

Análise da legitimidade percebida pelos contadores na implantação de procedimentos contábeis patrimoniais em governos locais

Analysis of the legitimacy perceived by accountants in the implementation of asset accounting procedures in local governments

<https://doi.org/10.32586/rcda.v23i2.990>

Bruno Bueno da Silva¹
Rafael Borges Ribeiro²

RESUMO

O objetivo deste estudo consiste em analisar a percepção dos contadores de governos locais no que tange à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais definidos nas normas do Conselho Federal de Contabilidade e da Secretaria do Tesouro Nacional. Para a interpretação do fenômeno, utilizaram-se os elementos da legitimidade normativa. A estratégia metodológica foi desenvolvida a partir de abordagem qualitativa, por meio de entrevistas semiestruturadas com contadores de governos locais, a partir de uma posição interpretativista. Os resultados indicaram que o processo de adoção tem sido visto com baixa legitimidade, em função principalmente da falta de incentivos da alta gestão e também pelo baixo *enforcement* dos Tribunais de Contas Estaduais. No aspecto teórico, a pesquisa indica que a baixa legitimidade das normas contábeis patrimoniais aplicadas ao setor público causa entraves à sua implantação e, consequentemente, afeta a tentativa de aprimoramento da qualidade das informações

1 Graduado em Ciência Contábeis e Direito pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Mestre em contabilidade pela UFU e Doutorando em Contabilidade pela UFU. Atualmente é contador da Agência de Regulação dos Serviços de Saneamento Básico de Uberlândia (ARESAN) e certificado para atuação como auditor na metodologia ACERTAR (Auditoria - Certificação - Agências Reguladoras) da Associação Brasileira de Agências Reguladoras (ABAR). E-mail: brunobs3@yahoo.com.br

2 Graduado em Ciência Contábeis pela Universidade Federal de Uberlândia (UFU), Mestre em Administração de Empresas, com ênfase em Gestão Financeira e Controladoria pela UFU, Doutor em Ciência Contábeis pela UFU. Atualmente é Professor da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia e coordenador dos Cursos de Graduação em Ciências Contábeis (Integral e Noturno). E-mail: rafael@ufu.br

contábeis aplicadas ao setor público. Como contribuição, a pesquisa apresenta elementos que auxiliam no caráter prático de implantação dos aspectos patrimoniais na contabilidade do setor público brasileiro, bem como é capaz de subsidiar academicamente o contexto contábil no que tange aos aspectos qualitativos dos relatórios financeiros.

Palavras-chave: PIPCP; contabilidade pública; legitimidade normativa; Tribunal de Contas.

ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the perception of local government accountants regarding the implementation of asset accounting procedures defined by the standards of the Federal Accounting Council and the National Treasury Secretariat. To interpret the phenomenon, elements of normative legitimacy were used. The methodological strategy was developed based on a qualitative approach, through semi-structured interviews with local government accountants, from an interpretivist position. The results indicated that the adoption process has been viewed with low legitimacy, mainly due to the lack of incentives from senior management and also the weak enforcement by State Audit Courts. From a theoretical perspective, the research suggests that the low legitimacy of asset accounting standards applied to the public sector creates barriers to their implementation and, consequently, hinders efforts to improve the quality of accounting information in the public sector.

Keywords: PIPCP; public asset accounting; normative legitimacy; Court of Auditors.

Avaliado pelo sistema
double blind review
(SEER/OJS — versão 3)



Data de submissão: 13/11/2024

Data de aprovação: 06/03/2024

Data de versão final: 29/04/2025

Data de publicação online: 23/06/2025

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, a realidade dos relatórios contábeis da administração pública municipal não tem evidenciado plenamente os ativos patrimoniais, de modo a satisfazer as exigências normativas impostas nos últimos anos. Isso ocorre, sobretudo, no que tange à disponibilidade de softwares informatizados capazes de proporcionar tal suporte (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

Essa questão envolvendo esses ativos públicos é apenas uma das vertentes trabalhadas pelo *International Public Sector Accounting Standards Board* (Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público [IP-SASB]), em que um dos objetivos de tais normas é tentar acompanhar a complexidade econômica atual que exige a evolução da contabilidade para satisfazer um mundo globalizado (Hopwood, 2007). Tais mudanças decorrem de um movimento conhecido como Nova Gestão Pública (NGP), sistema racional que permite a melhoria da gestão e auxilia na tomada de decisões das instituições governamentais (Christiaens *et al.*, 2014).

Assim, desde 2008, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), entidade originalmente incumbida de legislar em âmbito contábil no Brasil, passou a contar com o apoio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual tem publicado normas contábeis destinadas à esfera pública. Desse modo, o cenário de harmonização com as normas internacionais no Brasil passou a se tornar realidade a partir da publicação da Portaria do Ministério da Fazenda (MF) n.º 184, de 25 de agosto de 2008, a qual dispôs sobre as diretrizes a serem implementadas no processo de convergência de procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações no setor público (Brasil, 2008).

Em 2013, foi publicada a Portaria STN n.º 634 que estabeleceu o escopo dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PCPs) para o setor público sem, contudo, definir prazos-limite para a respectiva implantação nos entes da federação (Brasil, 2013). Tais prazos foram definidos somente dois anos depois, em 2015, por meio da publicação da Portaria

STN n.º 548, a qual contempla o Plano de Implantação dos Procedimentos Contábeis Patrimoniais (PIPCP) com um cronograma estruturado por 19 ações (Brasil, 2015). O PIPCP delimitou prazos para: preparação de sistemas e outras providências de implantação, obrigatoriedade dos registros contábeis e verificação pelo Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro (SICONFI).

Com isso, a contabilidade pública tem passado por mudanças significativas nos últimos anos. O enfoque, até então direcionado às questões orçamentárias, está gradativamente sendo substituído pelo viés do contexto patrimonial (Cabello; Bilancieri; Azevedo, 2019), cujas mudanças perpassam a obrigatoriedade de adoção do regime de contabilização por competência nas instituições, apesar de uma série de problemas que incidem na real efetivação (Pereira; Rodrigues; Matias-Pereira, 2022).

Para Sasso e Varela (2020), existem fatores políticos, econômicos, organizacionais e sociológicos que interferem na implementação do processo, de acordo com a realidade de cada país. O contexto internacional abordado por Chan (2010) e Christiaens, Reyniers e Rollé (2010), focaliza o ambiente de harmonização, sem se concentrar nas percepções dos agentes envolvidos no processo. Mais recentemente, Abdulkarim *et al* (2020) e Argento *et al.* (2018) também estudaram as IPSAS em âmbito global para compreender o papel de tais indivíduos.

Desse modo, para tentar compreender os desafios do processo de implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais, representados por um conjunto de atos normativos, busca-se interpretar tal fenômeno sob uma lente teórica fundamentada na análise de normas, especificamente no tocante à concordância e validação.

Nesse sentido, pesquisas apontam que a legitimidade da norma é importante, pois interfere no potencial de mudança do comportamento dos envolvidos (Bebbington *et al.*, 2012). Ela pode ser modificada ao longo do tempo, de acordo com as transformações das organizações (Deephouse; Suchman, 2008). Assim, sob o lente da “legitimidade normativa”, bus-

caram-se elementos capazes de subsidiar a interpretação desse fenômeno em função de seu aspecto central: analisar os motivos que levam determinadas normas a serem obedecidas ou não, a partir de predisposições fundamentais para serem legitimadas pelo público-alvo (Franck, 1990).

Como se observa, o cenário de mudanças da contabilidade pública nos últimos anos no Brasil tem se fundamentado na elaboração de inúmeras legislações, com o intuito de implantar padrões internacionais por meio de tais normas, sejam elas caracterizadas por leis, portarias, regulamentos, manuais e outros elaborados e publicados por órgãos como CFC e STN, alicerçados em um argumento quase irrefutável de harmonização urgente com as IPSAS.

Nesses termos, a estratégia mais utilizada pela STN tem se resumido na divulgação de atos normativos, no sentido de articular o referido processo. Com isso, é preciso entender como os governos implementam as ações diante das frequentes mudanças legislativas criadas por órgãos como a STN, sem o devido envolvimento dos *stakeholders*, o que leva ao surgimento de um ambiente de incertezas em relação às modificações na contabilidade pública (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020), algo evidenciado quando as normas são revistas constantemente.

Diante das modificações elencadas anteriormente, um dos agentes com papel significativo e que pode influenciar diretamente na implantação do processo é o contador das entidades públicas (Lino; Aquino; Neves, 2022), mesmo que sua autonomia possa ser questionada, haja vista que a efetiva transformação depende de outros fatores, como os recursos tecnológicos e humanos definidos pelas autoridades superiores nas administrações locais (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Por isso, o grau de aquiescência do contador público se torna um fator determinante para o sucesso das mudanças (Lino; Aquino; Neves, 2022).

Tal cenário oportuniza a análise do referido fenômeno sob a percepção dos operadores das normas no tocante à aceitação e à validação dos procedimentos executados, diante de um ambiente normativo volátil e

com prazos impositivos constantemente readequados, cujos estudos acadêmicos têm se apresentado incipientes em relação ao assunto.

Do exposto, diante da implantação das normas de contabilidade aplicadas ao setor público enfatizando o contexto patrimonial, o problema direcionador desta pesquisa apresenta-se na seguinte questão: qual a percepção dos contadores públicos de governos locais no que diz respeito à implantação dos procedimentos contábeis patrimoniais? Como delimitações, este trabalho investiga os profissionais que atuam na administração municipal com o escopo territorial dos limites do estado de Minas Gerais pelos motivos abordados a seguir. Como lente teórica, optou-se pela legitimidade normativa (*normativity*), capaz de subsidiar as análises para evidenciar como a percepção sobre o contexto normativo relacionado ao tema pode influenciar na implantação de procedimentos patrimoniais na contabilidade pública municipal.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Legitimidade normativa

A legitimidade pode se originar de práticas e valores que não precisam necessariamente de uma legislação para serem seguidas, denominadas de normas sociais, ou da própria conformidade às leis formais (Weber, 1968). Por isso, autores como Brusca, Grossi e Manes-Rossi (2018) tentaram entender a influência de algumas normas em detrimento de outras. Nesses termos, Meyer e Rowan (1977) ponderam que a legitimidade pode ser alcançada por meio de regras ou pela convergência institucional das organizações aos elementos inquestionavelmente reconhecidos como um objetivo coletivo na sociedade, o que constitui práticas institucionalizadas por essas entidades.

A partir dessa base institucional, surgiram situações nas quais a legitimidade pode levantar reflexões sobre práticas das organizações socialmente aceitas. Scott (2008) debruçou-se sobre a vertente normativa ao

incorporar a teoria a um contexto social baseado em critérios éticos ou a um outro instrumental compreendido por alinhamento cultural, apoio normativo ou em consonância com leis relevantes. Por isso, a normatividade pode decorrer tanto de aspectos legais como de outros meios não formais, a exemplo de costumes (Brunnée; Toope, 2009).

Inferese que a legitimidade é mais notada em momentos de ausência (Pfeffer; Salancik; Salancik, 2003), enquanto a presença continua indispensável às organizações como um mecanismo de atuação em estado de inércia ou simplesmente para justificar as práticas adotadas (Selznick, 1996). Nesse contexto, Finnemore e Sikkink (1998) arrazoam o ciclo de vida para as normas, desde o surgimento até a difusão – na contabilidade, esse processo se torna notório quando as normas resultam de diferentes atores do projeto regulatório (Bebbington; Kirk; Larrinaga, 2012).

Não é a autoridade coercitiva da norma, e sim seus atributos que fundamentam, majoritariamente, a concordância voluntária, o alinhamento cultural, o apoio ou a consonância dos usuários em relação à regra. Logo, a legitimidade normativa é compreendida nas seguintes situações: (I) regras comumente obedecidas; (II) regras nunca obedecidas; e (III) regras obedecidas com menor frequência. Com isso, mesmo sem estar exposto a aspectos coercitivos e de monitoramento externo, a norma tende a ser mais seguida voluntariamente, caso seja vista como legítima pelos agentes (Franck, 1990).

No âmbito dos atributos, as normas podem alcançar a legitimidade a partir de quatro predisposições definidas por Franck (1990), com a possibilidade de haver forte persuasão para serem cumpridas, a saber: determinação, validação simbólica, coerência e adesão. Na primeira, há uma correlação com as questões escritas da norma, de modo que, na maioria das vezes, ela seja compreendida pelo intérprete por meio da clareza; com isso, a falta de consenso textual, quando a norma é exposta a diferentes agentes, dificulta o entendimento da mensagem, ao gerar ambiguidades que os levam a discutir a flexibilidade da norma diante de cenários distintos ou a legitimidade do

normatizador diante do grau de indeterminação causado pela deficiência de clareza, derivada da insegurança do normatizador, do desalinhamento das autoridades normativas, da preservação intencional da flexibilidade ou, até mesmo, da identificação equivocada do problema.

Mesmo com uma produção adequada, a intenção precípua da norma pode não ser aplicada como previsto no texto escrito, pois não se molda a realidade vivida ao contexto específico para o qual foi criada; logo, surge a ideia de “regra idiota” ou, quando se discutem elementos qualitativos caracterizados pela dificuldade de identificação dos motivos e das pessoas que aplicarão a norma, ela se torna “sofista”. Nessa linha, normas indeterminadas ainda podem ter ambiguidade esclarecida por uma autoridade, desde que esta última seja reconhecida pelo público-alvo como legítima para tal, o que aumenta seu grau de determinação (Franck, 1990).

A predisposição da validação simbólica consiste na outorga, por meio de sinais ou símbolos, dada à norma por meio de rituais costumeiros, tradicionais, cerimoniais ou, ainda, pelo *pedigree* da entidade ou pessoa outorgante que, com base nesse pressuposto, reconhece a legitimidade do normatizador (Franck, 1990). Devido à validação personalíssima de quem a elabora, o *pedigree* indica um grau maior de percepção na norma e pode ser transmitida de uma autoridade a outra em determinada estratégia de legitimação interna (Aquino *et al.*, 2020).

A necessidade de alinhar a norma com a realidade para a qual foi inserida, com outras regras existentes e com o próprio conteúdo corresponde às características que definem a terceira predisposição apresentada pelo referido autor: a coerência, que é analisada de acordo com cada caso concreto e a subjetividade de quem a interpreta, o que pode apresentar diferentes níveis de entendimento, dependendo das necessidades do sujeito.

Por isso, quando a norma não consegue ser padronizada a todos os sujeitos para tratar igualmente os diferentes interesses envolvidos, ela passa a enfrentar o dilema da inconsistência, cujo saneamento é possível pela justificativa da distinção de forma coerente, seja por princípios racionais

ou senso comum de uma sociedade. Desse modo, outros sujeitos não ignoram as regras e os padrões a serem aplicados a cada caso (Franck, 1990).

A quarta predisposição (adesão) relaciona-se ao impulso associativo ao grupo social para o qual a norma foi definida, o que leva à criação de uma comunidade aderente à norma que força os indivíduos a legitimá-la de fato. No entanto, há casos em que a norma necessita do suporte de outras normas secundárias que, necessariamente, não precisam estar formalmente normatizadas, a exemplo dos códigos de ética de algumas categorias profissionais, cuja legislação se baseia em questões morais arraigadas na sociedade, mas não formalizadas. Tais regras secundárias, quando formam a base com critérios hierárquicos condicionantes para alcançar a legitimidade, conferem à norma dependente um caráter deficitário de adesão, em detrimento daquela que não carece de suporte secundário (Franck, 1990).

Em suma, a lei ou a norma será efetivamente seguida não somente com a publicação (Ribeiro; Miranda; Azevedo, 2021). Outros elementos de coerção e monitoramento pleno são emanados por entidades fiscalizadoras que, embora não possuam autoridade legal, também são capazes de fazer a norma ser seguida (Franck, 1990). No caso das prefeituras municipais, Azevedo e Lino *et al.* (2020) constataram que a fiscalização dos Tribunais de Contas Estaduais (TCEs) importa de fato e interfere nas ações dos gestores e pode, juntamente à legitimidade normativa, – configurada pela aceitação dos principais interessados e apropriada para o contexto ao qual foi criada (Benbasat; Zmud, 2003)–, fazer a norma alcançar a eficácia e produzir consequências efetivas no contexto prático em que foi inicialmente pensada.

3 METODOLOGIA

A pesquisa foi desenvolvida empiricamente por meio de entrevistas semiestruturadas com os atores-chave do processo, ou seja, os contadores atuantes no setor público dos municípios mineiros, com o intuito de captar a legitimidade normativa por meio de uma coleta de dados cuja aborda-

gem é indutiva (Flick, 2014). Nesse caso, as informações foram analisadas por meio de um critério interpretativista, que sobrepõe o conceito de um mundo objetivo, no qual não se descartam os fatores subjetivos afetos ao pesquisador (Rashid *et al.*, 2019).

Nesse sentido, as entrevistas foram realizadas conforme a disponibilidade dos entrevistados, de forma remota e via videoconferência; logo, 20 atores participaram em aproximadamente dez horas e 36 minutos de conversa. A partir desse quantitativo, foi possível chegar ao estágio em que não surgiam novos elementos para complementar a percepção dos entrevistados em relação à legitimidade da norma, o que configurou a saturação das informações a serem captadas (Bauer; Gaskell, 2000).

Os contadores atuantes na esfera pública e relacionados com a implementação do PIPCP nessas entidades foram escolhidos como atores-chave da pesquisa, por serem os principais responsáveis por aplicarem os trabalhos derivados das transformações na contabilidade pública por meio dos relatórios contábeis, sendo que a postura e a aceitação da mudança pelo contador se tornam fundamentais para a real implantação de um novo contexto prático contábil (Lino; Aquino; Neves, 2022). Assim, eles se conectam às rotinas contábeis nas entidades públicas e, por isso, possuem relação direta com a implantação dos procedimentos patrimoniais exigidos pela STN, o que contribui sobremaneira com outras experiências frutíferas para captar os objetivos desta investigação.

A análise das entrevistas foi realizada individualmente e, para cada participante, foi determinado um código para mitigar riscos de identificação. Agruparam-se as temáticas conforme a repetição do assunto, categorizando-as em primeira e segunda ordem (Miles; Huberman; Saldana, 2023), com o objetivo afunilar o assunto em categorias atinentes à legitimidade normativa, o que permite subtrair dos casos uma “teoria abstrativista” a ser replicada em contextos semelhantes (Power; Gendron, 2015).

No contexto apresentado, o tamanho geográfico mineiro superior a 586 mil metros quadrados, com 853 municípios, diversifica o estado em

relação ao porte e às questões socioeconômicas em diferentes localizações, o que fornece um campo rico em observações transferíveis para outras regiões (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2022), Minas Gerais é o segundo estado mais populoso do país, com mais de 20 milhões de habitantes, e apresenta o quarto Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), com 0,774.

A implantação de mudanças no contexto contábil na esfera pública necessariamente exige o incremento de sistemas informatizados. Em Minas Gerais, aproximadamente 99% dos municípios optaram por *softwares* privados, cenário que, devido às semelhanças com os demais entes da federação, pode espelhar a realidade vivida em todo o contexto nacional (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020).

4 RESULTADOS

4.1 Determinação

Para haver a determinação, o agente deve interpretar a norma de forma clara, objetiva e sem duplos sentidos, enquanto a conduta a ser seguida precisa estar bem determinada (Franck, 1990). Nessa linha, os entrevistados percebem que a norma ainda é genérica, por não haver uma divisão específica para as diferentes realidades enfrentadas na esfera pública, em que todos os órgãos/entidades se encontram na mesma condição, sem considerar as especificidades de cada um no momento de produção da norma.

Eu acho que falta clareza das normas em trazer para o contador de forma mais simples. Falta essa clareza em dizer o que tem que ser feito. Esses conceitos estão pulverizados³ (Entrevistado 1, 2023).

Em se tratando da determinação, os contadores anseiam que a norma em si trará elementos de caráter prático, o que certo modo faz surgir,

3 Informação fornecida pelo Entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

entre os operadores, um sentimento de incompletude normativa, principalmente no que se refere à diferenciação vivida pelos inúmeros departamentos que compõem a administração pública. *A priori*, há a sensação de que a norma seja de compreensível leitura e formalmente clara, porém, *a posteriori*, os contadores compreendem que, sob o viés da aplicabilidade, ela proporciona lacunas à interpretação no contexto operacional, o que compromete a sua legitimidade. Enquanto alguns profissionais não entendem que a aplicabilidade pode ser complementada por meio do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) (Brasil, 2021) e esperam encontrar essa interpretação no texto da norma.

4.2 Validação simbólica

Quando a norma necessita da aprovação formal de algum agente ou instituição para o público-alvo a aceitar e efetivamente incorporar os elementos exigidos por ela, ocorre a validação simbólica (Franck, 1990). No que tange à implantação dos procedimentos impostos por normas proferidas pela STN, os entrevistados explanaram a baixa participação dos TCEs, os quais são os responsáveis pela aprovação das contas municipais – inclusive, essa iniciativa é condição *sine qua non* para os municípios começarem a adotar qualquer procedimento:

Alguém percebeu que sem os Tribunais de Contas nessa ponta a gente não ia conseguir concluir [...]. Ficaram esperando o Tribunal de Contas cobrar para começar a fazer o trabalho⁴ (Entrevistado 1, 2023).

A participação do TCE por meio do seu *pedigree* se tornou essencial; por conseguinte, a maior parte dos contadores entrevistados o consideram o único órgão capaz de forçar os municípios a adotarem uma contabilidade diferente da orçamentária tradicional. Esse “temor” a qualquer punição advinda dos tribunais, somado a outras situações que podem com-

4

Informação fornecida pelo Entrevistado 1 em 07 de março de 2023.

prometer a liberação de recursos disponibilizados pela União, motiva os agentes públicos a mudarem suas perspectivas.

4.3 Coerência

A norma deve coadunar as demais legislações existentes, em que a convergência material entre elas se torna importante em termos de legitimação (Franck, 1990). A ilegitimidade pode estar diretamente ligada à incoerência, o que levou os profissionais a procurarem meios para debater assuntos contábeis e, de alguma maneira, compartilhar a responsabilidade pela decisão acerca do processo a ser adotado. Nesses casos, a legitimação se encontra mais presente nos grupos de discussão do que necessariamente nas normas:

[...] pelo que eu percebi, não houve uma estratégia de implantação desses procedimentos envolvendo as equipes que deveriam ter sido envolvidas [...] Patrimônio, almoxarifado, tem estas áreas. Não houve um projeto [...] de implantação nesse nível de discussão, detalhamento. Não houve um plano de ação, foram sendo implantadas medidas, os procedimentos⁵ (Entrevistado 9, 2023).

O cenário de discussão em grupo levou os contadores a agregarem mais pessoas à implementação do PIPCP, mesmo que elas não sejam diretamente atuantes na contabilidade. Diante das transformações da contabilidade pública, verifica-se que a participação da alta gestão é primordial (Azevedo; Aquino *et al.*, 2020). Franck (1990) elucida que, para haver coerência, a norma deve estar alinhada à realidade para a qual foi inserida, e os operadores contábeis entrevistados nesta pesquisa relatam que o PIPCP não conseguiu englobar o contexto representado pela falta de coordenação no que diz respeito a inovações.

5 Informação fornecida pelo Entrevistado 9 em 28 de julho de 2023.

4.4 Adesão

A divisão de atividades na esfera pública e a atuação dos gestores fazem a diferença, de modo que a lealdade e o alinhamento ideológicos ainda se sobrepõem às questões técnicas quando eles são escolhidos (Lopes; Vieira, 2020). A rotatividade entre os que exercem as funções diretivas e gerenciais se apresenta como uma das dificuldades levantadas pelos entrevistados.

Soma-se à ideia levantada pelos entrevistados o fato de que a maior parte dos gestores ainda define a contabilidade como um instrumento dedicado apenas à prestação de contas. Por esse motivo, eles a desconsideram no momento da tomada de decisões, mesmo diante das argumentações dos contadores em sentido contrário.

Outro aspecto frequentemente mencionado pelos entrevistados é o uso de sistemas que operacionalizam a contabilidade pública. Eles relatam uma carência de sistemas informatizados e capazes de suprir a necessidade pública, principalmente no que tange às ações do PIPCP, o que corrobora o pensamento de Azevedo e Aquino *et al.* (2020), para quem as empresas de software definem a implementação das ações patrimoniais.

A gente tem vários problemas que envolvem sistemas, ainda falta maturidade, de existência de sistemas. Se procurar um sistema de custos, vai achar poucos. Se você procurar um sistema para controlar os bens de infraestrutura, não tem, entendeu? Então, sistema em geral. A gente tem problema ainda, até para a contabilidade básica mesmo!⁶ (Entrevistado 2, 2023).

Desse modo, a aderência sistemática do público-alvo à norma é importante para todos incorporarem o sentimento de que estão no mesmo caminho (Franck, 1990); logo, se a aderência for parcial, ou seja, caso parte significativa desses profissionais não absorver a norma, há o risco de ela não se tornar legítima.

6

Informação fornecida pelo Entrevistado 2 em 10 de março de 2023.

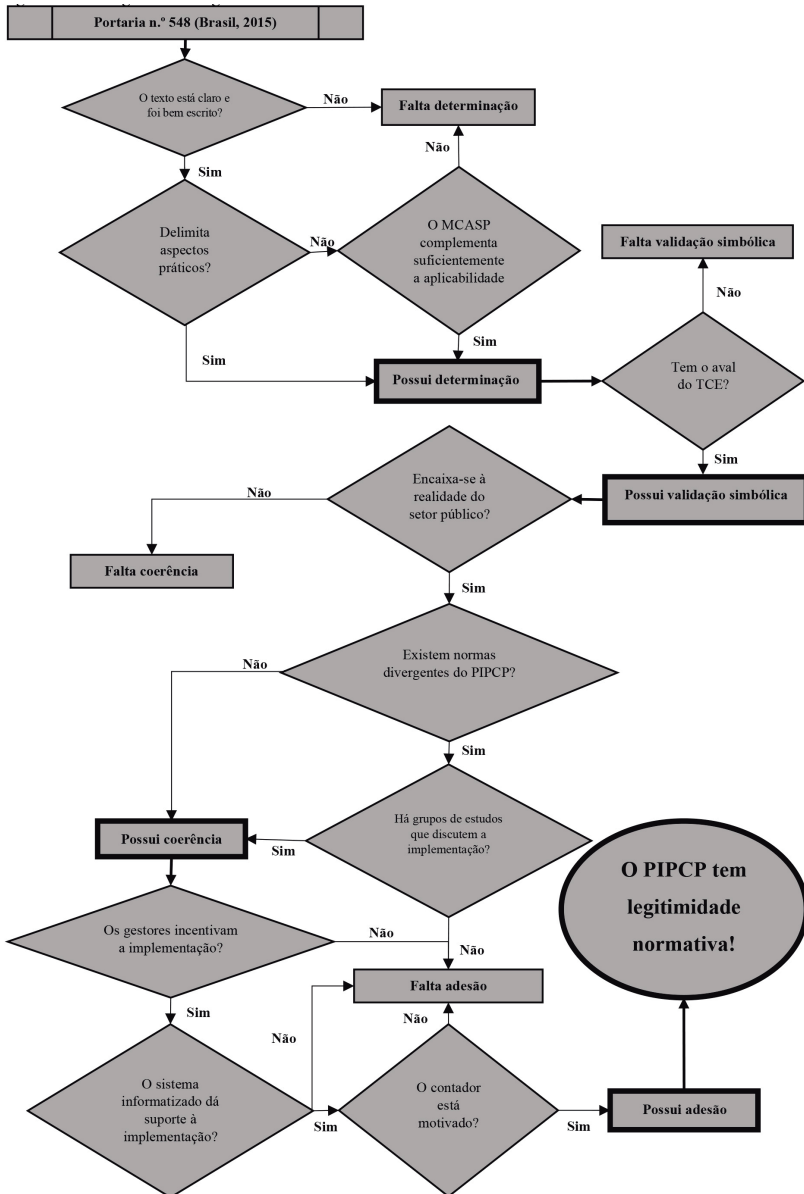
Para o processo se materializar de fato, o contador precisa acreditar nos resultados do próprio trabalho, de forma a aprimorar a qualidade da informação e produzir resultados palpáveis (Aquino *et al.*, 2020). Porém, os entrevistados indicaram que, se tal profissional não “comprar a ideia”, considera-se uma “obrigação a mais” a ser cumprida que, na prática, aumentaria a quantidade de atividades laborais: “eles [contadores] acreditam que não, isso não muda nada, não [qualidade da informação contábil]. Só vai trazer mais trabalho, entendeu?”.

Esse ambiente foi captado entre os participantes e apresentou, para os profissionais envolvidos, uma sensação de descrédito total na atividade contábil do setor público. Assim, essas ações não podem ser impostas se, na “linha de produção” das informações, um dos “operários”, no caso o contador, não acreditar no resultado final. A motivação subjetiva desse agente interfere sobremaneira no produto a ser disponibilizado interna e externamente à população, a exemplo dos ambientes em reforma (Adhikari; Gårseth-Nesbakk, 2019).

Em observância às questões captadas no âmbito mineiro, os entrevistados apontaram uma realidade estrutural distinta entre os municípios de maior e menor porte. Questões sobre capacitação profissional, participação da alta gerência e, principalmente, *softwares* informatizados, se apresentam de maneira mais sensível nas localidades com menos de 50 mil habitantes, o que representa mais de 90% das cidades do estado (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2022).

Assim, conforme os atributos apresentados por Franck (1990), é possível apontar os seguintes caminhos para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa (Figura 1):

Figura 1 – Fluxograma da Legitimidade do PIPCP



Fonte: elaboração dos autores (2023).

Com a satisfação das condições elencadas para o alcance da legitimidade normativa, o contador tende a implementar, de maneira completa, todas as 19 ações elencadas no PIPCP –isso não significa que o resultado será completo, mas haverá maiores índices de empenho na busca dos resultados. Se alguma condição não for satisfeita, esse profissional ficará mais sujeito a elementos de coerção e monitoramento (Franck, 1990) e as fará de maneira pró-forma, com a preocupação pura e simples de “manter a aparência de que fez”, para atingir a formalidade almejada.

5 DISCUSSÕES

Como os atores contábeis municipais são mais propensos a aprenderem por meio da prática (Silva Neto; Silva, 2019), a primeira condição indica que, quando o PIPCP é incorporado como obrigatório, o texto dessa norma não pode apenas ser compreendido como formalmente claro em virtude desses agentes. Assim, os contadores esperam procedimentos práticos literalmente transcritos na norma, mesmo que a inclusão desses elementos torne as normas demasiadamente extensas. Cumpre salientar que, embora existam instruções de caráter prático além dos limites da norma, como as encontradas no MCASP, a falta de procedimentos com essa característica no PIPCP passou a ser um elemento que materialmente, não conferiu à norma uma clareza completa.

Ademais, a norma precisa ter o aval dos órgãos fiscalizadores representados pelos TCEs, haja vista que a contabilidade pública ainda se fundamenta no contexto da prestação de contas para essas entidades (Azevedo; Lino *et al.*, 2020). Ou seja, se não houver a validação simbólica pelos TCEs, o PIPCP não será considerado legítimo, haja vista que a participação dos órgãos de controle é fundamental para uma boa governança (Adhikari *et al.*, 2021).

Complementarmente, os contadores públicos analisam se o PIPCP se encaixa à realidade do setor público e está convergente com os demais orde-

namentos jurídicos afetos às questões contábeis. Aqui surge uma questão interessante, pois, mesmo que a norma seja considerada divergente em relação a outras, caso haja grupos de estudos formados por profissionais que lidam na prática com a realidade pública, é possível pacificar o entendimento legal e dar legitimidade ao PIPCP. Com a estratégia de reduzir a resistência sobre seu real papel normatizador, a STN passou a criar diversas equipes técnicas para encontrar legitimidade (Aquino *et al.*, 2020).

Grupos de estudo também são capazes de levar os contadores a entenderem que a maioria dos profissionais aderem à norma, haja vista que o assunto tem sido discutido por vários deles. Logo, pode-se pensar que há uma adesão significativa entre os demais colegas, condição essencial para o PIPCP alcançar a legitimidade normativa.

Nesse sentido, se não houver a participação dos demais setores das organizações públicas, não será possível a plena implantação dos procedimentos contábeis nesse contexto. Reitera-se que a participação dos demais setores, como almoxarifado, patrimônio, recursos humanos, financeiro etc., também é defendida por Azevedo e Aquino *et al.* (2020), uma vez que depende diretamente do apoio dos gestores para que se preocupem com as informações contábeis como ferramenta de informação que vai além da prestação de contas.

Adhikari *et al.* (2013) elucidam que, se os contadores não estiverem motivados e/ou forem tradicionalmente resistentes às mudanças, ao ponto de não moverem esforços para o novo contexto contábil patrimonial por questões culturais como as explanadas por Lima (2016), o PIPCP também não alcançará a legitimidade esperada. Outra questão observada se relaciona com a informatização do trabalho contábil, em que a falta de *softwares* é elencada como um dificultador elementar no setor público (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

Por outro lado, mesmo sem ser considerada legítima, a regra pode ser aceita e aplicada pelo público-alvo por fatores correlacionados à coerção e ao monitoramento (Franck, 1990). Nesse sentido, a STN, que exerce um papel de destaque no processo de implementação, ainda não conseguiu

persuadir os contadores, ao ponto de sua força coercitiva interferir para tais profissionais obrigatoriamente cumprirem as exigências compulsórias (Lino *et al.*, 2022).

Para vários contadores, o PIPCP parece “esquecido no tempo”, pois não há nenhuma cobrança contundente das ações desde a estipulação dos prazos, o que poderia ser exercido pelos TCEs (Sasso *et al.*, 2023) em um processo de reafirmação frequente das ações exigidas no PIPCP e conforme o prazo estipulado na portaria (Brasil, 2015).

Desse modo, é possível esquematizar o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com os critérios subjetivo (legitimidade ou não da norma) e objetivo (efetiva punição e reafirmação das ações efetuados pelo TCE), em face dos municípios (Quadro 1):

Quadro 1 – Cenários de Implementação das Ações do PIPCP

	CRITÉRIO SUBJETIVO	CRITÉRIO OBJETIVO	GRAU DE IMPLEMENTAÇÃO
PIPCP (implementação)	Com legitimidade normativa	Com punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação completa das ações
		Sem punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação das ações menos complexas
	Sem legitimidade normativa	Com punição e reafirmação das ações pelo TCE	Espera-se a implementação das ações mais reafirmadas pelo TCE
		Sem punição e reafirmação das ações pelo TCE	Não se espera a implementação das ações

Fonte: elaboração dos autores (2023).

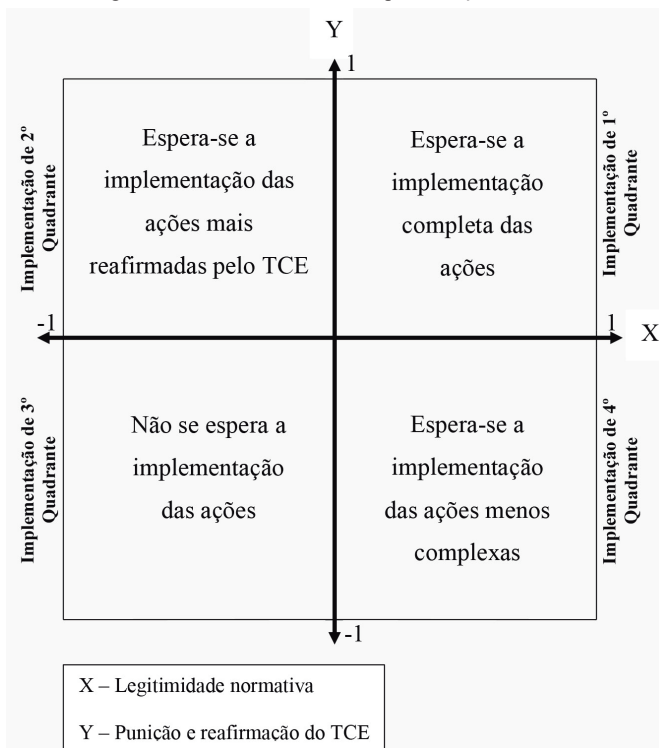
A primeira etapa consiste na percepção subjetiva do contador sobre o PIPCP como norma legítima ou não. Para tanto, a análise no contexto de determinação, validação simbólica, coerência e adesão corresponde aos primeiros critérios que influenciam na implementação do plano em âmbito municipal. Essa perspectiva parte da subjetividade do profissional contábil, ou seja, da percepção deste em relação à Portaria STN n.º 548 (Brasil, 2015), cujos elementos são fundamentais para a legitimidade preconizada por Franck (1990).

Enquanto isso, a segunda fase influencia no grau de implementação do PIPCP objetivamente, ao observar se o TCE tem punido ou não o cumprimento do plano, bem como monitorado as atividades por meio da reafirmação constante das ações patrimoniais exigidas pela STN (Sasso *et al.*, 2023). Tal conjuntura levanta a hipótese de o PIPCP ser aplicado por questões sobressalentes à legitimidade da norma, efetivamente configuradas pelo poder coercitivo e de monitoramento de entidades com esse poder (Franck, 1990).

Depois da análise dos critérios subjetivos e objetivos, verifica-se se a norma do PIPCP é vista como legítima pelo contador e se há punição e reafirmação do TCEs para os municípios superarem as questões operacionais e efetivarem todas as ações do plano. Mas, mesmo com a legitimidade, se o TCE não exercer a função fiscalizadora, as prefeituras desenvolverão ações menos complexas e conforme os recursos disponíveis pela realidade financeira. A norma pode não alcançar legitimidade e, mesmo assim, as ações mais reafirmadas pelo TCE serão implementadas para evitar a punição em virtude do descumprimento das ações mais lembradas na prestação de contas municipais. Por fim, sem legitimidade normativa e a devida participação punitiva do TCE, a administração municipal não realizará nenhuma ação para implementar o plano, o que resulta no “esquecimento” quase total das ações patrimoniais exigidas pela STN.

A Figura 2 apresenta o plano cartesiano que qualifica o grau de implementação das ações do PIPCP, de acordo com o quadrante em que se encontra:

Figura 2 – Plano Cartesiano da Implementação do PIPCP



Fonte: elaboração dos autores (2023).

No primeiro quadrante (1; 1), existe legitimidade normativa e fiscalização do TCE no que diz respeito à implantação, o que resulta na busca de implementação das ações do PIPCP; no segundo (-1; 1), não há legitimidade normativa, e sim a fiscalização do referido órgão, o que leva ao desenvolvimento das ações mais reafirmadas por essa entidade; no terceiro (-1; -1), não ocorre legitimidade normativa e, tampouco, fiscalização das prestações de contas ao TCE, o que consequentemente implica na falta de implementação das ações; por fim, no quarto quadrante (1; -1), encontra-se a legitimidade normativa, mas sem a fiscalização do TCE, o que denota a busca pela implementação das ações consideradas menos complexas do PIPCP.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O alcance da legitimidade das normas impostas aos contadores públicos brasileiros enfrenta desafios multifacetados em um contexto influenciado por aspectos culturais, como os estudados por Lima (2016) e forjados por elementos obrigatórios que levam os profissionais a descreditar os reais benefícios das mudanças. Nesse sentido, os contadores públicos definem que a legislação relacionada à implantação do PIPCP necessita de complemento, ao ponto de aludir à adoção de todas as ações impostas no referido plano – o não alcance do nível de legitimidade suficiente interfere negativamente para a norma *per se* criar um movimento de transformação harmônico e eficaz. De fato, isso leva a percepção de incompletude normativa a influenciar diretamente no trabalho contábil em âmbito municipal, em que os procedimentos contábeis patrimoniais no setor público não se tornam uma das prioridades da gestão para superar o tradicional enfoque orçamentário.

Enfim, a legitimidade da norma importa e interfere no processo, mas não é o único condicionante para ocorrerem as ações, por haver outros elementos que importam de modo similar, principalmente os relacionados à coerção e ao monitoramento (Franck, 1990) efetuado pelo TCE.

Todavia, para a implementação do PIPCP acontecer de forma satisfatória no Brasil, a norma necessita adotar elementos relativos a uma participação mais efetiva dos contadores públicos, de modo a ouvir suas opiniões, principalmente as relacionadas ao contexto prático de implantação. Soma-se a isso a importância da inclusão de redes informais, com a participação efetiva de outras organizações, como universidades e instituições profissionais (De Vries *et al.*, 2016), com o incentivo de capacitação dos contadores, idêntico à estratégia adotada pelo governo de Sri Lanka (Adhikari *et al.*, 2021); por conseguinte, a norma relacionada ao PIPCP poderá ser utilizada de forma natural, participativa e tecnicamente prática, para as mudanças contábeis mitigarem a falta de elementos contextuais específicos e a falta de evidências de melhorias na governança.

O caráter de não generalização pode ser apresentado como limitação desta pesquisa, algo típico de estudos qualitativos com tal perspectiva (Rashid *et al.*, 2019). Por isso, as análises apresentadas neste trabalho se configuram como uma rica representação da realidade do estado de Minas Gerais, por meio da ampliação das evidências observadas nas entrevistas e que não generalizam a população do estado, tampouco do país (Azevedo; Lino *et al.*, 2020).

Destarte, a presente investigação apresenta elementos interessantes a pesquisas futuras, como a correlação da estrutura administrativa dos municípios com fatores característicos de gestão e suas influências nos relatórios contábeis nos governos locais; e entendimentos acerca da legitimidade normativa por meio das percepções dos legisladores, ao criarem uma observação espelhada das predisposições das normas sob a ótica invertida, “de baixo para cima”, conforme o aplicador normativo, e não o executor, para analisar o grau e a influência dos grupos de estudos dos contadores públicos na criação e modificação das normas.

REFERÊNCIAS

ABDULKARIM, M. E.; UMLAI, M. I.; AL-SAUDI, L. F. Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. **Journal of Accounting & Organizational Change**, [s. l.], v. 16, n. 3, p. 469–495, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1108/JAOC-12-2019-0119>.

ADHIKARI, P. *et al.* Unintended consequences in implementing public sector accounting reforms in emerging economies: evidence from Egypt, Nepal and Sri Lanka. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 87, n. 4, p. 870–887, 2021. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852319864156>.

ADHIKARI, P.; GÅRSETH-NESBAKK, L. Implementing public sector accruals in OECD member states: Major issues and challenges. **Accounting Forum**, [s. l.], 2019. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1016/j.accfor.2016.02.001>. Acesso em: 24 jul. 2023. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2016.02.001>.

ADHIKARI, P.; KURUPPU, C.; MATILAL, S. Dissemination and institutionalization of public sector accounting reforms in less developed countries: A comparative study of the Nepalese and Sri Lankan central governments. **Accounting Forum**, [s. l.], v. 37, n. 3, p. 213–230, 2013. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accfor.2013.01.001>.

AQUINO, A. C. B. de *et al.* Legitimizing the standard-setter of public sector accounting reforms. **Public Money & Management**, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/abs/10.1080/09540962.2020.1769381>. Acesso em: 16 fev., 2023. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769381>.

ARGENTO, D.; PEDA, P.; GROSSI, G. The enabling role of institutional entrepreneurs in the adoption of IPSAS within a transitional economy: The case of Estonia. **Public Administration and Development**, [s. l.], v. 38, n. 1, p. 39–49, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1002/pad.1819>.

AZEVEDO, R. R. de *et al.* Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. **Public Money & Management**, [s. l.], p. 1–17, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>.

AZEVEDO, R. R. de *et al.* Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. **International Journal of Public Sector Management**, [s. l.], v. 33, n. 2/3, p. 207–227, 2020b. DOI: <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027>.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. (org.). **Qualitative researching with text, image and sound: a practical handbook**. London: SAGE, 2000. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781849209731>.

BEBBINGTON, J.; KIRK, E. A.; LARRINAGA, C. The production of normativity: A comparison of reporting regimes in Spain and the UK. **Accounting, Organizations and Society**, [s. l.], v. 37, n. 2, p. 78–94, 2012. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.aos.2012.01.001>.

BENBASAT; ZMUD. The Identity Crisis within the Is Discipline: Defining and Communicating the Discipline's Core Properties. **MIS Quarterly**, [s. l.], v. 27, n. 2, p. 183, 2003. DOI: <https://doi.org/10.2307/30036527>.

BRASIL. Lei Complementar n. 100, de 22 de dezembro de 1999. Altera o Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968, e a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987, para acrescentar serviço sujeito ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 23 dez. 1999. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp100.htm. Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Lei n. 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, 9 abr. 1964. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm. Acesso em 20 abr. 2022.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria de Estado da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria ME/SEF/STN n. 10.300, de 1º de dezembro de 2022. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à

consolidação das contas públicas da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 dez. 2022. Disponível em: <https://www.lex.com.br/portaria-me-sef-stn-no-10-300-de-1o-de-dezembro-de-2022/>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. Secretaria Especial do Tesouro e Orçamento. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP)**. 9. ed. Brasília: ME; STN; SOF, 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF n.º 184, de 25 de agosto de 2008. Dispõe sobre as diretrizes a serem observadas no setor público (pelos entes públicos) quanto aos procedimentos, práticas, elaboração e divulgação das demonstrações contábeis, de forma a torná-los convergentes com as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público. **Diário Oficial da União**, Brasília, 26 ago. 2008. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=24439>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 548, de 24 de setembro de 2015. Dispõe sobre prazos-limite de adoção dos procedimentos contábeis patrimoniais aplicáveis aos entes da Federação, com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 set. 2015. Disponível em: https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/arquivo/conteudo/PORTARIA_N_548_DE_24_DE_SETEMBRO_DE_2015_Anexo_PIPCP_DOU.pdf. Acesso em: 3 jan. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 634, de 19 de novembro de 2013. Dispõe sobre regras gerais acerca das diretrizes, normas e procedimentos contábeis, aplicáveis aos entes da Federação,

com vistas à consolidação das contas públicas da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, sob a mesma base conceitual. **Diário Oficial da União**, Brasília, 21 nov. 2013. Disponível em: <http://portalcgm.riobranco.ac.gov.br/portal/wp-content/uploads/2013/10/Portaria-STN-n%C2%BA-634-de-19-de-novembro-de-2013.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Portaria STN n. 1.131, de 4 de novembro de 2021. Aprova a Parte Geral e as Partes II Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III Procedimentos Contábeis Específicos, IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público e V Demonstrações Contábeis Aplicadas ao Setor Público da 9ª edição do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). **Diário Oficial da União**, Brasília, 8 nov. 2021b. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=422581>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. **Relatórios Contábeis e Séries Históricas** – União: contabilidade e custos. Brasília: Tesouro Nacional Transparente, [s.d.]. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/contabilidade-e-custos/relatorios-contabeis-e-series-historicas-uniao>. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Apresentação**. Brasília: Siconfi, 31 mar. 2014. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=21>. Acesso em: 2 nov. 2023.

BRASIL. Tesouro Nacional. Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro. **Estados e municípios melhoram a qualidade das informações**. Brasília: Siconfi, 28 jun. 2022a. Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/conteudo/conteudo.jsf?id=37303#:~:text=Siconfi%20%2D%20Secretaria%20do%20Tesouro%20Nacional,melhoram%20a%20qualidade%20das%20informa%C3%A7%C3%A3o>

C3%B5es&text=Ter%C3%A7a%2Dfeira%2C%2028%20de%20Junho%20de%202022%2C%2017h57min. Acesso em: 28 mar. 2023.

BRUNNÉE, J.; TOOPE, S. J. **International law and constructivism: elements of an international theory of international law.** [s. l.], v. 39, 2009. Disponível em: <https://papers.ssrn.com/abstract=1432539>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRUSCA, I.; GROSSI, G.; MANES-ROSSI, F. Setting consolidated reporting standards for local government. **Public Money & Management**, [s. l.], p. 483–492, 2018. DOI: <https://doi.org/10.1080/09540962.2018.1524199>.

CABELLO, O. G.; BILANCIERI, M. V.; AZEVEDO, R. R. de. Conformidade inicial das normas de contabilidade aplicadas ao setor público no Brasil. **Revista Mineira de Contabilidade**, [s. l.], v. 20, n. 3, p. 5–17, 2019. DOI: <https://doi.org/10.21714/2446-9114RMC2019v20n3t01>.

CHAN, J. L. As NICSPs e a contabilidade governamental de países em desenvolvimento. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s. l.], v. 4, n. 1, p. 1–17, 2010. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v4i1.145>.

CHRISTIAENS, J. et al. The effect of IPSAS on reforming governmental financial reporting: an international comparison. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 76, n. 3, 2014. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852314546580>. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/0020852314546580>. Acesso em: 27 mar. 2023.

CHRISTIAENS, J.; REYNIERS, B.; ROLLÉ, C. Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: a comparative study. **International Review of Administrative Sciences**, [s. l.], v. 76, n. 3, 2010. DOI: <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>. Disponível em: <https://journals.sagepub.com/doi/10.1177/0020852310372449>. Acesso em: 14 fev. 2023.

DE VRIES, H.; BEKKERS, V.; TUMMERS, L. Innovation in the Public Sector: A Systematic Review and Future Research Agenda. **Public Administration**, [s. l.], v. 94, n. 1, p. 146–166, 2016. DOI: <https://doi.org/10.1111/padm.12209>.

DEEHOUSE, D. L.; SUCHMAN, M. The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism. In: **The sage handbook of organizational institutionalism**. London: SAGE Publications Ltd, 2008. p. 49–77. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781849200387>. Disponível em: https://sk.sagepub.com/reference/hdbk_orginstitution/n2.xml. Acesso em: 15 fev. 2023.

FINNEMORE, M.; SIKKINK, K. International norm dynamics and political change. **International Organization**, [s. l.], v. 52, n. 4, p. 887–917, 1998. DOI: <https://doi.org/10.1162/002081898550789>.

FLICK, U. **The SAGE Handbook of Qualitative Data Analysis**. [S. l.]: SAGE Publications Ltd, 2014. Disponível em: <https://methods.sagepub.com/book/the-sage-handbook-of-qualitative-data-analysis>. Acesso em: 17 abr. 2023. DOI: <https://doi.org/10.4135/9781446282243>.

FRANCK, T. M. **O poder da legitimidade entre as nações**. Oxford, New York: Oxford University Press, 1990.

HOPWOOD, A. G. Whither Accounting Research? **The Accounting Review**, [s. l.], v. 82, n. 5, p. 1365–1374, 2007. DOI: <https://doi.org/10.2308/accr.2007.82.5.1365>.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama do Censo**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://censo2022.ibge.gov.br/panorama/>. Acesso em: 28 set. 2023.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Panorama da população de Minas Gerais no Censo 2022**. Rio de Janeiro: IBGE, 2022. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/mg/panorama>. Acesso em: 28 set. 2023.

LIMA, B. J. de. O impacto das dimensões culturais sobre a prática contábil no brasil: um olhar a partir da percepção dos operadores da contabilidade. In: **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, [s. l.], v. 10, n. 4, 2016. Disponível em: <https://www.repec.org.br/repec/article/view/1398>. Acesso em: 15 fev. 2023. DOI: <https://doi.org/10.17524/repec.v10i4.1398>.

LINO, A. F.; AQUINO, A. C. B. de; NEVES, F. R. Accountants' postures under compulsory digital transformation imposed by government oversight authorities. **Financial Accountability & Management**, [s. l.], v. 38, n. 2, p. 202–222, 2022. DOI: <https://doi.org/10.1111/faam.12313>.

LOPES, A. V.; VIEIRA, D. M. Nomeações para cargos comissionados e grupos de interesse: Usos, motivações e desafios retratados em pesquisas recentes. **READ. Revista Eletrônica de Administração (Porto Alegre)**, [s. l.], v. 26, p. 439–462, 2020. DOI: <https://doi.org/10.1590/1413-2311.290.97872>.

MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony. **American Journal of Sociology**, [s. l.], v. 83, n. 2, p. 340–363, 1977. DOI: <https://doi.org/10.1086/226550>.

MILES, M. B.; HUBERMAN, A. M.; SALDANA, J. **Qualitative Data Analysis**. [S. l.], 2023. Disponível em: <https://us.sagepub.com/en-us/nam/qualitative-data-analysis/book246128>. Acesso em: 17 abr. 2023.

PEREIRA, D. M. V. G.; RODRIGUES, J. M.; MATIAS-PEREIRA, J. Reformas Contábeis do Setor Público à Luz do Modelo de Contingência de Inovações Contábeis Governamentais. **Contabilidade Gestão e Governança**, [s. l.], v. 25, n. esp, p. 370–387, 2022. DOI: <https://doi.org/10.51341/cgg.v25iesp.2909>.

PFEFFER, J.; SALANCIK, G.; SALANCIK, G. R. **The external control of organizations: a resource dependence perspective**. 1a ed., Stanford, Calif: Stanford University Press, 2003.

POWER, M. K.; GENDRON, Y. Qualitative research in auditing: a methodological roadmap. **Auditing: a journal of practice & theory**, [s. l.], v. 34, n. 2, p. 147–165, 2015. DOI: <https://doi.org/10.2308/ajpt-10423>.

RASHID, Y. *et al.* Case study method: a step-by-step guide for business researchers. **International Journal of Qualitative Methods**, [s. l.], v. 18, p. 1–13, 2019. DOI: <https://doi.org/10.1177/1609406919862424>.

RIBEIRO, R. B.; MIRANDA, G. J.; AZEVEDO, R. R. de. (Des) legitimação da informação contábil em processos licitatórios no Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, [s. l.], v. 18, n. 48, p. 72–88, 2021. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2021.e75806>.

SASSO, M.; RAMOS, R.; VARELA, P. Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting**, [s. l.], 2023. DOI: <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160102>.

SASSO, M.; VARELA, P. S. Doze anos de convergência das normas brasileiras às IPSAS: Avanços e limites das pesquisas. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças (RFCC)**, [s. l.], v. 1, n. 1, p. 78–102, 2020.

SCOTT, W. R. **Institutions and organizations**: ideas and interests. [S. l.]: SAGE, 2008.

SELZNICK, P. Institutionalism “Old” and “New”. **Administrative Science Quarterly**, [s. l.], v. 41, n. 2, p. 270–277, 1996. DOI: <https://doi.org/10.2307/2393719>.

SILVA NETO, A. F. da; SILVA, J. D. G. da. Valores culturais e estilos de aprendizagem dos operadores da contabilidade do setor público brasileiro frente ao processo de adoção das normas internacionais. **Revista de Contabilidade e Organizações**, [s. l.], v. 13, p. e144322, 2019. DOI: <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2019.144322>.

WEBER, M. **Economy and society**: an outline of interpretative sociology. New York: Bedminster Press Incorporated, v. 01, 1968.