este género de análise, embora realizados no âmbito de outras áreas do conhecimento científico (Correia, 2013; Mateus, 2013; Muteliha, 2012).

3.2 Método de recolha de dados

Foram recolhidos todos os artigos publicados no espaço temporal de 2008 a 2012 na revista FAM. Os artigos foram obtidos via *internet* através da livraria *online* de acesso privado mas com todo o conteúdo disponível para recolha na biblioteca do ISCTE-IUL.

Recolheram-se no total 108 artigos científicos (Anexo 1), correspondendo ao número total de artigos publicados pela FAM entre 2008 e 2012. A publicação dos artigos segue um padrão equitativo de publicação, possibilitando a comparação entre os vários anos analisados; anualmente a publicação dos artigos é feita faseadamente, havendo quatro volumes por ano, em fevereiro, maio, agosto e novembro.

A média de publicação é de 22 artigos por ano, sendo constante ao longo dos anos (Figura 7); estão representados anualmente cerca de 20% dos artigos publicados no universo deste estudo (Tabela 2).

Figura 7: Evolução do número de artigos publicados em cada ano.

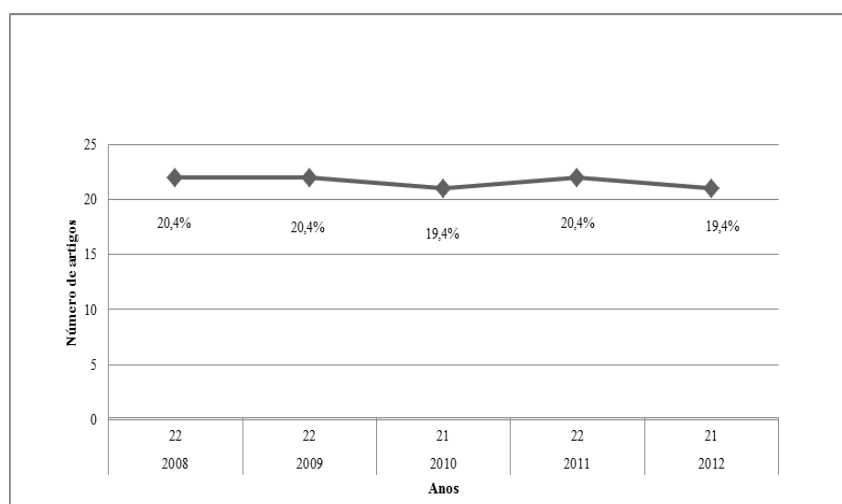


Tabela 2: Número de artigos publicados em cada ano.

Ano	Frequência	Porcentagem
2008	22	20,4%
2009	22	20,4%
2010	21	19,4%
2011	22	20,4%
2012	21	19,4%
Total	108	100,0%

Em primeiro lugar foi efetuada uma categorização dos artigos entre aqueles cujos temas se enquadram na que categoria de Contabilidade Pública e os artigos que tratam de vários temas de outras áreas da contabilidade. No primeiro caso estão os artigos que abordam temas relacionados com as reformas da Contabilidade Pública em sentido mais restrito, designada em língua inglesa por *Governmental Accounting* (GA). Dentro desta categoria foram destacados os artigos que consideram as IPSAS como agente dessas reformas.

No que respeita aos artigos que abarcam outras áreas da contabilidade foram definidas as seguintes categorias de temas estudados: contabilidade de gestão, fiscalidade, auditoria, gestão geral e outros. Na categoria designada por gestão geral englobam-se os artigos que versam temas de estratégia e liderança, por exemplo, focados em entidades públicas. A última categoria compreende os estudos que não foi possível enquadrar nas restantes, nomeadamente temas com uma perspetiva mais teórica e os que focam as entidades sem fins de lucro, portanto entidades que não pertencem ao setor público, logo diferindo das entidades públicas no que respeita aos sistemas contabilísticos adotados.

3.3 Caracterização dos artigos analisados

Recolheram-se no total 108 artigos científicos, que foram sucessivamente alocados às várias categorias anteriormente descritas, através da análise dos respetivos *abstracts*. Em caso de dúvida sobre os temas respetivos, foram também analisadas as Introduções e/ou as Conclusões.

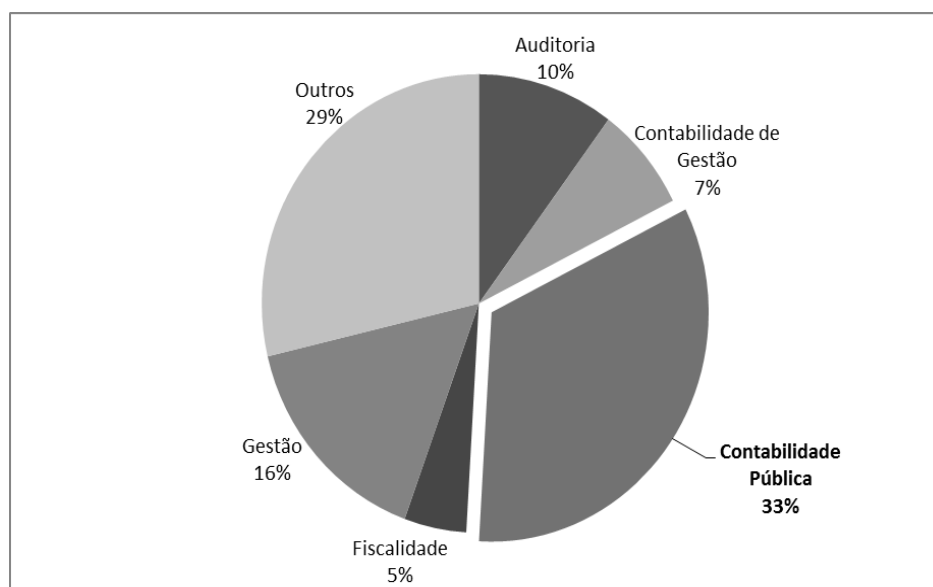
Depois de alocados às várias temáticas, foram identificados, nos cinco anos em apreço, 36 artigos que satisfazem os requisitos da categoria de Contabilidade Pública. Visto que esta investigação foca a importância das IPSAS dentro da categoria de Contabilidade Pública, identificaram-se os artigos que versavam especificamente as IPSAS e os que versavam outros temas de Contabilidade Pública. Assim, dos 36 artigos com alusivos à temática da Contabilidade Pública, identificaram-se 7 artigos científicos que incluíam informação das IPSAS no seu conteúdo.

A Tabela 3 evidencia a classificação dos artigos por temáticas, considerando todos artigos científicos publicados de 2008 a 2012 na FAM. Verifica-se que temática de Contabilidade Pública se destaca com o maior peso relativo: 33% sobre o universo total de artigos publicados (Figura 8). Nesta categoria encontra-se a maior parte dos artigos publicados, 36 artigos nos últimos cinco anos. Constata-se todavia que esta categoria, regista um maior peso relativo em 2008 (15 artigos em 22), tendo vindo a decrescer desde então (6 artigos em 21, em 2012).

Tabela 3: Peso e evolução anual do número de artigos publicados por temática.

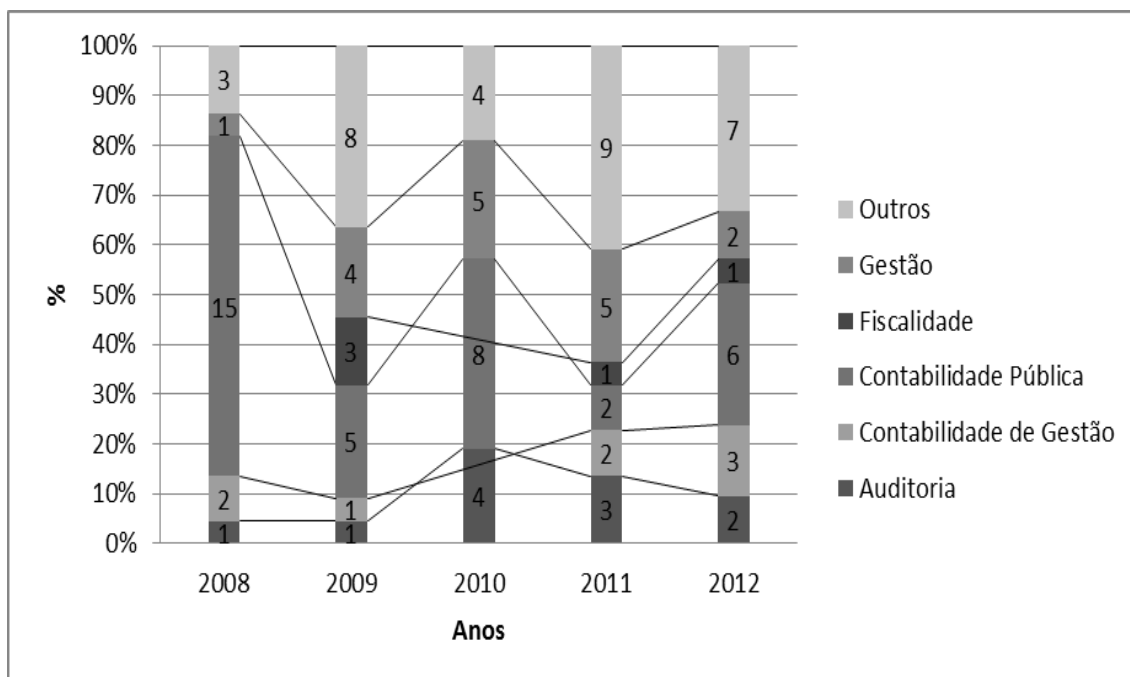
Temáticas		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Auditoria	Frequência	1	1	4	3	2	11
	Porcentagem	1%	1%	4%	3%	2%	10%
Contabilidade de Gestão	Frequência	2	1	0	2	3	8
	Porcentagem	2%	1%	0%	2%	3%	7%
Contabilidade Pública	Frequência	15	5	8	2	6	36
	Porcentagem	14%	5%	7%	2%	6%	33%
Fiscalidade	Frequência	0	3	0	1	1	5
	Porcentagem	0%	3%	0%	1%	1%	5%
Gestão	Frequência	1	4	5	5	2	17
	Porcentagem	1%	4%	5%	5%	2%	16%
Outros	Frequência	3	8	4	9	7	31
	Porcentagem	3%	7%	4%	8%	6%	29%
Total	Frequência	22	22	21	22	21	108
	Porcentagem	20%	20%	19%	20%	19%	100%

Figura 8: Peso das temáticas no número de artigos, publicados na FAM.



Por sua vez, a Figura 9 ilustra a evolução ao longo dos anos do número de artigos publicados na FAM de 2008 a 2012, evidenciando cada uma das categorias temáticas.

Figura 9: Evolução anual do número de artigos por temática, publicados na FAM.

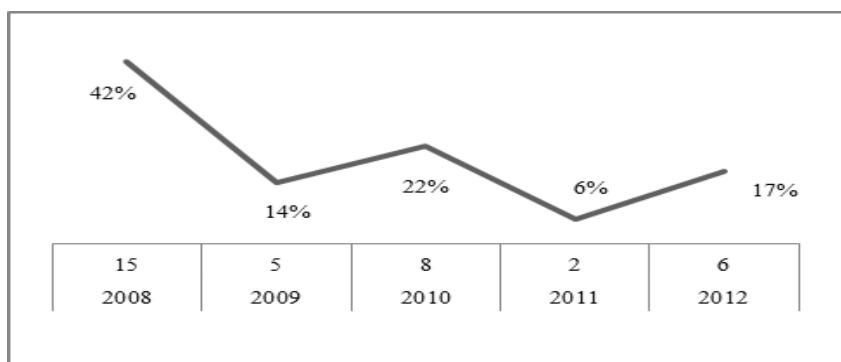


Verifica-se que a categoria Contabilidade Pública surge com o maior número de publicações no ano de 2008, como demonstra a Tabela 4. Neste ano foram publicados 15 artigos que abordam esta temática, a qual, entretanto, tem diminuído o seu peso relativo ao longo dos anos, registrando uma diminuição de 15% face ao total de artigos publicados (Figura 10).

Tabela 4: Peso da temática da Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.

Ano	Frequência	Percentagem
2008	15	41,7%
2009	5	13,9%
2010	8	22,2%
2011	2	5,6%
2012	6	16,7%
Total	36	100,0%

Figura 10: Evolução do peso relativo de artigos da Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.



Dentro da temática da Contabilidade Pública, tendo presente que se quer distinguir os artigos que abordam as IPSAS no seu conteúdo, dividiram-se os artigos em duas categorias distintas, a categoria Aborda IPSAS (S) e a categoria Não Aborda IPSAS (N).

A Tabela 5 apresenta a evolução, entre 2008 e 2012, em termos absolutos e em peso relativo, dos artigos que, dentro da temática da Contabilidade Pública, abordam ou não as IPSAS.

Tabela 5: Evolução do número de artigos que abordam ou não as IPSAS, de 2008 a 2012.

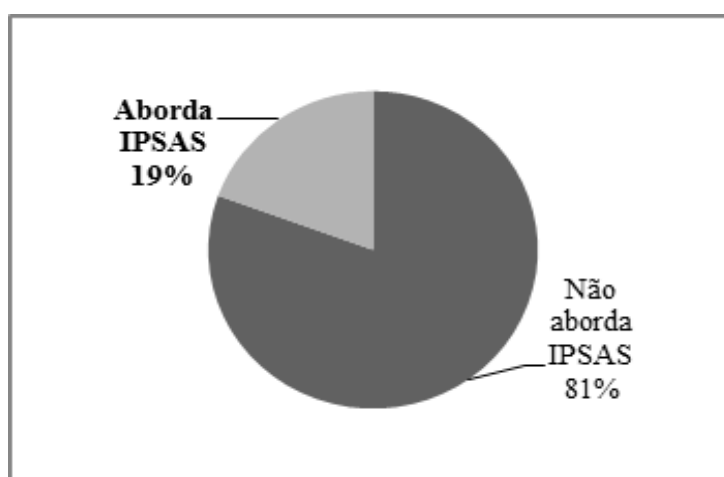
IPSAS		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Não Aborda IPSAS	Frequência	10	5	7	1	6	29
	Percentagem	28%	14%	19%	3%	17%	81%
Aborda IPSAS	Frequência	5	0	1	1	0	7
	Percentagem	14%	0%	3%	3%	0%	19%
Total	Frequência	15	5	8	2	6	36
	Percentagem	42%	14%	22%	6%	17%	100%

Dos artigos publicados na temática da Contabilidade Pública, 27 (28%) artigos não abordam as IPSAS no seu conteúdo, enquanto 7 (19%) abordam esta matéria (Tabela 6 e Figura 11).

Tabela 6: Número de artigos publicados na temática da Contabilidade Pública que abordam ou não as IPSAS de 2008 a 2012.

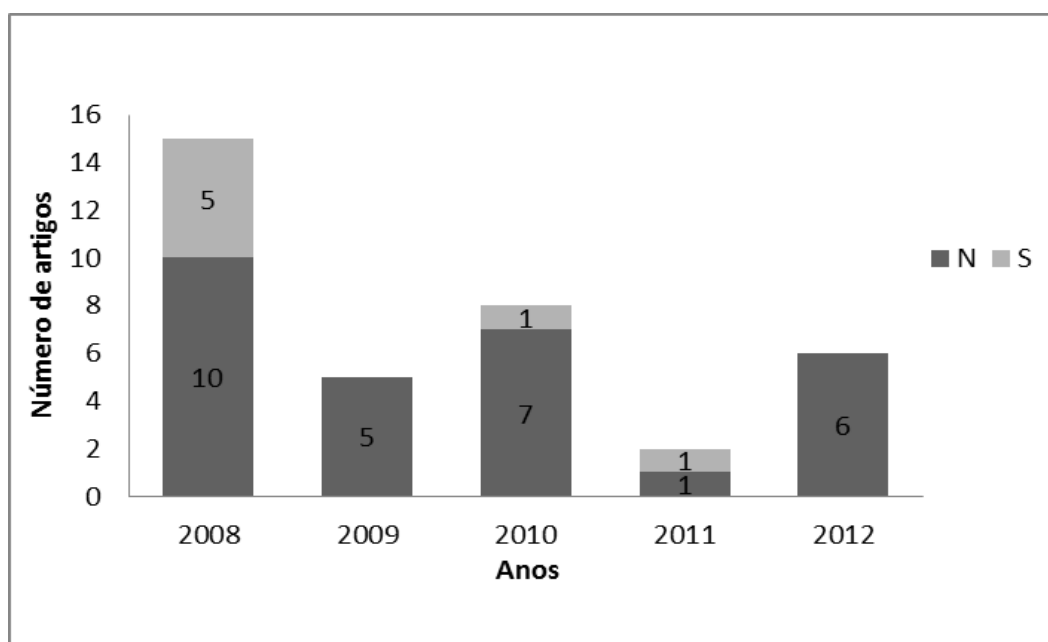
IPSAS	Frequência	Porcentagem
Não Aborda IPSAS	29	81%
Aborda IPSAS	7	19%
Total	36	100%

Figura 11: Peso dos artigos sobre as IPSAS na categoria Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.



Considerando o número total de artigos publicados dentro da temática da Contabilidade Pública, é possível verificar que o peso dos artigos que abordam as IPSAS representam uma percentagem diminuta, como demonstra a Figura 12.

Figura 12: Peso da abordagem das IPSAS na Contabilidade Pública, de 2008 a 2012.

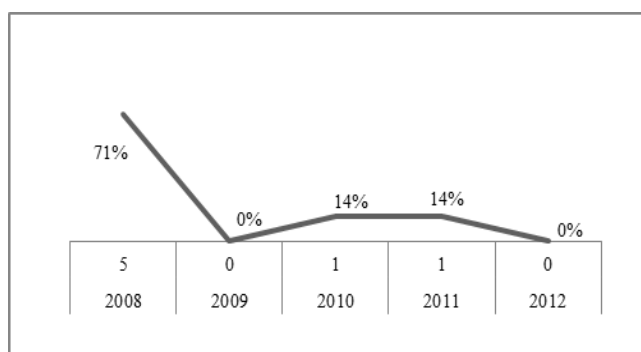


Constata-se que a abordagem às IPSAS é relevante nos artigos publicados primeiro ano (5 artigos em 15 publicados em 2008), tendo vindo a perder peso relativo nos anos subsequentes, como demonstram a Tabela 7 e a Figura 13, verificando-se que nos últimos dois anos os artigos que abordam as IPSAS são mesmo raros ou inexistentes.

Tabela 7: Peso das IPSAS no total de publicações de 2008 a 2012.

Ano	Frequência	Percentagem
2008	5	71,4%
2009	0	0,0%
2010	1	14,3%
2011	1	14,3%
2012	0	0,0%
Total	7	100,0%

Figura 13: Evolução do número de artigos com abordagem às IPSAS de 2008 a 2012.



3.5 Tipificação dos artigos publicados na revista

3.5.1 Tipo de investigação

Para verificar qual o tipo de investigação mais utilizado por esta revista, procedeu-se à divisão dos artigos em três tipos de investigação distintos: investigação quantitativa, investigação qualitativa, investigação mista e outras. A análise é efetuada primeira para todos os artigos, depois para os que versam a Contabilidade Pública e por último os que, dentro desta categoria, abordam as IPSAS.

A investigação quantitativa agrupa todos os estudos que se focam nas explicações provenientes dos seus métodos fundamentais de generalização estatística. Na investigação qualitativa foram considerados os estudos que adotam uma perspetiva filosófica interpretativa. Os métodos de investigação mais comuns neste tipo de investigação são: textos e documentos, registo áudio e vídeo, observação e entrevistas (Vieira *et al.* 2009).

Embora não se considere difícil delimitar com precisão as fronteiras entre o que distingue a investigação qualitativa da quantitativa, criou-se uma categoria chamada investigação mista, que aloca estudos onde ambos os dois tipos de investigação, qualitativa e quantitativa, estão presentes.

Dado que existem tipos de investigação que não podem ser classificados como investigação qualitativa nem como investigação quantitativa, foi considerada uma categoria denominada de Outras. Esta categoria engloba investigações mais históricas e

análises que não é possível incluir nas três categorias de investigação descritas anteriormente.

Em primeiro lugar foram agrupados os artigos de acordo com as várias temáticas, identificando para cada uma delas o tipo de investigação adotado. Verifica-se que o tipo de investigação mais utilizado é a investigação qualitativa (Figura 14), com 56% da totalidade dos artigos, equivalendo a 60 artigos publicados utilizando este tipo de investigação (Tabela 8). Dentro da temática da Contabilidade Pública, o tipo de investigação mais recorrente é também a investigação qualitativa, com 19% da totalidade dos artigos, correspondendo a 21 artigos publicados desta temática.

Figura 14: Peso do tipo de investigação por temática no total de artigos publicados em cada uma de 2008 a 2012.

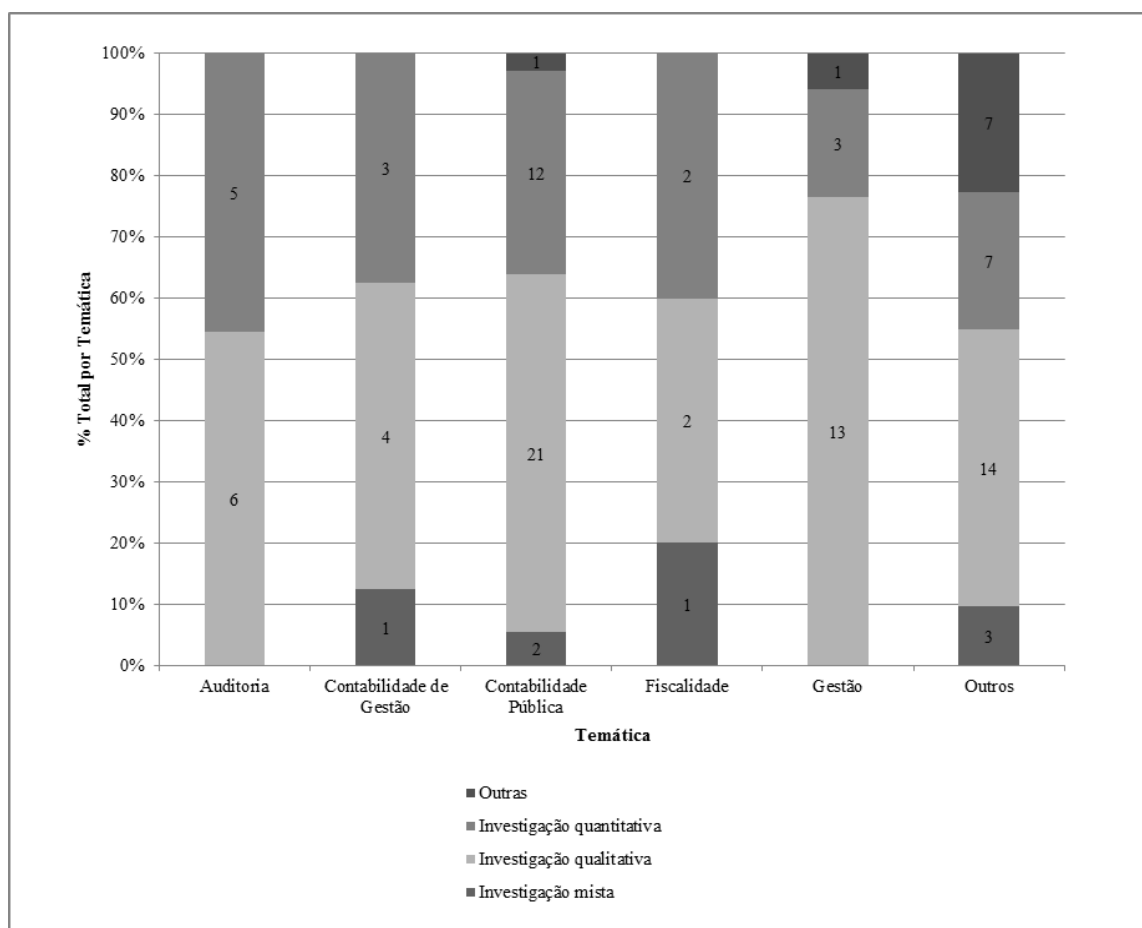


Tabela 8: Peso das temáticas dos artigos segundo o tipo de investigação utilizada.

Temática	Tipo de Investigação								Total	
	Investigação mista		Investigação qualitativa		Investigação quantitativa		Outras			
	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%	Frequência	%
Auditoria	0	0%	6	6%	5	5%	0	0%	11	10%
Contabilidade de Gestão	1	1%	4	4%	3	3%	0	0%	8	7%
Contabilidade Pública	2	2%	21	19%	12	11%	1	1%	36	33%
Fiscalidade	1	1%	2	2%	2	2%	0	0%	5	5%
Gestão	0	0%	13	12%	3	3%	1	1%	17	16%
Outros	3	3%	14	13%	7	6%	7	6%	31	29%
Total	7	6%	60	56%	32	30%	9	8%	108	100%

No que refere à temática da Contabilidade Pública, 58% das publicações correspondem ao tipo de investigação qualitativa (Figura 15). Esta temática denota maior número de artigos que aplicam este tipo de investigação no ano de 2008, ano em que foram publicados 9 artigos, com um peso de 25% na totalidade de artigos classificados nesta temática (Tabela 9).

Figura 15: Peso do tipo de investigação na temática de Contabilidade Pública.

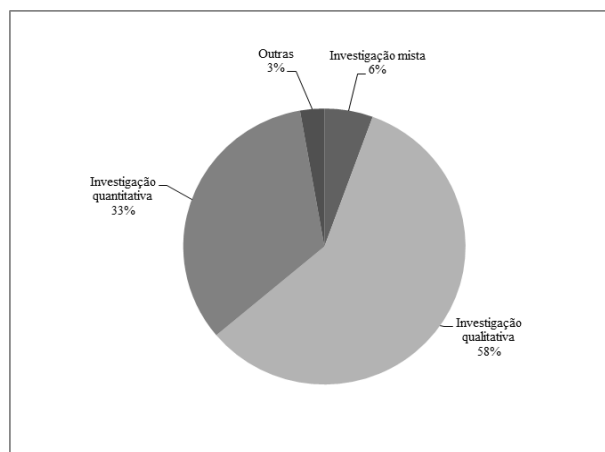


Tabela 9: Peso e evolução anual do tipo de investigação na Contabilidade Pública.

Tipo de Investigação		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Investigação mista	Frequência	0	0	2	0	0	2
	Percentagem	0%	0%	6%	0%	0%	6%
Investigação qualitativa	Frequência	9	2	3	1	6	21
	Percentagem	25%	6%	8%	3%	17%	58%
Investigação quantitativa	Frequência	6	3	2	1	0	12
	Percentagem	17%	8%	6%	3%	0%	33%
Outras	Frequência	0	0	1	0	0	1
	Percentagem	0%	0%	3%	0%	0%	3%
Total	Frequência	15	5	8	2	6	36
	Percentagem	42%	14%	22%	6%	17%	100%

Dentro da temática da Contabilidade Pública, considerando os artigos que abordaram as IPSAS, constata-se que o tipo de investigação predominante é a investigação quantitativa, representando 71% do total de artigos desta temática com referências às IPSAS (Figura 16). O número de artigos com investigação qualitativa foram 2, enquanto 5 artigos evidenciavam investigação quantitativa (Tabela 10). Não se verificaram outros tipos de investigação para além destes dois.

Figura 16: Peso do tipo de investigação dos artigos que abordam as IPSAS na Contabilidade Pública.

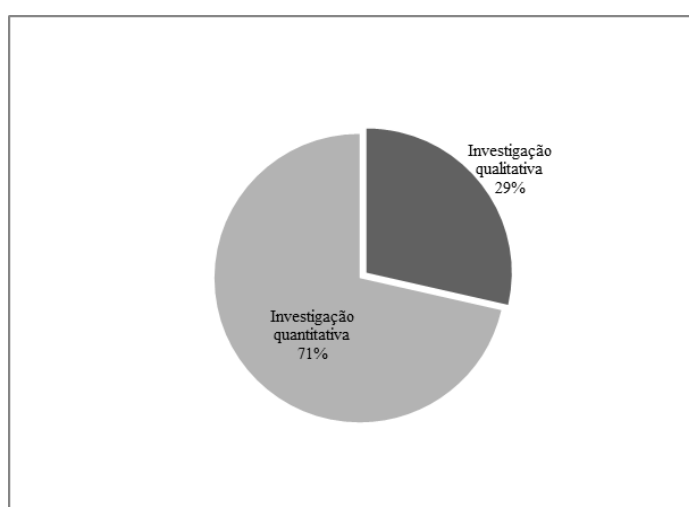


Tabela 10: Peso e evolução anual do tipo de investigação dos artigos que abordam as IPSAS.

Tipo de Investigação		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Investigação mista	Frequência	0	0	0	0	0	0
	Percentagem	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Investigação qualitativa	Frequência	2	0	0	0	0	2
	Percentagem	29%	0%	0%	0%	0%	29%
Investigação quantitativa	Frequência	3	0	1	1	0	5
	Percentagem	43%	0%	14%	14%	0%	71%
Outras	Frequência	0	0	0	0	0	0
	Percentagem	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Total	Frequência	5	0	1	1	0	7
	Percentagem	71%	0%	14%	14%	0%	100%

3.5.2 Universidades de afiliação dos autores

A afiliação dos autores diz respeito ao(s) país(es) onde a instituição de ensino superior do autor do artigo tem vínculo universitário.

No total dos 108 artigos publicados pela FAM de 2008 a 2012, identificaram-se 165 universidades de afiliação participantes (Anexo 2). Dentro destas 165 universidades de afiliação, identificaram-se 103 universidades de afiliação distintas umas das outras (Tabela 11) sendo que 62 das universidades de afiliação participaram mais do que uma vez. A universidade com maior frequência de participação foi a *University of*

Edinburgh, com participação em 11 artigos publicados, correspondendo a uma percentagem de 6,7% face ao total de universidades.

Tabela 11: Universidades que compõe o universo (mais que uma autoria).

Universidade de Afiliação	Frequência	Percentagem
University of Edinburgh	11	6,7%
Lund University	6	3,6%
Queensland University of Technology	6	3,6%
University of Groningen	6	3,6%
Australian National University	4	2,4%
Copenhagen Business School	4	2,4%
Queen's University	4	2,4%
University of Birmingham	4	2,4%
Vrije University	4	2,4%
London School	3	1,8%
Norwegian School of Economics	3	1,8%
University of Manchester	3	1,8%
University of Ulster	3	1,8%
Auckland University of Technology	2	1,2%
Bocconi University	2	1,2%
Nottingham University Business School	2	1,2%
Southern Cross University	2	1,2%
Università Cattolica del Sacro Cuore	2	1,2%
University of Bergen	2	1,2%
University of Cagliari	2	1,2%
University of Canterbury	2	1,2%
University of Gothenburg	2	1,2%
University of Oslo	2	1,2%
University of Sheffield	2	1,2%
University of Siena	2	1,2%
University of South Australia	2	1,2%
University of Zaragoza	2	1,2%

Deste universo, as universidades de afiliação que publicaram dentro da temática da Contabilidade Pública foram 38 e, dentro desta, 7 estão presentes mais do que uma vez nos artigos analisados. Portanto, no seu conjunto as 38 universidades representam 50 participações no âmbito desta temática (Tabela 12). Apenas 13 dessas 50 participações abordam as IPSAS nos seus artigos científicos publicados na FAM. A universidade com maior frequência de participação foi a *University of Groningen*, com a participação de 4 artigos publicados.

Tabela 12: Lista e peso das universidades na temática da Contabilidade Pública.

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
University of Groningen	4	8,0%
Australian National University	3	6,0%
Lund University	3	6,0%
Queensland University of Technology	3	6,0%
Queen's University	2	4,0%
Università Cattolica del Sacro Cuore	2	4,0%
Vrije University	2	4,0%
Athens University of Economics and Business	1	2,0%
Berlin School of Economics and Law	1	2,0%
Bocconi University	1	2,0%
Canberra Australia	1	2,0%
Carleton University	1	2,0%
Catholic University Leuven	1	2,0%
Chuo University	1	2,0%
Curtin University of Technology	1	2,0%
École nationale d'administration publique	1	2,0%
Ghent University	1	2,0%
Monash University	1	2,0%
Norwegian School of Economics	1	2,0%
Nottingham University Business School	1	2,0%
Orebro University	1	2,0%
Southern Cross University	1	2,0%
Stockholm University School of Business	1	2,0%
Tampere University of Technology	1	2,0%
University of Bergen	1	2,0%
University of Birmingham	1	2,0%
University of Bristol	1	2,0%
University of Canterbury	1	2,0%
University of Edinburgh	1	2,0%
University of Gothenburg	1	2,0%
University of Kent	1	2,0%
University of Manchester	1	2,0%
University of Oslo	1	2,0%
University of Sheffield	1	2,0%
University of Siena	1	2,0%
University of South Australia	1	2,0%
University of Western Australia	1	2,0%
University of Wollongong	1	2,0%
Total	50	100,0%

Dessas 50 participações de 38 universidades distintas, 13 abordam as IPSAS no seu conteúdo, sendo que cada universidade apenas participou uma vez nesta categoria (Tabela 13).

Tabela 13: Lista e peso das universidades com artigos que abordam as IPSAS.

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
Athens University of Economics and Business	1	7,7%
Australian National University	1	7,7%
Berlin School of Economics and Law	1	7,7%
Bocconi University	1	7,7%
Catholic University Leuven	1	7,7%
Ghent University	1	7,7%
Monash University	1	7,7%
Norwegian School of Economics	1	7,7%
Tampere University of Technology	1	7,7%
Università Cattolica del Sacro Cuore	1	7,7%
University of Birmingham	1	7,7%
University of Siena	1	7,7%
University of Western Australia	1	7,7%
Total	13	100,0%

3.5.3 Países e Continentes de afiliação dos autores

O país de afiliação dos autores diz respeito ao(s) país(es) de vínculo universitário do(s) autor(s) do artigo, sendo que esta variável é apenas possível de avaliar através da universidade de vinculação. Os países de afiliação dos autores foram posteriormente alocados ao seu respetivo Continente de maneira a que se obtivesse uma perspetiva mais global do local de afiliação dos autores.

Como demonstra a Tabela 14, é na Europa que se concentra a maior parte dos artigos, com um peso de 73% dos artigos publicados (Figura 17). O país onde existe maior percentagem de participação na publicação de artigos é o Reino Unido, com 29% de publicações (Tabela 15).

Tabela 14: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação.

Continentes		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
América	Frequência	0	4	0	0	4	8
	Percentagem	0%	2,42%	0%	0%	2,42%	5%
Ásia	Frequência	0	0	3	1	0	4
	Percentagem	0%	0%	1,82%	0,61%	0%	2%
Europa	Frequência	25	25	22	22	27	121
	Percentagem	15,15%	15,15%	13,33%	13,33%	16,36%	73%
Oceânia	Frequência	2	2	10	10	8	32
	Percentagem	1,21%	1,21%	6,06%	6,06%	4,85%	19%
Total	Frequência	27	31	35	33	39	165
	Percentagem	16,36%	18,79%	21,21%	20,00%	23,64%	100%

Figura 17: Continentes de afiliação dos autores na totalidade dos artigos de 2008 a 2012.

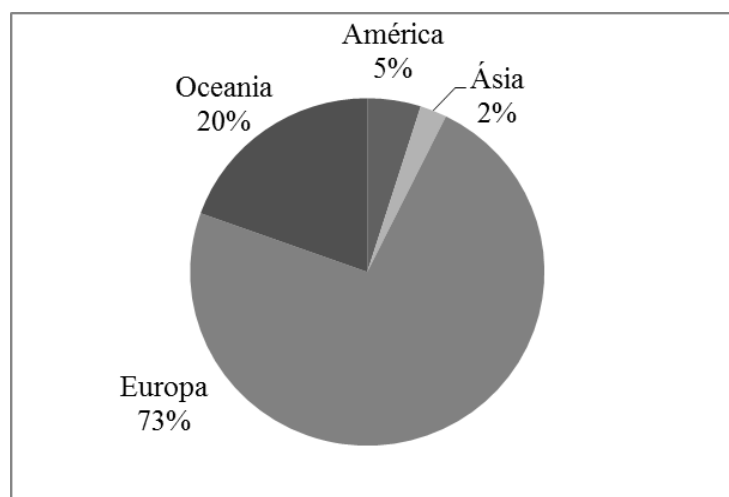


Tabela 15: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país.

País de Afiliação	Ano					Frequência	Porcentagem
	2008	2009	2010	2011	2012		
América							
Canadá	0	0	0	0	3	3	2%
Estados Unidos	0	4	0	0	1	5	3%
Ásia							
Indonésia	0	0	1	0	0	1	1%
Japão	0	0	1	0	0	1	1%
Malásia	0	0	1	0	0	1	1%
Tailândia	0	0	0	1	0	1	1%
Europa							
Alemanha	0	2	0	3	1	6	4%
Bélgica	2	0	0	2	0	4	2%
Dinamarca	0	0	1	0	3	4	2%
Espanha	1	0	1	0	2	4	2%
Finlândia	1	0	0	0	2	3	2%
França	0	0	0	1	1	2	1%
Grécia	1	0	0	0	0	1	1%
Holanda	4	0	5	0	0	9	5%
Irlanda	0	1	0	0	0	1	1%
Itália	3	1	2	3	2	11	7%
Noruega	3	1	2	1	3	10	6%
Portugal	0	0	0	0	3	3	2%
Reino Unido	7	12	10	11	8	48	29%
Suécia	3	6	1	1	2	13	8%
Suíça	0	2	0	0	0	2	1%
Oceânia							
Austrália	2	2	8	8	6	26	16%
Nova Zelândia	0	0	2	2	2	6	4%
Total	27	31	35	33	39	165	100%

No que respeita à temática da Contabilidade Pública, verifica-se uma grande frequência de publicações na Europa, com 66% dos artigos publicados sobre esta temática (Figura 18); mais especificamente, o Reino Unido representa uma percentagem de 18% dos artigos publicados (Tabela 16). Também o Continente Asiático evidencia uma representação significativa, com 28% dos artigos publicados sobre esta temática (Figura 18), dos quais 26% advém da Austrália (Tabela 16).

Figura 18: Continentes de afiliação dos autores nos artigos de Contabilidade Pública de 2008 a 2012.

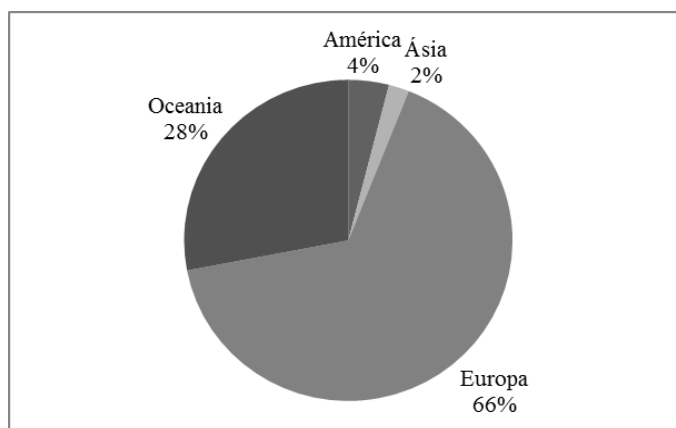


Tabela 16: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país na temática da Contabilidade Pública.

País de Afiliação	Ano					Frequência	Porcentagem
	2008	2009	2010	2011	2012		
América							
Canadá	0	0	0	0	2	2	4%
Ásia							
Japão	0	0	1	0	0	1	2%
Europa							
Alemanha	0	0	0	1	0	1	2%
Bélgica	2	0	0	0	0	2	4%
Finlândia	1	0	0	0	0	1	2%
Grécia	1	0	0	0	0	1	2%
Holanda	4	0	2	0	0	6	12%
Itália	2	0	1	1	0	4	8%
Noruega	3	0	0	0	0	3	6%
Reino Unido	2	2	2	2	1	9	18%
Suécia	1	4	0	0	1	6	12%
Oceânia							
Austrália	2	2	7	0	2	13	26%
Nova Zelândia	0	0	0	0	1	1	2%
Total	18	8	13	4	7	50	100%

Especificando, a partir dos artigos que abordam a temática da Contabilidade Pública, e selecionando dentro destes os que abordam as IPSAS no seu conteúdo, o Continente com maior relevo volta a ser a Europa, com 77% das publicações (Figura 19). Os países que se destacam relativamente aos artigos sobre as IPSAS são a Itália e a Austrália, ambos com 23% de participação nos artigos publicados (Tabela 17).

Figura 19: Continentes de afiliação dos autores nos artigos de Contabilidade Pública que abordam as IPSAS de 2008 a 2012.

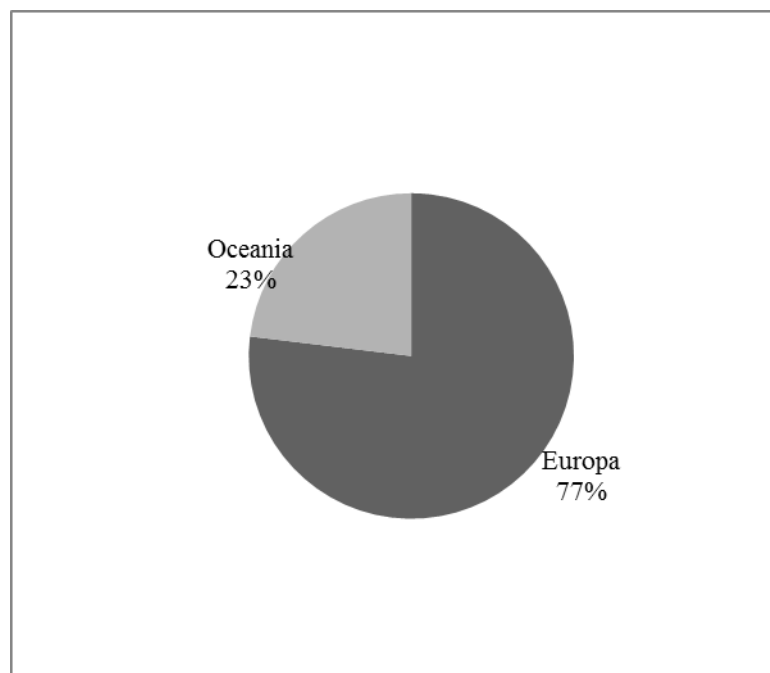
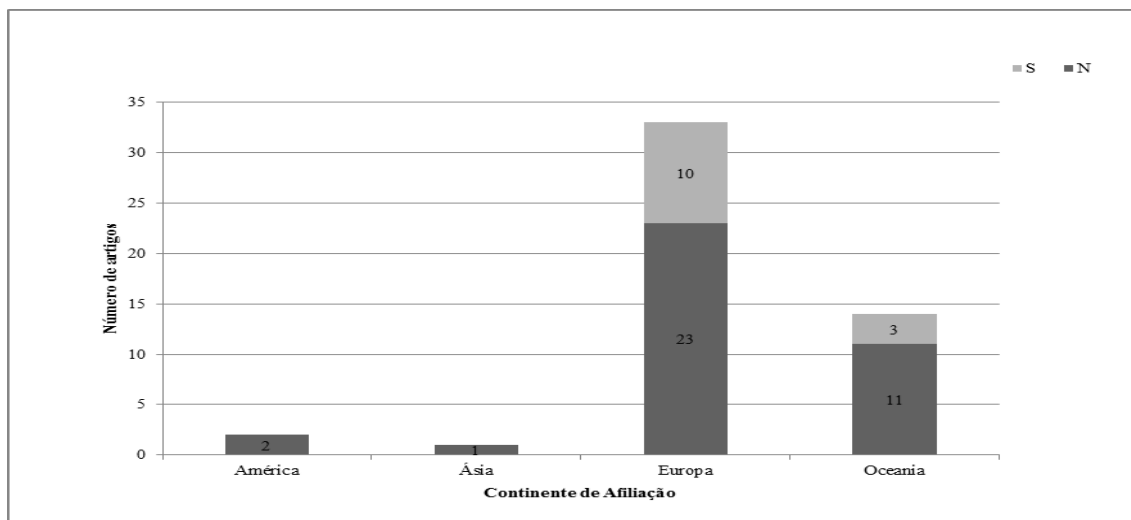


Tabela 17: Peso e evolução anual do número de artigos por Continente de afiliação e respetivo país, na temática da Contabilidade Pública e que abordam as IPSAS.

País de Afiliação	Ano					Frequência	Porcentagem
	2008	2009	2010	2011	2012		
Europa							
Alemanha	0	0	0	1	0	1	8%
Bélgica	2	0	0	0	0	2	15%
Finlândia	1	0	0	0	0	1	8%
Grécia	1	0	0	0	0	1	8%
Itália	2	0	0	1	0	3	23%
Noruega	1	0	0	0	0	1	8%
Reino Unido	0	0	0	1	0	1	8%
Oceânia							
Austrália	0	0	3	0	0	3	23%
Total	7	0	3	3	0	13	100%

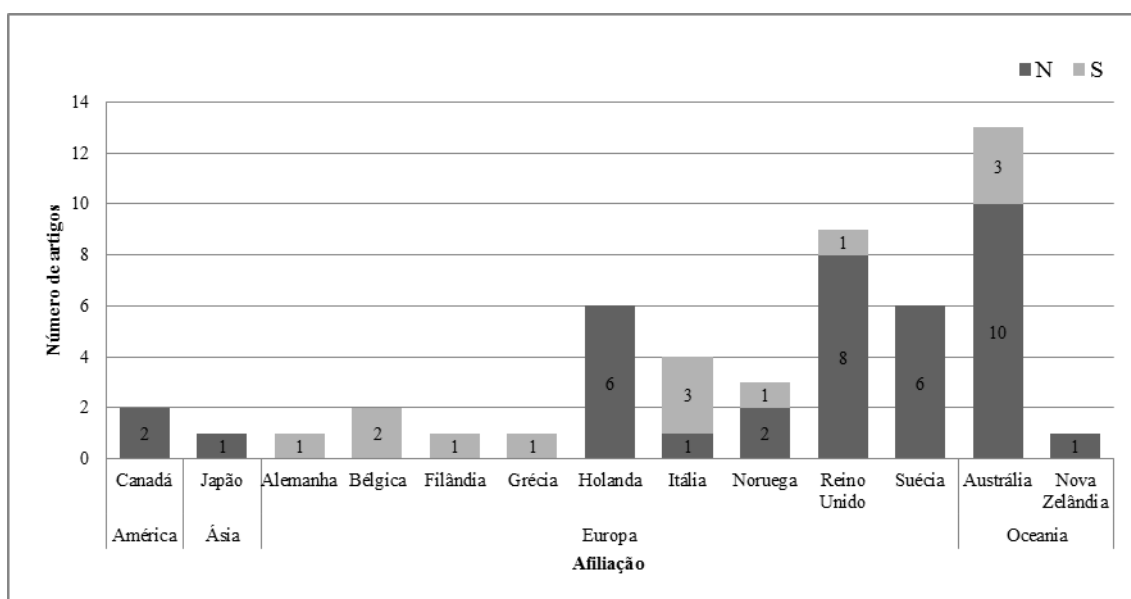
A Figura 20 demonstra o peso da abordagem das IPSAS nas publicações dentro da temática de Contabilidade Pública por Continente, em que 43% dos artigos se concentram no Continente Europeu.

Figura 20: Peso da abordagem das IPSAS nas publicações de Contabilidade Pública no período de 2008 a 2012 por Continente de afiliação.



Dentro da categoria da Contabilidade Pública, foram identificados os países em que os artigos publicados apenas versam as IPSAS (Alemanha, Bélgica, Finlândia e Grécia); verificou-se que, considerando os países onde os artigos de Contabilidade Pública abordam as IPSAS e outros temas, apenas a Itália tem mais publicações dos primeiros (Figura 21).

Figura 21: Peso da abordagem das IPSAS nas publicações de Contabilidade Pública no período de 2008 a 2012 por país e Continente de afiliação.



3.5.4 Características dos autores

Dos 108 artigos do universo de publicações, de 2008 a 2012, foram identificadas 207 participações como autorias, constituída por 181 indivíduos distintos (Anexo 3).

A Tabela 18 evidencia a lista de autores e respectivas participações, considerando os artigos com mais do que uma autoria, com base na análise de todo o universo de artigos.

Tabela 18: Lista e peso da participação dos autores nos artigos com mais que uma autoria.

Nome do autor	Frequência	Porcentagem
Irvine Lapsley	7	3,38%
Henk J. Ter Bogt	3	1,45%
Amanda Ball	2	0,97%
Greta Nasi	2	0,97%
Helen Irvine	2	0,97%
Janet Lee	2	0,97%
Lars Nordgren	2	0,97%
Lee D. Parker	2	0,97%
Marc Jegers	2	0,97%
Per Laegreid	2	0,97%
Peter Saeraek	2	0,97%
Riccardo Mussari	2	0,97%
Ron Hodges	2	0,97%
Rowan Jones	2	0,97%
Suzana Grubnic	2	0,97%
Tjerk Budding	2	0,97%
Tobias Johansson	2	0,97%
Tom Christensen	2	0,97%
Tom Groot	2	0,97%
Torbjorn Tagesson	2	0,97%

Dos 181 autores, 60 deles publicaram sobre a temática da Contabilidade Pública, resultando numa percentagem de 34%. Destes 60 autores resultaram 65 participações nas publicações (Tabela 19), pois 5 destes participaram mais do que uma vez, no âmbito desta temática.

Por outro lado, a Tabela 19 mostra a lista dos autores de artigos que se inserem na temática da Contabilidade Pública, na revista e no período em análise.

Tabela 19: Lista e peso da participação dos autores nos artigos da Contabilidade Pública.

Nome do Autor	Frequência	Porcentagem
Henk J. Ter Bogt	3	4,62%
Janet Lee	2	3,08%
Tjerk Budding	2	3,08%
Tom Groot	2	3,08%
Amanda Ball	1	1,54%
Amund Lie	1	1,54%
Anna Thomasson	1	1,54%
Belinda Luk	1	1,54%
Berit Adam	1	1,54%
E. Pieter Jansen	1	1,54%
Eija M. Vinnari	1	1,54%
Eugenio Anessi-Pessina	1	1,54%
Gert Paulsson	1	1,54%
Greta Nasi	1	1,54%
Hans Knutsson	1	1,54%
Helen Irvine	1	1,54%
Hiroko Kudo	1	1,54%
Ileana Steccolini	1	1,54%
Iqbal Khadaroo	1	1,54%
Irvine Lapsley	1	1,54%
Istemi Demirag	1	1,54%
Jan Rommel	1	1,54%
Jan Van Helden	1	1,54%
Janet Mack	1	1,54%
Joanna Brewis	1	1,54%
Johan Christiaens	1	1,54%
Juliana Ng	1	1,54%
Katie Lazarevski	1	1,54%
Kerry Jacobs	1	1,54%
Kristin Loiselle-Lapointe	1	1,54%
Lee D. Parker	1	1,54%
Manuela S. Macinati	1	1,54%
Mariannunziata Liguori	1	1,54%
Marie-Soleil Tremblay	1	1,54%
Mark Christensen	1	1,54%
Mitchell Van Der Zahn	1	1,54%
Natalee Jennings	1	1,54%
Norvald Monsen	1	1,54%
Ola Mattisson	1	1,54%
Per Laegreid	1	1,54%
Raili Pollanen	1	1,54%
Ralph Kober	1	1,54%
Riccardo Mussari	1	1,54%
Robert Jupe	1	1,54%
Robyn Pilcher	1	1,54%
Ron Hodges	1	1,54%
Rowan Jones	1	1,54%
Salme Nasi	1	1,54%
Sandra Cohen	1	1,54%

Nome do Autor	Frequência	Porcentagem
Sara Dolnicar	1	1,54%
Sheila Ellwood	1	1,54%
Suzana Grubnic	1	1,54%
Sven Modell	1	1,54%
Sven Siverbo	1	1,54%
Tobias Johansson	1	1,54%
Tom Christensen	1	1,54%
Torbjorn Tagesson	1	1,54%
Trevor Stanley	1	1,54%
Ulf Ramberg	1	1,54%
Vernon Soare	1	1,54%
Total	65	100,00%

Dos 60 autores referidos, 15 deles publicaram artigos que abordaram as IPSAS, com uma percentagem de 25% face à totalidade dos autores de artigos sobre a temática da Contabilidade Pública.

Destes 15 autores, resultaram 15 participações nas publicações dos artigos que abordaram as IPSAS (Tabela 20), sendo que nenhum destes 15 autores participou mais do que uma vez.

Tabela 20: Lista e peso da participação dos autores de artigos que abordam as IPSAS.

Nome do Autor	Frequência	Porcentagem
Berit Adam	1	6,67%
Eija M. Vinnari	1	6,67%
Eugenio Anessi-Pessina	1	6,67%
Greta Nasi	1	6,67%
Ileana Steccolini	1	6,67%
Jan Rommel	1	6,67%
Janet Lee	1	6,67%
Johan Christiaens	1	6,67%
Juliana Ng	1	6,67%
Norvald Monsen	1	6,67%
Ralph Kober	1	6,67%
Riccardo Mussari	1	6,67%
Rowan Jones	1	6,67%
Salme Nasi	1	6,67%
Sandra Cohen	1	6,67%
Total	15	100,00%

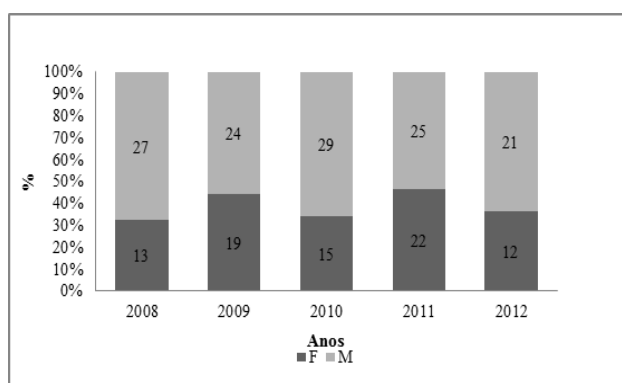
3.5.7 Género dos autores

Na Tabela 21 apresenta-se a contribuição do género masculino e do género feminino na participação nos artigos publicados na FAM nos últimos cinco anos, de 2008 a 2012, dados ilustrados também na Figura 22.

Tabela 21: Peso e evolução anual de cada género dos autores.

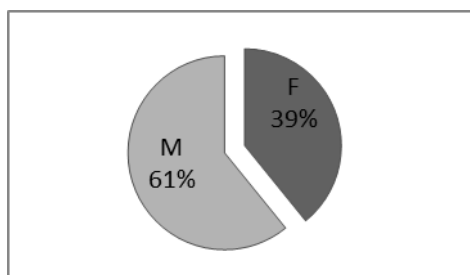
Género		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Masculino	Frequência	27	24	29	25	21	126
	Percentagem	13%	12%	14%	12%	10%	61%
Feminino	Frequência	13	19	15	22	12	81
	Percentagem	6%	9%	7%	11%	6%	39%
Total	Frequência	40	43	44	47	33	207
	Percentagem	19%	21%	21%	23%	16%	100%

Figura 22: Peso anual de cada género dos autores.



Verifica-se que os autores presentes nas publicações de artigos contam maioritariamente com a participação do género masculino (61%), comparativamente com a participação dos autores do género feminino (39%) como se ilustra na Figura 23.

Figura 23: Género dos autores que publicaram os artigos na revista FAM de 2008 a 2012.



Na Tabela 22 evidencia-se a contribuição de ambos os gêneros na participação nos artigos publicados dentro da temática da Contabilidade Pública, em que o gênero masculino assume novamente a percentagem mais elevada (60%) e onde o gênero feminino apenas contribui com 40%, como ilustrado nas Figuras 24 e 25.

Tabela 22: Peso e evolução anual da contribuição de cada gênero dos autores nos artigos da temática da Contabilidade Pública.

Gênero		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Masculino	Frequência	29	4	12	3	2	50
	Percentagem	35%	5%	14%	4%	2%	60%
Feminino	Frequência	6	7	7	2	11	33
	Percentagem	7%	8%	8%	2%	13%	40%
Total	Frequência	35	11	19	5	13	83
	Percentagem	42%	13%	23%	6%	16%	100%

Figura 24: Peso da contribuição anual de cada gênero dos autores.

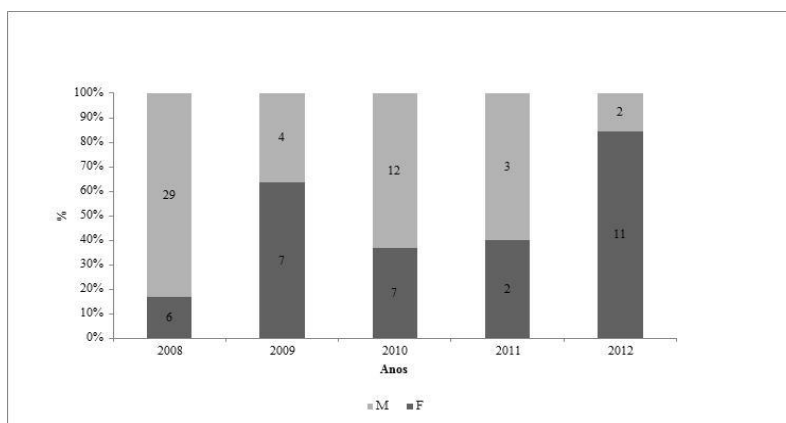
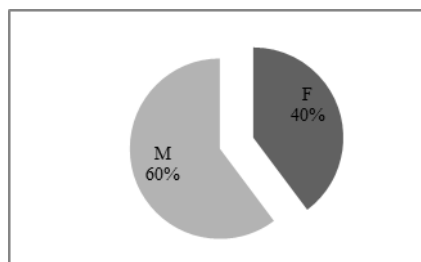


Figura 25: Gênero dos autores que publicaram os artigos sobre a temática da Contabilidade Pública.



Na Tabela 23 apresenta-se a contribuição de ambos os géneros na participação nos artigos publicados que versam as IPSAS, em que o género masculino assume de novo a percentagem mais elevada (53%) e onde o género feminino apenas contribui com 47%, conforme Figuras 26 e 27.

Tabela 23: Peso e evolução anual da contribuição de cada género dos autores nos artigos sobre IPSAS.

Género		Anos					Total
		2008	2009	2010	2011	2012	
Masculino	Frequência	5	0	1	2	0	8
	Percentagem	33%	0%	7%	13%	0%	53%
Feminino	Frequência	4	0	2	1	0	7
	Percentagem	27%	0%	13%	7%	0%	47%
Total	Frequência	9	0	3	3	0	15
	Percentagem	60%	0%	20%	20%	0%	100%

Figura 26: Peso da contribuição anual de cada género dos autores nos artigos que abordam as IPSAS.

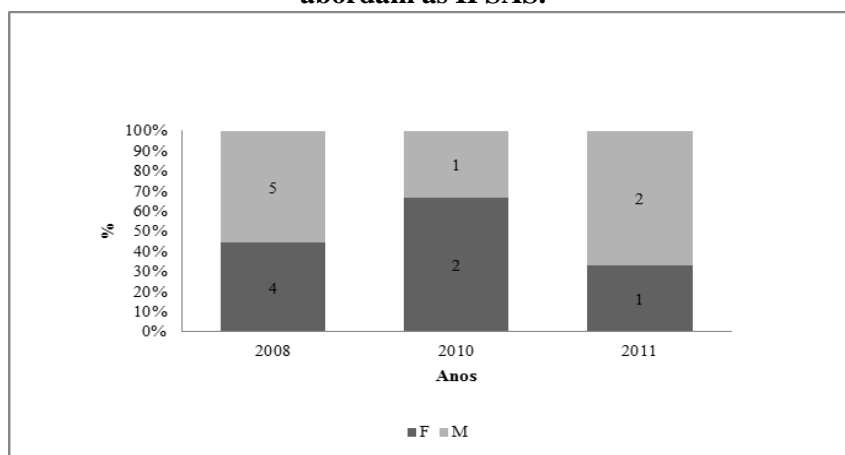
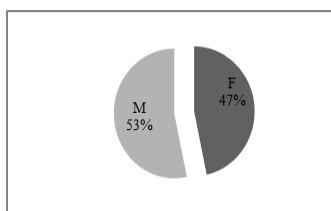


Figura 27: Género dos autores que publicaram os artigos que abordam as IPSAS.



4. CONCLUSÃO

4.1 Objetivos e resultados

Este estudo teve como principal objetivo contribuir para a sintetização e análise do papel do IPSASB no conteúdo e no ritmo das reformas ocorridas a nível internacional no âmbito da Contabilidade Pública no século XXI. Como objetivos específicos foram definidos: primeiro, a discussão do ponto de vista teórico o papel do IPSAB e das IPSAS no panorama atual das reformas da Contabilidade Pública: segundo, a análise o impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública, com suporte na FAM.

Relativamente ao primeiro objetivo específico concluiu-se que a Administração Pública tem passado por notáveis reformas, destacando-se a NPM, levando a Contabilidade Pública a ganhar mais influência e maior visibilidade, fato que levou a que inúmeros estudos fossem realizados neste sentido. Denota-se que existem diferentes práticas contabilísticas neste setor, variando de país para país. A diversidade de sistemas nacionais de contabilidade do setor público acabou por criar uma necessidade de harmonização dos vários sistemas, isto é, levou à criação de normas internacionais de Contabilidade Pública, em que se destacam, o Reino Unido e a Austrália como sendo os países onde se adotam primordialmente estes modernos conceitos de reformas. A forma e o ritmo da reforma têm sido distintos consoante os países pertencerem à denominada Europa Continental ou se enquadraram nos países designados Anglo-saxónicos, em que os primeiros se focam num conjunto de utilizadores menos amplo que nos países anglo-saxónicos (*accountability close approach* versus *accountability open approach*).

Existe uma tendência geral da aproximação da Contabilidade Pública à contabilidade empresarial, permanecendo porém uma grande multiplicidade de práticas; a aplicação das normas internacionais de contabilidade do setor privado como suporte para o setor público, leva a que seja discutida a legitimidade das mesmas, pois coexistem disparidades entre os objetivos do setor público e privado que questionam a sua transposição de um setor para o outro. Com o propósito de proporcionar informação financeira mais transparente e de melhor qualidade ao setor público destaca-se o papel do IPSASB como organismo que trata da emissão e divulgação de normas contabilísticas para o setor público, as IPSAS. Muitas instituições, países e governos já

se encontram em processo de adoção das IPSAS e muitos mais se dirigem no sentido da convergência com as mesmas, sendo que os países com maior grau de utilização de normas contabilísticas próximas às IPSAS são: Reino Unido, Malta, Suécia, Estónia, França, e Hungria.

A Comissão Europeia, não descuidando a referência irrefutável das IPSAS, tenciona que seja desenvolvido um conjunto de normas contabilísticas a partir destas, denominadas como EPSAS, tendo como objetivo a harmonização das normas contabilísticas e a implementação de padrões de competência, mais fiáveis, que vão de encontro às necessidades dos Estados membros da União Europeia. Em Portugal, mesmo não sendo explícito na estratégia orçamental, é evidente o empenho das entidades governamentais portuguesas no desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade do setor público, tornando o sistema contabilístico público mais próximo do privado. Para além das atuais práticas contabilísticas no setor público, assim como do seu posterior desenvolvimento, tem-se verificado que este tema continua a remeter, atual e futuramente, para questões teóricas de interesse e aliciantes, como questões de pesquisa e investigação em Contabilidade Pública.

No contexto das atuais práticas contabilísticas do setor público e do seu respetivo desenvolvimento, este continua a ser um tema debatido sobretudo a nível teórico, surgindo como suporte a pesquisas na área da Contabilidade Pública. A pesquisa internacional em Contabilidade Pública em geral e principalmente a da CIGAR, revela que a predominância é de estudos narrativos baseados em descrições de casos, na maior parte deles estudos comparativos, coexistindo um esforço de compreensão multinacional. A pouca quantidade e profundidade dos estudos efetuados no âmbito das IPSAS, realça a fase embrionária em que estas normas se encontram atualmente.

Relativamente ao segundo objetivo específico, concluiu-se que a temática definida como Contabilidade Pública é a que regista um maior número de publicações sobre o número total de artigos publicados na FAM, de 2008 a 2012. Atingiu um máximo de publicações no ano de 2008, diminuindo o número de publicações desde então, sendo muito reduzidas em 2012. Não se registaram muitos artigos que abordavam as IPSAS no período analisado e o maior número de artigos sobre esta matéria também se registou em 2008. A investigação qualitativa foi a mais utilizada no total de artigos publicados e

nos artigos de Contabilidade Pública, sendo a investigação quantitativa a mais utilizada nos artigos que abordaram as IPSAS.

A universidade dos autores que se destacou com um maior número de publicações, no universo em estudo foi, a *University of Edinburg*; nos artigos de Contabilidade Pública a *University of Groningen*; e nos artigos onde as IPSAS eram abordadas a *Athens University of Economics and Business*. Os autores dos estudos são maioritariamente provenientes da Europa, onde se destaca o Reino Unido e os provenientes da Oceânia, essencialmente da Austrália, tanto na análise feita a todos os artigos da revista como na análise focada nos artigos de Contabilidade Pública e mesmo nos que abordaram as IPSAS no seu conteúdo. A Itália é o país com mais publicações que abordam as IPSAS no total dos artigos da temática da Contabilidade Pública; a Alemanha, Bélgica, Finlândia e Grécia são os países com mais artigos registados em Contabilidade Pública, todos eles versando as IPSAS.

O autor que se destacou com mais publicações de artigos na revista FAM publicados de 2008 a 2012 foi *Irvine Lapsley* nos temas em geral do setor público; o autor *Henk J. Ter Bogt* nas publicações em Contabilidade Pública; todavia, não se destaca nenhum autor em particular nos artigos que abordam as IPSAS. Os artigos publicados foram na sua maior parte por autores do género masculino, apesar dos autores do género feminino serem em maior número que os do género masculino, nos anos 2009 e 2012, na temática da Contabilidade Pública; já na abordagem às IPSAS esta superioridade verifica-se no ano de 2010.

4.2 Contributos do estudo

Este estudo contribui para a análise do impacto das IPSAS na investigação recente em Contabilidade Pública, pois permite determinar o desfasamento que existe entre a importância que é dada a este tema e os estudos que realmente são publicados neste contexto. A importância das IPSAS no contexto da atual crise, que é evidenciada por vários organismos internacionais, é inquestionável, e nisto este estudo contribui para o conhecimento no papel que o IPSASB, na qualidade de organismo emissor das IPSAS, tem desempenhado nos últimos anos.

Este estudo contribui igualmente para a investigação recente em Contabilidade Pública, sendo pioneiro neste campo. Outros estudos deste tipo foram já realizados envolvendo

outras áreas do conhecimento científico, mas nunca foi feita uma análise deste gênero no âmbito da Contabilidade Pública.

4.3 Limitações do estudo

Este estudo apresenta duas grandes limitações, a primeira é o fato de apenas considerar uma revista científica, sendo difícil credibilizar e generalizar as conclusões quando não se tem outra revista para comparação. A segunda limitação tem a ver com o fato de não se ter identificado estudos do mesmo gênero com referência a anos anteriores que servissem de ponte e comparação, possibilitando uma análise da evolução do estado da pesquisa em Contabilidade Pública.

4.4 Sugestões para estudos futuros

Sugere-se para pesquisa futura um estudo das categorias de investigação em Contabilidade Pública tendo como base as variáveis aqui abordadas, mas partindo de publicações de diferentes revistas, de maneira a possibilitar que a investigação seja comparável. Seria igualmente interessante desenvolver estudos que abarcassem para além de várias revistas, vários anos, comparando a investigação publicada na Europa sobre esta temática com a que é desenvolvida nos Estados Unidos.

BIBLIOGRAFIA

Adam, B.; Mussari, R.; Jones, R. 2011. 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 Management*, 27 (2):107-134, May.

Aidemark, L. G. 2009. Measurement and Health Care Management. *Financial Accountability Management*, 25 (2):253-277, May.

Allen, P. 2009. Restructuring the NHS Again: Supply Side Reform in Recent English Health Care Policy. *Financial Accountability Management*, 25 (4):373-391, November.

Anessi-Pessina, E.; Nasi, G.; Steccolini, I. 2008. Accounting Reforms: Determinants of Local Governments' Choices. *Financial Accountability Management*, 24 (3):321-343, August.

Ball, A.; Soare, V.; Brewis J. 2012. Engagement Research in Public Sector Accounting. *Financial Accountability Management*, 28 (2):189-215, May.

Ballantine, J.; Forker, J. 2008. The Governance of CEO Incentives in English NHS Hospital Trusts. *Financial Accountability Management*, 24 (4):385-411, November.

Beeres, R.; Waard, E.; Bollen, M. 2010. Ambitions and Opportunities for Assessing Military Performance in Crisis Response Operations. *Financial Accountability Management*, 26 (3):344-367, August.

Bevan, G. 2009. The Search for a Proportionate Care Law by Formula Funding in the English NHS. *Financial Accountability Management*, 25 (4):391-411, November.

Bogt, H. J. T. 2008. Management Accounting Change and New Public Management in Local Government: A Reassessment of Ambitions And Results – An Institutional Approach to Accounting Change in the Dutch Public Sector. *Financial Accountability Management*, 24 (3):209-243, August.

Bogt, H. J. T. 2008. Recent and Future Management Changes in Local Government: Continuing Focus on Rationality and Efficiency?. *Financial Accountability Management*, 24 (1):31-59, February.

Bogt, H. J. T.; Budding, T; Groot, T. 2010. Foreword: Current NPM Research: Digging Deeper and Looking Further. *Financial Accountability Management*, 26 (3):241-246, August.

Breen, O.B. 2009. Regulating Charitable Solicitation Practices – The Search for a Hybrid Solution. *Financial Accountability Management*, 25 (1):115-145, February.

Brorstrom, B.; Nilsson, V. 2008. Does Organization Matter? A Study of Physicians' Ideal Organization. *Financial Accountability Management*, 24 (2):193-207, May.

Brown, E.; Caughlin, K. 2009. Donors, Ideologues, and Bureaucrats: Government Objectives and the Performance of the Non Profit Sector. *Financial Accountability Management*, 25 (1):99-114, February.

Caperchione, E.; Lapsley, I. 2011. Making Comparisons in Government Accounting. *Financial Accountability Management*, 27 (2):103-107, May.

- Carvalho, J. B. C.; Gomes, P. S.; Fernandes, M. J. 2012. The Main Determinants of the Use of the Cost Accounting System in Portuguese Local Government. *Financial Accountability Management*, 28 (3):306-335, August.
- Chan, J. L. 2005. *IPSAS and Government Accounting Reform in Developing Countries*. Working Paper of the University of Illinois, Chicago.
- Chan, J. L. 2001. *Global Government Accounting Principles*. Working Paper of the University of Illinois, Chicago.
- Chan, J. L. 2002. Models of Public Budgeting and Accounting Reform. *OECD Journal n Budgeting*, Vol. 2: 9-10, Supplement 1, Paris, France.
- Chan, J. L. 2003. Government Accounting: An assessment of Theory, Purposes and Standards. *Public Money and Management*, 13-20, January.
- Chang, L.C. 2009. The Impact of Political Interests Upon the Formulation of Performance Measurements: The NHS Star Rating System. *Financial Accountability Management*, 25 (2):145-167, May.
- Christensen, M.; Parker, L. D. 2010. Using Ideas to Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting. *Financial Accountability Management*, 26 (3):246-267, August.
- Christensen, T.; Laegreid, P. 2012. A Special Breed? – A Longitudinal and Cross-Sectional Study of Norwegian Budgeting and Financial Civil Servants. *Financial Accountability Management*, 28 (1):101-121, February.
- Christensen, T.; Lie, A.; Laegreid, P. 2008. Beyond New Public Management: Agencification and Regulatory Reform in Norway. *Financial Accountability Management*, 24 (1):15-31, February.
- Christiaens, J.; Brecht, R. 2009. *The Reform of Government Financial Information Systems: the Impact of the IPSASs*. Working Paper presented at 12.^a Conferência da CIGAR, Modena, Italy: May.
- Christiaens, J.; Reyniers, B.; Rollé, C. 2010. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. *Internacional Review of Administrative Sciences*, 76(3): 537-554, September.
- Christiaens, J.; Vanhee C. 2012. *The effect of IPSAS on Reforming Governmental Financial Reporting: a Worldwide Comparative Study*. EGPA Workshop – Public Sector Management and IPSASs, Athens 26-27 April.
- Christiaens, J.; Rommel, J. 2008. Accrual Accounting Reforms: Only for Businesslike (Parts of) Governments. *Financial Accountability Management*, 24 (1):59-77, February.
- Clegg, S. R.; Gordon, R. D. 2012. Accounting for Ethics in Action: Problems With Localised Constructions of Legitimacy. *Financial Accountability Management*, 28 (4):417-437, November.
- Cohen, S. 2008. Identifying the Moderator Factors of Financial Performance in Greek Municipalities. *Financial Accountability Management*, 24 (3):265-295, August.
- Comissão Europeia (CE) 2011. Directive 2011/85/EU, Requirement for budgetary frameworks of the Member States, *Official Journal of the European Union*, L 306/41, 8th November.

Comissão Europeia (CE), 2013. *Report from the Commission to the Council and the European Parliament Towards implementing harmonised public sector accounting standards in Member States The suitability of IPSAS for the Member States*, European Commission, Bruxelas, March.

Cordery, C.; Baskerville, R.; Porter, B. 2011. Not Reporting A Profit: Constructing A Non-Profit Organisation. *Financial Accountability Management*, 27 (4):363-385, November.

Correia, A. R. S. 2013. *A evolução da investigação em contabilidade de gestão nos últimos cinco anos: Accounting, Organization and Society e The Accounting Review*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Lisboa, abril.

Courtney, R.; Marnoch, G.; Williamson, A. 2009. Strategic Planning and Performance: An Exploratory Study of Housing Associations in Northern Ireland. *Financial Accountability Management*, 25 (1):55-79, February.

Cuganesan, S.; Lacey, D. 2011. Developments in Public Sector Performance Measurement: A Project on Producing Return on Investment Metrics for Law Enforcement. *Financial Accountability Management*, 27 (4):458-479, November.

Dafflona, B. 2009. Managing Local Public Debt in Transition Countries: An Issue of Self-Control. *Financial Accountability Management*, 25 (3):305-335, agosto.

Demirag, I.; Khadaroo, I. 2008. Accountability and Value for Money in Private Finance Initiative Contracts. *Financial Accountability Management*, 24 (4):455-478, November.

Dyball, M. C.; Cummings, L.; Yu, H. 2011. Adoption of the Concept of a Balanced Scorecard within NSW Health: an Exploration of Staff attitudes. *Financial Accountability Management*, 27 (3): 335-361, August.

Ellwood, S. 2009. Accounting for (A) Public Good: Public Healthcare in England. *Financial Accountability Management*, 25 (4):411-435, November.

EUROSTAT, 2012. *Document accompanying the public consultation on the suitability of the international Public Sector Accounting Standards for EU Member States*, Public consultation paper, 15, February.

Evaluation In Local Government: A Multi-Theoretical Study Using Data from Sweden. *Financial Accountability Management*, 25 (2):197-225, May.

Fallan, L.; Petteuse, I. J. 2010. Multilevel Framing: An Alternative Understanding of Budget Control In Public Enterprises. *Financial Accountability Management*, 26 (2):190-213, May.

Gallery, N.; Gallery, G.; Brown, K.; Furneaux, C. Palme, C. 2011. Financial Literacy and Pension Investment Decisions. *Financial Accountability Management*, 27 (3):286-308, August.

Groot, T.; Budding, T. 2008. New Public Management's Current Issues and Future Prospects. *Financial Accountability Management*, 24 (1):1-15, February.

Heald, D.; Geor, G. 2011. The Substance of Accounting for Public-Private Partnerships. *Financial Accountability Management*, 27 (2):217-249, May.

- Helde, G. J. V.; Northcott, D. 2010. Examining the Practical Relevance of Public Sector Management Accounting Research. *Financial Accountability Management*, 26 (2):213-241, May.
- Hellowell, M.; Vecchi, V. 2012. An Evaluation of the Projected Returns to Investors on 10 PFI Projects Commissioned by the National Health Service. *Financial Accountability Management*, 28 (1):77-101, February.
- Helmig, Bernd; Jegers, M.; Lapsley, I.; Panozzo, A. 2009. Foreword: Charities: The Recurring Questions. *Financial Accountability Management*, 25 (1):1-5, February.
- Hodges, R. 2012. Joined-Up Government and the Challenges to Accounting and Accountability Researchers. *Financial Accountability Management*, 28 (1):26-52, February.
- Hoque, Z.; Adams, C. 2011. The Rise and Use of Balanced Scorecard Measures in Australian Government Departments. *Financial Accountability Management*, 27 (3):308-335, August.
- Hudges, R. 2010. Local Authority E-Government Partnerships in England: A Case Study. *Financial Accountability Management*, 26 (1):42-65, February.
- Hyndman, N.; Mcdonnell, P. 2009. Governance and Charities: An Exploration of Key Themes and the Development of a Research Agenda. *Financial Accountability Management*, 25 (1):5-33, February.
- International Federation of Accountants, IFAC 2011(b), *Building strong and sustainable organizations, financial markets, and economies*, New York, November;
- International Federation of Accountants, IFAC 2011(a), *Recommendations for the G-20 Nations – Meeting of November 3-4*, IFAC letter, New York, October.
- International Public Sector Accounting Standards Board, IPSASB 2012 (a), *International Public Sector Accounting Standards Board Fact Sheet*, New York, April.
- Irvine, H.; Cooper, K.; Moerman, L. 2011. An Epistemic Community as Influencer and Implementer in Local Government Accounting in Australia. *Financial Accountability Management*, 27 (3):249-272, August.
- Irvine, H.; Lazarevsky, K.; Dolnicar, S. 2009. Strings Attached: New Public Management, Competitive Grant Funding and Social Capital. *Financial Accountability Management*, 25 (2):225-253, May.
- Jacobs, F.A.; Marudas, N.P. 2009. The Combined Effect of Donation Price and Administrative Inefficiency on Donations to us Nonprofit Organizations. *Financial Accountability Management*, 25 (1):33-55, February.
- Jacobs, K. 2012. Making Sense of Social Practice: Theoretical Pluralism in Public Sector Accounting Research. *Financial Accountability Management*, 28 (1):1-26, fevereiro.
- Jagalla, T.; Becker, S.D.; Weber, J. 2011. A Taxonomy of the Perceived Benefits of Accrual Accounting and Budgeting: Evidence from German States. *Financial Accountability Management*, 27 (2):134-166, May.
- Jager, U.; Kreutzer, K.; Beyes, T. 2009. Balancing Acts: NPO-Leadership and Volunteering. *Financial Accountability Management*, 25 (1):79-99, February.

- Jansen, E.P. 2008. New Public Management: Perspectives on Performance and the Use of Performance Information. *Financial Accountability Management*, 24 (2):169-193, May.
- Jegers, M. 2011. On The Capital Structure of Non-Profit Organisations: A Replication and Extension with Belgian Data. *Financial Accountability Management*, 27 (1):18-32, February.
- Jeppesen, K.K. 2012. Jurisdictional Competition Between Private and Public Sector Auditors: The Case of the Danish Certified Public Sector Auditor Qualifications. *Financial Accountability Management*, 28 (2):215-247, May.
- Jesus, M. A. 2010. A Contabilidade Pública e a Contabilidade Nacional: Principais divergências e impacto no déficit público em Portugal. *FCT/Gulbenkian: edição de textos universitários*, 3-62, agosto.
- Johansson, T. 2008. Municipal Contracting out: Governance Choices, Misalignment and Performance in Swedish Local Government. *Financial Accountability Management*, 24 (3):243-265, August.
- Johansson, T.; Siverbo, S. 2009. Explaining The Utilization Of Relative Performance evaluation in Local Government: A multi-Theoretical Study using data from Sweden. *Financial Accountability Management*, 25(2): 197-224, May.
- Johnsen, A. 2012. Why does Poor Performance get so much Attention in Public Policy?. *Financial Accountability Management*, 28 (2):121-143, May.
- Jones, R. 2012. Budgetary Accounting in National Governments: Anglo Versus American Accounting. *Financial Accountability Management*, 28 (3):286-306, August.
- Jorge, S. M. 2012(a). Novas Tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional. *Revista TOC*, 152(1):47-52, novembro.
- Jorge, S. M. 2012(b). Novas Tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspetiva internacional. *Revista TOC*, 153(2): 40-45, dezembro.
- Jorge, S. M.; Jesus, A. 2012. Novas tendências da Contabilidade Pública: Portugal numa perspectiva Internacional, *Número Especial da Revista da AECA para o XV Encontro da AECA de Novos Caminhos para a Europa: o Papel das Empresas e dos Governo*, Ofir, Esposende, 20-21 setembro.
- Jorge, S. M.; Jesus, M. A.; Laureano, R.M. 2012. *Exploring determinant factors of differences between Governmental Accounting and National Accounting budgetary balances in EU member-States*, Working paper draft presented at EIASM 7th International Conference on Accounting, Auditing & Management in Public Sector Reforms, Milan, September.
- Jorge, S. M.; Jesus, M. A.; Laureano, R.M. 2013. *IPSASs adoption and implications on the differences in GA-NA budgetary balances: an empirical analysis within the context of EU*, Working paper presented at 14th Biennial CIGAR Conference, University of Birmingham, United Kingdom, September.
- Jupe, R. 2011. The Modernisation and Fragmentation of the UK'S Transport Infrastructure. *Financial Accountability Management*, 27 (1):43-63, February.
- Justesen, L.; Saeraek, P. 2010. Performance Auditing and the Narrating of a New Auditee Identity. *Financial Accountability Management*, 26 (3):325-344, August.

- Kantola, H.; Javinen, J. 2012. Analysing the Institutional Logic of Late Drg Adopters. *Financial Accountability Management*, 28 (3):269-286, August.
- Kasperskaya, Y. 2008. Implementing the Balanced Scorecard: A Comparative Study of Two Spanish City Councils – An Institutional Perspective. *Financial Accountability Management*, 24 (3):363-385, November.
- Kinder, T. 2010. E-Government Service Innovation in the Scottish Criminal Justice Information System. *Financial Accountability Management*, 26 (1):21-42, February.
- Knutsson, H.; Mattisson, O.; Ramberg, U.; Tagesson, T. 2008. Do Strategy and Management Matter in Municipal Organisations?. *Financial Accountability Management*, 24 (3):295-321, August.
- Kober, R.; Lee, J.; Ng, J. 2010. Mind your Accruals: Perceived Usefulness of Financial Information in the Australian Public Sector under different Accounting Systems. *Financial Accountability Management*, 26 (3):267-299, August.
- Kudo, H. 2010. E-Governance as Strategy of Public Sector Reform: Peculiarity of Japanese it Policy and its Institutional Origin. *Financial Accountability Management*, 26 (1):65-85, February.
- Lande E.; Rananjason R.; Rocher S. 2009. *The legitimacy of the private sector accounting frameword in the public sector*. Comparative International Governmental Accounting Research Conference, Sienna - Italy.
- Lapsey, I. 2008. The NPM Agenda: Back to the Future. *Financial Accountability Management*, 24 (1):77-97, February.
- Lapsey, I.; Miller, P. 2010. Foreword: The E-Government Project. *Financial Accountability Management*, 26 (1):1-3, February.
- Lapsey, I.; Mussari, R. 2008. Foreword: The Significance of Local Government. *Financial Accountability Management*, 24 (2):207-209, August.
- Lapsey, I.; Saeraek, P. 2012. Foreword: Why the Public Sector Matters. *Financial Accountability Management*, 28 (4):355-359, November.
- Lapsey, I.; Schofield, J. 2009. Foreword: The NHS At 60: Adapting and Surviving. *Financial Accountability Management*, 25 (4):367-373, November.
- Lapsley, I. 2001. Accounting, Modernisation and the State. *Financial Accountability Management*, 17(4):0267-4424, November.
- Lazzinni, S., S. Ponzio 2011. *Two-Tier Accounting Reforms. A Cross-Sectorial Comparison*. Working Paper Apresentado na 13th Biennial CIGAR Conference, Bridging Public Sector and Non-Profit Sector Accounting, 9-10 June 2011, Ghent (Belgium).
- Lee, J. 2008. Preparing Performance Information in the Public Sector: An Australian Perspective. *Financial Accountability Management*, 24 (2):117-151, May.
- Liguori, M.; Rota S.; Steccolini I. 2011. *Public sector accounting reforms: a discourse analysis perspective. Bringing the Gattopardo back to life?*, Working paper de Queen's University, SDA Bocconi School of Management and Bocconi University.

- Linguori, M. 2012. Radical Change, Accounting and Public Sector Reforms: A Comparison of Italian and Canadian Municipalities. *Financial Accountability Management*, 28 (4):437-463, November.
- Lüder, K. 2009. International Governmental Accounting Research, *Öffentliche Rechnungslegung*, (Spring) 2009, 235-250.
- Luk, B. 2010. Examining Accountability Dimensions in State-Owned Enterprises. *Financial Accountability Management*, 26 (2):134-163, May.
- Macinati, M. S. 2010. NPM Reforms and the Perception of Budget by Hospital Clinicians: Lessons from Two Case-Studies. *Financial Accountability Management*, 26 (4):422-443, November.
- Mateus, A. S. S. 2013. *Evolução da Invetigação em contabilidade: Europa Versus EUA*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Lisboa, abril.
- Mellet, H.; Marriot, N.; Macnive, L. 2009. Devolution, Accruals Accounting and Asset Management in NHS Wales. *Financial Accountability Management*, 25 (4):435-451, November.
- Midwinter, A. 2008. Performance Management and Best Value Audit in Scotland: A Research Note on Theory and Practice. *Financial Accountability Management*, 24 (4):439-455, November.
- Modell, S. 2009. Institutional Research on Performance Measurement and Management in the Public Sector Accounting Literature: A Review and Assessment. *Financial Accountability Management*, 25 (3):277-305, August.
- Monfardini, P.; Maravic, P. V. 2012. Municipal Auditing in Germany And Italy: Explosion, Change, Or Recalcitrance?. *Financial Accountability Management*, 28 (1):52-77, February.
- Monsen, N. 2008. Governmental Accounting in Norway: A Discussion with Implications for International Development. *Financial Accountability Management*, 24 (2):151-169, May.
- Muteliha, J. 2012. *A investigação em contabilidade de gestão no século XXI: Revisão de estudos empíricos publicados na Management Accounting Research*, Dissertação de Mestrado em contabilidade, Lisboa, abril.
- Nasi, G.; Frosini, F. 2010. Vision and Practice of E-Government: An Empirical Study. *Financial Accountability Management*, 26 (1):85-103, February.
- Nesbakk, L. G.; Mellemvik, F. 2011. The Construction of Materiality in Government Accounting: A Case of Constraining Factors and the Difficulties of Hybridization. *Financial Accountability Management*, 27 (2):195-217, May.
- Nordgren, L. 2010. The Healthcare Voucher: Emergence, Formation and Dissemination. *Financial Accountability Management*, 26 (4):443-464, November.
- Nordgren, L. 2012. Guaranteeing Healthcare: What does the Care Guarantee do?. *Financial Accountability Management*, 28 (3):335-355, August.
- Nowak, Wojciech A. 2009. *Governmental sector entity financial statement users and quality: A global view*. Working paper of the University of Lodz, Poland;

- Olson, O.; Humphrey, C.; Guthrie, J. 2001. Caught in an evaluator trap: a dilemma for public services under NPFM. *The European Accounting Review*, 10(3): 505-522.
- Ostergren, K. 2009. Management Control Practices and Clinician Managers: the Case of the Norwegian Health Sector. *Financial Accountability Management*, 25 (2):167-197, May.
- Parker, L. D. 2012. From Privatised to Hybrid Corporatised Higher Education: A Global. *Financial Accountability Management*. *Financial Accountability Management*, 28 (3):247-269, August.
- Paulsson, G. 2012. The Role of Management Accountants in New Public Management. *Financial Accountability Management*, 28 (4):378-395, November.
- Pavan, A.; Lemme, F. 2011. Communication Processes and the 'New Public Space' In Italy and the USA: A Longitudinal Approach. *Financial Accountability Management*, 27 (2):166-195, May.
- Pilcher, R.; Zahn, M. V. 2010. Local Governments, Unexpected Depreciation and Financial Performance Adjustment. *Financial Accountability Management*, 26 (3):299-325, August.
- Pina, V.; Torres, L.; Royo, S. 2010. Is E-Government Leading to More Accountable and Transparent Local Governments? An Overall View. *Financial Accountability Management*, 26 (1):3-21, February.
- Pollanen, R.; Lapointe, K. L. 2012. Accounting Reform in the Government of Canada: Exploratory Evidence on Accrual Accounting adoption and Impact. *Financial Accountability Management*, 28 (4):359-378, November.
- Pollitt, C. 2011. 'Moderation In All Things': International Comparisons of Governance Quality. *Financial Accountability Management*, 27 (4):437-458, November.
- Rautiainen, A.; Jarvenpaa, M. 2012. Institutional Logics and Responses to Performance Measurement Systems. *Financial Accountability Management*, 28 (2):164-189, May.
- Regulation (EU). 2013. N.549/2013 of the European Parliament and of the Council European System of National and Regional Accounts in the European Union. *Official Journal of the European Union*, L174, Vol.56, May.
- Rocher, S. 2011. 'Re-Opening the Black Box': The Story of Implementing a Risk Analysis Method in a French Local Government. *Financial Accountability Management*, 27 (1):63-83, February.
- Scarparo, S. 2011. Clinical Audit, Guidelines and Standards: A Productive Relation for Managing Clinical Practices. *Financial Accountability Management*, 27 (1):83-103, February.
- Scholihin, M.; Pike, R. 2010. Organisational Commitment in the Police Service: Exploring the Effects of Performance Measures, Procedural Justice and Interpersonal Trust. *Financial Accountability Management*, 26 (4):392-422, November.
- Seal, W.; Ball, A. 2011. Interpreting the Dynamics of Public Sector Budgeting: A Dialectic of Control Approach. *Financial Accountability Management*, 27 (4):409-437, November.
- Shaoul, J.; Stafford, A.; Stapleton, P. 2011. NHS Capital Investment and PFI: From Central Responsibility to Local Affordability. *Financial Accountability Management*, 27 (1):1-18, February.

- Smith, D.F.; Smith, M. F. 2009. We may remember but what did we learn? Dealing with errors, crimes and misdemeanours around adverse events in Healthcare. *Financial Accountability Management*, 25 (4):451-1, November.
- Smith, G. P. 2012. Capital Structure Determinants for Tax-Exempt Organisations: Evidence from the UK. *Financial Accountability Management*, 28 (2):143-164, May.
- Smith, P. C. 2009. Nonprofit Employees' Machiavellian Propensities. *Financial Accountability Management*, 25 (3):335-353, August.
- Stanley, T.; Jennings, N. 2008. An Examination of the Content of Community Financial Reports in Queensland Local Government Authorities. *Financial Accountability Management*, 24 (4):411-439, November.
- Tagesson, T.; Eriksson, O. 2011. What Do Auditors Do? Obviously they do not scrutinise the Accounting and Reporting. *Financial Accountability Management*, 27 (3):272-286, August.
- Thomasson, A. 2009. Exploring the Ambiguity of Hybrid Organisations: A Stakeholder Approach. *Financial Accountability Management*, 25 (3):353-367, August.
- Toole, S.; Hooks, J.; Basnan, N. 2010. Performance Reporting by Malaysian Local Authorities: Identifying Stakeholder Needs. *Financial Accountability Management*, 26 (2):103-134, May.
- Torres, L. 2004. Accounting and Accountability: Recent Developments in Government Financial Information Systems. *Public Administration and Development*, 24:447-456.
- Tremblay, M.S. 2012. Illusions of Control? The Extension of New Public Management Through Corporate Governance Regulation. *Financial Accountability Management*, 28 (4):395-417, November.
- Uslu, P. G.; Conrad, L. 2011. A Longitudinal Study of Change in the English National Health Service. *Financial Accountability Management*, 27 (4):385-409, November.
- Valentinov, V. 2011. Accountability and the Public Interest in the Nonprofit Sector: A Conceptual Framework. *Financial Accountability Management*, 27 (1):32-43, February.
- Vieira, R.; Major, M. J.; Robalo, R. 2009. Investigação qualitativa em Qualidade, em Major, M.; Vieira, R. (Coord), *Contabilidade e Controlo de Gestão, Teoria, Metodologia e Prática*. 131-163. Lisboa: Escolar Editora.
- Vinnari, E.M.; Nasi, S. 2008. Creative Accrual Accounting in the Public Sector: 'Milking' Water Utilities to Balance Municipal Budgets and Accounts. *Financial Accountability Management*, 24 (1):97-117, May.
- Ward, A. M.; Mckillop, D.G. 2010. Profiling: A Strategy For Successful Volunteer Recruitment In Credit Unions. *Financial Accountability Management*, 26 (4):367-392, November.
- Woods, M.; Grubnic, S. 2008. Linking Comprehensive Performance Assessment To The Balanced Scorecard: Evidence From Hertfordshire County Council. *Financial Accountability Management*, 24 (3):343-363, August.
- Yang, C.; Scape, R. W. 2010. Chinese Public Finance Framework: A Contextual Analysis. *Financial Accountability Management*, 26 (2):163-190, May.

ANEXOS

Anexo 1: Lista dos artigos que compõe o universo dos artigos publicados pela revista FAM, de 2008 a 2012.

Estudo	Assunto Investigação
Groot, T. e Budding, T. (2008)	New Public Management's Current Issues And Future Prospects
Christensen, T. <i>et al</i> (2008)	Beyond New Public Management: Agencification And Regulatory Reform In Norway
Bogt, H. J. T. (2008)	Recent And Future Management Changes In Local Government: Continuing Focus On Rationality And Efficiency?
Christiaens, J. e Rommel, J. (2008)	Accrual Accounting Reforms: Only For Businesslike (Parts Of) Governments
Lapsey, I. (2008)	The Npm Agenda: Back To The Future
Vinnari, E.M. e Nasi, S. (2008)	Creative Accrual Accounting In The Public Sector: 'Milking' Water Utilities To Balance Municipal Budgets And Accounts
Lee, J. (2008)	Preparing Performance Information In The Public Sector: An Australian Perspective
Monsen, N. (2008)	Governmental Accounting In Norway: A Discussion With Implications For International Development
Jansen, E.P. (2008)	New Public Management: Perspectives On Performance And The Use Of Performance Information
Brorstrom, B. e Nilsson, V. (2008)	Does Organization Matter? A Study Of Physicians' Ideal Organization
Lapsey, I. e Mussari, R. (2008)	Foreword: The Significance Of Local Government
Bogt, H. J. T. (2008)	Management Accounting Change And New Public Management In Local Government: A Reassessment Of Ambitions And Results – An Institutional Approach To Accounting Change In The Dutch Public Sector
Johansson, T. (2008)	Municipal Contracting Out: Governance Choices, Misalignment And Performance In Swedish Local Government

Estudo	Assunto Investigação
Cohen, S. (2008)	Identifying The Moderator Factors Of Financial Performance In Greek Municipalities
Knutsson, H. <i>et al.</i> (2008)	Do Strategy And Management Matter In Municipal Organisations?
Anessi-Pessina, E. <i>et al.</i> (2008)	Accounting Reforms: Determinants Of Local Governments' Choices
Woods, M. e Grubnic, S. (2008)	Linking Comprehensive Performance Assessment To The Balanced Scorecard: Evidence From Hertfordshire County Council
Kasperskaya, Y. (2008)	Implementing The Balanced Scorecard: A Comparative Study Of Two Spanish City Councils – An Institutional Perspective
Ballantine, J. e Forker, J. (2008)	The Governance Of Ceo Incentives In English Nhs Hospital Trusts
Stanley, T. e Jennings, N. (2008)	An Examination Of The Content Of Community Financial Reports In Queensland Local Government Authorities
Midwinter, A. (2008)	Performance Management And Best Value Audit In Scotland: A Research Note On Theory And Practice
Demirag, I. e Khadaroo, I. (2008)	Accountability And Value For Money In Private Finance Initiative Contracts
Helmig, Bernd <i>et al</i> (2009)	Foreword: Charities: The Recurring Questions
Hyndman, N. e McDonnell, P. (2009)	Governance And Charities: An Exploration Of Key Themes And The Development Of A Research Agenda
Jacobs, F.A. e Marudas, N.P. (2009)	The Combined Effect Of Donation Price And Administrative Inefficiency On Donations To Us Nonprofit Organizations
Courtney, R. <i>et al.</i> (2009)	Strategic Planning And Performance: An Exploratory Study Of Housing Associations In Northern Ireland
Jager, U. <i>et al.</i> (2009)	Balancing Acts: Npo-Leadership And Volunteering

Estudo	Assunto Investigação
Brown, E. e Caughlin, K. (2009)	Donors, Ideologues, And Bureaucrats: Government Objectives And The Performance Of The Nonprofit Sector
Breen, O.B. (2009)	Regulating Charitable Solicitation Practices – The Search For A Hybrid Solution
Chang, L.C. (2009)	The Impact Of Political Interests Upon The Formulation Of Performance Measurements: The Nhs Star Rating System
Ostergren, K. (2009)	Management Control Practices And Clinician Managers: The Case Of The Norwegian Health Sector
Johansson, T. e Siverbo, S. (2009)	Explaining The Utilization Of Relative Performance Evaluation In Local Government: A Multi-Theoretical Study Using Data From Sweden
Irvine, H. <i>et al.</i> (2009)	Strings Attached: New Public Management, Competitive Grant Funding And Social Capital
Aidemark, L. G. (2009)	Measurement And Health Care Management
Modell, S. (2009)	Institutional Research On Performance Measurement And Management In The Public Sector Accounting Literature: A Review And Assessment
Dafflona, B. (2009)	Managing Local Public Debt In Transition Countries: An Issue Of Self-Control
Smith, P. C. (2009)	Nonprofit Employees' Machiavellian Propensities
Thomasson, A. (2009)	Exploring The Ambiguity Of Hybrid Organisations: A Stakeholder Approach
Lapsey, I. e Schofield, J. (2009)	Foreword: The Nhs At 60: Adapting And Surviving
Allen, P. (2009)	Restructuring The Nhs Again: Supply Side Reform In Recent English Health Care Policy
Bevan, G. (2009)	The Search For A Proportionate Care Law By Formula Funding In The English Nhs

Estudo	Assunto Investigação
Ellwood, S. (2009)	Accounting For (A) Public Good: Public Healthcare In England
Mellett, H. <i>et al.</i> (2009)	Devolution, Accruals Accounting And Asset Management In Nhs Wales
Smith, D.F. e Smith, M. F. (2009)	We May Remember But What Did We Learn? Dealing With Errors, Crimes And Misdemeanours Around Adverse Events In Healthcare
Lapsey, I. e Miller, P. (2010)	Foreword: The E-Government Project
Pina, V. <i>et al.</i> (2010)	Is E-Government Leading To More Accountable And Transparent Local Governments? An Overall View
Kinder, T. (2010)	E-Government Service Innovation In The Scottish Criminal Justice Information System
Hudges, R. (2010)	Local Authority E-Government Partnerships In England: A Case Stu
Kudo, H. (2010)	E-Governance As Strategy Of Public Sector Reform: Peculiarity Of Japanese It Policy And Its Institutional Origin
Nasi, G. e Frosini, F. (2010)	Vision And Practice Of E-Government: An Empirical Study
Toole, S. <i>et al.</i> (2010)	Performance Reporting By Malaysian Local Authorities: Identifying Stakeholder Needs
Luk, B. (2010)	Examining Accountability Dimensions In State-Owned Enterprises
Yang, C. e Scape, R. W. (2010)	Chinese Public Finance Framework: A Contextual Analysis
Fallan, L. e Petterse, I. J. (2010)	Multilevel Framing: An Alternative Understanding Of Budget Control In Public Enterprises
Helde, G. J. V. e Northcott, D. (2010)	Examining The Practical Relevance Of Public Sector Management Accounting Research
Bogt, H. J. T. <i>et al.</i> (2010)	Foreword: Current Npm Research: Digging Deeper And Looking Further
Christensen, M. e Parker, L. D. (2010)	Using Ideas To Advance Professions: Public Sector Accrual Accounting

Estudo	Assunto Investigação
Kober, R. <i>et al.</i> (2010)	Mind Your Accruals: Perceived Usefulness Of Financial Information In The Australian Public Sector Under Different Accounting Systems
Pilcher, R. e Zahn, M. V. (2010)	Local Governments, Unexpected Depreciation And Financial Performance Adjustment
Justesen, L. e Saeraek, P. (2010)	Performance Auditing And The Narrating Of A New Auditee Identity
Beeres, R. <i>et al.</i> (2010)	Ambitions And Opportunities For Assessing Military Performance In Crisis Response Operations
Ward, A. M. e Mckillop, D.G. (2010)	Profiling: A Strategy For Successful Volunteer Recruitment In Credit Unions
Scholihin, M. e Pike, R. (2010)	Organisational Commitment In The Police Service: Exploring The Effects Of Performance Measures, Procedural Justice And Interpersonal Trust
Macinati, M. S. (2010)	Npm Reforms And The Perception Of Budget By Hospital Clinicians: Lessons From Two Case-Studies
Nordgren, L. (2010)	The Healthcare Voucher: Emergence, Formation And Dissemination
Shaoul, J. <i>et al.</i> (2011)	Nhs Capital Investment And Pfi: From Central Responsibility To Local Affordability
Jegers, M. (2011)	On The Capital Structure Of Non-Profit Organisations: A Replication And Extension With Belgian Data
Valentinov, V. (2011)	Accountability And The Public Interest In The Nonprofit Sector: A Conceptual Framework
Jupe, R. (2011)	The Modernisation And Fragmentation Of The Uk'S Transport Infrastructure
Rocher, S. (2011)	'Re-Opening The Black Box': The Story Of Implementing A Risk Analysis Method In A French Local Government
Scarparo, S. (2011)	Clinical Audit, Guidelines And Standards: A Productive Relation For Managing Clinical Practices
Caperchione, E. e Lapsley, I. (2011)	Making Comparisons In Government Accounting

Estudo	Assunto Investigação
Adam, B. <i>et al.</i> (2011)	The Diversity Of Accrual Policies In Local Government Financial Reporting: An Examination Of Infrastructure, Art And Heritage Assets In Germany, Italy And The Uk
Jagalla, T. <i>et al.</i> (2011)	A Taxonomy Of The Perceived Benefits Of Accrual Accounting And Budgeting: Evidence From German States
Pavan, A. e Lemme, F. (2011)	Communication Processes And The ‘New Public Space’ In Italy And The Usa: A Longitudinal Approach
Nesbakk, L. G. e Mellemvik, F. (2011)	The Construction Of Materiality In Government Accounting: A Case Of Constraining Factors And The Difficulties Of Hybridization
Heald, D. e Geor, G. (2011)	The Substance Of Accounting For Public-Private Partnerships
Irvine, H. et al (2011)	An Epistemic Community As Influencer And Implementer In Local Government Accounting In Australia
Tagesson, T. e Eriksson, O. (2011)	What Do Auditors Do? Obviously They Do Not Scrutinise The Accounting And Reporting
Gallery, N. <i>et al.</i> (2011)	Financial Literacy And Pension Investment Decisions
Hoque, Z. e Adams, C. (2011)	The Rise And Use Of Balanced Scorecard Measures In Australian Government Departments
Dyball, M. C. <i>et al.</i> (2011)	Adoption Of The Concept Of A Balanced Scorecard Within Nsw Health: An Exploration Of Staff Attitudes
Cordery, C. <i>et al.</i> (2011)	Not Reporting A Profit: Constructing A Non-Profit Organisation
Uslu, P. G. e Conrad, L. (2011)	A Longitudinal Study Of Change In The English National Health Service
Seal, W. e Ball, A. (2011)	Interpreting The Dynamics Of Public Sector Budgeting: A Dialectic Of Control Approach
Pollitt, C. (2011)	‘Moderation In All Things’: International Comparisons Of Governance Quality
Cuganesan, S. e Lacey, D. (2011)	Developments In Public Sector Performance Measurement: A Project On Producing Return On Investment Metrics For Law Enforcement

Estudo	Assunto Investigação
Jacobs, K. (2012)	Making Sense Of Social Practice: Theoretical Pluralism In Public Sector Accounting Research
Hodges, R. (2012)	Joined-Up Government And The Challenges To Accounting And Accountability Researchers
Monfardini, P. e Maravic, P. V. (2012)	Municipal Auditing In Germany And Italy: Explosion, Change, Or Recalcitrance?
Hellowell, M. e Vecchi, V. (2012)	An Evaluation Of The Projected Returns To Investors On 10 Pfi Projects Commissioned By The National Health Service
Christensen, T. e Laegreid, P. (2012)	A Special Breed? – A Longitudinal And Cross-Sectional Study Of Norwegian Budgeting And Financial Civil Servants
Johnsen, A. (2012)	Why Does Poor Performance Get So Much Attention In Public Policy?
Smith, G. P. (2012)	Capital Structure Determinants For Tax-Exempt Organisations: Evidence From The Uk
Rautiainen, A. e Jarvenpaa, M. (2012)	Institutional Logics And Responses To Performance Measurement Systems
Ball, A. <i>et al.</i> (2012)	Engagement Research In Public Sector Accounting
Jeppesen, K.K. (2012)	Jurisdictional Competition Between Private And Public Sector Auditors: The Case Of The Danish Certified Public Sector Auditor Qualifications
Parker, L. D. (2012)	From Privatised To Hybrid Corporatised Higher Education: A Global Financial Management Discourse
Kantola, H. e Javinen, J. (2012)	Analysing The Institutional Logic Of Late Drg Adopters
Jones, R. (2012)	Budgetary Accounting In National Governments: Anglo Versus American Accounting
Carvalho, J. B. C. <i>et al.</i> (2012)	The Main Determinants Of The Use Of The Cost Accounting System In Portuguese Local Government
Nordgren, L. (2012)	Guaranteeing Healthcare: What Does The Care Guarantee Do?
Lapsey, I. e Saeraek, P. (2012)	Foreword: Why The Public Sector Matters

Estudo	Assunto Investigação
Pollanen, R. e Lapointe, K. L. (2012)	Accounting Reform In The Government Of Canada: Exploratory Evidence On Accrual Accounting Adoption And Impact
Paulsson, G. (2012)	The Role Of Management Accountants In New Public Management
Tremblay, M.S. (2012)	Illusions Of Control? The Extension Of New Public Management Through Corporate Governance Regulation
Clegg, S. R. e Gordon, R. D. (2012)	Accounting For Ethics In Action: Problems With Localised Constructions Of Legitimacy
Linguori, M. (2012)	Radical Change, Accounting And Public Sector Reforms: A Comparison Of Italian And Canadian Municipalities

Anexo 2: Lista e peso das Universidades que compõe o universo dos artigos publicados pela revista FAM, de 2008 a 2012.

Universidade de Afiliação	Frequência	Percentage m
University of Edinburgh	11	6,7%
Lund University	6	3,6%
Queensland University of Technology	6	3,6%
University of Groningen	6	3,6%
Australian National University	4	2,4%
Copenhagen Business School	4	2,4%
Queen's University	4	2,4%
University of Birmingham	4	2,4%
Vrije University	4	2,4%
London School	3	1,8%
Norwegian School of Economics	3	1,8%
University of Manchester	3	1,8%
University of Ulster	3	1,8%
Auckland University of Technology	2	1,2%
Bocconi University	2	1,2%
Nottingham University Business School	2	1,2%
Southern Cross University	2	1,2%
Università Cattolica del Sacro Cuore	2	1,2%
University of Bergen	2	1,2%
University of Cagliari	2	1,2%
University of Canterbury	2	1,2%
University of Gothenburg	2	1,2%
University of Oslo	2	1,2%
University of Sheffield	2	1,2%
University of Siena	2	1,2%
University of South Australia	2	1,2%
University of Zaragoza	2	1,2%
EM-Lyon	1	0,6%
Akershus University College	1	0,6%
Arizona State University	1	0,6%
Athens University of Economics and Business	1	0,6%
Auburn University Montgomery	1	0,6%
Berlin School of Economics and Law	1	0,6%
Bodø Graduate School of Business	1	0,6%
Bond University	1	0,6%
Bradford University	1	0,6%
Ca Foscari University	1	0,6%
Canberra Australia	1	0,6%
Cardiff Business School	1	0,6%
Carleton University	1	0,6%
Catholic University Leuven	1	0,6%
Chulalongkorn University,	1	0,6%
Chuo University	1	0,6%
College of Business and Economics	1	0,6%
Curtin University of Technology	1	0,6%
DePaul University	1	0,6%
École nationale d'administration publique	1	0,6%
Faculty of Law and La Trobe University	1	0,6%

Universidade de Afiliação	Frequência	Percentage m
Faculty of Social Sciences	1	0,6%
Ghent University	1	0,6%
Institut d'Administration des Entreprises de Poitiers	1	0,6%
Katholieke Universiteit Leuven	1	0,6%
Leibniz Institute of Agricultural Development in Central and Eastern Europe	1	0,6%
Luleå University of Technology	1	0,6%
Macquarie University	1	0,6%
Massey University	1	0,6%
Monash University	1	0,6%
Netherlands Defence Academy	1	0,6%
Orebro University	1	0,6%
Otto Beisheim School of Management	1	0,6%
Polytechnic Institute of Cavado and Ave	1	0,6%
Pomona College	1	0,6%
RMIT University	1	0,6%
SDA Bocconi School of Management	1	0,6%
Southampton University Management School	1	0,6%
Stockholm University School of Business	1	0,6%
Swinburne University of Technology	1	0,6%
Tampere University of Technology	1	0,6%
Trondheim Business School	1	0,6%
Universidade Nova	1	0,6%
Universitas Gadjah Mada	1	0,6%
Universitat Autònoma de Barcelona	1	0,6%
Universiti Kebangsaan	1	0,6%
University College Dublin	1	0,6%
University of Aberdeen	1	0,6%
University of Bath	1	0,6%
University of Borås	1	0,6%
University of Bristol	1	0,6%
University of East Anglia	1	0,6%
University of Essex	1	0,6%
University of Exeter	1	0,6%
University of Fribourg	1	0,6%
University of Glasgow	1	0,6%
University of Kent	1	0,6%
University of London	1	0,6%
University of Mannheim	1	0,6%
University of Minho	1	0,6%
University of Modena and Reggio Emilia	1	0,6%
University of Oulu	1	0,6%
University of Santiago de Compostela	1	0,6%
University of Southampton	1	0,6%
University of St Andrews	1	0,6%
University of St. Gallen	1	0,6%
University of Technology	1	0,6%
University of Texas at San Antonio	1	0,6%
University of Warwick	1	0,6%
University of Western Australia	1	0,6%
University of Winchester	1	0,6%

Universidade de Afiliação	Frequência	Percentage m
University of Wollongong	1	0,6%
University School of Business and Economics	1	0,6%
Växjö University	1	0,6%
Victoria University of Wellington	1	0,6%
Zeppelin University	1	0,6%
Total	165	100,0%

Anexo 3: Lista e peso da participação dos autores nos artigos publicados de 2008 a 2012 na revista FAM.

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
Irvine Lapsley	7	3,38%
Henk J. Ter Bogt	3	1,45%
Amanda Ball	2	0,97%
Greta Nasi	2	0,97%
Helen Irvine	2	0,97%
Janet Lee	2	0,97%
Lars Nordgren	2	0,97%
Lee D. Parker	2	0,97%
Marc Jegers	2	0,97%
Per Laegreid	2	0,97%
Peter Saeraek	2	0,97%
Riccardo Mussari	2	0,97%
Ron Hodges	2	0,97%
Rowan Jones	2	0,97%
Suzana Grubnic	2	0,97%
Tjerk Budding	2	0,97%
Tobias Johansson	2	0,97%
Tom Christensen	2	0,97%
Tom Groot	2	0,97%
Torbjorn Tagesson	2	0,97%
Abrizio Panozzo	1	0,48%
Age Johnsen	1	0,48%
Aldo Pavan	1	0,48%
Amund Lie	1	0,48%
Anna Thomasson	1	0,48%
Anne Marie Ward	1	0,48%
Anne Stafford	1	0,48%
Antti Rautiainen	1	0,48%
Arthur Midwinter	1	0,48%
Arthur Williamson	1	0,48%
Belinda Luk	1	0,48%
Berit Adam	1	0,48%
Bernard Dafflon A	1	0,48%
Bernd Helmig	1	0,48%
Bjorn Brorstrom	1	0,48%
Brenda Porter	1	0,48%
Carol Adams	1	0,48%
Carolyn Cordery	1	0,48%
Chrisann Palm	1	0,48%
Christopher Pollitt	1	0,48%
Chunlei Yang	1	0,48%
Craig Furneaux	1	0,48%
David Heald	1	0,48%
David Lacey	1	0,48%
Denis Fischbacher-Smith	1	0,48%
Deryl Northcott	1	0,48%
Donal G. Mckillop	1	0,48%
E. Pieter Jansen	1	0,48%

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
Eija M. Vinnari	1	0,48%
Eleanor Brown	1	0,48%
Elin K. Funck	1	0,48%
Erik De Waard	1	0,48%
Eugenio Anessi-Pessina	1	0,48%
Eugenio Caperchione	1	0,48%
Francesca Frosini	1	0,48%
Francesca Lemme	1	0,48%
Fred A. Jacobs	1	0,48%
Frode Mellempvik	1	0,48%
G. Jan Van Helde	1	0,48%
Geoffrey Peter Smith	1	0,48%
George Geor	1	0,48%
Gerry Gallery	1	0,48%
Gert Paulsson	1	0,48%
Gordon Marnoch	1	0,48%
Gwyn Bevan	1	0,48%
Hannele Kantola	1	0,48%
Hans Knutsson	1	0,48%
Hiroko Kudo	1	0,48%
Howard Mellett	1	0,48%
Hua Yu	1	0,48%
Ileana Steccolini	1	0,48%
Inger Johanne Petterse	1	0,48%
Iqbal Khadaroo	1	0,48%
Istemi Demirag	1	0,48%
Jan Ivar Stemsrudhagen	1	0,48%
Jan Rommel	1	0,48%
Jan Van Helden	1	0,48%
Janet Mack	1	0,48%
Janne Jarvinen	1	0,48%
Jean Shaoul	1	0,48%
Jill Hooks	1	0,48%
Jill Schofield	1	0,48%
Joan Ballantine	1	0,48%
Joanna Brewis	1	0,48%
Joao Baptista Da Costa Carvalho	1	0,48%
Johan Christiaens	1	0,48%
John Forker	1	0,48%
Juliana Ng	1	0,48%
Jurgen Weber	1	0,48%
Kaitlyn Caughlin	1	0,48%
Karin Kreutzer	1	0,48%
Katarina Østergren	1	0,48%
Kathie Cooper	1	0,48%
Katie Lazarevski	1	0,48%
Kelly Richmond Pop	1	0,48%
Kerry Brown	1	0,48%
Kerry Jacobs	1	0,48%
Kerry Mctier	1	0,48%
Kim K. Jeppesen	1	0,48%
Kristin Loiselle-Lapointe	1	0,48%

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
Krisztina Beer-T´Oth	1	0,48%
Lars Fallan	1	0,48%
Lars-Goran Aidemark	1	0,48%
Lee Moerman	1	0,48%
Levi Garseth-Nesbakk	1	0,48%
Li-Cheng Chang	1	0,48%
Lise Justesen	1	0,48%
Lorne Cummings	1	0,48%
Louise Macnive	1	0,48%
Lourdes Torres	1	0,48%
Lynne Conrad	1	0,48%
Mahfud Sholihin	1	0,48%
Manuela S. Macinati	1	0,48%
Margaret Greenwood	1	0,48%
Margaret Woods	1	0,48%
Maria Cadiz Dyball	1	0,48%
Maria Jose Fernandes	1	0,48%
Mariannunziata Liguori	1	0,48%
Marie-Soleil Tremblay	1	0,48%
Mark Christensen	1	0,48%
Mark Hellowell	1	0,48%
Marko Jarvenpa A	1	0,48%
Mitchell Van Der Zahn	1	0,48%
Moira Fischbacher-Smith	1	0,48%
Myriame Bollen	1	0,48%
Natalee Jennings	1	0,48%
Natalie Gallery	1	0,48%
Neil Marriott	1	0,48%
Nicholas P. Marudas	1	0,48%
Noel Hyndman	1	0,48%
Norida Basnan	1	0,48%
Norvald Monsen	1	0,48%
Ola Eriksson	1	0,48%
Ola Mattisson	1	0,48%
Oonagh B. Breen	1	0,48%
Pamela C. Smith	1	0,48%
Pamela Stapleton	1	0,48%
Patricia S. Gomes	1	0,48%
Patrick Von Maravic	1	0,48%
Patrizio Monfardini	1	0,48%
Paul Mcdonnell	1	0,48%
Pauline Allen	1	0,48%
Peter Miller	1	0,48%
Pinar Guven-Uslu	1	0,48%
Rachel Baskerville	1	0,48%
Raili Pollanen	1	0,48%
Ralph Kober	1	0,48%
Raymond D. Gordon	1	0,48%
Richard Pike	1	0,48%
Robert Beeres	1	0,48%
Robert Jupe	1	0,48%
Robert W. Scape	1	0,48%

Universidade de Afiliação	Frequência	Porcentagem
Robyn Pilcher	1	0,48%
Roger Courtney	1	0,48%
Salme Nasi	1	0,48%
Sandra Cohen	1	0,48%
Sara Dolnicar	1	0,48%
Sebastian D. Becker	1	0,48%
Sebastien Rocher	1	0,48%
Sheila Ellwood	1	0,48%
Simona Scarpato	1	0,48%
Sonia Royo	1	0,48%
Stewart R. Clegg	1	0,48%
Stuart Toole	1	0,48%
Suresh Cuganesan	1	0,48%
Sven Modell	1	0,48%
Sven Siverbo	1	0,48%
Timon Beyes	1	0,48%
Tobias Jagalla	1	0,48%
Tony Kinder	1	0,48%
Trevor Stanley	1	0,48%
Ulf Ramberg	1	0,48%
Urs Jager	1	0,48%
Vernon Soare	1	0,48%
Veronica Vecchi	1	0,48%
Vicente Pina	1	0,48%
Viveka Nilsson	1	0,48%
Vladislav Valentinov	1	0,48%
Will Seal	1	0,48%
Yulia Kasperskaya	1	0,48%
Zahirul Hoque	1	0,48%
Total	207	100%