



## EXTENDED DOCTORAL ABSTRACT

# Transição para o *Accrual Accounting* no setor público moçambicano: situação atual e perspetivas futuras

Rui Salato<sup>a</sup>

A contabilidade pública tem atraído a atenção considerável de diferentes *stakeholders*, por ser considerada útil na luta contra a fraude e desperdício nos governos (Ball, 2012; Chan, 2003; Van Helden & Uddin, 2016). Os investidores e as organizações internacionais perceberam o valor da contabilidade na manutenção dos sistemas financeiros. Sem contabilidade fiável, eles não saberão onde o dinheiro foi aplicado, muito menos como foi gasto (Chan, 2003; Patrick et al., 2017). A mudança de paradigma para o *accrual accounting* (AA) está a ser implementada de forma generalizada no mundo (Azevedo et al., 2020; Christiaens et al., 2015; IFAC & CIPFA, 2021; Matekele & Komba, 2020; Muraina & Dandago, 2020; Polzer et al., 2021a,b; Rozaidy & Siti-Nabiha, 2022; Salato et al., 2022, 2023), com o argumento de que um sistema de contabilidade financeira mais eficiente precisa de ser aplicado a todo o tipo de operações governamentais, de modo a contribuir para melhorar a tomada de decisão e a prestação de informação aos diversos *stakeholders* (incluindo os cidadãos).

Nos últimos anos, têm sido adotadas e implementadas algumas inovações institucionais e conceptuais na contabilidade dos governos, contribuindo para a sua maior transparência, visibilidade e influência nas decisões (Chan, 2003). No cerne desta mudança está a transição de um sistema de caixa (*cash basis*) para um sistema baseado no acréscimo e na especialização dos exercícios (*accrual accounting*). O sistema contabilístico de base de caixa parece limitar a prestação de informações críticas necessárias para o desenvolvimento, planeamento de programas e avaliação do desempenho financeiro e das políticas públicas (Patrick et al., 2017). Além disso, os relatórios baseados em contabilidade de caixa são usados pelos governos principalmente para informar se estão ou não a cumprir as leis e contratos aplicáveis, em vez de atender à necessidade mais ampla dos diferentes utilizadores da informação

<sup>a</sup> Universidade de Aveiro/CICF/IPCA, Portugal; Universidade Licungo, Moçambique.

E-mail address: ruicesarsalato@ua.pt

de entender e avaliar o desempenho atual do governo e a sua capacidade de assegurar o fornecimento de bens e serviços futuros.

Desde o final da década de 1980, tem havido um movimento significativo longe dos sistemas tradicionais da Administração Pública, a favor da contabilidade de índole empresarial e que promovam o paradigma da *New Public Management* (NPM). Estas reformas foram vistas como formas de melhorar o planeamento, o controlo e a eficiência, tendo sido fortemente aproveitadas para a implementação de novos sistemas de contas, sistemas de orçamentação e medição de desempenho no setor público.

O regime do AA tem sido difundido a nível mundial como boa prática e de inovação contabilística, estando os principais benefícios associados à melhoria da transparência fiscal, da gestão financeira e da sustentabilidade das atividades governamentais (Adhikari et al., 2019; Neves & Gómez-Villegas, 2020; Tikk, 2010). Contudo, os diferentes países têm adotado e implementado o AA a ritmos diferentes (Brusca et al., 2015; Christiaens et al., 2015; Polzer et al., 2021a, b), com maiores avanços nos países ocidentais, que têm estado geralmente na vanguarda das reformas da gestão pública (Adhikari et al., 2013, 2019; Mnif & Gafsi, 2023; Patrick et al., 2017; Tickell, 2010).

No contexto das economias emergentes têm predominado as práticas contabilísticas de base de caixa, o que tem conduzido o *World Bank* (WB) a reivindicar a aplicação de práticas baseadas no AA, por forma a melhorar o modelo de governação pública e estimular o crescimento económico (Ada & Christiaens, 2017; Hepworth, 2003; Nistor & Deaconu, 2016; Rossi et al., 2016). A melhoria contínua também melhora a qualidade da prestação de serviços que ajudará a reduzir a pobreza nos países menos desenvolvidos, como é o caso de Moçambique. Melhorar os relatórios financeiros através da adoção do AA pelo governo moçambicano pode aumentar a transparência e a prestação de contas.

O número quase inexistente de estudos teóricos e empíricos sobre a adoção e implementação do AA em Moçambique foi, sem dúvida, um motivo muito relevante para a escolha deste tema. Estudos prévios apelam para a realização de investigação sobre as mudanças da contabilidade pública, em particular a transição para o AA, em economias emergentes, e em particular no contexto africano (Brito & Jorge, 2021; Jayasinghe et al., 2020; Van Helden et al., 2021).

O problema subjacente a este estudo prende-se com o atraso da implementação do AA nas economias emergentes, em particular no contexto de Moçambique, onde os pressupostos de transparência financeira e de uma maior eficiência dos recursos públicos se revelam cruciais para o seu desenvolvimento económico. Por outro lado, surpreende-nos também que Moçambique e Namíbia não estejam predispostos em

implementar o AA, numa amostra de políticos de 21 países africanos, segundo o relatório do inquérito realizado pela KPMG em 2013 (Atuilik, 2019). Foi com base neste enquadramento que se definiu a seguinte pergunta de investigação geral:

*Como estão os governos das economias emergentes, em particular no contexto de Moçambique, a mudar do regime contabilístico de caixa para o AA?*

Partindo desta problemática, este trabalho tem como objetivo principal investigar o processo de reforma da contabilidade pública nas economias emergentes, em particular no contexto de Moçambique, no âmbito da transição para o AA. Para a concretização deste objetivo estruturou-se a tese em três ensaios.

O primeiro ensaio consiste numa revisão sistemática da literatura sobre a adoção e implementação do AA no setor público no contexto das economias emergentes, procurando-se responder à seguinte pergunta de investigação: *como estão as entidades do setor público de economias emergentes a adotar e implementar o AA e que fatores determinam esse processo?* Especificamente, pretende-se: (1) explorar e investigar o estado da arte na adoção e implementação do AA no contexto das economias emergentes; (2) compreender os fatores que determinam a transição para o AA neste contexto específico; e (3) identificar lacunas e apontar caminhos de investigação. Para tal, procedeu-se a uma revisão da literatura sobre a transição para o AA no setor público no contexto das economias emergentes para compreender os principais fatores que determinaram a decisão de adoção e o (in)sucesso da sua implementação, bem como a realização de uma análise bibliométrica, com base numa amostra de 82 artigos retirados das bases de dados Scopus e *Web of Science* (WoS).

O estudo indica que as reformas poderiam ser mais bem-sucedidas se fossem precedidas ou acompanhadas de novas reformas de gestão e da criação das condições necessárias (competências, apoio tecnológico e adaptação das normas contabilísticas nacionais) para a concretização destas reformas (Shehadeh, 2022). Além disso, a forte influência dos *stakeholders* externos e principais credores (por exemplo, IMF e WB) (Brito & Jorge, 2021; Mbelwa et al., 2019; Tawiah, 2021) e o elevado nível de corrupção e fraude nas estruturas administrativas e políticas desviam-se do sentido principal da reforma (Harun et al., 2013; Lewis & Hendrawan, 2020). A literatura também aponta para sérias dificuldades no desenvolvimento das economias emergentes neste contexto, em grande parte devido à cultura política em vigor e ao elevado nível de corrupção financeira, acompanhados por baixos níveis de transparência e *accountability*.

No segundo ensaio, pretende-se compreender a perceção dos contabilistas públicos sobre a transição para o AA em Moçambique, tendo-se definido a seguinte pergunta de investigação: *Qual é a perceção dos contabilistas do setor público sobre a transição*

*para o AA no contexto de Moçambique?* Especificamente, pretende-se: (1) compreender como os contabilistas do setor público moçambicano percebem a transição para o AA; (2) investigar o nível de utilização dado à informação produzida e principais dificuldades sentidas; e (3) explorar as diferenças na perceção dos contabilistas do governo central e local. Neste estudo, recorreu-se a dados primários por meio de um questionário, validado inicialmente por meio de um teste piloto com quatro especialistas em contabilidade do setor público vinculados à Direção Nacional de Contabilidade Pública (DNCP) de Moçambique. O questionário foi dirigido a 253 profissionais (200 da administração central e 53 da administração local) com responsabilidade e conhecimento de contabilidade pública em Moçambique. Foram recebidos 87 questionários devidamente preenchidos, 69 da administração central (taxa de resposta de 34,4%) e 18 da administração local (taxa de resposta de 34%).

Os resultados permitem concluir que o processo de transição para o AA está ainda a dar os primeiros passos, mas há instituições que aplicam já um conjunto de procedimentos e práticas e preparam demonstrações financeiras baseadas no AA. Por outro lado, há uma perceção positiva dos contabilistas públicos de Moçambique acerca da transição para o AA, nomeadamente o seu papel na melhoria da transparência da informação financeira e da qualidade do sistema contabilístico no setor público. Os resultados apontam ainda que a falta de recursos e de formação especializada do pessoal, a falta de adaptação dos sistemas informáticos ao novo modelo contabilístico e a falta de apoio e empenho dos principais intervenientes na promoção da reforma, bem como os elevados custos para a implementação do AA, são considerados os principais desafios em ambos os níveis de governo.

No terceiro ensaio, pretende-se investigar os fatores institucionais e contextuais que influenciam a transição para o AA no setor público moçambicano, tendo por base a seguinte pergunta de investigação: *Que fatores institucionais e contextuais determinam o processo de transição para o AA no contexto do setor público em Moçambique?* Especificamente, pretende-se: (1) compreender a relação entre a formação (académica e técnica) e o conhecimento dos profissionais de contabilidade sobre o AA e a transição para o AA; (2) perceber como as dificuldades vividas na instituição influenciam o processo de transição para o AA; (3) investigar como o apoio de diferentes *stakeholders* (políticos, sistema administrativo e legal, entidades reguladoras) determina a adoção do AA na contabilidade pública em Moçambique; e (4) investigar como a utilidade percebida do AA determina a sua adoção na contabilidade pública em Moçambique. Este estudo utilizou um método de investigação quantitativo através da recolha e análise de dados primários (recolhidos para o segundo ensaio). Os dados do inquérito ao questionário foram importados para o SPSS e foram aplicadas técnicas estatísticas, nomeadamente a análise fatorial e correlação, bem como modelos de regressão linear simples e múltipla.

As principais conclusões deste ensaio mostram que as instituições têm lidado com estes processos de mudança de forma distinta. Obteve-se evidência de uma correlação direta significativa entre a formação académica e técnica dos contabilistas públicos e o índice que mede o uso de boas práticas relacionadas com o AA nas instituições públicas em Moçambique. Do mesmo modo, as conclusões da análise também revelaram que parece razoável considerar que o nível de utilização do AA poderá depender da frequência de formações sobre o AA. As dificuldades sentidas pelos profissionais na implementação das mudanças provocam um efeito negativo na transição para o AA. Obteve-se evidência significativa em relação à percepção da falta de recursos técnicos para implementar as mudanças e a inexistência de uma cultura e ambiente organizacional propícios à mudança. Esta percepção clara por parte dos profissionais, de qualquer um dos níveis de governo, é uma indicação relevante para que o governo moçambicano inclua nos seus planos de ação medidas estratégicas que promovam esta mudança cultural.

Com estudo contribui-se para o conhecimento sobre a percepção dos contabilistas do setor público de vários governos em torno da transição para o AA. Além disso, o estudo preenche uma lacuna no conhecimento sobre a percepção do AA por contabilistas públicos em economias emergentes, e para Moçambique em particular. Em termos práticos, as principais conclusões permitem consolidar a importância de Moçambique avançar mais firme com a transição do AA, tendo colocado bem visível os pontos fracos que constituem dificuldades e entraves à mudança. Este estudo fornece novas perspetivas para ajudar os decisores políticos, os organismos profissionais e os organismos de normalização nos países em desenvolvimento a conceber e implementar sistemas de contabilidade do setor público baseados no AA. Com as conclusões obtidas nos estudos empíricos, o governo moçambicano passa a dispor de informação relevante para definir um plano estratégico e medidas de ação que permitam promover uma cultura organizacional propícia à mudança, investir na formação e qualificação dos recursos humanos, investir em sistema de TI adequados que entendam as necessidades dos contabilistas do governo e delinear um plano de apoio às entidades que implementam o AA.

O presente estudo tem algumas limitações que devem ser consideradas na análise dos resultados. No primeiro ensaio, a configuração metodológica não foi exaustiva, podendo haver documentos que acabaram não sendo selecionados para a amostra, como capítulos de livros, material editorial, debates ou notas de pesquisa, artigos que não são revistos por pares e materiais em outros idiomas além do inglês. Por outro lado, no segundo e terceiro ensaios recorreu-se a dados provenientes de um inquérito por questionário que por si só tem limitações. Além disso, o nosso estudo inquiriu apenas os contabilistas públicos, permanecendo desconhecida a opinião de outros *stakeholders* relevantes.

Assim, sugerimos para o futuro a realização de estudos com métodos inovadores, com ênfase em métodos experimentais e longitudinais que promovam a investigação crítico-interpretativa (Van Helden et al., 2021). Por outro lado, o estudo poderia ser alargado em relação aos inquiridos para incluir, por exemplo, gestores e políticos das organizações públicas de Moçambique. Ao incluir novos atores envolvidos nos processos de reforma, incorporar-se-iam diferentes perspetivas sobre a transição para o AA em economias emergentes. Um estudo futuro poderia reproduzir a abordagem para fazer uma comparação com situações noutros contextos e noutros ambientes políticos.

## Referências

- Ada, S. S., & Christiaens, J. (2017). Why do some municipalities apply accrual-based rules more than others? Evidence from Turkey. *Economics and Management*, 20 (3), 189–206. <https://doi.org/10.15240/tul/001/2017-3-013>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries. *Accounting Forum*, 37(3), 213–230. <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>
- Adhikari, P., Kuruppu, C., Ouda, H., Grossi, G., & Ambalangodage, D. (2019). Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. *International Review of Administrative Sciences*, 87(4). <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>
- Atuilik, A. B. & A. N. (2019). Transitioning to IPSAS in Africa: An Analysis of The Benefits And Challenges. *International Journal of Social Science and Economic Research*, 02, 1288–1293. Disponível em <http://hdl.handle.net/123456789/4099>.
- Azevedo, R. R., Lino, A. F., de Aquino, A. C. B., & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial management information systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 207–227. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>
- Ball, I. (2012). New development: Transparency in the public sector. *Public Money and Management*, 32(1), 35–40. <https://doi.org/10.1080/09540962.2012.643054>
- Brito, J. R., & Jorge, S. (2021). The Institutionalization of a New Accrual-based Public Sector Accounting System: The Case of Cape Verde. *International Journal of Public Administration*, 44(5), 372–389. <https://doi.org/10.1080/01900692.2020.1728312>
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes Rossi, F. (2015) Public Sector Accounting and Auditing in Europe - The Challenge of Harmonization (London: Palgrave Macmillan) <https://doi.org/10.1057/9781137461346>
- Chan, J. L. (2003). Government accounting: An assessment of theory, purposes and standards. *Public Money and Management*, 23(1), 13–20. <https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336>

- Christiaens, J., Vanhee, C., Manes-Rossi, F., Aversano, N., & van Cauwenberge, P. (2015). The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. *International Review of Administrative Sciences*, 81(1), 158–177. <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>
- Harun, H., An, Y., & Kahar, A. (2013). Implementation and challenges of introducing NPM and accrual accounting in Indonesian local government. *Public Money and Management*, 33(5), 383–388. <https://doi.org/10.1080/09540962.2013.817131>
- Hepworth, N. (2003). Preconditions for successful implementation of accrual accounting in central government. *Public Money & Management*, 23, 37–44.
- IFAC & CIPFA. (2021). *International Public Sector Financial Accountability Index: 2021 Status Report*. International Federation of Accountants and Chartered Institute of Public Finance & Accountancy. Disponível em <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/public-sector/publications/international-public-sector-financial-accountability-index-2021-status-report>.
- Jayasinghe, K., Adhikari, P., Soobaroyen, T., Wynne, A., Malagila, J., & Abdurafiu, N. (2020). Government accounting reforms in Sub-Saharan African countries and the selective ignorance of the epistemic community: a competing logics perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 78, 102246. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2020.102246>
- Lewis, B. D., & Hendrawan, A. (2020). The impact of public sector accounting reform on corruption: Causal evidence from subnational Indonesia. *Public Administration and Development*, 40(5), 245–254. <https://doi.org/10.1002/pad.1896>
- Matekele, C., & Komba, G. (2020). Factors influencing implementation of accrual based international public sector accounting standards in Tanzanian local government authorities. *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, 13(3), 1–25. <https://doi.org/10.9734/ajeba/2019/v13i330173>
- Mbelwa, L. H., Adhikari, P., & Shahadat, K. (2019). Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(3), 335–365. <https://doi.org/10.1108/JAEE-01-2018-0005>



- Mnif, Y., & Gafsi, Y. (2023) [2024]. The influence of the socioeconomic and politico-administrative environment on the extent of compliance with IPSAS in developing countries. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(2), 273-299. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2022-0044>
- Muraina, S. A., & Dandago, K. I. (2020). Effects of implementation of International Public Sector Accounting Standards on Nigeria's financial reporting quality. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2-3), 323-338. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0277>
- Neves, F. R., & Gómez-Villegas, M. (2020). Reforma contábil do setor público na América Latina e comunidades epistêmicas: uma abordagem institucional. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31. <https://doi.org/10.1590/0034-761220180157>
- Nistor, C. S., & Deaconu, A. (2016). Public accounting history in post-communist Romania. *Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*, 29(1), 623-642. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2016.1193945>
- Patrick, E., Danladi, O., Caleb, A., & Linda, J. (2017). Accountants' perceptions of IPSAS application in Nigerian public sector financial management and reporting. *Journal of Economics, Management and Trade*, 19(3), 1-22. <https://doi.org/10.9734/jemt/2017/36662>
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C. P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2021a) [2023]. Adoption of the International Public Sector Accounting Standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(3), 309-332. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016>
- Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C. P., & Gårseth-Nesbakk, L. (2021b). *What emerging economies and low-income countries need to do before adopting International Public Sector Accounting Standards*. World Bank, Governance for development., November of 2021. Article published online at <https://blogs.worldbank.org/governance/what-emerging-economies-and-low-income-countries-need-do-adopting-international-public>.
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189-196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>

- Rozaidy, M., & Siti-Nabiha, A. K. (2022) [2023]. Reconstructing identity and logic through the implementation of accrual accounting in Malaysia. *Journal of Management and Governance*, 27, 331-370. Springer US. <https://doi.org/10.1007/s10997-021-09615-4>
- Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies. *International Journal of Business Innovation*, 1(1), e27646. <https://doi.org/10.34624/ijbi.v1i1.27646>
- Salato, R., Gomes, P., & Ferreira, C. (2023). Accrual accounting in the public sector of emerging economies: Bibliometric analysis and future research. *Public Money & Management*, 1–13. <https://doi.org/10.1080/09540962.2023.2200968>
- Shehadeh, E. (2022). A movement towards the accrual based IPSAS implementation in developing countries: evidence from Jordan. *Journal of Asian Finance*, 9(3), 389–397. <https://doi.org/10.13106/jafeb.2022.vol9.no3.0389>
- Tawiah, V. (2021) [2023]. The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability and Management*, 39(1), 103-124. <https://doi.org/10.1111/faam.12288>
- Tickell, G. (2010). Cash to accrual accounting: one nation's dilemma. *International Business & Economics Research Journal*, 9(11). <https://doi.org/10.19030/iber.v9i11.32>
- Tikk, J. (2010). Accounting changes in the public sector in Estonia. *Business: Theory and Practice*, 11(1), 77–85. <https://doi.org/10.3846/btp.2010.09>
- Van Helden, J., Adhikari, P., & Kuruppu, C. (2021). Public sector accounting in emerging economies: a review of the papers published in the first decade of *Journal of Accounting in Emerging Economies*. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(5), 776-798. <https://doi.org/10.1108/jaee-02-2020-0038>
- Van Helden, J., & Uddin, S. (2016). Public sector management accounting in emerging economies: a literature review. *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 34–62. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2016.01.001>