



Congresso Internacional
de Administração
ADM 2021

24 a 28
de outubro
Ponta Grossa - Paraná - Brasil

**SOBREVIVÊNCIA DAS ORGANIZAÇÕES
EM TEMPOS INCERTOS:**

O papel dos gestores e do ambiente externo
no sucesso e no fracasso organizacional.

REFORMA DA CONTABILIDADE PÚBLICA EM MOÇAMBIQUE NA PERSPECTIVA DO ISOMORFISMO INSTITUCIONAL.

PUBLIC SECTOR ACCOUNTING REFORM IN MOZAMBIQUE FROM INSTITUTIONAL THEORY PERSPECTIVE

ÁREA TEMÁTICA: ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

**Ângelo António Macuácuá, Universidade Eduardo Mondlane, Moçambique,
angelomacuacua50@gmail.com**

Resumo

A reforma da contabilidade pública faz parte da reforma mais ampla de gestão das finanças públicas. Com fundamento na teoria da racionalidade económica, a reforma tem por objectivo melhorar a eficiência e eficácia na prestação de serviços públicos. A reforma da contabilidade decorre de processos históricos, crises económicas, tensão de poder entre instituições governamentais e judiciais, influência das firmas de auditoria, e das instituições financeiras internacionais como de parceiros bilaterais de cooperação, que moldam como a contabilidade se institucionaliza.

Em Moçambique, a reforma da contabilidade pública teve início nos princípios dos anos 90. Este período, tem como um dos marcos históricos a aprovação da Lei do Sistema de Administração Financeira do Estado (SISTAFE) em Setembro de 2002. O presente artigo analisa os agentes influenciadores da reforma da contabilidade pública em Moçambique na perspectiva do isomorfismo institucional, usando a metodologia da revisão sistemática da literatura.

Os resultados da pesquisa apontam para a predominância, por um lado, do isomorfismo coercivo no processo da reforma da contabilidade pública em Moçambique. A coerção é exercida pelos parceiros de desenvolvimento que apoiam o Orçamento do Estado, movidos pela promoção da integridade, prestação de contas e pela transparência. Por outro lado, predomina o isomorfismo mimético impulsionado pelo Governo e pela classe profissional dos contabilistas e auditores num esforço de legitimação que busca a harmonização internacional da contabilidade do sector público.

Palavras-Chave: Reforma da contabilidade pública; Isomorfismo institucional; Finanças Públicas; Prestação de Contas; Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público.

Abstract

Public accounting reform is part of the broader public finance management reform. Based on the theory of economic rationality, the reform aims to improve efficiency and effectiveness in the provision of public services. Accounting reform stems from historical processes, economic crises, power tension between governmental and judicial institutions, influence of audit firms, and international financial institutions as bilateral cooperation partners, which shape how accounting is institutionalized.

In Mozambique, public accounting reform began in the early 1990s. One of the milestones in this period is the approval of the Law on the State Financial Administration System (SISTAFE) in September 2002. This paper analyses the influencing agents of public accounting reform in Mozambique from the perspective of institutional isomorphism, using the methodology of systematic literature review.

The research results point to the predominance, on the one hand, of coercive isomorphism in the process of public accounting reform in Mozambique. Coercion is exercised by development partners who support the State Budget, driven by the promotion of integrity, accountability and transparency. On the other hand, mimetic isomorphism, driven by the Government and by the professional class of accountants and auditors, in prevailing effort to legitimize the search for international harmonization of public sector accounting.

Keywords: Public accounting reform; Institutional isomorphism; Public finances; Accountability; International Accounting Standards Applied to the Public Sector.

1. INTRODUÇÃO

Segundo Gourfinkel (2022) a reforma da contabilidade pública representa uma oportunidade para os governos não apenas melhorarem a qualidade e a confiabilidade de suas informações financeiras, que podem ser usadas para a tomada de decisões, mas também para: (i) avaliar a posição financeira, o desempenho financeiro e os fluxos de caixa dos governos; (ii) promover consistência e maior comparabilidade com seus pares nos níveis regional e global; (iii) fortalecer o planeamento do investimento público e a gestão do património do Estado; e (iv) alcançar maiores níveis de transparência e responsabilidade fiscal.

A perspectiva institucional da reforma da contabilidade aplicada ao sector público tem merecido atenção de diversos pesquisadores. Gomes *et al.* (2015), na pesquisa que realizaram sobre a reforma da contabilidade pública em Portugal verificaram que o estímulo para a reforma recente de aproximação às Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público (IPSAS) foi principalmente influenciado pelo contexto político e institucional, com uma combinação de forças coercivas, normativas e miméticas. Os mesmos autores defendem que devido ao insucesso da reforma anterior iniciada em meados dos anos 1990, havia ambiente político favorável e contexto institucional oportuno, pois Portugal estava com grandes restrições financeiras e orçamentais, dependente de recursos externos. Deste modo, os autores identificaram as pressões coercivas externas (UE, mercados de capital, FMI) para reformar o sistema contabilístico do sector público em Portugal.

O objectivo deste artigo é examinar, na perspectiva institucional, os factores influenciadores da reforma da contabilidade pública em Moçambique. Este estudo foi motivado pela necessidade de contribuir no preenchimento da lacuna existente na literatura associadas à reforma da contabilidade pública em Moçambique.

O artigo está estruturado da seguinte forma: O primeiro tópico apresenta a introdução ao estudo. O segundo tópico apresenta o enquadramento teórico-conceitual da pesquisa realizada. O terceiro tópico descobre sobre o procedimento metodológico adoptado na pesquisa. O quarto tópico apresenta a discussão dos resultados; e o quinto tópico apresenta as conclusões finais.

2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO-CONCEPTUAL

A contabilidade pública refere-se aos sistemas de informação financeira de um Estado bem como as suas práticas de divulgação financeira. O nível do seu desenvolvimento resulta da

interacção entre a oferta e a procura por transparência e responsabilidade financeira do governo. Mais do que uma função burocrática da administração financeira do Estado, um sistema sólido de contabilidade pública é uma parte importante da infraestrutura institucional de um país.

A contabilidade pública eficaz possibilita uma sólida administração das finanças públicas e fornece trilhas de auditoria para prevenir e detectar a má conduta financeira. Na perspectiva de (Rose-Ackerman, 1999), em face da difusão e gravidade da corrupção governamental em muitos países em desenvolvimento, a garantia da integridade financeira é uma função criticamente importante dos seus sistemas de contabilidade pública. Este ponto de vista é também defendido por Sach (2005) ao afirmar que somente uma gestão pública ética e competente pode implementar de forma eficiente e eficaz programas para reduzir a pobreza e alcançar outras metas socioeconómicas. No caso de países em desenvolvimento, de que Moçambique faz parte, que enfrentam uma acentuada escassez de recursos públicos para alocar na provisão de bens e serviços essenciais à população, a reforma da contabilidade pública apresenta um dilema moral. Com efeito, por causa de seus custos, tais reformas competem com alimentos, medicamentos, água potável e segurança pública. Em tal ambiente, como justificar o gasto de dinheiro para melhorar a forma como o governo mantém as suas contas e produz relatórios financeiros anuais?

O presente artigo é resultado duma pesquisa realizada com recurso à teoria institucional, que tem ganho cada vez mais uma maior aplicação no domínio das ciências sociais pelo facto dela apresentar explicações para os processos pelos quais estruturas, regras, normas e rotinas, se estabelecem como directrizes autorizadas para o comportamento social (Scapens, 2006). A teoria institucional explica o processo de legitimação nas organizações e no entendimento dos padrões e processos de mudança organizacional, ao enfatizar o papel das regras e convenções que influenciam na maneira como as organizações e sociedade se comportam.

A teoria institucional pode complementar a teoria económica na explicação das escolhas contabilísticas no sector público. Por exemplo, Carpenter e Feroz (2001) defendem que os factores não económicos tais como os valores, as políticas e as normas institucionais podem determinar a escolhas que satisfazem os interesses próprias dos burocratas.

O ambiente institucional não influencia apenas o relacionamento das organizações com o mercado, mas também suas crenças, normas e tradições. O ambiente institucional é caracterizado pela elaboração de regras, práticas, símbolos, crenças e exigências normativas em que os indivíduos e organizações devem se conformar para receber apoio e legitimidade.

2.1 O Isomorfismo institucional e a Reforma da Contabilidade do Sector Público

DiMaggio e Powell (1983) afirmam que o isomorfismo institucional é um estado onde as instituições tornam-se mais homogéneas ao se conformarem com a intensidade da pressão social e política. As forças coercitivas, miméticas e normativas presentes ditam a institucionalização das organizações. Essas três pressões produzem um ambiente que estimula a conformidade organizacional, ou homogeneidade, por meio de pressão para parecer legítimo, mandatos de competição associados a financiamento e grupo profissional influente e valores de rede. Além disso, a mudança isomórfica acontece quando as instituições são muito influenciadas por ambientes que ditam como as organizações legítimas e bem-sucedidas devem parecer e se

comportar e restringir o capacidade e motivação de seus tomadores de decisão para conceber e implementar certos tipos de mudança.

O isomorfismo institucional reveste-se de três formas: (i) Coercivo, como resultado de pressões formais e informais impostas por outras organizações e/ou pela sociedade; (ii) Mimético, quando resultante de imitações das decisões e cópia das melhores práticas de outras organizações tidas como referência; e (iii) normativo, isto é, resultante de pressões efectuadas pelas organizações de profissionais na busca da sua legitimação perante a sociedade.

2.2 Isomorfismo coercivo e a reforma da contabilidade pública

DiMaggio e Powell (1983) argumentam que o isomorfismo coercitivo resulta tanto de pressões formais quanto informais exercidas sobre as organizações por outras organizações das quais dependem e por expectativas culturais na sociedade em que as organizações funcionam. Tais pressões podem ser sentidas como força, como persuasão, ou como convites para participar em conluio. A lógica subjacente a estas influências institucionais é principalmente reside na dependência financeira. Estes autores observam ainda que nos casos em que fontes alternativas não estão prontamente disponíveis ou exigem esforço para localizar, a parte mais forte na transacção pode coagir a parte mais fraca a adoptar suas práticas para acomodar as necessidades da parte mais forte. Em outras palavras, as organizações estarão mais sujeitas aos caprichos dos fornecedores de recursos.

O isomorfismo coercitivo significa que as organizações incorporam estruturas ou quadros regulatórios devido à pressão de uma autoridade ou políticas de supervisão e controlo. Segundo Judge, Li e Pinsker (2010) as nações, como as organizações, podem ser forçadas a adoptar padrões internacionais devido a instituições coercitivas fora da economia. Segundo os mesmos autores, quando uma economia é relativamente pequena e pobre, é mais dependente de normas e padrões internacionais do que quando a economia é relativamente grande e rica.

Uma demonstração prática da tese de Judge, Li e Pinsker é a utilização da assistência financeira das organizações não-governamentais internacionais para coercitivamente imprimir mudanças na economia nacional. Por exemplo, o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional (FMI) fornecem ajuda externa para países em desenvolvimento, ou países com problemas financeiros, com a exigência de que sejam implementadas reformas nos sectores público e privado. Muitas vezes, a ajuda do FMI e do Banco Mundial está ligada a exigências de adopção das Normas Internacionais de Contabilidade. Na sua pesquisa, Hassan (2008) descobriu que pressões coercitivas externas de ajuda externa fornecida pelo FMI foi influente na caminhada para a adopção das Normas Internacionais de Contabilidade no Egipto.

Na ajuda ao desenvolvimento, um dos mecanismos de ajuda que ganhou mais espaço desde finais dos anos 90 é o Apoio Geral ao Orçamento. Nesta modalidade de ajuda os parceiros de desenvolvimento do país transferem recursos para o Tesouro do governo parceiro. Os fundos assim transferidos são geridos em conformidade com os procedimentos orçamentais do beneficiário. O diálogo entre os doadores e os Governos parceiros concentra-se na política global e nas prioridades orçamentais. Os desembolsos são feitos ao Ministério das finanças

através do Banco Central e dependem do cumprimento de objectivos de reformas previamente acordados. Entre as reformas acordadas destacam-se a melhoria da transparência e a prestação de contas na gestão das finanças públicas. O dialogo permanente entre o país e os parceiros é um espaço privilegiado para o exercício do isomorfismo coercivo.

2.3 Isomorfismo mimético e a reforma da contabilidade pública.

O isomorfismo mimético ocorre quando as organizações adoptam estruturas ou práticas de outras organizações em resposta à incerteza e à liderança das organizações que já incorporaram essas estruturas ou práticas. O trabalho sobre normas e códigos ganhou maior ímpeto nos últimos anos porque estes são encarados como uma forma de reduzir o risco e, portanto, como uma forma de evitar novas crises financeiras internacionais. No entanto, a adesão a padrões e códigos internacionais também pode contribuir para a estabilidade e o crescimento da economia nacional. Isso se deve ao aumento da confiança que os potenciais investidores podem obter ao saber que os assuntos económicos do país são conduzidos da forma transparente e previsível que é exigida nas normas.

Várias pesquisas em contabilidade têm sugerido que as pressões miméticas podem influenciar a adopção das IFRS através dos sistemas sociais e pelo profissionalismo. Por exemplo, Rodrigues e Craig (2006) argumentam que os sistemas sociais muitas vezes emulam o sucesso de outros, e que isso poderia influenciar o processo de harmonização contábil.

2.4 Isomorfismo normativo e a reforma da contabilidade pública

O isomorfismo normativo surge quando as organizações incorporam programas, processos, sistemas ou técnicas referenciando práticas, valores e costumes profissionais. Apresentando a profissionalização e o acesso a novos talentos como um dos benefícios de adopção das normas internacionais de contabilidade aplicadas ao Sector Público, a ACCA (2017) argumenta que a adopção das IPSAS joga uma parte significativa no aumento da profissionalização em todo o sector público, pois ela representa uma oportunidade para aumentar a influência da organização financeira, e de aproveitamento das habilidades dos mais jovens que ingressam na profissão, garantindo que o sector público torna-se um destino de carreira desejável de escolha para os contabilistas profissionais.

Num artigo publicado na página de internet do IFAC, em Setembro de 2020, sob o título “Contabilidade do Sector Público – uma disciplina por direito próprio”, Jens Heiling defende que a formação dos funcionários públicos e estudantes apenas na contabilidade empresarial não é uma boa abordagem uma vez que não irá lhes equipar com o que é necessário, na prática, para se tornarem contabilistas do sector público. O mesmo autor refere que quase não existe universidade pública que não esteja a oferecer cursos de IFRS. Agora é a hora das instituições de ensino superior: (i) reconhecerem a importância da prestação de contas do sector público para o meio ambiente, a economia e a sociedade; (ii) tornarem a contabilidade do sector público uma parte integrante dos programas de contabilidade, administração/gestão pública e políticas públicas; e (iii) desenvolver seus próprios programas de estudo sobre contabilidade do sector público.

O isomorfismo normativo também se encontra nos processos de ensino da contabilidade em que as Normas Internacionais de Relato Financeiro, aplicadas ao sector privado, são amplamente difundidas no ensino superior em contabilidade, inclusive com o surgimento de uma disciplina denominada “contabilidade internacional”. Mesmo as disciplinas clássicas de contabilidade financeira e auditoria já incorporam uma dimensão normativa internacional. Entretanto, no domínio do sector público, em muitos países ainda existem poucas disciplinas nas grades curriculares do curso de Ciências da Contabilidade, e não contempla uma disciplina específica sobre padrões internacionais.

Na literatura da contabilidade há posicionamentos críticos à importação quadros regulatórios que funcionaram em outras jurisdições sem analisar o contexto cultural e as estruturas sociais e institucionais em que esses padrões surgiram e operaram, que podem diferir significativamente. O capital simbólico de uma sociedade contém instituições típicas de sua cultura. Isso significa que os marcos regulatórios podem não funcionar da mesma forma para lugares diferentes, pois não estão integrados às instituições culturais do contexto de adopção.

3. PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

O presente estudo adoptou a metodologia qualitativa que segundo Nielsen, Olivo e Morilhas (2017) permite o estudo do fenómeno de maneira mais aprofundada. A estratégia metodológica adoptada foi a pesquisa bibliográfica e documental. A pesquisa bibliográfica é baseada em material já elaborado e está disponível em livros, artigos, teses, dissertações, etc. A pesquisa documental é muito utilizada nas ciências sociais e usa informações de fontes elaboradas para diversas finalidades, normalmente sem tratamento analítico, a exemplo de documentos institucionais e comunicações institucionais. Para esta pesquisa foram considerados documentos oficiais públicos (leis, decretos, portarias) e documentos obtidos em páginas de internet de entidades governamentais. Na análise desse material, levou-se em consideração as seguintes etapas: selecção da amostra bibliográfica e documental, determinação das unidades de análise, definição das categorias e a organização dos dados. Gil (2018) esclarece que na pesquisa documental o procedimento analítico mais aplicado é a análise de conteúdo e que a interpretação dos dados já acontece simultaneamente à sua colecta.

4. DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Até finais dos anos 80, o Sistema de Administração Financeira vigente em Moçambique assentava em normas legais que remontavam há mais de cem anos, sendo de destacar o Regulamento de Fazenda, que data de 1901, e o Regulamento de Contabilidade Pública, de 1881. A persistências de práticas contabilísticas seculares não se justifica apenas por motivos económicos, em termos de serem práticas racionais de contabilidade dos recursos públicos, mas, como defendem Carpenter and Feroz (2001), por se tratar de práticas socialmente aceitáveis de registo e apresentação dos recursos públicos.

Através da Lei 9/2002, de 12 de Fevereiro, foi aprovado o Sistema de Administração Financeira do Estado. No preâmbulo da lei há uma referência clara, à necessidade de reformas, no domínio da contabilidade pública, visando torná-la mais eficiente, eficaz e transparente. Entre os objectivos do SISTAFE, há destacar o seguinte que está mais focado à contabilidade pública:

estabelecer, implementar e manter um sistema contabilístico de controlo da execução orçamental e patrimonial adequado às necessidades de registo, da organização da informação e da avaliação do desempenho das acções desenvolvidas no domínio da actividade financeira dos órgãos e instituições do Estado.

O SISTAFE introduziu, pela primeira vez nas normas Moçambicanas de administração financeira do Estado o método das partidas dobradas ou método digráfico, uma técnica de escrituração que chega à contabilidade moçambicana passados mais de 500 anos após a sua consagração pela Obra de Luca Paccioli.

Relativamente ao regime contabilístico O SISTAFE adoptou o regime misto, aplicando-se para as receitas o regime de caixa e para as despesas o regime de compromissos. O regime de caixa aplicado às receitas significa que nas demonstrações financeiras do Estado serão publicadas apenas as receitas recebidas durante o exercício económico, independentemente de terem sido realizadas neste ou noutros exercícios económicos. A contabilidade pelo regime de caixa é mais simples, relativamente barata de operar e é mais objectiva. Isso também tem ligações estreitas com o controle fiscal e a monitoria das finanças públicas. O regime de caixa reflecte o princípio fundamental de que nenhum dinheiro público deve ser gasto de maneiras e em montantes não especificados em dotações anuais aprovadas pelo Parlamento. A contabilidade das receitas pelo regime de caixa apresenta fontes de recebimentos de dinheiros públicos.

Na contabilidade pelo regime de compromissos, as transacções ou eventos são registados quando uma unidade do governo se compromete na realização duma transacção. Normalmente, essa base se aplica apenas a compras de activos, bens e serviços e remuneração de funcionários e agentes do Estado. O momento de registo geralmente é quando um pedido de compra é emitido pela unidade do governo geral. Mas na prática, na contabilidade pública Moçambicana a maioria das despesas são contabilizadas com base no regime de caixa.

Nos termos da lei 9/2002, 12 de Fevereiro, A Conta Geral do Estado deve conter os seguintes documentos básicos:

- a) o relatório do Governo sobre os resultados da gestão orçamental referente ao exercício económico;
- b) o financiamento global do Orçamento do Estado, com discriminação da situação das fontes de financiamento;
- c) o balanço;
- d) os mapas de Execução Orçamental;
- e) a demonstração de resultados;
- f) os anexos às demonstrações financeiras;
- g) o mapa dos activos e passivos financeiros existentes no início e no final do ano económico;
- h) o mapa consolidado anual do movimento de fundos por operações de tesouraria.

Em Março de 2009 O Governo da República de Moçambique e 19 Parceiros de Apoio Programático, grupo que integrava para além da União Europeia, Banco Mundial e Banco Africano de Desenvolvimento, 16 países, assinaram o Memorando de Entendimento (MdE) sobre a Concessão do Apoio Geral ao Orçamento, em substituição do Memorando de Entendimento para a Concessão de Apoio Directo ao Orçamento e à Balança de Pagamentos,

que entrou em vigor em Abril de 2004. Este Memorando de Entendimento (MdE) estabelece, assim, os princípios e termos para a parceria entre a República de Moçambique e os signatários do Apoio Programáticos, abrangendo os procedimentos comuns relativos à consulta e tomada de decisão, desembolsos, monitoria e prestação de contas, revisão e avaliação, auditoria, gestão financeira, a troca de informação e a cooperação acordados entre os Signatários. No referido MdE o Governo comprometeu-se a prosseguir com políticas macroeconómicas sólidas e sistemas eficazes de gestão de finanças públicas. Os compromissos do Governo incluíam operar e desenvolver um quadro transparente de planificação e de prestação de contas de acordo com os princípios de boa governação; e Melhorar a Gestão e operar sistemas sólidos de gestão das Finanças Públicas.

O Memorando entre o Governo e os Parceiros do Apoio Programático estabelecia a necessidade de auditorias regulares e revisões das contas dos ministérios e agências sectoriais que satisfaçam os Padrões Internacionais de Auditoria, a nível central e a nível local, realizadas pelo TA e pela Inspeção Geral das Finanças (IGF), de acordo com os seus respectivos planos anuais de trabalho. Os acórdãos das auditorias julgadas pelo TA serão disponibilizados ao público e aos PAPs quando solicitados. Os PAPs interagirão com o TA e a IGF sobre os seus planos, operações, cobertura e relatórios, de forma a apoiar o seu fortalecimento institucional.

Uma empresa de auditoria externa, legalmente registada, privada e independente que cumpra os padrões internacionais de auditoria e de qualificação dos auditores indicados.

No relatório de Avaliação da Transparência Fiscal emitido em Fevereiro de 2015, o Fundo Monetário Internacional afirmava o seguinte relativamente à fiabilidade das demonstrações financeiras emitidas pelo Governo Central: “A Lei do SISTAFE estabelece um sistema de contabilidade misto compreendendo o regime de competência para despesas e o regime de caixa para receitas. Estes princípios, no entanto, não são totalmente aplicados, visto que a maioria das despesas e receitas são registradas em um regime de caixa, e os compromissos não foram relatados na últimas demonstrações financeiras anuais publicadas (Conta Geral do Estado de 2012).

No que concerne a adopção da Contabilidade Patrimonial, em 2012, foi iniciada a preparação de um Plano de Acção para Implementação da Reforma da Contabilidade Pública com vista a introdução da óptica contabilística patrimonial e de compromissos baseada nas Normas Internacionais de Contabilidade para o Sector Público (NIC-SP). Nestes termos, foram executadas as seguintes acções: (i) análise da situação actual de sistemas, metodologias e procedimentos; (ii) análise da situação actual de leis, regulamentos e outros diplomas; (iii) preparação do Normativo Contabilístico; (iv) proposição das alterações necessárias à adopção das NIC-SP em Moçambique; (v) formação dos técnicos da Direcção Nacional da Contabilidade Pública (DNCP) e do Centro de Desenvolvimento de Sistema de Informação de Finanças (CEDSIF); (vi) formação de dirigentes decisores, gestores, executores, supervisores, analistas e operadores de instituições públicas; (vii) auscultação e harmonização em torno da minuta do Normativo Contabilístico, realizadas em Maputo, Beira e Nampula; e (viii) proposta de Normas e Plano de Contas baseada nas NIC-SP, sendo este um documento que apresenta um conjunto de princípios, regras e procedimentos, que passariam a integrar as normas contabilísticas aplicáveis em Moçambique aos órgãos e instituições do Estado que o Governo determine através de diploma legislativo.

Embora tenham sido desenvolvidas acções para a introdução da Contabilidade Patrimonial, os desafios, as dificuldades e os custos associados à introdução desta reforma, tão profunda, neste quinquénio, levou o Governo, em conjunto com os parceiros, a adiar esta opção dando prioridade á consolidação do existente e á introdução de algumas informações adicionais no sistema actual, nomeadamente, a elaboração dos demonstrativos contabilísticos e registo de informações contabilísticas relevantes (activos e passivos financeiros).

Numa intervenção de Adriano Maleiane, então Ministro da Economia e Finanças, na Sessão de Abertura do 2º Congresso da Ordem de Contabilistas e Auditores de Moçambique, que teve lugar em Maputo a 13 de Setembro de 2018, afirmou: “encorajámos, por isso, a implementação célere, em todo o País, das Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Sector Público, designadas IPSAS (*International Public Sector Accounting Standards*), as quais irão permitir a adopção de uma mesma abordagem na elaboração de relatórios financeiros, promovendo maior solidez à contabilidade pública e conferindo mais transparência sobre o património público”. Na mesma intervenção o Ministro das Finanças afirmou: “A convergência da classe dos auditores e contabilistas às IPSAS irá igualmente permitir que os gestores públicos, cidadãos, investidores, administradores públicos e privados, entre outros, tenham melhor percepção sobre o desempenho da actividade económica e financeira do País”.

Decorrente das limitações dos sistema contabilístico vigente, o relato financeiro do sector público ainda apresenta limitações quanto à cobertura do balanço no concernente à divulgação de responsabilidades associadas ao sistema de previdência e segurança social, contratos de longo prazo, reservas de recursos naturais, etc. Na avaliação da transparência fiscal do país, O Fundo Monetário Internacional, no seu relatório de Fevereiro de 2015, apresenta as seguintes recomendações para expandir a cobertura do balanço: (i) avaliar e reconhecer os compromissos e passivos do governo em contratos de longo prazo; (ii) avaliar e reconhecer os activos de infraestrutura; (iii) avaliar e divulgar obrigações e extrapatrimoniais de fundos de pensões; (iv) avaliar, registrar e analisar as despesas fiscais e obrigações fiscais relacionadas; e (v) esclarecer as normas contabilísticas e melhorar a apresentação das demonstrações financeiras.

O Plano Estratégico das Finanças Públicas para o período 2016-2019 reconheceu as limitações do relato financeiro do sector público, daí que uma das acções nele contemplada refere-se à necessidade de Incluir na CGE as demais informações previstas na legislação do SISTAFE, que actualmente não estão sendo incorporadas, tais como, Balanço Orçamental, Balanço Financeiro, Balanço Patrimonial, e Demonstração das Variações Patrimoniais, por forma a alinhar os formatos de apresentação dos documentos aos padrões internacionais.

No ensino da Contabilidade em Moçambique também encontramos elementos do isomorfismo normativo. As Normas Internacionais de Contabilidade aplicáveis ao sector privado vem sendo amplamente difundidas na graduação em contabilidade, com a introdução da disciplina denominada “contabilidade internacional” nas grades curriculares dos cursos de licenciatura em contabilidade e que trazem novos conceitos e novos procedimentos que estão sendo adotados internacionalmente no mundo de contabilidade. Mas para o sector público, além de uma presença minimal nas poucas disciplinas dos planos curriculares dos cursos de licenciatura em contabilidade, não há disciplinas ou conteúdos específicos sobre padrões internacionais de contabilidade aplicáveis ao sector público - o que leva a uma diferença entre as normas e a prática profissional da contabilidade pública no contexto Moçambicano.

Da análise de planos de estudos de 15 licenciaturas em contabilidade oferecidas por Instituições de Ensino Superior em Moçambique, que representam cerca de 35% do total das licenciaturas em contabilidade existentes no país, Macuácu (2022) constatou que, a exceção de apenas um dos programas, nas licenciaturas existentes em Moçambique há pelo menos uma disciplina especializada de Contabilidade e Finanças Públicas. Em 8 licenciaturas ministra-se uma disciplina; em 3 dos programas ministram-se duas disciplinas; em dois dos programas ministram-se 3 disciplinas e numa das licenciaturas ministra-se quatro disciplinas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou abordar os factores influenciadores das reformas na contabilidade pública moçambicana, analisando factos históricos e pressões que tem tido lugar, com base na teoria institucional. Este artigo demonstrou que as mudanças que têm ocorrido no domínio da contabilidade pública de Moçambique, não resultam simplesmente da intenção genuína do governo, mas sim de pressões exercidas por diferentes actores como os parceiros de desenvolvimento do país, o tribunal administrativo, e a classe profissional dos contabilistas e auditores de Moçambique. O resultado da pesquisa realizada foi que de a reforma da contabilidade pública em Moçambique pode ser amplamente explicada pela interacção da influência coercitiva do Banco Mundial, Fundo Monetário Internacional e Parceiros de Desenvolvimento, e dos isomorfismo mimético e normativo. Estes resultados são consentâneos com a visão de Oulasvirta (2012) que defende que muitos países em desenvolvimento provavelmente usarão as IPSAS cada vez mais por causa de pressões coercitivas externas, mesmo que as normas de contabilidade baseados no regime de acréscimos sejam inviáveis em países menos desenvolvidos.

BIBLIOGRAFIA

- Amatuzzi, M. (2009). Pesquisa fenomenológica: uma aproximação teórico humanista. *Estudos de Psicologia* (Campinas), vol.26 no.1, Campinas, jan. mar.
- Cordery, C. (2013). Does public services accounting belong in the curriculum? *Pacific Accounting Review*, , 25(1): p.101-116.
- Daniels, B., Gupta, R. e Pridgen, A.K. (2007). Faculty Perspectives on Governmental and Nonprofit Accounting Topics, *The Accounting Educators' Journal*, vol. 17, p. 1-12.
- Egenolf, R., e Norhauser, F. (1985). "Public Sector Accounting in the Public Administration Curriculum". *Journal of Accounting Education*, Vol. 3 No. 1, pp. 123-130.
- Ellwoud, S. E Wynne, A. (2003). The transition to accrual accounting in context. in The International Consortium on Governmental Financial Management. *Public Fund Digest* vol. III, No. 2., , Washington, DC.
- Engstrom, J. (1984). "Recent trends in public sector accounting education: A survey". *Government Accountants' Journal*, Vol. 33 No., p. 59-63.
- Enthoven, A. (1977). *Accountancy Systems in Third World Economies*. North-Holland Publishing Company, Amsterdam.

- Guthrie, J. (1998). Accrual Accounting in the Australian Public Sector, *Financial Accountability and Management*, 14 (1): p. 1-19.
- Guthrie, J, C. Jones, L.R. e Olson, O. (2005). International Public Financial Management Reform: Progress, Contradictions and Challenges. Greenwich, CT. Information Age Publishers.
- Heiling, J. (2020). Time to rethink public sector accounting education? A practitioner's perspective", *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, Vol. 32 No. 3, p. 505-509.
- Hejazi, R., Yousefi, E. e Kazemi, M. (2012). A Study of Public Sector Accounting Education in Iranian Universities, *American Journal of Scientific Research*. Issue 71, p. 126-134. EuroJournals Publishing, Inc.
- Henry, B.K. (2005). A Survey of Governmental Accounting Education Studies, *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, vol. 17, no. 2, p. 166-179.
- Krah, R. E Aveh, F. (2013). Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Financial Management Reforms in Ghana. *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XIII, No 1.
- Moçambique, CIRESP (Comissão Interministerial para Reforma do Sector Público). (2001). Estratégia da Reforma e Desenvolvimento do Sector Público: 2001-2011. Maputo.
- Moçambique, CIRESP (Comissão Interministerial para Reforma do Sector Público). (2001). Estratégia Global de Reforma do Sector Público: 2001-2011. Maputo.
- Moçambique, Ministério de Economia e Finanças. (2016). Plano Estratégico das Finanças Públicas 2016-2019. Maputo.
- Ouda, H. (2003). Accrued Accounting in the Government Sector. in The International Consortium on Governmental Financial Management. *Public Fund Digest* vol. III, No. 2, Washington, DC.
- Perrin, J. (1998). From Cash to Accruals in 25 Years. *Public Money and Management*, 18 (2), p.7-10.
- Krah, R. e Aveh, F. (2013). Public Sector Accounting Education: A Neglected Element of Public Finance Management Reforms in Ghana. *International Journal of Governmental Financial Management*, Vol. XIII, No 1, p. 36-49.
- Sciulli, N., e Sims, R. (2008). Public sector accounting education in Australian universities: obstacles and opportunities. *Asian Review of Accounting*, Vol. 16 No. 3, pp. 246-262.
- Stamatiadis, F.G. (2009). Investigating government accounting reforms in the Greek National Health Service: Some preliminary evidence, *International Journal on Government Financial Management*, Vol. 9 No. 2, p. 73 – 97.
- Wilson, E. (2013). An Historical Perspective on Governmental Accounting Education. *Journal of Accounting Education*, vol. 31, no. 6, p. 244-251.