

A pesquisa em contabilidade governamental na América Latina. Perspectivas para avançar

Research on governmental accounting in Latin America. Perspectives forward

La investigación sobre contabilidad gubernamental en América Latina. Perspectivas para avanzar

Michael Andrés Díaz Jiménez*

Magíster en Ciencias Económicas de la
Universidad Santo Tomás

Profesor tiempo completo en la Universidad Santo Tomás,
Bogotá, Colombia

michaeldiazj@usantotomas.edu.co

<https://orcid.org/0000-0001-8227-0714> 

Carlos Orlando Rico Bonilla

Magíster en Contabilidad y Finanzas de la Universidad Nacional de
Colombia

Profesor tiempo completo en la Universidad Santo Tomás
carlosricob@usantotomas.edu.co

<https://orcid.org/0000-0002-0060-0431> 

Endereço do contato principal para correspondência*

Carrera 78 # 11c – 21, Código Postal: 110821, Bogotá, Colombia

Resumo

O objetivo do estudo é estabelecer algumas perspectivas para avançar no desenvolvimento de pesquisas em contabilidade governamental na América Latina, tomando como referência uma análise crítica da produção científica do período de 2000 a 2018. Nesse sentido, a partir da revisão de as publicações acadêmicas especializadas as áreas de gestão e contabilidade foi determinado um conjunto de 260 artigos nos quais foram examinados parâmetros bibliográficos e de conteúdo, como a metodologia utilizada, as áreas temporal, geográfica e organizacional abordadas, as áreas temáticas tratadas, entre outras. De maneira geral, verificou-se que aproximadamente 45% dos documentos examinados se concentravam na discussão de questões regulatórias relacionadas às práticas contábeis e orçamentárias e sua convergência com os padrões internacionais. Portanto, as perspectivas de progresso poderiam ser orientadas para tópicos como a utilidade das informações financeiras (reconhecimento e valorização de ativos públicos e intangíveis) e informações não financeiras (aspectos sociais e ambientais), apoiadas em escopos teóricos, temporais e geográficos mais amplos, maior evidência empírica e uma melhor compreensão da natureza e finalidade de várias organizações, como entidades fiscalizadoras, universidades, hospitais e empresas estatais.

Palavras-chave: América Latina; Contabilidade governamental; Pesquisa contábil

Abstract

The study's objective is to establish some perspectives to advance in the development of research on government accounting in Latin America, taking as a reference a critical analysis of scientific production from the period 2000 - 2018. In this sense, from the review of specialized academic publications associated with the field of management and accounting determined a set of 260 articles in which bibliographic and content parameters such as the methodology used, the temporal, geographical and organizational areas addressed, the subject areas treated, among others, were examined. Overall, it was found that approximately 45% of the documents examined focused on the discussion of regulatory issues regarding accounting and budgeting practices and their convergence with international standards. Therefore, the perspectives for progress could be oriented to topics such as the usefulness of financial information (recognition and valuation of heritage assets and intangibles) and non-financial information (social and environmental aspects), supported by broader theorists, temporal and geographical scopes, a greater empirical evidence and a better understanding of the nature and purpose of various organizations such as audit bodies, universities, hospitals and state companies.

Keywords: Latin America; Governmental accounting; Accounting research

Resumen

El objetivo del estudio es establecer algunas perspectivas para avanzar en el desarrollo de la investigación sobre contabilidad gubernamental en América Latina, tomando como referencia un análisis crítico de la producción científica del periodo 2000 – 2018. En este sentido, a partir de la revisión de publicaciones académicas especializadas asociadas a las áreas de gestión y contabilidad se determinó un conjunto de 260 artículos en los que se examinaron parámetros bibliográficos y de contenido como la metodología utilizada, los ámbitos temporales, geográficos y organizacionales abordados, las áreas temáticas tratadas, entre otros. En general, se encontró que, aproximadamente, el 45% de los documentos examinados se enfocó en la discusión de asuntos normativos sobre las prácticas contables y presupuestales y su convergencia con estándares internacionales. Por tanto, las perspectivas para avanzar se podrían orientar a tópicos como la utilidad de la información financiera (reconocimiento y valoración de bienes públicos e intangibles) y no financiera (aspectos sociales y ambientales), sustentados en alcances teóricos, temporales y geográficos más amplios, una mayor evidencia empírica y una mejor comprensión de la naturaleza y el objeto de diversas organizaciones como los entes fiscalizadores, las universidades, los hospitales y las empresas estatales.

Palabras clave: América Latina; Contabilidad gubernamental; Investigación contable

1 Introdução

A partir da história e da teoria, entende-se que a institucionalidade estatal desempenha diferentes papéis na contabilidade. É preciso levar em conta não apenas suas demonstrações financeiras, que por si só são particulares, mas também a ação do governo como agente econômico que recolhe impostos para contratar bens e serviços voltados para o alcance de metas sociais. Além disso, é necessário compreender sua natureza particular como uma “organização macro” que determina as regras formais com as quais os outros atores da economia estão envolvidos, portanto há uma função de fiscalização que define a regulação contábil (Sunder, 1997; Nikitin, 2001).

Da mesma forma, na perspectiva das práticas profissionais, a contabilidade governamental é uma área com muito escopo no quadro de políticas públicas e potente contribuição para o desenvolvimento do bem-estar social e comunitário. Ainda mais quando, no âmbito global, aspectos como sistemas integrados de informação, normas internacionais para o setor público, *e-government*, esquemas de prestação de contas e responsabilidade social governamental aberta são destacados como elementos-chave para o fortalecimento dos Estados (Trigo e Alvarez, 2017; Bergmann, Fuchs e Schuler, 2019).

Nesse sentido, o objetivo deste estudo é estabelecer algumas perspectivas para avançar no desenvolvimento da pesquisa contábil governamental na América Latina. Isso porque a produção científica é um elemento de análise, na medida em que é reflexo da interação problemática entre disciplina contábil e governo, e, ainda, um instrumento para a apresentação de propostas teóricas, normativas e técnicas relacionadas com a gestão e as finanças públicas.

Assim, em termos metodológicos, baseou-se na revisão crítica das publicações acadêmicas associadas com as áreas de gestão e contabilidade, em que foram identificados 260 artigos e examinados seus parâmetros bibliográficos e de conteúdo, como a metodologia utilizada, as áreas temporal, geográfica e organizacional abordadas, as áreas temáticas abrangidas, entre outros. Todos os textos se referem à região, que, apesar de ser composta por nações com um patrimônio continental-europeu comum e relativa semelhança institucional, raramente é definida como uma área geográfica integrada em estudo, visão com a qual esta pesquisa espera contribuir.

A delimitação temporal entre 2000 e 2018 é definida levando em conta que, em primeiro lugar, nesse período, na maioria dos países da América Latina, os resultados de importantes políticas públicas associadas precisamente com uma participação governamental mais focada na economia do que somente no processo de financiamento estatal eram considerados, isso como parte da implementação de reformas administrativas como a *New Public Management* (NPM) e a harmonização dos sistemas públicos de contabilidade com referências internacionais (Cavanagh e Fernández, 2015; Rico e Díaz, 2017; Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico [OCDE], 2019). Em segundo lugar, reconhece-se que, nas primeiras décadas do século XXI, a pesquisa contábil na região teve um crescimento maior, medido, por exemplo, pelo número de publicações, pesquisadores, equipes de trabalho e ofertas de pós-graduação (Saavedra e Saavedra, 2015; Macías, 2018).

O texto é então estruturado da seguinte forma: além desta introdução, a segunda parte contextualiza algumas mudanças na regulação contábil governamental e nas práticas contábeis na região, bem como referenciadas por pesquisas anteriores sobre o tema. A terceira introduz o procedimento metodológico utilizado para a análise da literatura. A quarta discute os resultados, com as perspectivas para avançar. Finalmente, na quinta seção, as conclusões são apresentadas.

2 Referencial teórico

2.1 Regulação e práticas contábeis governamentais na América Latina

Tradicionalmente, os estados latino-americanos têm prestado mais atenção aos modelos orçamentário e fiscal, deixando os processos contábeis de fora. Nestes predominavam duas bases: o regime de caixa e o de competência, e a falta de controle e transparência sobre os recursos públicos era evidente. No entanto, com a adoção do referido paradigma do NPM tem sido procurado, nas últimas décadas, formular e executar mudanças nessa regulação, nas práticas, no controle e na gestão financeira pública (Brusca, Gómez e Montesinos, 2016; Lima e Lima, 2019).

Atualmente, por exemplo, poucas jurisdições não buscam aplicar a base de competência de sua contabilidade, buscando torná-la uma ferramenta útil para a formulação de informações financeiras governamentais, em que os fatos econômicos se refletem da forma mais fiel, incluindo os direitos e obrigações presentes, e não limitando a análise ao controle de entradas e saídas de caixa (Hauque, 2007; Sanchez e Pincay, 2013; Cavanagh e Fernandez, 2015). Isso está no quadro de propostas de padronização global reconhecidas, como o *Government Financial Statistical Manual* do *International Monetary Fund* (Khan e Mayes, 2009; Banco Mundial, 2015).

Da mesma forma, vários países da região incorporaram, de diferentes formas, em sua regulação contábil governamental, referências internacionais como as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) emitidas pela *International Federation of Accountants* (IFAC) com o objetivo de melhorar a qualidade das informações financeiras. O Peru adotou diretamente essas normas na apresentação de relatórios financeiros governamentais. Brasil, Chile, Panamá e Uruguai as incorporaram indiretamente, enquanto países como Bolívia, Colômbia, Equador e Paraguai as tomaram como referência para a construção de sua regulamentação. Argentina, México e Venezuela mantêm suas regulamentações locais (IFAC e CIPFA, 2018).

Nesse processo, além dos tradicionais orçamentos de investimentos e despesas, ferramentas de controle contábil e gerencial, como métodos de custeio de bens e serviços, medição de desempenho e capital intelectual, avaliação para o cumprimento de indicadores, *balanced scorecard*, entre outros elementos que contribuem para a administração pública foram incorporados timidamente nos governos para alcançar suas metas missionárias com maior eficiência e eficiência no uso de diferentes recursos (Borges e Matias, 2011; Leyton e Gil, 2017; Quintanilla e Díaz, 2019).

Por sua vez, o uso acelerado das tecnologias de informação e comunicação resultou na implementação de *Sistemas Integrados de Informação* que levaram a transformações significativas na orientação, estrutura e coordenação das organizações governamentais latino-americanas e sua resposta às diversas necessidades dos cidadãos. Essa situação tem exigido que essas entidades desenvolvam ações inovadoras, como a aplicação de modelos de gestão e soluções on-line, mais conhecidas como *e-government* (Muñoz, Rodríguez e Garde, 2014).

Embora esses instrumentos tenham afetado positivamente a oferta de bens e a prestação de serviços governamentais, muito ainda precisam ser refinados em termos de infraestrutura digital, marcos legais sobre o armazenamento e segurança de dados, bem como quantidade, clareza, acesso, entre outros aspectos da divulgação de informações financeiras e processos de prestação de contas na América Latina (Gascó, 2005; Lara, Toledo e Gómez, 2012; Gutiérrez e Católico, 2015).

Nesse sentido, um desafio adicional que vem sendo enfrentado na região é o fortalecimento dos esforços de controle e auditoria do governo. Embora, desde a primeira metade do século XX, e ainda antes, tribunais de contas ou controladores tenham sido estabelecidos constitucionalmente e, além disso, sofisticados modelos nacionais de auditoria tenham sido implementados que, em alguns casos, incluem a adoção de normas internacionais sobre o tema, também é verdade que a lacuna é ampla com novas necessidades de informação (confiabilidade dos relatórios, por exemplo) e expectativas sociais sobre o papel do processo de auditoria e a custódia dos recursos públicos (Azevedo e Lino, 2018; Restrepo, 2018).

Neste último ponto, tanto na contabilidade quanto no controle, um aspecto relevante na região é a questão da corrupção de entidades e funcionários públicos. Desperdício, manipulação, desfalque e roubo, entre outros crimes e condutas puníveis contra a administração pública, dificultam o crescimento econômico, a governança, o respeito às autoridades e a deslegitimização da democracia em todas as nações (Laurinho, Días e Mattos, 2017; López, 2018).

Apesar de várias medidas, incluindo acordos internacionais, leis nacionais, políticas e instituições, regulamentações direcionadas e alianças locais mais fortes e governos corporativos dentro das administrações públicas, casos como o da Odebrecht ou a Lava Jato lançam uma forte sombra de preocupação sobre a adequação e controle das contas públicas, e obviamente sobre as competências e ética dos funcionários que as preparam e certificam. A sociedade latino-americana exige respostas e lideranças não só da classe política, mas também dos profissionais e acadêmicos de contabilidade associados com esse problema (Machado, 2017; Sodré, 2017). Com isso em mente, algumas pesquisas anteriores sobre o assunto são descritas a seguir.

2.2 Revisão de literatura

Pesquisas sobre a aplicação da contabilidade no governo fizeram progressos significativos em consonância com diferentes regulamentações e práticas desenvolvidas nessa área em diversos ambientes. Alguns estudos, como os apresentados abaixo, são uma representação disso.

Goddard (2010), por exemplo, estuda a produção científica em contabilidade governamental no âmbito internacional, a partir de uma amostra de 188 documentos extraídos de periódicos indexados entre 2005 e 2007. Constatou-se que existem duas grandes tendências em termos epistemológicos e metodológicos: por um lado, estudos de origem americana ancorados em correntes funcionalistas e aplicações quantitativas; por outro, nos demais países, especialmente na Austrália e nos da Europa Ocidental, observam-se iniciativas para incorporar análises alternativas, interpretativas e qualitativas de corte. Sugere a necessidade de maior diálogo e cooperação entre esses blocos, a fim de fazer progressos concretos na pesquisa no âmbito de um esquema interdisciplinar que valide o objeto de estudo a partir de múltiplas teorias e métodos.

Por sua vez, Abu Bakar e Saleh (2011) estudam os incentivos que influenciam a *disseminação de informações contábeis* em entidades estatais em diversos países desenvolvidos. Para isso, elaboram pesquisas bibliográficas em bancos de dados internacionais; com os artigos encontrados, definem categorias de análise tais como: ano, país, revista de publicação, palavras-chave, subtópicos e tipos de organização estatal. Esses autores argumentam que na literatura, em especial na anglo-saxã, os fatores reafirmados como os principais foram: baixo nível de revelação, alto endividamento ou a aplicação de gastos públicos ineficientes.

Flórez (2017) apresenta um referencial conceitual da produção científica sobre a *governança corporativa* no âmbito estadual, com base em pesquisa publicada em revistas internacionais da *Public Administration*. Encontram-se o número de artigos publicados, o nível de citação, as metodologias mais utilizadas e os temas abordados em cada país e a universidade que contribuem para a temática indicada. Constatou-se uma apropriação recente do conceito estudado, especialmente na Austrália, nos Estados Unidos e no Reino Unido, à medida que as reformas governamentais destinadas a promover a transparência e a prestação de contas estão avançando.

Outros estudos se concentram em examinar a produção acadêmica sobre a contabilidade governamental em uma determinada jurisdição, por exemplo, Brusca (2010) realiza uma revisão dessas pesquisas na Espanha. Para isso, faz um estudo bibliográfico das publicações de 1981 a 2010. Destaca, entre outros aspectos, os temas mais discutidos, as metodologias utilizadas, as universidades mais influentes e as revistas mais reconhecidas. Salienta também algumas linhas promissoras de pesquisa, como a contabilidade nacional, a responsabilidade social das administrações públicas e o financiamento privado de infraestrutura e serviços públicos.

Sob essa mesma abordagem, as obras de Reis, Slomski, Pereira e Mello (2007) e Souza, Silva e Araújo (2013) mostram avanços na pesquisa na contabilidade governamental no Brasil. Por meio de estudos bibliográficos, observam a produção científica de diferentes perspectivas, por exemplo, descrevem as revistas e os congressos com maior número de publicações sobre o tema, os autores mais proeminentes, a distribuição por gênero e por região geográfica e os temas mais descritos. Neste último, identificam que os temas de maior interesse são: o orçamento público, a transparência e a implementação da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Na mesma linha, Amaral, Bolfe e Vicente (2014) estabeleceram contribuições acadêmicas sobre o *regime de contabilidade de competência* aplicado ao setor público brasileiro entre 2005 e 2012. Os critérios de análise são: o número de artigos por ano, os tópicos, os autores mais citados e os tipos de referências utilizadas (artigos, livros, legislação). Os autores afirmam que não há uma tendência clara nas linhas de pesquisa nesse campo, apesar da tendência global significativa de incorporar elementos da contabilidade empresarial em procedimentos e práticas governamentais. Chamam a atenção para a necessidade de desenvolver mais estudos, com fortes bases teóricas e metodológicas.

Nesse sentido, este estudo segue essas contribuições da literatura para alcançar uma revisão da pesquisa em contabilidade governamental, tendo como escopo o que foi construído na América Latina entre 2000 e 2018, e destacando a produção de pesquisa, as tendências temáticas e as perspectivas para avançar em diferentes temas de estudo, nos termos estabelecidos abaixo.

3 Procedimento Metodológico

3.1 Fontes

Primeiro, foram examinadas bases bibliográficas como Class, Dialnet, Emerald, EBSCO, Esci, Latindex, SciELO, Science Direct, Science Direct, Scopus e Taylor & Francis, um conjunto de 56 periódicos acadêmicos publicados em 11 países relacionados com as áreas de gestão e contabilidade. Na busca, a pesquisa contábil governamental na América Latina, especificamente, foi levada em conta. Essas informações são apresentadas no Anexo, que também indica o ano em que a primeira edição apareceu para cada publicação, com isso foi possível realizar a revisão por meio eletrônico.

As bases foram escolhidas de acordo com seu reconhecimento geral nessas disciplinas. Uma vez identificada uma revista (sua origem não se limitava à região, por isso são encontrados textos publicados na Espanha e no Reino Unido), foram desenvolvidas pesquisas sistemáticas em seu portal *web* para selecionar os artigos correspondentes. Isso foi realizado a partir das palavras-chave: “setor público” ou “contabilidade governamental”, e seus conceitos equivalentes em inglês e espanhol quando as publicações estavam nesses idiomas.

Com cada um dos textos já definidos e armazenados em um banco de dados, foi realizada uma revisão detalhada do conteúdo e, em seguida, classificada e agrupada de acordo com os parâmetros de análise descritos na próxima seção. Vale ressaltar também que não foram considerados textos relacionados com cobrança, liquidação e regulamentação de impostos ou associados com a gestão macroeconômica dos países, nem notas editoriais ou materiais como revisões, cartas ao editor ou similares.

Como mostrado no Anexo, a maioria das publicações é de origem brasileira, o que demonstra a liderança desse país não só na pesquisa dessa área, mas também na disciplina contábil da região em geral. Essa evidência corrobora a mencionada por Macías (2018), que enfatiza que, na última década, o Brasil desenvolveu uma tradição acadêmica contábil muito destacada graças ao rigor das universidades federais no posicionamento de seus mestrados e doutorados, aos eventos acadêmicos e às suas revistas científicas, além disso ao seguimento da produção acadêmica realizado por autoridades locais como o Ministério da Educação.

Em segundo lugar está a Colômbia, com pouco menos da metade das revistas do Brasil. Nessa situação, Castaño (2017) afirma que a pesquisa contábil colombiana tem se beneficiado principalmente da pluralidade temática, do interesse das universidades na formação de novos pesquisadores e na geração de projetos interinstitucionais, porém limitações como incentivos escassos e poucas redes acadêmicas com focos específicos têm sido evidentes. Nos demais países, houve menor participação e na Bolívia, no Paraguai, no Uruguai e na América Central não foram encontradas revistas que abordassem o tema estudado.

A partir dos artigos analisados, nota-se que as revistas brasileiras *Ambiente Contábil*, *RBC — Revista Brasileira de Contabilidade*, *Revista de Contabilidade e Organizações*, *Revista Catarinense da Ciência Contábil* e a *Revista de Contabilidade da UFBA* são as que têm maior participação. No caso da Colômbia, os periódicos mais representativos são: *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, *Contaduría Universidad de Antioquia* e *Cuadernos de Contabilidad*. No Peru foram encontradas algumas obras, distribuídas entre *Quipucamayoc* e *Contabilidad y Negocios*. Em outros países, o número de estudos selecionados foi mínimo.

Vale ressaltar também a partir da análise que 21 das revistas estudadas foram constituídas antes de 2000; as publicações mais tradicionais são *Contaduría y Administración*, da Universidad Nacional Autónoma de México, que emitiu sua primeira edição em 1956, e a *RBC — Revista Brasileira de Contabilidade*, que circula desde 1971. Além disso, 27 revistas foram organizadas entre 2000 e 2010, e na década seguinte, 8. Esses números indicam que grande parte da literatura contemporânea sobre a contabilidade governamental na região foi consultada e é reafirmada a expansão da pesquisa contábil na América Latina nessas décadas.

3.2 Parâmetros de análise

Considerando o guia dos trabalhos anteriores, foram tomadas e armazenadas as seguintes características bibliográficas em banco de dados: nome(s) do(s) autor(es), ano de publicação, título, revista, volume (número) e intervalo de página. Os parâmetros de conteúdo a seguir também foram examinados em cada um.

- Metodologia. Refere-se ao procedimento científico utilizado no desenvolvimento do estudo, ou seja, se uma base *quantitativa* ou *qualitativa* foi adotada principalmente. A primeira refere-se à abordagem das hipóteses validadas a partir do uso de ferramentas estatísticas e econométricas nas quais uma série de dados e variáveis é processada. A segunda busca fazer e resolver questões que consideram a descrição detalhada, o desenvolvimento e o contraste narrativo de um conjunto de argumentos e ideias particulares.

- Modo de análise. Os instrumentos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa quantitativa são: *ferramentas estatísticas e econométricas*, que se baseiam na definição de probabilidades e nas tendências numéricas na inter-relação entre diferentes variáveis, e na construção e análise de *indicadores*, ou seja, na formulação de parâmetros de medição e comparação técnica e analiticamente suportados. Também podem ser de natureza qualitativa: *reflexão conceitual*, é o uso do raciocínio na avaliação de uma teoria ou de uma abordagem científica ou normativa; *estudo de caso*, constituído pela observação e compreensão de uma situação ou evento em uma entidade econômica específica; *descrição dos dados*, refere-se à avaliação e aos efeitos contextuais que indicam mudanças em um conjunto de figuras; *revisão bibliográfica*, apresenta um quadro de termos e tendências em torno de um tema de publicações anteriores sobre ele, e *análise documental*, corresponde ao estabelecimento de interpretações ou críticas que levam em conta o exame detalhado do manuscrito.

- Fontes básicas de informação. Descrevem os principais insumos materiais nos quais a pesquisa é apoiada para alcançar determinadas conclusões: *listas de verificação de questionários ou entrevistas* como elementos resultantes de um processo de coleta de informações a partir do qual as partes interessadas

relacionadas com o tema estudado são diretamente pesquisadas; *demonstrações contábeis*, ou seja, dados contábeis e informações financeiras emitidas pelas organizações em análise; *regras e outras regulamentações legais*. Também estão disponíveis fontes como *relatórios orçamentários*, associados com diferentes projeções de receitas e despesas; *relatórios de auditoria*, são os pareceres elaborados por um revisor ou auditor independente sobre a situação financeira das entidades; *arquivos-manuscritos*, referem-se ao material de corte histórico; *outros relatórios ou reportes*, informações relevantes não agrupadas em outras categorias, e *outras fontes secundárias*, que geralmente apontam para trabalhos anteriores sobre um tópico.

- Escopo temporal. Refere-se a se um estudo *transversal* ou *longitudinal*. No primeiro, os dados coletados sugerem a avaliação das informações em um momento determinado; enquanto no segundo, as alterações são examinadas ao longo do tempo, com a extração de dados de diferentes períodos. Em alguns trabalhos não é possível determinar esse parâmetro, e os autores não indicam nada sobre isso, portanto é estabelecida a categoria de *aspecto não especificado*.

- Escopo geográfico. Corresponde à delimitação judicial indicada pelos estudos, podendo ser *nacional*, referindo-se a um determinado estado; *local*, ou seja, relacionado com áreas específicas de um determinado município, província ou estado federal, ou *continental*, contemplando informações de um conjunto de nações. Nesse sentido, o país ou países tratados em cada pesquisa foi considerado.

- Abrangência organizacional. Corresponde às categorias de ordem da administração pública: *governos nacionais, federais ou departamentais e municipais*, e alguns grupos de entidades particulares, como *empresas estatais, hospitais, órgãos de controle e universidades públicas*.

- Áreas temáticas. Cinco foram definidas, que se relacionam com os principais eixos disciplinares com os quais as pesquisas se relacionam: *contabilidade financeira*, que se refere a informações contábeis para usuários externos; *contabilidade e gestão de custos*, que inclui relatórios para usuários internos; *controle*, que trata dos aspectos de revisão, auditoria e redução de riscos; *informações gerenciais e orçamentárias*, para o relacionado com o planejamento e a potencialidade das entidades governamentais. Finalmente, foi definida uma categoria de *outros tópicos* para captar estudos que não estivessem em conformidade com nenhum dos parâmetros acima.

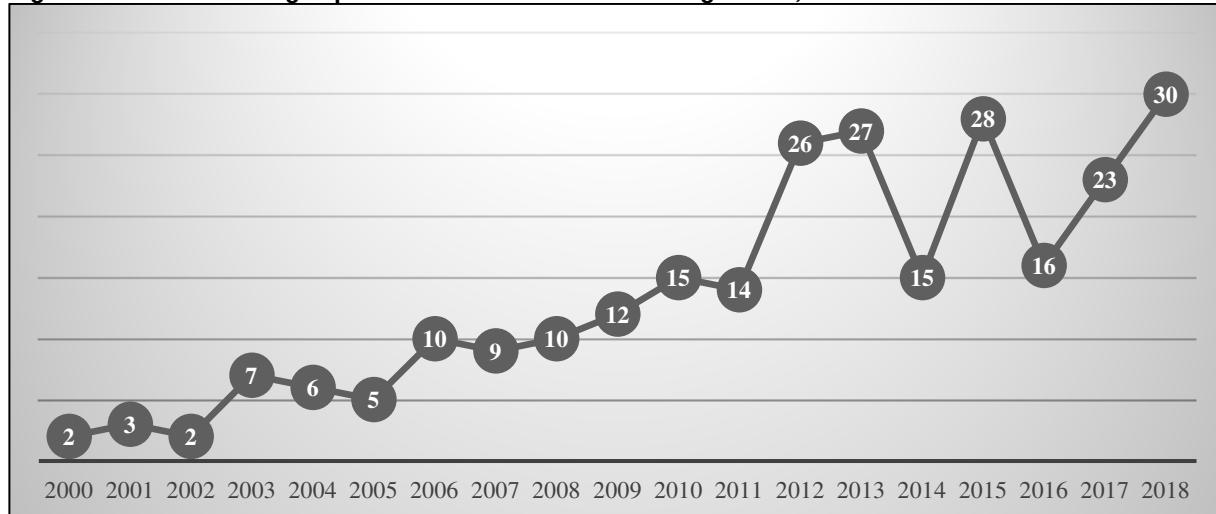
- Tema principal. Considerando a literatura anterior e as tendências observadas no acúmulo de dados, para cada área disciplinar foi definida uma série de temas que correspondem a tendências temáticas e potenciais perspectivas de pesquisa (Brusca, 2010). Em termos de contabilidade financeira, as informações são classificadas em torno de aspectos como regulação e normatividade, padronização e harmonização das práticas contábeis, convergência com o IPSAS, utilidade da informação, entre outros.

- Em termos de contabilidade de custos e gerenciamento, elementos como controle de gestão, sistemas de custos, custeio baseado em atividade e *balanced scorecard* são especificados. No que diz respeito ao controle, foram evidentes estudos focados em temas como controle fiscal, controle interno, regulação do processo de auditoria, manipulação e corrupção e governança corporativa, responsabilidade social e prestação de contas. Na área associada com a gestão orçamentária, surgem temas como dívida pública, gasto público, serviços de saúde, transparência e divulgações, gestão do conhecimento humano e talento, e execução orçamentária. Por fim, outros aspectos incluem temas como história, educação, pesquisa em contabilidade governamental e *e-government*. A partir dessas categorias conceituais, passamos aos resultados e à análise.

4 Resultados da análise

4.1 Revisão bibliográfica

A figura 1 mostra a evolução no número de publicações por ano. Como se pode ver, existem três estágios claramente identificáveis a esse respeito. Entre 2000 e 2005, quando o número de artigos é pequeno com um máximo de 7 em 2003; posteriormente, de 2006 a 2011 com uma tendência entre 9 e 15 textos, e finalmente, de 2012 a 2018 mostrando uma linha mais variável de 15 a 30 documentos. Em geral, há uma dinâmica crescente que indica uma maior preocupação da comunidade acadêmica contábil em aprofundar essas questões, especialmente no Brasil e na Colômbia.

Figura 1. Número de artigos publicados na contabilidade do governo, 2000-2018

Fonte: elaboração própria.

Nesse sentido, deve-se notar que os 260 artigos revisados foram escritos por um total de 475 pesquisadores, alguns até mesmo de outras regiões do mundo, da Espanha e de Portugal, principalmente. A tabela 1 mostra a distribuição de textos de acordo com o número de autores; como se pode ver, a maior proporção de estudos foi realizada em equipes, geralmente entre dois e três pesquisadores. No entanto, uma quantidade considerável de pesquisas publicadas por uma única pessoa também é distinguida.

Tabela 1. Número de artigos por número de autores, 2000-2018

Número de pesquisadores por artigo	Número de itens	Percentual de participação
1	62	24%
2	82	32%
3	64	25%
4	42	16%
5	9	3%
6	1	0,4%
Total	260	100%

Fonte: elaboração própria.

No desenvolvimento da análise da literatura identificou-se que, em correspondência com a origem das revistas e com o escopo geográfico estudado nos diferentes artigos, o maior número de pesquisadores também é de origem brasileira. A tabela 2 relaciona as 20 pessoas mais listadas nas publicações, com sua nacionalidade e afiliação institucional. Vale ressaltar, no caso deste último fator, a importante participação da Universidade de Brasília, da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, da Universidade de São Paulo e da Universidade Federal de Santa Catarina, no caso do Brasil, e da Universidad Nacional Mayor de San Marcos, no Peru.

Tabela 2. Pesquisadores com maior participação na publicação de artigos, 2000-2018

Autores	País	Afiliação institucional	Número de itens
Diana Vaz de Lima	Brasil	Universidade de Brasília	11
Maurício Correia da Silva	Brasil	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	11
Orion Augusto Platt Neto	Brasil	Universidade Federal de Santa Catarina	8
Aneide Oliveira Araujo	Brasil	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	6
Flávio da Cruz	Brasil	Universidade Federal de Santa Catarina	6
María del Carmen Caba Pérez	Espanha	Universidad de Almería	6
André Carlos Busanelli de Aquino	Brasil	Universidade de São Paulo	5
Antonio López Hernández	Espanha	Universidad de Granada	5
Jairo Alonso Bautista	Colômbia	Universidad Santo Tomás	5

Autores	País	Afiliação institucional	Número de itens
José Dionísio Gomes da Silva	Brasil	Universidade Federal do Rio Grande do Norte	5
Juan Miñano Lecaros	Peru	Universidad Nacional de San Marcos	5
Alexandre de Freitas Carneiro	Brasil	Universidade Federal de Rondônia	4
Ernesto Fernando Rodrigues Vicente	Brasil	Universidade Federal de Santa Catarina	4
Fábia Jaiany Viana de Souza	Brasil	Universidade Federal da Paraíba	4
Gilmar Ribeiro de Mello	Brasil	Universidade de São Paulo	4
Jorge Eduardo Scarpin	Brasil	Universidade Regional de Blumenau	4
José Matias Pereira	Brasil	Universidade de Brasília	4
Julio Flores Konja	Peru	Universidad Nacional de San Marcos	4
Valmor Slomski	Brasil	Universidade de São Paulo	4
Vicente Montesinos Julve	Espanha	Universidad de Valencia	4

Fonte: elaboração própria.

4.2 Parâmetros de conteúdo

Quanto aos parâmetros de conteúdo, fica evidente, conforme é apresentado na tabela 3, que a maioria aplicou principalmente uma metodologia de pesquisa qualitativa. Essa tendência acompanha o uso de instrumentos como análises documentais e reflexões conceituais básicas. Observa-se também o alto número de propostas que utilizam estudos de caso, descrição de dados e revisões de literatura, como já apontado por Goddard (2010) e Amaral, Bolfe e Vicente (2014), apoiados em diferentes abordagens teóricas e metodológicas.

Tabela 3. Distribuição dos artigos pela metodologia utilizada e pelos modos de análise

Metodologia e modos de análise	Número de itens	Percentual de participação
Análise documental	87	33%
Reflexão conceitual	56	22%
Estudo de caso	32	12%
Descrição dos dados	17	7%
Revisão da literatura	12	5%
Qualitativa	204	78%
Ferramentas estatísticas e econométricas	30	12%
Construção e análise de indicadores	26	10%
Quantitativa	56	22%
Total	260	100%

Fonte: elaboração própria.

Estudos quantitativos, por sua vez, estão associados principalmente com o uso de ferramentas estatísticas e econométricas, incluindo, por exemplo, regressões lineares, painéis de dados e análises imersivas destes. Com menor proporção, estão os trabalhos em que são construídos e interpretados indicadores do grau de comparabilidade, transparência e divulgação de informações, nível de coincidência no uso de práticas contábeis ou orçamentárias e variação de diferentes razões financeiras, que são, no entanto, alguns dos temas mais promissores sobre a regulação da governança, como observou Souza, Silva e Araújo (2013).

Quanto às fontes em que a pesquisa está baseada, nota-se que a maior proporção do trabalho se encontra na análise de normas e diferentes regulamentações, como pode ser visto na tabela 4. Em nível mais baixo estão as demonstrações financeiras, que foram tomadas como recurso básico, questionários, entrevistas, *checklists* e outros relatórios e memórias (por exemplo, relatórios administrativos, publicações de entidades públicas, figuras econômicas e sociais) e fontes secundárias (artigos sobre o assunto).

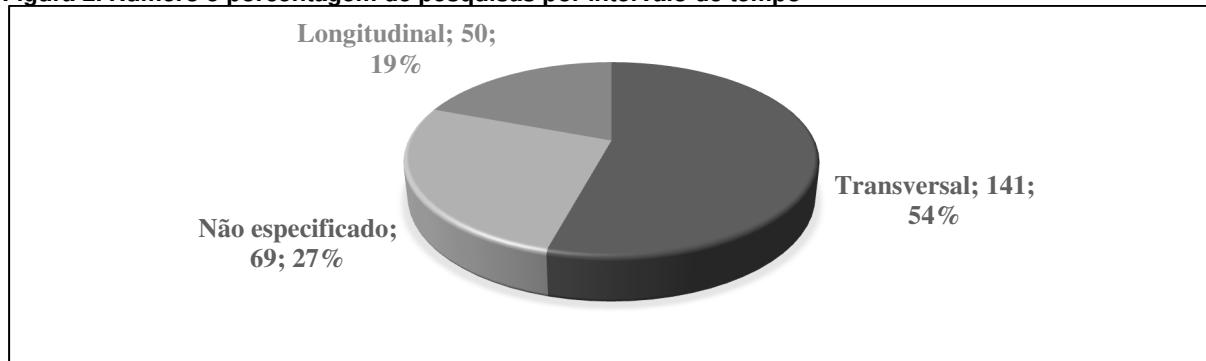
O uso de fontes como relatórios orçamentários, relatórios de auditoria e arquivos e fontes manuscritos é um forte sinal de aspectos sobre os quais ainda há necessidade de pesquisar, em particular, no entendimento das práticas do processo de auditoria e da relação entre entidades governamentais e seus agentes de auditoria (Tamez e Montesinos, 2011; Silva, Abreu e Couto, 2017).

Tabela 4. Artigos por fonte usados para apoiar a análise

Fontes	Número de itens	Percentual de participação
Normas e regulamentações	77	30%
Demonstrações financeiras	42	16%
Questionários-entrevistas-checklists	40	15%
Outros relatórios e memórias	36	14%
Fontes secundárias	34	13%
Relatórios orçamentários	16	6%
Relatórios de auditoria	9	3%
Arquivos-manuscritos	6	2%
Total	260	100%

Fonte: elaboração própria.

No que diz respeito ao escopo temporal, figura 2, deve-se notar que o maior percentual de publicações está concentrado na análise transversal, na observação de intervalos de tempo muito curtos. Outro dos trabalhos não especifica esse parâmetro, geralmente é o caso no qual utilizam modos e análises associados com análises documentais e reflexões conceituais. O menor percentual de participação consiste em avaliações do tipo longitudinal; isso ilustra outra perspectiva futura sobre a atividade de pesquisa na contabilidade governamental na região, a fim de compreender os processos contábeis em longo prazo, como mencionado na literatura por Reis, Slomski, Pereira e Mello (2007).

Figura 2. Número e porcentagem de pesquisas por intervalo de tempo

Fonte: elaboração própria.

No que diz respeito ao escopo geográfico, a tabela 5 mostra a relação dos países tratados pelas diferentes pesquisas e, para cada linha, a delimitação jurisdicional a que se refere. Pode-se ver que boa parte do trabalho assume uma perspectiva nacional, como indicado antes do estado em geral, seguido por um grupo de pesquisas voltadas para o local, ou seja, em relação com os municípios, províncias ou estados federais; especificamente, o Brasil contribui com a maioria dos artigos nesse aspecto. Finalmente, há pouco desenvolvimento de explorações científicas continentais.

Tabela 5. Artigos por país e escopo geográfico da pesquisa

País(es)	Escopo geográfico	Continental	Local	Nacional	Total	Participação
Argentina			1	5	6	2,3%
Argentina, Brasil, Paraguai e Uruguai		2			2	0,8%
Argentina, Chile e Paraguai		1			1	0,4%
Bolívia, Colômbia, Equador, Peru e Venezuela		1			1	0,4%
Brasil		101		67	168	64,6%
Chile		1		1	2	0,8%
Colômbia		8		44	52	20%
Colômbia e Chile		1			1	0,4%

País(es)	Escopo geográfico	Continental	Local	Nacional	Total	Participação
Colômbia e Peru		1			1	0,4%
Costa Rica				1	1	0,4%
Cuba			1	2	3	1,2%
Equador			3	2	5	1,9%
México			3	5	8	3,1%
Peru			1	6	7	2,7%
Venezuela				1	1	0,4%
Todos os países da região		1			1	0,4%
Total		7	111	142	260	
Participação		3%	43%	55%		100%

Fonte: elaboração própria.

O maior foco na dimensão nacional da contabilidade governamental também é visto na tabela 6. No campo organizacional, um número significativo de trabalhos de análise se refere ao setor público em geral, a que poderiam ser adicionados os textos que indicam sua referência às entidades governamentais centrais. Por sua vez, há pesquisas sobre entidades locais e outros grupos de organizações de natureza particular, como órgãos de controle e fiscalização, universidades, hospitais e empresas estatais.

Tabela 6. Artigos discriminados pelo campo organizacional analisado

Escopo organizacional	Número de itens	Participação
Setor público em geral	106	41%
Municípios	76	29%
Departamento-Estado Federal	28	11%
Universidades públicas	17	7%
Entidades de controle e fiscalização	14	5%
Governo central	9	3%
Hospitais públicos	6	2%
Empresas estatais	4	2%
Total	260	100%

Fonte: elaboração própria.

4.3 Perspectivas para avançar

Esta revisão observou, por um lado, insumos significativos da literatura contábil governamental, em particular a discussão de questões políticas sobre práticas contábeis e orçamentárias e sua convergência com as normas internacionais, e, por outro, oportunidades para futuras pesquisas. Por exemplo, no que diz respeito ao trabalho que vem sendo realizado com base no escopo geográfico continental, pode-se interpretar que o interesse nessa perspectiva surge a partir de processos de integração econômica que exigiram harmonizações da regulação contábil governamental, conforme estabelecido nos estudos sobre Mercosul e Comunidade Andina de Nações (López e Caba, 2003; Caba e Caba, 2005), e como, a uma distância considerável, é demonstrado pelo processo da União Europeia com a proposta dos *European Public Sector Accounting Standards*. Este é um aspecto fundamental das perspectivas para o avanço da produção científica nos próximos anos.

Nesse sentido, a pesquisa também poderia focar no aprofundamento do conhecimento das práticas de controle e de contabilidade associadas com organizações muito importantes do setor público, como universidades, hospitais e empresas estatais. Esses órgãos cumprem funções relevantes do Estado latino-americano no que diz respeito a direitos como educação, saúde e gestão de recursos energéticos, saneamento básico e infraestrutura civil e de comunicações, áreas em que são mantidos ativos públicos muito específicos em termos de reconhecimento e valorização, por exemplo, bens comunitários, históricos e culturais, estradas, viadutos, entre outros.

No que tange à análise temática, identifica-se especificamente que as áreas disciplinares mais trabalhadas nas pesquisas são contabilidade financeira, gestão orçamentária e informações e controle fiscal do aparato governamental. Com participações menores estão a contabilidade de custos e outros temas como *e-government*, educação, pesquisa e história.

Isso se torna ainda mais perceptível quando se observa cada um dos temas identificados nessas áreas, cuja participação no total é notada na tabela 7. Nos aspectos contábeis financeiros, destaca-se a

pesquisa realizada sobre a padronização e harmonização de práticas, por exemplo, no registro de depreciações e avaliações de ativos fixos, também tendências de convergência com o IPSAS. No entanto, é notável o quanto precisa ser aprofundado no estudo do reconhecimento da renda e do patrimônio intangível, histórico e cultural (Lima, Silva, Borges e Matias, 2011; Campos, Santos e Lima, 2016; Gutiérrez e Díaz, 2017; Gómez, Hinojosa e Mascle-Allemand, 2018), e a utilidade e consolidação das informações contábeis públicas (Sousa, Vasconcelos, Caneca e Niyama, 2013).

Tabela 7. Artigos discriminados por tópicos e áreas

Tema/Área	Artigos	Participação
Regulação e normatividade	25	9,6%
Padronização e harmonização das práticas contábeis	23	8,8%
Convergência com o IPSAS	21	8,1%
Aplicação de conceitos e práticas contábeis privadas no público	7	2,7%
Bens públicos	6	2,3%
Transparência — <i>disclosure</i> e divulgação	4	1,5%
Utilidade das informações contábeis públicas	4	1,5%
Regime de Caixa e de competência	3	1,2%
Consolidação contábil	3	1,2%
Contabilidade financeira	96	36,9%
Execução orçamentária — despesas públicas	21	8,1%
Transparência e revelações	14	5,4%
Dívida pública	12	4,6%
Gestão do conhecimento, talento humano e custos com pessoal	6	2,3%
Serviços de saúde	3	1,2%
Gestão de orçamento e informações	56	21,5%
Controle interno	12	4,6%
Manipulação e corrupção	11	4,2%
Controle fiscal	10	3,8%
Regulação e processo de auditoria	9	3,5%
Responsabilidade social e prestação de contas	9	3,5%
Controle no governo	51	19,6%
Sistemas de custo	17	6,5%
Controle de gestão	5	1,9%
<i>Balanced scorecard</i>	4	1,5%
Custo baseado em atividade	3	1,2%
Contabilidade e gestão de custos	29	11,2%
<i>E-government</i>	9	3,5%
Educação	7	2,7%
História	7	2,7%
Pesquisa	5	1,9%
Outros tópicos	28	10,8%
Total	260	100%

Fonte: elaboração própria.

Vale destacar também a pesquisa que busca compreender a natureza e os efeitos dessas mudanças regulatórias particulares e, de forma mais geral, a evolução dos sistemas contábeis governamentais de um determinado país. Diversos trabalhos, por exemplo, aplicam conceitos específicos ao modelo de contingência para explicar *inovações* em jurisdição latino-americana com base em restrições, estímulos e variáveis estruturais e contextuais de um tipo socioeconômico (Caba, López e Ortiz, 2009; Araya, Caba e López, 2011; Gómez e Montesinos, 2012).

Esses instrumentos conceituais são muito adequados para tentar entender um aspecto fundamental: como é a dinâmica da inter-relação entre diferentes doutrinas, ideologias e sistemas políticos e econômicos (socialismo e neoliberalismo do século XXI, por exemplo), e como os Estados comunicam aos cidadãos a formulação e resultados de suas políticas públicas por meio da contabilidade (Cohen, Manes, Caperchione e Brusca, 2019). Isso requer ampliar na região a base teórica para a pesquisa contábil governamental, como tem sido sugerido globalmente (Jacobs, 2016; Bergmann, Fuchs e Schuler, 2019), de modo que, além das abordagens funcionalistas do NPM, da teoria da agência e da abordagem da *accountability*, seja aprofundado o uso de esquemas interdisciplinares como teorias críticas, a *governmentality* e as diferentes tendências neoinstitucionalistas (Ocampo, 2018; Neves e Gomez, 2020).

Por sua vez, o tema da gestão orçamentária tem progredido em pesquisas sobre a execução eficiente dos recursos e a perspectiva de gastos em diferentes questões, incluindo a transparência e divulgação de informações relacionadas com esses processos, porém há potencial para contribuir com mais estudos sobre fatores como a gestão da dívida pública, tema que sugere diretamente a necessidade de uma maior

compreensão da inter-relação entre a contabilidade governamental e a contabilidade nacional (Brusca, 2010). Além disso, pesquisas sobre a caracterização do talento humano associada com as atividades contábeis no Estado, um aspecto primordial para a otimização da tomada de decisão em governos em diferentes escalas, a geração de balanços sociais e outros relatórios para os trabalhadores formais, este mesmo do ponto de vista de gênero (Frey, Marcuzzo e Oliveira, 2008; Costa, Souza, Baihe e Filho, 2018).

Da mesma forma, como apontou recentemente Hay e Cordery (2018), o controle no âmbito governamental é apresentado como uma função complexa e pouco estudada em comparação com outras áreas, nesse caso também na América Latina. A escassa pesquisa sobre questões como ciclos políticos, manipulação e corrupção do e no Estado (Vicente e Nascimento, 2012; Laurinho, Dias e Mattos, 2017) ou, mais pontualmente, a demanda por maior responsabilidade social e processos de prestação de contas representa uma oportunidade para a academia contribuir efetivamente para a resolução de problemas sociais com alto impacto social sobre o crescimento, a justiça e a equidade na região (Bautista, 2010; Silva Neto, Silva e Gonçalves, 2015; Couto e Frey, 2017).

Isso também se aplica à contabilidade de custos e à gestão aplicada ao setor público; embora haja interesse em refletir e aplicar sistemas de custos nas administrações públicas, há muito a ser explorado em questões como o controle da gestão. Ademais, um aspecto fundamental hoje, especialmente no âmbito municipal, que não foi encontrado em nenhuma pesquisa: o inquérito sobre o reconhecimento e divulgação dos custos e passivos socioambientais associados com o desenvolvimento da atividade estatal e suas entidades governamentais (Quian, Burritt e Monroe, 2018).

Em outros temas, uma perspectiva fundamental para avançar é a *compreensão da história da contabilidade governamental*, aspecto que não é menor no que se refere ao conhecimento dos desenvolvimentos institucionais que facilita a formulação de propostas contextualizadas para mudanças normativas, técnicas e educacionais, e delineia as possibilidades futuras da área na região (Rico, 2010; Rodrigues e Sangster, 2013; Lopes e Hanley, 2014). Vale ressaltar também a importância dos estudos sobre a formação e educação sobre o tema, em que há um amplo campo de estudo para explorar, como o IFAC reiterou recentemente, por meio de seu *Board* de padrões de Educação (IAESB, 2019). Isso também se aplica a ferramentas tecnológicas como o *e-government*, que, a pesar de amplamente promovidas em contratos governamentais, ainda são incipientes em pesquisas acadêmicas.

5 Conclusões

Mudanças na regulação governamental e nas práticas contábeis na América Latina têm refletido uma intensa busca por processos de modernização das administrações públicas e dos estados nacionais. Como resultado, uma preocupação acadêmica significativa tem sido fomentada sobre a explicação e compreensão desses fenômenos sociais, embora nem sempre tendo em conta o contexto político, econômico e institucional da região e suas comunidades.

Portanto, a pesquisa contábil na área com uma projeção social definitiva que contribui para a interpretação e orientação dessas questões é primordial e pode ser uma ferramenta poderosa para alcançar melhores projetos institucionais e organizacionais, políticas públicas mais racionais e relevantes na gestão da administração pública e, por consequência, responsáveis e eficientes na gestão de bens públicos.

Nessa direção, 260 artigos de 56 periódicos acadêmicos em 11 países entre 2000 e 2018 foram revisados neste artigo. A partir dessa análise geral, foram identificadas tendências temáticas, tipos de pesquisa e metodologias, escopos geográficos e áreas temporais e organizacionais. Mais particularmente, de acordo com o objetivo proposto, algumas perspectivas foram estabelecidas para avançar no fortalecimento da pesquisa na área contábil na América Latina.

Por um lado, o estudo mostrou um avanço gradual na produção de literatura especializada em múltiplos aspectos, particularmente com notável participação da pesquisa brasileira. Como se pode ver nos seguintes aspectos: (i) mais de 62% dos artigos encontrados são publicados em revistas no país; (ii) as revistas com maior número de escritos são *Ambiente Contábil*, com 20 documentos; (iii) os cinco autores com maior produção são brasileiros (Diana Vaz de Lima, Maurício Côrrea da Silva, Orion Augusto Platt Neto, Aneide Oliveira Araújo e Flávio da Cruz).

Por outro lado, observa-se que a Colômbia, com 22,3%, segue o Brasil em termos do número de artigos publicados. A *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría* e a *Revista Contaduría Universidad de Antioquia* são as mais representativas do país. Destaca-se ainda que, em nações como Bolívia, Paraguai, Uruguai e regiões como América Central e Caribe, pouca pesquisa relacionada foi encontrada ou mesmo nenhuma. Os documentos foram escritos por um número notável de 475 pesquisadores, que encontram preferência para escrever documentos em coautoria, mais precisamente em grupos de dois e três pesquisadores. Excluindo a participação do Brasil, foi encontrado um número representativo de autores colombianos e peruanos, além de espanhóis e portugueses.

Em consonância com a literatura anterior, os resultados indicam também que predominam pesquisas qualitativas, utilizando principalmente métodos como análises documentais e reflexões conceituais. No que se refere às principais fontes do trabalho, verificou-se participação relevante das normas e das regulamentações, seguida de demonstrações financeiras e listas de verificação de questionários-entrevistas.

O escopo temporal mais utilizado foi o transversal, com intervalos de tempo muito curtos, e a menor proporção é para avaliações do tipo longitudinal. Finalmente, quanto ao escopo geográfico, a maioria da literatura tem alcance nacional; algumas, local e poucas, continental.

Surge como uma necessidade fundamental a formulação de um maior número de estudos empíricos formalizados por meio de abordagens estatísticas e econometrísticas, a partir das quais se pode alcançar uma compreensão esquemática das práticas contábeis governamentais. Da mesma forma, é relevante que haja mais aprofundamento em temas como a utilidade das informações financeiras (reconhecimento e valorização de bens públicos e intangíveis) e não financeiras (aspectos sociais e ambientais), considerando tendências temáticas como o combate à corrupção, a compreensão das práticas de auditoria, os processos dos órgãos de auditoria e as questões alternativas como *e-government*, educação e história. Trata-se de áreas teóricas, temporais e geográficas mais amplas, bem como análises voltadas para as instituições públicas como municípios, universidades, hospitais e empresas estatais.

Por último, para futuros trabalhos, propõe-se ampliar as fontes de pesquisa, incluindo, por exemplo, revistas de administração pública, documentos institucionais e publicações em série de organizações internacionais; isso com a intenção, por um lado, de ter uma visão mais ampla no campo do estudo e, por outro, promover pesquisas acadêmicas mais concretas com propostas teóricas e técnicas, além de inovações voltadas para o fortalecimento da cidadania e de governos mais éticos e democráticos.

Referências

- Abu Bakar, N., & Saleh, Z. (2011). Incentives for disclosure of accounting information in public sector: a literature survey. *International Research Journal of Finance and Economics*, 75, 24-38.
- Amaral, N., Bolfe, C., & Vicente, E. (2014). Estudos sobre o regime de competência no setor público brasileiro: os desencontros da discussão acadêmica. *Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC*. 13 (40), 20-36. DOI: <http://dx.doi.org/10.16930/2237-7662/rccc.v13n40p20-36>
- Araya, C., Caba, C. & López, A. (2011). La innovación en los sistemas de información financiera gubernamental en la región centroamericana: evidencias desde Costa Rica. *Innovar*, 21(41), 111-123.
- Azevedo, R., & Lino, A. (2018). O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13 (2), 9-27.
- Banco Mundial. (2015). Contabilidad gubernamental e información financiera en América Latina. Informe No: 101007-CL. Práctica Global de Buen Gobierno, 1-34.
- Bautista, J. (2010). Lo público para la contabilidad y la contabilidad para lo público: caminos de investigación y alternativas de desarrollo contable. *Revista Activos*, 14, 111-130.
- Bergman, A., Fuchs, S., & Shuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39 (8), 560-570. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654319>
- Borges, T., & Matias, M. (2011). Contabilidade gerencial no setor público: o caso de Minas Gerais. *Contabilidade Vista & Revista*. 22 (3), 73-98.
- Brusca, I. (2010). Treinta años de investigación en contabilidad y gestión pública en España. *Revista de Contabilidad*, 13 (2), 175-209. DOI: [https://doi.org/10.1016/S1138-4891\(10\)70016-9](https://doi.org/10.1016/S1138-4891(10)70016-9)
- Brusca, I., Gómez, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: the role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36 (1), 51-64. DOI: <https://doi.org/10.1002/pad.1747>
- Caba, C., & Caba, E. (2005). La armonización de la información financiera pública en los países de la CAN. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 23, 141-180.
- Caba, C., López, A., & Ortiz, D. (2009). Governmental financial information reforms and changes in the political system: the Argentina, Chile and Paraguay experience. *Public Administration and Development*, 29(5), 429-440.
- Campos, L., Santos, V., & Lima, D. (2016). Ativos culturais: uma análise do tratamento contábil em cidades históricas do estado de Goiás. *Revista Universo Contábil*, 12 (3), 34 - 44.

- Castaño, C. (2017). Reflexiones sobre la investigación contable en Colombia. *Panorama Económico*, 24, 163-174.
- Cavanagh, J., & Fernández, A. (2015). Contabilidad pública y credibilidad fiscal. En: Gestión financiera pública en América Latina. Carlos Pimienta y Mario Pessoa (editores). Washington: Banco Interamericano de Desarrollo – Fondo Monetario Internacional. (191-249).
- Cohen, S., Manes, F., Caperchione, E., y Brusca, I. (2019). Local government administration system and local government accounting information needs: is there a mismatch? *International Review of Administrative Science*, 85(4), 708-725. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852317748732>
- Costa, F., Souza, F., Baihe, M., & Santos Filho, S. (2018). Perfil do professional contábil do setor público: uma análise das capitais brasileiras e Distrito Federal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 12 (1), 74-92. DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rc-ufba.v12i1.23253>
- Couto, T., & Frey, M. (2017) Análise da evidenciação da sustentabilidade pela contabilidade aplicada ao setor público municipal. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 11 (2), 45-62. DOI: <http://dx.doi.org/10.9771/rc-ufba.v11i2.16635>
- Flórez, I. (2010). El Gobierno Corporativo en el ámbito del sector público: un estudio bibliométrico en las revistas ubicadas en el área de Administración Pública. *Revista de la Facultad de Ciencias Económica: Investigación y Reflexión*, 25 (1), 161-175. DOI: <http://dx.doi.org/10.18359/rfce.743>
- Frey, M., Marcuzzo, J., & Oliveira, C. (2008) O Balanço social como ferramenta de transparência para o setor público municipal. *Revista Universo Contábil*, 4 (2), 75-92. DOI: <http://dx.doi.org/10.4270/ruc.20084>
- Gascó, M. (2005). Exploring the e-government gap in South America. *International Journal of Public Administration*, 28: 7-8., 683-701. DOI: <https://doi.org/10.1081/PAD-200064235>
- Goddard, A. (2010). Contemporary public sector accounting research – An international comparison of journal papers. *The British Accounting Review*, 42(2), 75-87. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.bar.2010.02.006>
- Gómez, J., Hinojosa, S., y Mascle-Allemand, A. (2018). Despertando el capital cultural. El rendimiento fiscal de los activos arqueológicos, históricos y culturales. Washington: Banco Interamericano de Desarrollo.
- Gómez, M., & Montesions, J., (2012). Las innovaciones en contabilidad gubernamental: el caso de Colombia. *Innovar*, 22(45), 17-35.
- Gutiérrez, J., & Díaz, M., (2017). Valoración del sistema vial de la ciudad de Bogotá: Una aproximación bajo el nuevo marco normativo contable. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 233-251.
- Gutiérrez, R., & Católico, D. (2015). E-control en las entidades de la rama ejecutiva del orden nacional en Colombia. *Cuadernos de Contabilidad*, 16 (42), 553-578. DOI: <http://dx.doi.org/10.11144/Javeriana.cc16-42.eere>
- Hauque, S. (2007). La registración de los recursos tributarios en el sector público en la etapa del devengado. *Ciencias Económicas (UNL)*, 5(1), 9-22.
- Hay, D., & Cordery, C. (2018). The value of public sector audit: literature and history. *Journal of Accounting Literature*, 40, 1-15. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2017.11.001>
- IAESB - IFAC. (August 2019). Illustrative example: designing learning outcomes for curricula that meet public sector accountancy. Implementation Support Material.
- IFAC & CIPFA. (2018). International public sector financial accountability index. 2018 Status Report.
- Jacobs, K. (2016). Theorising interdisciplinary public sector accounting research. *Financial Accountability & Management*, 32(4), 469-488. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12093>
- Khan, A., & Mayes, S. (2009). Transition of accrual accounting. Technical Notes and Manuals. International Monetary Fund.

- Lara, M., Toledo, I., & Gómez, L. (2012). La rendición de cuentas por el gobierno electrónico. Caso entidades federativas de México. *Cuadernos de Contabilidad*, 13 (33), 463-478.
- Laurinho, I., Dias, L., & Mattos, C. (2017). Corrupção e ineficiência em licitações de governos locais e desenvolvimento humano: novas reflexões. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11 (30), 57-70. DOI: <http://dx.doi.org/10.11606/rco.v11i30.134529>
- Leyton, C., & Gil, J. (2017). Cuadro de mando integral aplicado a la gestión pública de los municipios. *Revista Academia & Negocios*, 3(2), 55-66.
- Lima, D., Silva, M., Borges, E., & Matias, J. (2011). Pesquisa empírica: uma contribuição ao tratamento contábil dos bens de uso comum. *Revista Ambiente Contábil*, 3 (2), 34 - 44.
- Lima, R., & Lima, D. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16 (38), 166 - 184. DOI: <http://dx.doi.org/10.5007/2175-8069.2019v16n38p166>
- Lopes, L., & Hanley, A. (2014) Alice no país da contabilidade: a aventura de duas historiadoras econômicas em registros contábeis do Século XIX. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25 (história da contabilidade), 355-363. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/1808-057x201411540>
- López, Ana. (2018). Delitos contra la eficiencia de la administración pública ecuatoriana. Caso de estudio: Morona Santiago. *Apuntes Contables*, 22, 143-156. DOI: <https://doi.org/10.18601/16577175.n22.09>
- López, A., & Caba, C. (2003). El impacto de la aplicación de las IPSAS de la IFAC al Mercosur. *Contabilidad y Auditoría*, 9 (17), 113-130.
- Machado, M. (2017). Mejoramiento de la gestión en el sector público: disminuir el riesgo corrupción a partir de la cultura contable ciudadana. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 71, 31-50.
- Macías, H. (2018). Introducción a la investigación contable en Brasil. *Revista Activos*, 16(30), 155-186.
- Muñoz, L., Rodríguez, M., & Garde, R. (2014). Estudio cienciométrico de la investigación en transparencia informativa, participación ciudadana y prestación de servicios públicos mediante la implementación del e-gobierno. *Revista de Contabilidad*, 17 (2), 130-142. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.rcsar.2014.05.001>
- Neves, F., y Gómez, M. (2020). Public sector accounting reform in Latin America and epistemic communities: an institutional approach. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 11-31. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0034-761220180157x>
- Nikitin, M. (2001) The birth of a modern public sector accounting system in France and Britain and the influence of Count Mollien, *Accounting History*, 6(1), 75-101. DOI: <https://doi.org/10.1177/103237320100600106>
- Ocampo, C., (2018). Un panorama del efecto Foucault en contabilidad y gestión pública. Temáticas, autores y retos de investigación desde la gubernamentalidad. *Cuadernos de Contabilidad*, 19(47), 60-79. DOI: <https://doi.org/10.11144/Javeriana.cc19-47.pefc>
- OCDE. (2019) La Integridad Pública en América Latina y el Caribe 2018-2019. París: Publicaciones de la OCDE.
- Quian, W., Burritt, R., & Monroe, G. (2018) Environmental management accounting local government: functional and institutional imperatives, *Financial Accountability & Management*, 34(2), 148-165. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12151>
- Quintanilla, D., & Díaz, M. (2019). Una revisión conceptual y de aplicación de la contabilidad de gestión en el sector público. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 74, 35-57. DOI: <https://doi.org/10.17533/udea.rc.n74a02>
- Reis, L., Slomski, V., Pereira, C., & Mello, G. (2007). A pesquisa brasileira em contabilidade do setor público: uma análise após a implementação da lei de responsabilidade fiscal. *Revista de Informação Contábil*, 1 (1), 89- 101.
- Restrepo, M. (2018). Calidad de los hallazgos de auditoría. Análisis de caso de las contralorías territoriales de Colombia. *Innovar*, 28 (70), 115-128. DOI: <https://doi.org/10.15446/innovar.v28n70.74452>.

- Rico, C. (2010). Confiscación de bienes eclesiásticos en Colombia. La contabilidad de la Agencia General de Bienes Desamortizados (1861-1888). *De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad*, 7 (12), 41-83. DOI: <http://dx.doi.org/10.26784/issn.1886-1881.v7i12.277>
- Rico, C., & Díaz, M. (2017). ¿Convergencia de la regulación contable colombiana para las entidades de gobierno con las International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)? Una medición de la armonización formal. *Contabilidad y Negocios*, 12 (24), 61-83. DOI: <https://doi.org/10.18800/contabilidad.201702.004>
- Rodrigues, L., & Sangster, A. (2013) The role of the state in the development of accounting in the Portuguese-Brazilian Empire, 1750–1822, *Accounting History Review*, 23(2), 161-184. DOI: <https://doi.org/10.1080/21552851.2013.803758>
- Saavedra, M.L., & Saavedra, M.E. (2015). La investigación contable en Latinoamérica. *Actualidad Contable Faces*, 18 (31), 99-121.
- Sánchez, J., & Pincay, D. (2013). La contabilidad pública en América Latina y el devengo en Ecuador. *Analítica - Revista de Análisis Estadístico*, 6 (2), 19-29.
- Silva, A., Abreu, C., & Couto, D. (2017). Evolução do controle interno no setor público: Um estudo dos novos normativos emitidos entre 2003-2016. *Revista De Contabilidade Do Mestrado Em Ciências Contábeis Da UERJ*, 22 (2), 20-38. DOI: <https://doi.org/10.12979/32362>
- Silva Neto, A., Silva, J., & Goncalves, R. (2015). Contabilidade aplicada ao setor público como mecanismo institucional estatal de melhoria da Accountability. *Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade*, 5 (3), 93-111. DOI: <https://doi.org/10.18696/reunir.v5i3.384>
- Sodré, R. (2017). Sobre corruptos, corrompidos e culpados: relatos de servidores públicos sobre práticas de corrupção. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 11 (31), 21-30. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v11i31.134465>
- Sousa, R., Vasconcelos, A., Caneca, R., & Niyama, J. (2013). O regime de competência no setor público brasileiro: uma pesquisa empírica sobre a utilidade da informação contábil. *Revista Contabilidade & Finanças*, 24 (63), 219-230. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772013000300005>.
- Souza, F., Silva, M., & Araújo, A. (2013). Uma análise da produção científica da área de contabilidade governamental nos periódicos que utilizam o SEER e o SciELO. *Revista de Contabilidade da UFBA*, 7 (2), 22-37.
- Sunder, S. (1997). Theory of accounting and control. Cincinnati: South-Western College Pub.
- Tamez, S., & Montesinos, V. (2011). La auditoría como medio de fiscalización de las cuentas públicas mexicanas. *Innovaciones de Negocios*, 8 (15), 137-174.
- Trigo, M., & Álvarez, V. (2017). Gestión pública, gobierno abierto y fortalecimiento de la democracia en América Latina. En: Desde el gobierno abierto al estado abierto en América Latina y el Caribe. Alejandra Naser, Álvaro Ramírez y Daniela Rosales (editores). Santiago: Comisión Económica para América Latina y El Caribe. (33-51).
- Vicente, E., & Nascimento, L. (2012). A efetividade dos ciclos políticos nos municípios brasileiros: Um enfoque contábil. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 6(14), 106-126. DOI: <https://doi.org/10.11606/rco.v6i14.45402>

Anexo A. Número de artículos sobre contabilidad gubernamental por país - revista

Título de la Revista/País	Año de constitución	Primer año de revisión	Número de artículos	Porcentaje de participación
Ciencias Económicas (UNL)	2005	2005	1	0,4%
Contabilidad y Auditoría	1995	2000	2	0,8%
DAAPGE (Documentos y Aportes en Administración Pública y Gestión Estatal)	2001	2001	4	1,5%
Argentina			7	2,7%
BAR - Brazilian Administration Review	2004	2004	1	0,4%
BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos	2004	2004	2	0,8%
CAP - Accounting and Management	2006	2006	2	0,8%
Contabilidade Vista & Revista	1989	2000	9	3,5%
Enfoque: Reflexão Contábil	1991	2005	3	1,2%
RACE - Revista de Administração, Contabilidade e Economia	2005	2005	7	2,7%
RACEF - Revista de Administração, Contabilidade e Economia da FUNDACE	2010	2010	2	0,8%
RBC: Revista Brasileira de Contabilidade	1971	2002	13	5,0%
Registro Contábil – RECONT	2010	2010	3	1,2%
Reunir: Revista de Administração, Ciências Contábeis e Sustentabilidade	2011	2011	5	1,9%
Revista Ambiente Contábil	2009	2009	20	7,7%
Revista Catarinense da Ciência Contábil	2001	2001	11	4,2%
Revista Contabilidade & Finanças	1989	2001	9	3,5%
Revista Contemporânea de Contabilidade	2004	2004	6	2,3%
Revista Controle	2005	2005	8	3,1%
Revista de Administração de Roraima	2011	2011	2	0,8%
Revista de Contabilidade da UFBA	2007	2007	11	4,2%
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	1995	2000	7	2,7%
Revista de Contabilidade e Organizações	2007	2007	13	5,0%
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	2007	2007	2	0,8%
Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade	2011	2011	3	1,2%
Revista de Informação Contábil	1989	2001	9	3,5%
Revista Evidenciação Contábil & Finanças	2013	2013	4	1,5%
Revista Mineira de Contabilidade	2000	2000	2	0,8%
Revista Universo Contábil	2005	2005	6	2,3%
Sociedade, Contabilidade e Gestão	2006	2006	2	0,8%
Brasil			162	62,3%
Capic Review	2003	2003	1	0,4%
Revista Academia & Negocios (RAN)	2015	2015	1	0,4%
Chile			2	0,8%
Apuntes Contables	2002	2002	6	2,3%
Contaduría Universidad de Antioquia	1982	2000	11	4,2%
Criterio Libre	2002	2010	2	0,8%
Cuadernos de Contabilidad	1995	2008	9	3,5%
Estudios Gerenciales	1998	2000	2	0,8%
Innovar	1991	2000	4	1,5%
Revista Activos	1994	2007	3	1,2%
Revista Colombiana de Contabilidad	2013	2013	1	0,4%
Revista de la Facultad de Ciencias Económica: Investigación y Reflexión	1992	2010	3	1,2%
Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría	2000	2000	13	5,0%
Revista Lúmina	1996	2000	4	1,5%
Colombia			58	22,3%
Revista Cubana de Contabilidad y Finanzas	2011	2011	3	1,2%
Cuba			3	1,2%
Analítika - Revista de Análisis estadístico	2011	2011	1	0,4%
Ecuador			1	0,4%
Decomputis - Revista Española de Historia de la Contabilidad	2004	2004	2	0,8%
España			2	0,8%
Contaduría y Administración	1956	2004	1	0,4%
Innovaciones de Negocios	2004	2004	3	1,2%
Quid Iuris	2005	2005	1	0,4%
Retos de la Dirección	2007	2015	1	0,4%
México			6	2,3%
Contabilidad y Negocios	2006	2006	5	1,9%
Quipukamayoc	1993	2000	6	2,3%
Perú			11	4,2%
Accounting History Review	1990	2000	1	0,4%
International Journal of Public Administration	1979	2000	3	1,2%
Public Administration and Development	1981	2000	2	0,8%
Reino Unido			6	2,3%
Espacios	1980	2000	1	0,4%
Revista Venezolana de Gerencia	1996	2000	1	0,4%
Venezuela			2	0,8%
Total			260	100%

Fuente: Elaboración propia, a partir de las páginas web de las revistas (2019)



NOTAS

AGRADECIMENTOS

Não se aplica.

CONTRIBUIÇÃO DE AUTORIA

Concepção e elaboração do manuscrito: M. A. Díaz, C. O. Rico-Bonilla

Coleta de dados: M. A. Díaz, C. O. Rico-Bonilla

Análise de dados: M. A. Díaz, C. O. Rico-Bonilla

Discussão dos resultados: M. A. Díaz, C. O. Rico-Bonilla

Revisão e aprovação: M. A. Díaz, C. O. Rico-Bonilla

CONJUNTO DE DADOS DE PESQUISA

O conjunto de dados que dá suporte aos resultados deste estudo não está disponível publicamente

FINANCIAMENTO

Não se aplica

CONSENTIMENTO DE USO DE IMAGEM

Não se aplica

APROVAÇÃO DE COMITÊ DE ÉTICA EM PESQUISA

Não se aplica

CONFLITO DE INTERESSES

Não se aplica

LICENÇA DE USO – uso exclusivo da revista

Os Direitos Autorais para artigos publicados neste periódico são do autor, com direitos de primeira publicação para a Revista. Em virtude de aparecerem nesta Revista de acesso público, os artigos são de uso gratuito, com atribuições próprias, em aplicações educacionais, de exercício profissional e para gestão pública. A Revista adotou a licença [Creative Commons Atribuição 4.0 Internacional - CC BY NC ND](#). Esta licença permite acessar, baixar (download), copiar, imprimir, compartilhar, reutilizar e distribuir os artigos desde que com a citação da fonte, atribuindo os devidos créditos de autoria. Nesses casos, nenhuma permissão é necessária por parte dos autores ou dos editores. Autores têm autorização para assumir contratos adicionais separadamente, para distribuição não-exclusiva da versão do trabalho publicada nesta revista (ex.: publicar em repositório institucional ou um capítulo de livro).

PUBLISHER – uso exclusivo da revista

Universidade Federal de Santa Catarina. Curso de Ciências Contábeis e Programa de Pós-graduação em Contabilidade. [Publicação no Portal de Periódicos UFSC](#). As ideias expressadas neste artigo são de responsabilidade de seus autores, não representando, necessariamente, a opinião dos editores ou da universidade.

EDITORES – uso exclusivo da revista

Carlos Eduardo Facin Lavarda e Suliani Rover.

HISTÓRICO

Recibido en: 23/12/2019 – Revisado por pares en: 02/05/2020 – Reformulado en: 29/05/2020 – Recomendado para publicación en: 10/07/2020 – Publicado en: 30/07/2020