

## ***A New Public Management (NPM), as International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) e a Proposição de Novos Paradigmas para a Contabilidade Pública Governamental***

### **Resumo**

Este ensaio teórico se propôs a abordar a New Public Management (NPM), enquanto lente conceitual ou paradigma predominante, no que se refere à Contabilidade Pública Governamental. Destacando-se que a NPM começou a delinear-se em função das reformas neoliberais empreendidas na área pública, entre o final dos anos 1970 e o início dos anos 1980. Tendo em vista que a NPM não constitui uma teoria em si, mas um imbricado de perspectivas teóricas, foi proposta uma discussão acerca da validade de seus argumentos e até que ponto a aplicação da lógica pró-mercado ou empresarial, alinhada aos preceitos veiculados nas *International Public Sector Accounting Standards*, se revela hábil em traduzir as complexidades intrínsecas à seara pública. Pelo fato de a NPM negligenciar princípios como igualdade, justiça, imparcialidade e interesse público, foram apresentados paradigmas alternativos à abordagem predominante, a saber: (i) *publicness*, (ii) *Public Value Management*, (iii) *New Public Service* (NPS); (iv) *Digital Era Governance* (DEG); (v) *Neo-Weberian State* (NWS); e, (vi) *New Public Governance* (NPG). Por fim, tendo em vista que a NPM não forneceu as respostas necessárias à gestão pública, destacam-se os seguintes pontos de reflexão: (i) como as IPSAS podem se adequar aos novos desafios interpostos à Contabilidade, em um mundo pós-NPM? (ii) há, efetivamente, uma necessidade de harmonização contábil do setor público, em nível internacional? (iii) como aferir o (in)sucesso da implementação da NPM? (iv) qua(l)(is) dos paradigmas alternativos apresentados provê(m) melhores respostas aos problemas do setor público?

**Palavras-chave:** *New Public Management*; *International Public Sector Accounting Standards*; Contabilidade Pública Governamental.

**Linha Temática:** Outros temas relevantes em contabilidade

**Método:** Ensaio Teórico

## 1. Introdução

O movimento da New Public Management (NPM) começou a ser delineado entre o final dos anos 1970 e o início dos anos 1980, em função das reformas neoliberais empreendidas na área pública que objetivavam transpor para o setor público técnicas e práticas inerentes à iniciativa privada (Stecoolini, 2019; Gruening, 2001).

A literatura atribui o termo NPM à Hood (1995, p. 2), que o cunhou em “analogia a termos como Nova Política, Novo Direito e Novo Estado Industrial”. Tal abordagem impactou, precipuamente: o tratamento dispensado ao cidadão, que sob essa ótica, passou a figurar como cliente das organizações públicas; e, a eficiência, que passou a constituir objetivo da prestação de serviços públicos e a respaldar a responsabilização dos gestores da coisa pública (Stecoolini, 2019).

Sob a perspectiva acadêmica, Hood e Peters (2004) demarcaram o desenvolvimento da NPM em três fases, a saber: (i) primeira fase, referente ao final dos anos 1980, caracterizada pelo surgimento dos primeiros trabalhos, que, a princípio, apresentavam preocupações normativas em geral e intentos de se mapear o desenvolvimento das instituições, os quais não resultaram em nenhum tratado teórico no âmbito acadêmico; (ii) segunda fase, atinente a meados de 1990, na qual observou-se a incipiência de estudos comparativos atribuindo características e semelhanças às reformas ocorridas no setor público; e, (iii) a terceira fase, sucedida no final da década de 1990, em que a NPM consolidou-se enquanto abordagem, sendo formalizada no estudo das reformas do setor público.

Ainda no que concerne ao ponto de vista acadêmico, as pesquisas contábeis ora adotam a NPM como lente conceitual, ora a empregam na composição do quadro teórico, sendo que algumas vezes os estudos sequer se baseiam em uma teoria, propriamente dita, promovendo o que Stecoolini (2019) define como “subteorização” do setor público, fato este que pode ter contribuído para obstruir os esforços de teorização adicional e consolidar o isolamento da contabilidade do setor público da pesquisa de outras disciplinas.

Neste diapasão, Anessi-Pessina, Barbera, Sicilia e Stecoolini (2016) atestaram a aludida “subteorização” do setor público, a partir de uma revisão da literatura, por meio do exame de uma amostra 83 estudos publicados nos mais proeminentes *journals* de contabilidade pública, destes trabalhos, apenas 54% demonstraram um referencial teórico explícito e os 46% remanescentes, apresentaram descrições da NPM em nível sistêmico.

## 2. *New Public Management* (NPM) e as *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS)

Tendo em vista que a *New Public Management*, por si só, não se traduz em uma teoria, cabe ressaltar que, conforme pontua Gruening (2001, p. 17, tradução nossa), a NPM constitui um paradigma decorrente de um imbricado de perspectivas teóricas, tais como:

“(...) teoria da escolha pública, teoria da gestão, administração pública clássica, administração pública neoclássica, análise de políticas, teoria da agência, teoria dos direitos de propriedade, a escola neo-austríaca, economia dos custos de transação (...)”

Para além da discussão acadêmica, a NPM propôs a introdução da modernização e da racionalização no setor público, sob um prisma empresarial, visando ao alcance da eficiência na prestação dos serviços e ao *accountability* (Ouda, 2014).

Ademais, no que se refere ao contexto brasileiro, a NPM ficou conhecida como Nova Gestão Pública (NGP), a qual remete aos processos de reforma gerencial, iniciados na década de 1990, que visavam à superação do modelo burocrático e das notórias ineficiências da máquina pública por meio da adoção de práticas empregadas no setor privado (Monteiro, Pereira & Pereira, 2014).

Extrapolando a reflexão, no tocante aos processos de reforma gerencial, os postulados preceituados pela NPM se revelaram convergentes com as práticas de harmonização contábil do setor público, e, por conseguinte a NPM se coadunou com a adoção das *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS).

A priori, sob o ponto de vista contábil, dentre as alterações implementadas pelas reformas calcadas na NPM, destaca-se a adoção do regime de competência como padrão, uma vez que as práticas orientadas por princípios orçamentários, baseadas no regime de caixa, apresentavam limitações, por não se mostrarem capazes de gerar relatórios similares aos empresariais de modo a prover os gestores e os cidadãos/clientes com informações úteis (Christiaens, Rommel, Barton & Everaert, 2012; Ouda, 2014).

Acrescentando-se que Hood (1995) destacou a Contabilidade como elemento-chave na instauração da nova concepção de responsabilização/*accountability* decorrente da ascensão da *New Public Management*, visto que novas práticas foram requeridas ante a necessidade de se medir o desempenho em termos de resultado, tomando por base uma linguagem racional-econômica.

Neste sentido, Galera e Bolívar (2007) trataram da contribuição da Contabilidade Pública para o sucesso da implementação da NPM, a qual desempenhou papel fundamental enquanto sistema de informação, tendo em vista as citadas novas necessidades informacionais dos gestores para o subsídio da tomada de decisão. Ademais, os referidos autores abordaram as IPSAS como importante iniciativa do *International Federation of Accountants* (IFAC), traduzida em um projeto internacional de harmonização das normas contábeis do setor público com vistas a elevar os padrões de qualidade da informação e a atender aos aludidos requisitos informacionais estabelecidos pela NPM.

Além de Galera e Bolívar (2007), autores como Monteiro, Pereira e Pereira (2014) e Rodrigues, Silva e Mareth (2019) atribuem às IPSAS o sucesso da implantação dos postulados da NPM, visto que a harmonização se justificou: pela carência de informações úteis; pelas aspirações de sustentabilidade das políticas públicas; e, pela imprescindibilidade de melhorias nos processos de transparência, prestação de contas e de mensuração do desempenho.

Quanto ao contexto brasileiro, especificamente, no tocante à adoção do regime de competência, a contabilidade pública brasileira ainda se encontra regida pela Lei n. 4.320 (1964), e, como consequência, ainda vigora o regime de competência modificado – regime de caixa para arrecadação de receitas e de competência para a realização das despesas.

Deste modo, embora a Secretaria do Tesouro Nacional preceitue em seus manuais a adoção do regime de competência puro, na prática, o entendimento preponderante de que o setor público deve ser norteado pelo princípio da legalidade estrita, conforme defendido pelo Tribunal de Contas da União, impossibilita que a harmonização contábil ocorra em sua integralidade no Brasil (Cruvinel & Lima, 2011).

### 3. Os Desafios Interpostos à Contabilidade Pública e a Proposição de Novos Paradigmas

No que concerne aos desafios interpostos à Contabilidade Pública, não obstante a NPM tenha figurado por muito tempo como lente conceitual dos estudos contábeis no setor público, revelou-se limitada na quantificação e explicação dos fenômenos contábeis, visto que a mera adoção da lógica pró-mercado não conseguiu traduzir as complexidades intrínsecas à seara pública.

Acerca das referidas complexidades, Lapsley (1988) ressalta a heterogeneidade das organizações abrangidas pelo setor público que variam de organizações privadas com/sem fins lucrativos a organizações estatais, como resultado, coexiste uma diversidade de práticas contábeis. Sob tal perspectiva, Grossi, Kallio, Sargiacomo e Sook (2020), trazem à tona o conceito de hibridismo, manifestado por meio das entidades que congregam os componentes e lógicas dos setores público e privado, resultando em múltiplas estruturas organizacionais, e, por extensão, em práticas contábeis híbridas.

Ainda sobre o hibridismo, cita-se que Stecoolini (2019) o conceitua como fruto de uma rede de políticas públicas, na qual a prestação de serviços é provida por redes locais, regionais e globais de entidades públicas, privadas e sem fins lucrativos. Destas interações, emergem fenômenos complexos e inexplorados que impactam as métricas de desempenho, a tomada de decisão, e, por extensão, as práticas contábeis.

Sob a ótica das singularidades do setor público, pontua-se que Caperchione, Christiaens e Lapsley (2013) evidenciaram o fato de que as reformas promovidas pela NPM, ao que parece, falharam em desinstitucionalizar a velha tradição contábil do setor público, refletida na lógica do regime de caixa. Neste sentido, destaca-se Yamamoto e Noguchi (2013) que aferiram em seu estudo que a adoção do regime de competência por parte dos governos locais japoneses justificava-se apenas pela obtenção de legitimidade externa com vistas ao recebimento de repasses financeiros dos governos nacionais, revelando, na prática, pouca utilidade para a gestão financeira.

Os citados desafios interpostos à Contabilidade decorrem das limitações inerentes à NPM, que negligencia princípios como igualdade, justiça, imparcialidade e interesse público. Neste sentido, Çolark (2019) congrega as principais críticas ao paradigma nos seguintes pontos:

- (i) domínio das normas e valores econômicos e empresariais, uma vez que os valores econômicos são priorizados em detrimento de questões como igualdade, equidade, participação e cidadania;
- (ii) definição de cidadão, tomado como cliente centrado em seus direitos e preferência individuais, não obstante, a tradição republicana preconize a participação em ações coletivas que visem ao bem comum;
- (iii) presença de paradoxos, como exemplo, destaca-se a centralização, que a despeito do princípio de descentralização, concentra as decisões em gestores que devem observar rígidos padrões de comportamento com fins gerenciais;
- (iv) aplicação de técnicas de gestão do setor privado ao setor público, como contraponto, a gestão pública deve se fundamentar na lei e na legitimidade com vistas a atingir objetivos mais complexos do que os do setor privado;
- (v) preocupações éticas, embora a NPM preceitue a transparência, ainda existe uma relação direta entre autonomia gerencial e corrupção; e,
- (vi) desigualdade entre os países que aderiram ao programa reformista, porquanto a mesma “fórmula” não tenha funcionado em países subdesenvolvidos ou em de-

envolvimento, que padecem de males como corrupção, baixa capacidade em termos de recursos/infraestrutura e de gestão.

Por conseguinte, a NPM falha frente as complexidades de um sistema imerso em crises políticas, sociais e financeiras. O mundo pós-NPM apresenta um esvaziamento dos serviços públicos, que passaram a ser prestados por parceiros e colaboradores de organizações individuais, além disso, o contexto pós-NPM revela países consumidos pela necessidade de ajuste fiscal ante a ruína do sistema bancário como um todo (Carpechione, Christiaens & Lapsley, 2013).

Nesta tônica, Çolark (2019) aponta para a ausência de evidências empíricas de sucesso da NPM, pois, as promessas de redução de custos, de aumento da qualidade e da produtividade, de maximização do bem-estar e de melhorias na eficiência, não se cumpriram de fato, destacando-se a necessidade de proposição de paradigmas alternativos.

Deste contexto, no que tange aos paradigmas alternativos, primeiramente, ressalta-se o *publicness*, proposto em Stecoolini (2019) como uma abordagem alternativa à NPM, representado como passo inicial na direção do fortalecimento da “teorização” das pesquisas contábeis no setor público. No que concerne ao conceito em si, Stecoolini (2019) utiliza o *publicness* para expressar que as organizações públicas não são integralmente públicas, na acepção mais estrita da palavra, visto que os arranjos de propriedade, financiamento e controle das referidas organizações, envolvem uma complexa estrutura na qual público e privado se confundem.

Além do *publicness*, Stecoolini (2019) propôs a abordagem do valor público tratando, entre outras questões, da dificuldade de se aferir o valor público mediante as tradicionais métricas financeiras, sendo, portanto, necessário o desenvolvimento de novas bases teóricas aptas a explicar as propriedades únicas dos bens públicos.

Com a intenção de esmiuçar a abordagem do valor público ou *Public Value Management*, salienta-se o estudo de O’Flynn (2007), o qual buscou atribuir mais pragmatismo ao paradigma propondo uma Administração Pública interconectada e interdependente, situada em um ambiente colaborativo, no qual os servidores, mais abertos à aprendizagem, praticam uma gestão em rede visando ao alcance do valor público. A síntese deste paradigma e suas diferenças com relação à NPM seguem detalhadas no Quadro 1.

**Quadro 1**

*Paradigmas da Administração Pública*

	<i>New Public Management</i>	<i>Public Value Management</i>
<b>Características</b>	Governo pós-burocrático e competitivo	Governo pós-competitivo
<b>Foco Dominante</b>	Resultados	Relacionamentos
<b>Objetivos Administrativos</b>	Atingir as metas de desempenho pactuadas	Múltiplos objetivos, incluindo: responder às preferências do cidadão/usuário, renovar o mandato e a confiança por meio da prestação de serviços de qualidade e da gestão em rede
<b>Definição de Interesse Público</b>	Agregado de preferências individuais	Expressão das preferências coletivas
<b>Metas de Desempenho</b>	Gestão de entradas/ <i>inputs</i> e saídas/ <i>outputs</i> (gestão de processos) que assegure a economia e a capacidade de resposta junto aos consumidores	Múltiplos objetivos são perseguidos, inclusive: a prestação de serviços, a satisfação, a entrega de resultados, a confiança e a legitimidade
<b>Modelo Dominante de Prestação de Contas/<i>Accountability</i></b>	Responsabilização hierárquica estabelecida por meio de contratos de desempenho. Prestação de contas feita aos	Vários sistemas de <i>accountability</i> , inclusive, o controle social exercido por parte dos clientes/usuários-

	clientes/cidadãos pautada em mecanismos de mercado.	contribuintes/financiadores
<b>Sistema de Entrega Preferido</b>	Setor privado ou estritamente definido como plena concorrência	Menu de alternativas selecionadas pragmaticamente

Fonte: O'Flynn (2007, p. 9, tradução nossa).

Além de abordar a *Public Value Management*, Çolark (2019) trata de mais quatro paradigmas alternativos à NPM, a saber: (i) *New Public Service* (NPS) ou Novo Serviço Público; (ii) *Digital Era Governance* (DEG) ou Governança na Era Digital; (iii) *Neo-Weberian State* (NWS) ou Estado Neo-Weberiano; e, (iv) *New Public Governance* (NPG) ou Nova Governança Pública.

Sobre a NPS, o papel do servidor público constitui o cerne desta abordagem, cabendo ao servidor auxiliar os cidadãos a alcançar seus interesses comuns, pautando-se em princípios como: servir em vez de orientar; assumir o interesse público como objetivo fim, e não como subproduto do processo; pensar estrategicamente e agir democraticamente; servir aos cidadãos e não a clientes; valorizar as pessoas e não apenas a produtividade; entre outros.

O paradigma da DEG, de forma sucinta, propõe o redesenho da gestão da informação no setor público, a partir de uma visão holística, recorrendo à digitalização dos processos com o propósito de facilitar o relacionamento entre Estado e sociedade, ou seja, se respalda em aspectos tecnológicos e organizacionais, em face das mudanças políticas e sociais.

A abordagem NWS não necessariamente se opõe à NPM, sua proposta se traduz em suprir as lacunas da NPM, com base nos seguintes elementos: orientação às necessidades e aspirações dos cidadãos; provisão de meios adequados para a participação direta do cidadão; modernização da legislação no sentido de fomentar a consolidação da gestão baseada em resultados; profissionalização dos gestores tencionando o atendimento das necessidades dos cidadãos.

Quanto à *New Public Governance*, retratada por Çolak (2019) como o paradigma mais notável entre as tendências surgidas no contexto pós-NPM, atribui grande importância ao controle e à participação social, nela o cidadão sai do papel de passividade do cliente e participa de uma gestão fundamentada em parcerias, redes, serviços unificados e novas formas de coprodução.

Atinente à produção acadêmica brasileira, em termos teóricos, pouco se discute a respeito dos paradigmas que norteiam a gestão pública, de forma geral, a NPM é tomada como abordagem inquestionável. Da escassez de achados, destaca-se o trabalho de Andion (2012), o qual entre outras abordagens, trata da corrente do Novo Serviço Público, sob o enfoque das teorias democráticas, em que o usuário integra a produção do bem público e se envolve no processo de tomada de decisão, exercendo o papel de cidadão

Do ponto de vista da desigualdade entre os países que aderiram à NPM, pontua-se que, a exemplo de outros países em desenvolvimento, a reforma gerencial no Brasil não se consolidou como um plano abrangente, de longo prazo e contínuo, a mensuração do desempenho privilegia a prestação de contas exigida nos diplomas legais em detrimento da implementação de melhorias na gestão (Borges, Mario & Carneiro, 2013).

#### 4. Considerações Finais

Este ensaio teórico se propôs a abordar a New Public Management (NPM), enquanto lente conceitual ou paradigma predominante, no que se refere à Contabilidade Pública Governamental. Destacando-se que a NPM começou a delinear-se em função das reformas neoliberais empreendidas na área pública, entre o final dos anos 1970 e o início dos anos 1980.

Tendo em vista que a NPM não constitui uma teoria em si, mas um imbricado de perspectivas teóricas, foi proposta uma discussão acerca da validade de seus argumentos e até que ponto a aplicação da lógica pró-mercado ou empresarial, alinhada aos preceitos veiculados nas *International Public Sector Accounting Standards*, se revela hábil em traduzir as complexidades intrínsecas à seara pública.

Consoante demonstrado, a NPM não forneceu as respostas necessárias à gestão, a Administração Pública brasileira ainda enfrenta dificuldades na modificação e consolidação das instituições, a própria adoção do regime contábil de competência puro não se realizou, e, por consequência, as aspirações de eficiência, transparência e qualidade parecem cada vez mais distantes.

Em face do exposto, considerando a apontada ausência de investigação empírica acerca do sucesso obtido na gestão da coisa pública por meio da implementação da NPM (Çolark, 2019), e, levando em conta que o retorno ao modelo burocrático se revela como uma mudança paradigmática improvável (O'Flynn, 2007), foram suscitados os seguintes pontos de reflexão: (i) como as IPSAS podem se adequar aos novos desafios interpostos à Contabilidade, em um mundo pós-NPM? (ii) há, efetivamente, uma necessidade de harmonização contábil do setor público, em nível internacional? (iii) a pretendida harmonização deve atender aos postulados da NPM? (iv) como aferir o (in)sucesso da implementação da NPM? (v) qua(l)(is) dos paradigmas alternativos apresentados provê(m) melhores respostas aos problemas do setor público?

#### Referências

- Andion, C. (2012). Por uma nova interpretação das mudanças de paradigma na administração pública. *Cadernos EBAPE.BR*, 10(1), pp. 1-19. Recuperado em 22 maio, 2021, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/cadernosebape/article/view/5243>.
- Anessi-Pessina, E., Barbera, C., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2016). Public sector budgeting: A European review of accounting and public-management journals. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(3), pp. 491-519.
- Borges, T. B., Mario, P. C., & Carneiro, R. (2013). A implementação do sistema de custos proposto pelo governo federal: uma análise sob a ótica institucional. *Revista de Administração Pública*, 47(2), pp. 469-491. Recuperado em 13 maio, 2021, de <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/8070>.

- Caperchione, E., Christiaens, J., & Lapsley, I. (2013). The primacy of, and complexity of, Accounting for Government. *Financial Accountability and Management*, 29(4), pp. 349-353.
- Çolak, Ç. D. (2019) Why the New Public Management is Obsolete: An Analysis in the Context of the Post-New Public Management. *HLJU-CCPA*, 19(4), pp. 517-536.
- Christiaens, J., Rommel, J., Barton, A., & Everaert, P. (2012). Should all capital goods of governments be recognised as assets in financial accounting? *Baltic Journal of Management*, 7 (4), pp. 429-443.
- Cruvinel, D. P., & Lima, D. V., de. (2011). Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, 5(3), art. 4, pp. 69-85. Recuperado em 23 maio, 2021, de <http://www.repec.org.br/repec/article/view/185>.
- Galera, A. N., & Bolívar, M. P. P. (2007). The contribution of international accounting standards to implementing NPM in developing and developed countries. *Public Administration and Development*, 27, pp. 413-425.
- Grossi, G., Kallio, K-M., Sargiacomo, M., & Sook, M. (2020). Accounting performance management systems and accountability changes in knowledge-intensive public organizations. A literature review and a research agenda. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), pp. 256-280.
- Gruening, G. (2001). Origin and theoretical basis of New Public Management. *International Public Management Journal*, 4, pp. 1-25.
- Hood, H. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: Variations on a Theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2/3), pp. 93-109.
- Hood, C., & Peters, G. (2004). The middle aging of New Public Management: into the age of paradox? *Journal of Public Administration Research and Theory*, 14(3), pp. 267-282.
- Lapsley, I. (1988). Research in Public Sector Accounting: An Appraisal. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 1(1), pp. 21-33.



- Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964.* (1964). Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e contrôles dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Diário Oficial da União. Brasília: DF. Recuperado em 13 maio, 2021, de [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14320.htm).
- Monteiro, R. P., Pereira, C. A., & Pereira, N. S. P. (2014). O impacto das reformas da administração pública brasileira na regulação contabilística do setor. *Revista UNEMAT de Contabilidade*, 3(6), pp. 37-61. Recuperado em 22 maio, 2021, de <https://periodicos.unemat.br/index.php/ruc/article/view/264>.
- O'Flynn, J. (2007). From New Public Management to Public Value: Paradigmatic Change and Managerial Implications. *Australian Journal of Public Administration*, 66(3), pp. 353–366.
- Ouda, H. A. G. (2014). Towards a Practical Accounting Approach for Heritage Assets: An Alternative Reporting Model for NPM Practices. *Journal of Finance and Accounting*, 2 (2), pp. 19-33.
- Rodrigues, J. D., Silva, L. da, & Mareth, T. (2019). Padrões Internacionais na Contabilidade Aplicada ao Setor Público: Panorama das Publicações sobre International Public Sector Accounting Standards. In *Anais do 9º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças*, Florianópolis, SC, Brasil. Recuperado em 22 maio, 2021, de <https://conferencias.ufsc.br/index.php/cconfi/2020/paper/view/1722>.
- Stecoolini, I. (2019). Accounting and the post-new public management. Re-considering publicness in accounting research. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(1), pp. 255-279.
- Yamamoto, K., & Noguchi, M. (2013). Different scenarios for accounting reform in non-Anglophone contexts: The case of Japanese local governments since the 1990s. *Accounting History*, 18 (4), pp. 529-549.