



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas Públicas
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais
Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis - PPGCont

TIAGO MOTA DOS SANTOS

**ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB E SUA INFLUENCIA NA CULTURA
NORMATIVA LOCAL: Uma Abordagem na Ótica dos Usuários Internos**

Brasília/DF
2023

TIAGO MOTA DOS SANTOS

**ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB E SUA INFLUENCIA NA CULTURA
NORMATIVA LOCAL: Uma Abordagem na Ótica dos Usuários Internos**

Tese submetida ao Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama

Brasília/DF
2023

Me

MOTA DOS SANTOS, TIAGO
ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB E SUA INFLUENCIA NA
CULTURA NORMATIVA LOCAL: Uma Abordagem na Ótica dos Usuários
Internos / TIAGO MOTA DOS SANTOS; orientador Jorge Katsumi
Niyama. -- Brasília, 2023.
129 p.

Tese(Doutorado em Ciências Contábeis) -- Universidade de
Brasília, 2023.

1. Contabilidade Aplicada ao Setor Público. 2. IPSASB.
3. Estrutura Conceitual. 4. Usuários das IPSAS. 5. Pesquisa
Qualitativa. I. Katsumi Niyama, Jorge, orient. II. Título.

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB

Professora Doutora Márcia Abrahão Moura
Reitora da Universidade de Brasília

Professor Doutor Enrique Huelva Unternbäumen
Vice-Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Lúcio Remuzat Rennó Junior
Decano de Pós-graduação

Professor Doutor José Márcio Carvalho
**Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Gestão de Políticas
Públicas**

Professor Doutor Sérgio Ricardo Miranda Nazaré
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jomar Miranda Rodrigues
Coordenador do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB

TIAGO MOTA DOS SANTOS

**ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB E SUA INFLUENCIA NA CULTURA
NORMATIVA LOCAL: Uma Abordagem na Ótica dos Usuários Internos**

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (PPGCont-UnB) como requisito à obtenção do título de Doutor em Ciências Contábeis.

Comissão Examinadora:

Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama
PPGCont/UnB (Orientador)

Prof. Ph.D. João Abreu de Faria Bilhim
PPGCont/UnB (Membro Interno)

Profa. Dra. Patrícia Siqueira Varela
PPGCC/USP (Membro Externo)

Prof. Dr. Ricardo Rocha de Azevedo
PPGCC/UFU (Membro Externo)

Prof. Dr. César Augusto Tibúrcio Silva
PPGCont/UnB (suplente)

BRASÍLIA/DF
2023

A Deus;
À minha Família;
E a todos que acreditam no meu potencial.

AGRADECIMENTOS

A Deus por ter me concedido a oportunidade de cursar um Programa de Pós-graduação em doutorado e por ter me dado força para concluir minha tese.

À minha Família, especialmente minha esposa, meus filhos e meus pais, pois sem o seu amor e suporte não teria conseguido atingir o meu objetivo.

Ao meu Orientador, Prof. Dr. Jorge Katsumi Niyama, por ter confiado a mim um tema tão desafiador, por suas palavras de incentivo, direcionamento e disciplina. Sem o seu apoio não teria conseguido chegar ao final dessa jornada.

Aos docentes do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis da UnB pelos conhecimentos transmitidos, especialmente aos Profs. Dr. César Tibúrcio e Jomar Miranda, por terem acreditado mais em mim do que eu mesmo e terem me incentivado no sonho de um dia poder me tornar um doutor.

Aos técnicos administrativos do Programa que se sempre se dispuseram a apoiar os alunos.

À Comissão de Avaliação: Prof^{ra} Dr^a. Patrícia Varela (USP), Prof. Dr. João Bilhim (UnB / ISCSP) e Prof. Dr. Ricardo Azevedo (UFU) pelos comentários e apontamentos; sem eles não teria chegado tão longe.

Aos Entrevistados que aceitaram e contribuíram para os dados e resultados apontados nesta Tese.

Aos meus colegas de turma, especialmente Kleber Vasconcelos e Rafael Sousa, por todo apoio e carinho nos momentos difíceis que passamos juntos ao longo desses anos de doutoramento.

Aos meus colegas de trabalho na Reitoria, especialmente Fernando Santos e o Leandro Moura, pelo incentivo, apoio e por acreditarem no meu potencial

Aos meus colegas de trabalho na direção da FACE, especialmente, os diretores, as vice-diretoras e os técnicos administrativos: Miriam, Viviane, Edu, Renato, Cid e Lourival por terem me acolhido e por me apoiarem em um momento tão importante da minha vida acadêmica e profissional.

A todos vocês... muito obrigado!

RESUMO

O Objetivo desta tese foi verificar, a luz da nova sociologia institucional, se a Estrutura Conceitual do IPSASB é capaz, ou não, de proporcionar uma mudança na ótica dos usuários das IPSAS. Por mudança entende-se que é alteração de uma contabilidade fundamentada em regras para uma normatização contábil fundamentada em princípios e por usuários das IPSAS, nesta pesquisa, informamos que se tratam de contadores (chamados de preparadores) e auditores alocados no setor público brasileiro. Trata-se de uma pesquisa qualitativa, aprovada pelo comitê de ética na pesquisa, estudo de caso, onde foram empregadas 23 entrevistas estruturadas utilizando para seleção dos entrevistados a técnica da bola de neve, após os dados coletados e transcritos foi utilizada a técnica de análise de conteúdo. Os resultados encontrados na pesquisa informam que usuários das IPSAS no Brasil percebem que a normatização produzida pelo IPSASB é fundamentada em princípios, nas IFRS e os ditames na Nova Gestão Pública foram significativos para que o IPSASB alcançasse o status de normatizador global no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público. Foi observado que o ponto de vista dos usuários das IPSAS entrevistados é dicotômico. Para os auditores a Estrutura Conceitual do IPSASB simboliza essa mudança, de uma contabilidade fundamentada em princípios no lugar de regras, ao passo que os preparadores são mais resistentes e céticos em relação a mudança, uma vez que eles são avessos ao risco de possivelmente descumprir uma norma local, regra. A opinião dos usuários das IPSAS entrevistados converge no sentido prático, pois para ambos a Estrutura Conceitual do IPSASB consolida esse processo de mudança, em andamento a passos lentos, iniciado pelo processo de convergências as normas do IPSASB. Mesmo assim, os usuários das IPSAS concordam, também, que independente da conclusão do processo de convergência, a normatização local fundamentada em regras, na percepção dos usuários, prevalecerá no Brasil. Por fim, essa pesquisa contribui com o campo por expor a percepção dos usuários das IPSAS em relação a possibilidade de mudança em decorrência do uso da Estrutura Conceitual do IPSASB no dia a dia; contribui também com outros países *code law* informando a síntese das opiniões dos usuários das IPSAS, no Brasil, inseridos em um cenário de normatização fundamentada em regras, em relação ao uso de uma norma genérica e contribui por poder aproximar mais a academia da prática contábil.

Palavras-Chave: Accounting applied to the public sector. IPSASB. Conceptual structure. IPSAS Users. Qualitative research.

ABSTRACT

The objective of this thesis was to verify, in the light of the new institutional sociology, whether or not the IPSASB Conceptual Framework is capable of providing a change in the perspective of IPSAS users. By change it is understood that it is a change from an accounting based on rules to an accounting standardization based on principles and by IPSAS users, in this research, we inform that they are accountants (called preparers) and auditors allocated in the Brazilian public sector. This is a qualitative research, approved by the research ethics committee, case study, where 23 structured interviews were used, using the snowball technique to select the interviewees, after the collected and transcribed data, the analysis technique was used. of content. The results found in the research indicate that IPSAS users in Brazil perceive that the standardization produced by the IPSASB is based on principles, in the IFRS and the dictates in the New Public Management were significant for the IPSASB to reach the status of global standardization in the scope of applied accounting to the public sector. It was observed that the point of view of the IPSAS users interviewed is dichotomous. For the auditors, the IPSASB Conceptual Framework symbolizes this change, from an accounting based on principles instead of rules, while the preparers are more resistant and skeptical in relation to the change, since they are averse to the risk of possibly not complying with a local norm, rule. The opinion of the interviewed IPSAS users converges in a practical sense, since for both the IPSASB Conceptual Structure consolidates this process of change, in progress at a slow pace, initiated by the process of convergence of IPSASB standards. Even so, IPSAS users also agree that regardless of the completion of the convergence process, local rule-based standardization, in the users' perception, will prevail in Brazil. Finally, this research contributes to the field by exposing the perception of IPSAS users regarding the possibility of change due to the use of the IPSASB Conceptual Framework in their daily lives; it also contributes to other code law countries by informing the synthesis of the opinions of IPSAS users in Brazil, inserted in a scenario of standardization based on rules, in relation to the use of a generic standard and contributes by being able to bring the academy closer to accounting practice.

Keywords: Accounting Applied to the Public Sector. IPSASB. Conceptual Structure. Internal Users. Qualitative research.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fatores que justificam o uso das IFRS na padronização da Contabilidade aplicada ao setor público.	42
Figura 2: Padronização do IPSASB para o setor público.....	95
Figura 3: Grau significativo das mudanças IFRS abordadas.....	95
Figura 4: Diagrama de Codificação Comparativo.....	108
Figura 5: Dendrograma dos Entrevistados Por Similaridade de Palavras.....	110

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Hierarquia de Codificação por Entrevistado.....	104
--	-----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Roteiro da entrevista aplicada.....	77
Tabela 2: Perfil dos Entrevistados.....	81
Tabela 3: Categorização inicial.....	90
Tabela 4: Categorias e conceitos.....	91
Tabela 5: Categorias intermediárias I e II.....	92
Tabela 6: Categorias intermediárias III e IV.....	92
Tabela 7: Categorias intermediárias V e VI.....	93
Tabela 8: Síntese da categorização.....	94
Tabela 9: Entrevistas codificadas.....	98
Tabela 10: Correlação de Pearson por similaridade de palavras.....	114
Tabela 11: Matriz global de codificação por categorias.....	117
Tabela 12: Categorização dos Auditores.....	118
Tabela 13: Categorização dos preparadores das Demonstrações Contábeis.....	119
Tabela 14: Categorização global.....	120

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

art	Artigo
CE	Comissão Europeia
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CGU	Controladoria Geral da União
EC	Estrutura Conceitual <i>The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by</i>
EC-IPSASB	<i>Public Sector Entities</i>
EUA	Estados Unidos da América
FASAB	<i>Federal Accounting Standards Advisory Board</i>
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
FEE	<i>Federation des Experts Comptables Europeens</i>
FMI	Fundo Monetário Internacional
GAAP	<i>Generally accepted accounting practice</i>
GASB	<i>Governmental Accounting Standards Board</i>
GTCONs	Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e Procedimentos Contábeis
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IFAC	<i>International Federation of Accountants</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
IPSAS	<i>International Public Sector Accounting Standards</i>
IPSASB	<i>International Public Sector Accounting Standards Board</i>
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
MoU	<i>Memorandum of Understanding</i>
NBCASP	Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público
NPM	<i>New Public Management</i>
NPR	<i>National Performance Review</i>
NIS	Nova Sociologia Institucional
NSI	Nova Sociologia Institucional
ONU	<i>United Nations Organization</i> - Organização das Nações Unidas
PCASP	Plano de Contas Aplicado ao Setor Público
PSC	<i>Public Sector Committee</i>
RCPG	Relatório de Contabilidade com Propósito Geral
SEC	<i>Secure and Exchange Commissions</i>
SIAFI	Sistema Integrado de Administração Financeira
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
TCU	Tribunal de Contas da União
UE	União Europeia

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	14
1.1. CONTEXTUALIZAÇÃO E FORMULAÇÃO DO PROBLEMA	14
1.2. OBJETIVOS.....	17
1.3. TESE	17
1.4. LIMITAÇÕES DA PESQUISA.....	18
1.5. JUSTIFICATIVA E CONTRIBUIÇÕES	19
1.6. ESTRUTURA DA TESE.....	19
2. REFERENCIAL TEÓRICO	20
2.1. O ESTADO DA ARTE	20
2.1.1. ESTUDOS QUE INDICAM O PROCESSO DE MUDANÇA.....	20
2.1.2. PRINCÍPIOS VERSUS REGRAS	24
2.1.3. ESTUDOS SOBRE A ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB	26
2.2. REVISÃO DE LITERATURA.....	30
2.3. INFLUÊNCIA DO MODELO DE GESTÃO DA INICIATIVA PRIVADA NO SETOR PÚBLICO.....	30
2.3.1. A NOVA GESTÃO PÚBLICA – SURGIMENTO E STATUS	30
2.3.2. INFLUÊNCIA DA NOVA GESTÃO PÚBLICA NO DESENVOLVIMENTO DA CONTABILIDADE E SEU PROCESSO DE HARMONIZAÇÃO.....	35
2.3.3. DO PSC PARA O IPSASB	41
2.4. A ESTRUTURA CONCEITUAL DO IPSASB	44
2.5. CONTEXTO DA PESQUISA – O BRASIL.....	48
2.5.1. A RELAÇÃO ENTRE AUDITOR E PREPARADOR	51
2.6. A NOVA SOCIOLOGIA INSTITUCIONAL.....	54
2.6.1. LEGITIMIDADE.....	55
2.6.2. ISOMORFISMO	59
2.6.3. DESACOPLAMENTO.....	62
2.6.4. OUTROS CONCEITOS RELACIONADOS A MUDANÇA.....	67
3. METODOLOGIA DE PESQUISA	74
3.1. CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA	74
3.1.1. ROTEIRO DE ENTREVISTA.....	76
3.2. SELEÇÃO TEÓRICA DOS ENTREVISTADOS	78
3.3. PERFIL DOS ENTREVISTADOS.....	80
3.4. TÉCNICA EMPREGADA NA ANÁLISE.....	86
3.5. ELABORAÇÃO DAS CATEGORIAS DE ANÁLISE.....	89
3.5.1. CATEGORIAS INICIAIS	89
3.5.2. CATEGORIAS INTERMEDIÁRIAS	91
3.5.3. SÍNTESE DAS PROGRESSÕES DAS CATEGORIAS	93
4. ANÁLISE DAS ENTREVISTAS E PRINCIPAIS ACHADOS	94
4.1. QUANTO A PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS SE O PADRÃO NORMATIVO DO IPSASB É FUNDAMENTADO EM PRINCÍPIOS	94
4.2. ANÁLISE DOS DADOS PROCESSADOS PELO NVIVO.....	98
4.2.1. ESTRUTURA DE CODIFICAÇÃO DAS CATEGORIAS NA PERCEPÇÃO DOS USUÁRIOS	98

4.2.2. HIERARQUIA DE CODIFICAÇÃO POR ENTREVISTADOS	103
4.2.3. CODIFICAÇÃO POR ENTREVISTADOS E NÚMEROS DE CATEGORIAS ASSOCIADAS	107
4.2.4. ANÁLISE POR SIMILARIDADE DE PALAVRAS	110
4.2.5. SÍNTESE DA CODIFICAÇÃO NAS ENTREVISTAS	115
4.2.6. ANÁLISE POR CONTEXTO DOS ENTREVISTADOS	118
4.3. PRINCIPAIS ACHADOS DA TESE.....	120
5. DISCUSSÃO TEÓRICA DOS ACHADOS	121
6. CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	126
7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	129

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização e Formulação do Problema

Nos últimos tempos, os padrões internacionais de Contabilidade foram anunciados como uma linguagem universal de relatórios financeiros que estão substituindo, rapidamente, os padrões nacionais de Contabilidade. Diversos países como Japão, Brasil, Cingapura, Indonésia e Tailândia estão se preparando, ou já estão em processo, de conversão para as IPSAS (Krishnan, 2016).

Nesse cenário em que o tema da convergência com as normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público, tem sido amplamente discutido e debatido, grande parte da literatura investiga o uso real das normas após a decisão de implementação ter sido tomada, assumindo que o processo de tomada de decisão é um evento pontual (Krishnan, 2016).

Além disso, outras pesquisas do âmbito da convergência ao setor público procuram analisar os efeitos antes, durante e depois da adoção do regime de competência, *accrual basis*, em relação ao regime de caixa, *cash basis* (Andrei et al., 2017; Dakata & Hasn, 2016; Zuccolotto et al., 2017).

Anessi-Pessina et al. (2019) pesquisaram como as normas específicas pós convergência afetaram questões práticas e conceituais relacionadas ao patrimônio; por sua vez, (Mattei et al., 2020) procuram demonstrar como as normas do IPSASB podem ser ou não fonte de inspiração para outros normativos; Krishnan (2016) verificou como o processo de convergência pode ser pesquisado como um processo de tomada de decisão que começa muito antes da decisão final ser tomada: convergir ou não; e Bergmann et al. (2019) propuseram que a EC-IPSASB poderia servir de base teórica para a implantação do regime de competência nos países que buscam o processo de harmonização ou convergência, procuraram demonstrar o lado prático que a Estrutura pode oferecer aos usuários.

No âmbito brasileiro de Azevedo, Lino, et al. (2020) analisaram os efeitos da substituição, ou manutenção, de sistemas de informação e gestão financeira em relação a manutenção das políticas do regime de competência nos municípios brasileiros; ao passo que Marques et al. (2020) pesquisaram a percepção de uma amostra de contadores públicos brasileiros sobre a adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, atualmente em processo de convergência com as IPSAS; já Sasso & Varela (2020) investigaram quais foram as características das pesquisas que estão sendo realizadas sobre a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil; e Sasso et al. (2023) pesquisaram a relação entre o cumprimento e a

implementação das políticas regime de competência nos municípios do Estado do Rio de Janeiro a partir da adoção das IPSAS.

As pesquisas que versam sobre mudança, no campo da contabilidade, são diversas; Covaleski & Dirsmith (1986, 1988a, 1988b) exploraram de que forma e propósito as expectativas sociais em relação as práticas orçamentárias foram articuladas, implementadas e alteradas durante o período de declínio organizacional; já Covaleski et al. (1993) indicaram que a adoção de um sistema contábil recomenda a necessidade de se assentir as expectativas sociais de rotinas, questões de ordem técnica e de racionalidade; e Hoque & Hopper (1994) pesquisaram os efeitos de fatores exógenos sob os sistemas de gestão em uma fábrica.

Major & Hopper (2005a) investigaram o processo de implantação de um sistema de custos em uma empresa do ramo de telecomunicações em Portugal; ao passo que Burns et al. (2006) buscaram explorar as contribuições feitas pela velha economia e nova sociologia institucional no âmbito da pesquisa relacionada a mudança contábil; já Bogt (2008) pesquisou as influências e mudanças provocadas pela NPM na contabilidade aplicada ao setor público holandês; e Busco & Scapens (2011) exploraram a natureza, os papéis e as dinâmicas de mudança que os sistemas de contabilidade gerencial, em processos de aprendizagem e transformação organizacional contínua, podem proporcionar.

Alsharari & Abougamos (2017) indagaram sobre as origens, internas e externas, que ocorreram quando do processo de mudança nos setores público e contábil da Jordânia por conta da reforma estimulada pela NPM; já Ogundele (2018) pesquisou sobre a implantação de um sistema de contabilidade gerencial em um grupo bancário nigeriano; e Alsharari (2019) ao utilizar um quadro teórico sob a perspectiva institucional, discutiu como as perspectivas alternativas podem ser utilizadas na pesquisa sobre contabilidade gerencial e mudança organizacional.

Salato et al. (2022) apresentam uma revisão da literatura sobre a adoção e implementação regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público; e Gomes et al. (2023) utilizando um mix qualitativo e quantitativo e sob a ótica da Teoria Institucional, pesquisaram, sob a perspectiva dos gestores financeiros quando das reformas necessárias para a implementação das IPSAS.

No campo da pesquisa sobre normatização fundamentada em regras *versus* princípios: Beerbaum et al. (2021) procuraram discorrer sobre como e se há necessidade de uma taxonomia IFRS desenvolvida com base em princípios; ao passo que Pinto et al. (2020) verificaram a relação

entre o relatório de principais achados de auditoria e o tipo de normatização contábil praticada, regras ou princípios; e Krishnan & Zhang (2022) investigaram a relação entre conservadorismo contábil condicional e o uso de padrões fundamentados em princípios nas empresas americanas.

Morais (2019) pesquisou sobre as mudanças nas IFRS e se as elas se tornaram mais complexas ao longo do tempo; já Amor & Ayadi (2019) investigaram, em 2016, por serem referência da padronização contábil do setor público, qual é o perfil geral dos países que adotam as IPSAS em termos contábeis, institucionais e econômicos; Cheok (2021) analisou o conceito de contabilidade fundamentada em princípios na Estrutura Conceitual do Relato Financeiro; e Moraes & Pinto (2023) examinaram se o nível de fiscalização influencia a complexidade de uma norma contábil.

Quanto a EC-IPSASB, poucos pesquisadores que se debruçaram na sua investigação (Bergmann et al., 2019; Biancone et al., 2019; Kidwell & Lowensohn, 2019; Mann et al., 2019) e muitas publicações a utilizam como referência de pesquisa, não como objeto de estudo ou como seu uso pode trazer consequências para prática contábil em geral.

Para Christiaens & Vandendriessche (2015), é necessário que haja mais pesquisas científicas empíricas que tratem da necessidade do usuário com o objetivo de confirmar a EC-IPSASB. Tendo em vista opiniões coletadas no documento de consulta inicial sobre a Estrutura conceitual o IPSASB identificou os principais usuários das demonstrações financeiras, embora apenas do ponto de vista teórico, sem realizar entrevistas ou estudos de campo Christiaens & Vandendriessche (2015).

Segundo o IPSASB (2014b), os usuários primários são identificados como os cidadãos, provedores de recursos, legisladores e outros grupos. De acordo Christiaens & Vandendriessche (2015), é necessário a realização de pesquisas referentes às necessidades de todos os *stakeholders* e suas diferentes necessidades de informação, em vez de usar apenas as opiniões de respondentes voluntários.

Nesse sentido, ouvir as respostas de todas as partes interessadas podem vir a ser uma base sólida para a construção da estrutura conceitual, pois ela deve incluir as necessidades dos usuários e como essas necessidades serão atendidas, projetando e desenvolvendo os princípios e regras contábeis apropriados nos mais diversos países.

Embora, a literatura tenha destacado algumas características sobre como a Estrutura Conceitual possa ser utilizada, o seu uso, muitas vezes parece ter negligenciado a opinião dos

usuários das IPSAS, auditores e contadores públicos (preparadores) sobre a maneira como essa Estrutura Conceitual foi recebida por eles no país anfitrião ou como ela pode influenciar esses atores, ou não, a se aprofundarem no contexto de como uma norma de cunho geral possa afetar e mudar, ou não, as rotinas em um país regulamentado pelo *code law*.

Para entender esse processo em que a essência sobre a forma deve prevalecer na falta de um padrão específico, é importante ouvir a opinião dos usuários das IPSAS envolvidos no processo de preparo e auditoria das demonstrações financeiras do setor público a fim de identificar as razões que os levaram a tomar determinadas decisões e como a Estrutura Conceitual os influenciou.

Sendo assim, considerando as lacunas dispostas na literatura que versam sobre o processo de convergência as IPSAS, mudança e estrutura conceitual, essa tese procura analisar, por meio de um estudo de caso qualitativo realizado no Brasil com preparadores e auditores do setor público (designados usuários das IPSAS), como a **Estrutura Conceitual do IPSASB é capaz, ou não, de proporcionar uma mudança, de uma normatização contábil fundamentada em princípios no lugar de uma abalizada em regras, na ótica dos usuários das IPSAS?**

1.2. Objetivos

Objetivo Geral

Verificar se a Estrutura Conceitual do IPSASB é capaz, ou não, de proporcionar uma mudança na ótica dos usuários das IPSAS.

Objetivos Específicos

- Verificar, na ótica dos usuários das IPSAS, se a produção normativa do IPSASB é fundamentada em princípios;
- Investigar se o novo padrão normativo proporcionou uma mudança, ou não, na ótica dos preparadores;
- Investigar se o novo padrão normativo proporcionou uma mudança, ou não, na ótica dos auditores;

1.3. Tese

Em países *code law* a decisão de utilizar uma norma de caráter genérico, fundamentada em princípios, como ferramenta no dia a dia, nem sempre é capaz de promover uma mudança nos usuários das IPSAS regidos pela normatização contábil fundamentada em regras.

1.4. Limitações da Pesquisa

Em toda pesquisa existem limitações, inicialmente previstas e outras que aparecerão ao longo da jornada. Assim, algumas limitações ocorridas, na fase inicial, devem ser, por ora, consideradas.

A primeira limitação é quanto ao conteúdo amplo na EC-IPSASB que, segundo o IPSASB (2014a), procura abordar, de modo geral, todos os aspectos que envolvem a Contabilidade aplicada ao setor público.

Assim, considerando a abrangência da EC-IPSASB, optou-se por verificar, com os usuários das IPSAS, se ela é capaz, ou não, de promover uma mudança, de regras para princípios, em um ambiente contábil regulamentado por regras.

O conceito de usuário IPSAS utilizado nesta pesquisa é limitado aos profissionais que preparam as demonstrações contábeis, nas entidades abrangidas pela EC-IPSASB, e aos auditores dos órgãos de controle, sendo que ambos foram designados nesta tese como usuários das IPSAS.

Os preparadores e auditores entrevistados não estão envolvidos no desenvolvimento de regulamentos e normas contábeis no Brasil. Assim, esse debate, quanto à opinião desses atores, é permeado pela divergência que há no sistema *Code Law*, adotado no Brasil, e no uso de princípios geralmente aceitos que o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público – iniciado em 2008 com a publicação da Portaria nº 184 de 25 de agosto de 2008 (Brasil, 2008) – implica.

Outra limitação que surgiu ao longo do processo de pesquisa foi a não verificação dos possíveis efeitos penais e financeiros, que a norma genérica poderia implicar para o usuário das IPSAS, em decorrência de decisão tomada ou efeito adverso ao esperado quando do uso da EC-IPSASB.

1.5. Justificativa e Contribuições

Nos últimos quinze anos o Brasil tem sido desafiado a enfrentar o processo de convergência com a normatização produzida pelo IPSASB (Botelho & de Lima, 2015). Assim, as pesquisas no campo da convergência às normas internacionais do IPSASB informam que as mudanças que surgem desse processo têm sofrido resistências (Cruz, 2015), como desinteresse e desconfiança dos gestores em relação às informações contábeis produzidas (Xavier & da Silva, 2012). Além disso, Azevedo *et al.* (2020) preconizam que a adoção das IPSAS é fundamental para a melhoria da gestão financeira governamental, porém, atualmente, encontra-se em ritmo lento, além de apresentar diversas barreiras de implementação, principalmente, nos governos locais (Lima & Lima, 2019).

Assim, nesse cenário que o Brasil e os atores envolvidos nesse processo se encontram é que os resultados dessa pesquisa se justificam por poderem contribuir: com a percepção dos usuários das IPSAS em relação a possibilidade de mudança, ou não, com o uso da EC-IPSASB no dia a dia; com outros países *code law* informando a síntese das opiniões dos usuários das IPSAS, no Brasil, inseridos em um cenário de normatização fundamentada em regras, em relação ao uso de uma norma genérica; e por poder aproximar mais a academia da prática contábil.

A opção de se estudar os usuários das IPSAS no Brasil contribuí para a continuidade e ampliação das pesquisas feitas utilizando a região da América Latina (Brusca et al., 2016; Frisancho, 2022; Gómez-Villegas et al., 2020), contribui também para o enriquecimento da pesquisa que versa sobre mudança, na qual muitos trabalham enfatizam a contabilidade gerencial, e contribui também para as pesquisas no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público, especificamente a EC-IPSASB.

1.6. Estrutura da Tese

Esta tese conta sete capítulos, incluindo esta introdução que contextualiza o problema de pesquisa. O segundo capítulo trata do referencial teórico relacionado ao tema e as teorias utilizadas para fundamentar a pesquisa. No terceiro capítulo é apresentada a metodologia de pesquisa; no quarto, a análise das entrevistas conforme a metodologia proposta; no quinto são discutidos a luz da NSI os resultados apresentados no capítulo quarto; no sexto capítulo são apresentadas as conclusões da pesquisa e, por fim, as referências bibliográficas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. O Estado da Arte

2.1.1. Estudos que Indicam o Processo de Mudança

Essa seção revisita as pesquisas que tratam da mudança contábil sob a lente da Teoria Institucional. Nesse sentido, diversos autores conduziram e procuraram explicar como esse processo de mudança ocorreu e como ele afeta os atores envolvidos.

Covaleski & Dirsmith (1986, 1988a, 1988b) utilizaram a perspectiva institucional para explorar de que forma e propósito as expectativas sociais em relação as práticas orçamentárias foram articuladas, implementadas e alteradas durante o período de declínio organizacional.

Em seus achados sugeriram que o processo de institucionalização se mostra ligado às formas de poder e aos interesses investidos dentro e fora da organização, de modo que as forças externas demonstram maior influência nos períodos de declínio organizacional Covaleski & Dirsmith (1986, 1988a, 1988b).

Covaleski et al. (1993) sob a ótica da perspectiva institucional, no que diz respeito a poder e desacoplamento, indicaram que a adoção de um sistema contábil indica a necessidade de se assentir as expectativas sociais de rotinas admissíveis tanto quanto ao imperativo técnico quanto ao de racionalidade.

Hoque & Hopper (1994) pesquisaram os efeitos de fatores exógenos sob os sistemas de gestão em uma fábrica situada no Bangladesh verificaram que os contextos sociais, econômicos, políticos e institucionais regem a gestão e operação desses sistemas na organização.

Abernethy & Chua (1996) sob a perspectiva institucional observaram que os controles contábeis são uma parte de um conjunto organizacional que é modelado à medida que as escolhas estratégicas são determinadas.

Hussain & Hoque (2002) examinaram sob a perspectiva neoinstitucional como fatores exógenos e o uso de métodos não financeiros na gestão do desempenho são aplicados no setor bancário, eles identificaram que os fatores extra institucionais influenciam o design e a utilização de sistemas não financeiros para recompensar o desempenho além das expectativas.

Major & Hopper (2005) investigaram o processo de implantação de um sistema de custos em uma empresa do ramo de telecomunicações em Portugal, contribuindo, entre outros, para a

literatura que versa sobre o gerenciamento de processos de mudança e questões relacionadas à resistência e consentimento.

Foi observado durante a condução da pesquisa que os responsáveis pelo departamento de produção não eram favoráveis a implantação do novo sistema de custeio, resistentes a mudança, ao contrário dos demais profissionais que avaliavam satisfatoriamente o novo sistema por satisfazer os reguladores, melhorar a consolidação dos dados, aparentemente fornecer informações mais consistentes para política de preços e investimentos da companhia (Major & Hopper, 2005).

Burns et al. (2006) buscaram explorar as contribuições feitas pela velha economia e nova sociologia institucional no âmbito da pesquisa relacionada a mudança contábil, por meio de uma análise da literatura voltada à discussão teórica do conceito de circuitos de potência. Identificaram que essas duas vertentes se complementam e sugerem que ambas podem ser desenvolvidas com base em insights da estrutura desses circuitos de poder (Burns et al., 2006).

Bogt (2008) pesquisou as influências e mudanças provocadas pela NPM na contabilidade aplicada ao setor público holandês ao apresentar a experiência de vinte e três atores envolvidos com o processo de mudança no período de vinte anos.

Os envolvidos, criticaram as mudanças contábeis e seus efeitos no início do processo, contudo vários deles informaram que ao longo do tempo essas mudanças demonstraram ser positivas e ideais de acordo com a literatura da NPM (Bogt, 2008). Por fim, conclui que uma perspectiva institucionalista é útil para pesquisar esses processos de mudança nas organizações do setor público (Bogt, 2008).

Busco & Scapens (2011) discutiram sobre mudança cultural, por meio de um estudo de caso, exploraram a natureza, os papéis e as dinâmicas de mudança que os sistemas de contabilidade gerencial, em processos de aprendizagem e transformação organizacional contínua, podem proporcionar. Identificaram que é necessário o desenvolvimento de uma estrutura institucional capaz interpretar como as rotinas de responsabilidade se conectam com os processos contínuos de transformação cultural ao longo do tempo (Busco & Scapens, 2011).

Kuipers et al. (2014) propuseram uma revisão de literatura com foco na gestão da mudança no setor público e como esse tema tem sido debatido no período de 2003 a 2013, observaram que há diferentes ângulos teóricos para se estudar o processo de mudança, porém a Teoria Institucional se mostrou dominante em relação ao tema, pois ela fornece estruturas que auxiliam o pesquisador

na análise do contexto de mudança, além de informar sobre o comportamento dos atores e as formas de poder envolvidas.

Concluíram que a NPM é um dos principais impulsionadores do processo de mudança e que a Teoria Institucional pode ajudar a entender melhor os fenômenos de mudança no setor público se sugerem que as pesquisas futuras devem fornecer informações sobre os papéis e comportamentos dos atores envolvidos nos processos de mudança (Kuipers et al., 2014).

Alsharari & Abougamos (2017) indagaram sobre as origens, internas e externas, que ocorreram quando do processo de mudança nos setores público e contábil da Jordânia por conta da reforma estimulada pela NPM. Lançaram mão de um estudo de caso interpretativo, adotaram as teorias institucional e da estruturação como lente teórica e triangularam a coleta de dados com várias fontes (Alsharari & Abougamos, 2017).

Concluíram que os novos sistemas orçamentários e de gestão por resultados surgiram em função da interação de fontes externas e das contas internas e que esse processo de interação levou as mudanças contábil e organizacional no âmbito jordaniano (Alsharari & Abougamos, 2017).

Ogundele (2018) pesquisou sobre a implantação de um sistema de contabilidade gerencial em um grupo bancário nigeriano controlado por uma família sob a lente da Teoria Institucional. Seus achados demonstram como ocorreu a evolução do processo de mudança sob vários aspectos institucionais, como esses atores redesenharam as iniciativas de mudança nos níveis inter e intraorganizacional e indicaram que os proprietários familiares foram os mais resistentes em relação a implantação do sistema de contabilidade gerencial (Ogundele, 2018).

Alsharari (2019) ao utilizar um quadro teórico sob a perspectiva institucional, discutiu como as perspectivas alternativas podem ser utilizadas na pesquisa sobre contabilidade gerencial e mudança organizacional. Seus achados sugerem que o processo de mudança não é estático, mas sim dinâmico e variável ao longo do tempo, que fatores extra e intraorganizacionais também contribuem para a modelagem desse processo, que ele ocorre em resposta às pressões externas e que as relações entre as rotinas contábeis e regras vigentes são recursivas.

Salato et al. (2022) apresentam uma revisão da literatura sobre a adoção e implementação regime de competência na contabilidade aplicada ao setor público, no contexto de economias emergentes, na perspectiva de entender o que motiva a adoção desse regime e se houve (in)sucesso no processo de implementação.

Sob a tutela da Teoria Institucional identificaram que os principais impulsionadores para a adoção do regime de competência são as pressões coercitivas, normativas e a necessidade de legitimidade externa. Sugerem que para o processo de mudança ser bem sucedido são necessárias novas reformas gerenciais, a criação das condições necessárias para os atores envolvidos, suporte tecnológico e adequação dos padrões nacionais de contabilidade (Salato et al., 2022).

Gomes et al. (2023) utilizando um mix qualitativo e quantitativo e sob a ótica da Teoria Institucional, pesquisaram, sob a perspectiva dos gestores financeiros, as reformas necessárias para a implementação das IPSAS, as percepções sobre o uso e utilidade da informação contábil no contexto dos governos na Península Ibérica (Gomes et al., 2023).

Seus achados evidenciam que os governos se esforçaram para convergir os padrões nacionais às IPSAS, sob a perspectiva teórica informam que os processos de isomorfismo foram determinantes no decurso da reforma e sob o ponto de vista dos atores envolvidos a informação orçamentária é notada como principal para a gestão pública e tomada de decisões (Gomes et al., 2023).

Diversos pesquisadores debruçaram-se na investigação do processo de mudança em relação aos atores envolvidos e a maioria das pesquisas apontam para quais efeitos a implantação de um sistema de contabilidade gerencial pode causar nesses atores.

Outros pesquisadores enveredaram-se na investigação do processo de mudança explorando assuntos relacionados a contabilidade aplicada ao setor público, especificamente o processo de implantação de regime de *accruals*, novas formas de orçamentação e quanto a adoção das IPSAS.

Nesse sentido, a maioria das pesquisas consultadas concordam que a Teoria Institucional, e em particular a nova Sociologia Institucional parece ser uma lente teórica adequada para analisar o processo de mudança, nomeadamente a origem do processo exógena ou endógena, os processos de isomorfismo e a busca por legitimidade externa parecem ser conceitos apropriados para compreender com maior profundidade e detalhe os processos bem e mal sucedidos de mudança nas formas de pensar, sentir e agir das organizações e de comunidades de trabalho.

Porém, não abundam as pesquisas que analisem se há um processo de mudança sob a ótica dos atores, usuários das IPSAS, quanto ao uso de sua Estrutura Conceitual no dia a dia na falta de uma norma específica que possa explicar se há, ou não, uma eventual mudança comportamental nesses atores sociais quanto ao uso de normas fundamentadas em princípios em um ambiente legal regulado por meio de regras.

2.1.2. Princípios versus regras

No tópico anterior vimos para onde caminham as pesquisas que tratam do processo de mudança sob a lente da Teoria Institucional. Assim, considerando que o eventual uso da estrutura conceitual no dia a dia dos usuários das IPSAS possa levar a uma eventual mudança, nesses atores quanto ao uso de normas fundamentadas em princípios em um ambiente legal regulado por meio de regras é que se torna necessário aprofundar a pesquisa no âmbito de regras versus princípios.

No âmbito da ciência contábil, o debate em torno de regras *versus* princípios gira em volta da regulação contábil e toda essa discussão subsidia a necessidade de se estabelecer um padrão normativo que sirva de referência para a atuação profissional, em função dos mecanismos de mercado serem falhos ou contrários aos interesses da sociedade. Entretanto, não há uma unanimidade quanto ao modelo a ser adotado, se fundamentado em regras ou princípios (Benston et al., 2006; Carmona & Trombetta, 2008; Dantas et al., 2014; Dye & Sunder, 2001; Niyama, 2014).

Schipper (2003) considera que uma norma contábil é fundamentada em princípios quando ela tenha sido orientada por uma estrutura conceitual em sua concepção. Para Schipper (2003) isso torna a divulgação financeira adequada para os usuários, dado que os requisitos de reconhecimento e mensuração se mostram fundamentados nas características qualitativas da informação contábil dispostas na estrutura conceitual.

Ao passo que em um sistema contábil fundamentado em regras há um detalhamento normativo maior, com métodos específicos para o tratamento dos problemas e situações esperadas. Entretanto, isso não significa que sua previsão seja feita sem considerar uma estrutura conceitual como referência; sua característica basilar é estabelecer critérios que procurem alcançar questões específicas (Niyama, 2014).

Bradbury & Schröder (2012) buscaram identificar as características das normas contábeis baseadas em princípios, para isso utilizaram como técnica a análise de conteúdo e testaram se as características expressas são consistentes com as normas IASB e FASB sobre custos financeiros.

Em seus achados perceberam que padrões fundamentados em regras, em relação aos abalizados em princípios, possuem mais ordenamentos e justificativas, reconhecem que há um limite para o julgamento do usuário da norma, são limitados ao caso específico, tem mais exceções de escopo e são mais detalhados e complexos (Bradbury & Schröder, 2012).

Quanto a redação normativa a principal diferença reside entre uma abordagem fundamentada em regras ou princípios é que são usadas definições extensionais ou intencionais e várias implicações políticas são observadas (Bradbury & Schröder, 2012).

Beerbaum et al. (2021) procuraram discorrer sobre como e se há necessidade de uma taxonomia IFRS desenvolvida com base em princípios. Para (Beerbaum et al., 2021) há um conflito conceitual entre um padrão contábil fundamentado em princípios e o desenvolvimento de uma taxonomia quando comparado com a normatização abalizada em regras, na taxonomia IFRS esse confronto é menor.

Na busca de superar esse conflito o XBRL ofereceu uma modelagem multidimensional de padrões contábeis e elementos multiextensíveis, com isso há mais flexibilidade nos elementos, o que uma taxonomia fundamentada em princípios requer (Beerbaum et al., 2021).

Pinto et al. (2020) verificaram a relação entre o relatório de principais achados de auditoria e o tipo de normatização contábil praticada, regras ou princípios. Seus resultados informam que há uma relação de precisão entre os achados de auditoria e padrões contábeis mais detalhados, porém normas fundamentadas em regras reduzem a legibilidade dos relatórios dos auditores.

Krishnan & Zhang (2022) investigaram a relação entre conservadorismo contábil condicional e o uso de padrões fundamentados em princípios nas empresas americanas. Seus achados informam que o conservadorismo contábil condicional é *menor* nas empresas que dependem de padrões fundamentados em princípios, e essa associação é mais explícita nas empresas com maiores incentivos de gerenciamento de resultados. Contudo, os padrões baseados em princípios são menos confiáveis e reduzem o conservadorismo contábil incondicional Krishnan & Zhang (2022).

Morais (2019) pesquisou sobre as mudanças nas IFRS e se as elas se tornaram mais complexas ao longo do tempo, seus achados pontuam que a normatização praticada pelo IASB está cada vez mais complexas devido as constantes mudanças.

Amor & Ayadi (2019) investigaram, em 2016, por serem referência da padronização contábil do setor público, qual é o perfil geral dos países que adotam as IPSAS em termos contábeis, institucionais e econômicos, seus resultados informam que os adotantes utilizam o regime de *accruals* para registro das despesas e receitas, o sistema jurídico, regras *versus* princípios, local é flexível e contabilidade societária nesses países já convergiram ou harmonizaram com a padronização IFRS.

Cheok (2021) analisou o conceito de contabilidade fundamentada em princípios na Estrutura Conceitual do Relato Financeiro, seus achados informam que há um consenso entre os atores institucionais no compartilhamento de crenças comuns sobre a representação do significado por trás dos números contábeis e é uma forma de convencimento dos reguladores contábeis a estreitar a conectividade entre os conceitos contábeis e as características dos relatórios financeiros.

Morais & Pinto (2023) examinaram se o nível de fiscalização influencia a complexidade de uma norma contábil, para isso identificaram o nível de complexidade do padrão normativo e pesquisaram se a quantidade de fiscalizações, informadas pela *European Securities and Markets Authority*, afeta essa escala de complexidade.

Seus achados informam que os padrões contábeis mais relatados pela *European Securities and Markets Authority* são os mais complexos e sugerem que a aplicação de um determinado padrão de contabilidade pode explicar seu nível de complexidade (Morais & Pinto, 2023).

Foram verificados quais caminhos as pesquisas que tratam de regras *versus* princípios tomaram ao longo dos últimos anos, a maioria dos pesquisadores analisaram o padrão normativo do IASB fundamentado em princípios Carmona & Trombetta (2008) e base para a formulação das IPSAS (Jensen & Smith, 2013).

Contudo, as pesquisas voltadas para a contabilidade aplicada ao setor público e o padrão normativo do IPSASB são poucas e não verificam se o eventual uso da Estrutura Conceitual no dia a dia dos usuários das IPSAS pode causar uma eventual mudança, ou não, quanto ao uso de normas fundamentadas em princípios em um ambiente legal regulado por meio de regras.

2.1.3. Estudos sobre a Estrutura Conceitual do IPSASB

Há poucas publicações que se debruçaram sobre a estudar a Estrutura Conceitual do IPSASB (Bergmann et al., 2019; Biancone et al., 2019; Kidwell & Lowensohn, 2019; Mann et al., 2019) e que há muitas publicações que utilizam a EC-IPSASB como referência de pesquisa e não como objeto.

Mattei et al. (2020) por meio de um estudo de caso, procuraram demonstrar que as normas produzidas pelo IPSASB, IPSAS, não são uma referência adequada para a produção das EPSAS, no que tange a necessidade de comparabilidade. Para os autores os normatizadores europeus devem

ter ciência de que o nível de comparabilidade exigido pelas EPSAS deve ser superior ao das IPSAS e, com isso, o processo de harmonização deve ser alçado a um nível mais alto de padronização.

Na pesquisa de Mattei et al. (2020) a EC-IPSASB é relatada como suporte ao processo de harmonização, sustentando que a adoção das IPSAS melhora a comparabilidade dos RCPG, fortalece a transparência e a responsabilidade no setor público. Entretanto, não é vista como algo capaz de alterar a cultura normativa local ou de seus usuários.

Em uma análise documental qualitativa, Anessi-Pessina et al. (2019), buscaram examinar como a convergência das normas contábeis do setor público estão afetando questões práticas e conceituais relacionadas ao patrimônio. Os autores demonstram que o caminho da convergência entre os padrões e práticas dos setores público e privado ainda é problemático e que, ao longo de duas décadas de debate em torno da natureza, definição, mensuração e relato do patrimônio, essas divergências estão longe de serem resolvidas.

Nele a EC-IPSASB é relatada como a norma que conduz a produção das normas específicas, mas não como a norma capaz de promover uma mudança Anessi-Pessina et al. (2019). Ao analisar a produção normativa local Anessi-Pessina et al. (2019), notaram que há uma variedade de enfoques para o patrimônio, contudo a principal diferença nesse tipo de perspectiva decorre da aplicação de uma abordagem baseada em regras em vez de uma fundamentada em princípios.

Apoiados no institucionalismo sociológico, e ao observar os processos de localização, que cercam a adoção das IPSAS, Baskerville & Grossi (2019) verificaram que a combinação de uma expertise local com a compreensão de questões mais globais, ou seja, global *versus* local, levando-os ao desenvolvimento do conceito de glocalização. Nessa pesquisa a EC-IPSASB compôs as normas do IPSASB enquanto rol de documentos que os pesquisadores utilizaram para o desenvolvimento do conceito de glocalização (Baskerville & Grossi, 2019).

Ao criticar as correntes teóricas utilizadas para explicar os fenômenos ocorridos na contabilidade aplicada ao setor público Bergmann et al. (2019) apresentam a EC-IPSASB como um ponto de referência para estabelecer uma base teórica adequada para a pesquisa do regime de competência no setor público.

A crescente difusão desse regime contábil e o subsequente aumento da implementação das IPSAS direcionaram atenção para as implicações políticas e sociais mais amplas no regime de competência. Sendo assim, faz-se necessário avaliar as reformas que a contabilidade aplicada ao

setor público atravessa e enfrenta dificuldades devido à falta de uma base teórica consistente (Bergmann et al., 2019).

Ao propor a EC-IPSASB como uma base teórica para a implantação do regime de competência nos países que buscam o processo de harmonização ou convergência Bergmann et al. (2019) demonstram o lado prático que a estrutura pode oferecer aos usuários, porém reconhecem que ainda falta um arcabouço teórico consistente para avaliar as mudanças na contabilidade aplicada ao setor público.

Por meio de uma abordagem crítica/exploratória e fundamentados na literatura que versa sobre a natureza política do regime de competência Bisogno et al. (2019) investigaram a contabilização de receitas específicas do setor público. Seus achados mostram que o papel de consulta utilizado pelo IPSASB ilustra que as especificidades do setor público não são, necessariamente, levadas em consideração no desenvolvimento de normas contábeis pelo *Board*.

Para Bisogno et al. (2019) a EC-IPSASB é necessária como ferramenta de apoio à coerência das IPSAS e para fornecer uma estrutura teórica sobre a qual as futuras normas serão construídas e o *Board* deve formular propostas que reflitam as particularidades do setor público para evitar resultados contraintuitivos enquanto busca manter a consistência com sua própria Estrutura Conceitual.

Tomando a EC-IPSASB como referência, Jorge (2019) comparou-a com os quadros nacionais de um grupo de países europeus: Reino Unido, Finlândia, Áustria, Alemanha e Portugal, assim, como exemplos ilustrativos de como esses quadros conceituais podem se aproximar ou divergir daquele da EC-IPSASB.

De acordo com Jorge (2019) é necessário ter uma base teórica comum para dar consistência às práticas contábeis e isso reflete a importância da EC-IPSASB como teoria contábil; entretanto, nem todos os países seguem necessariamente esse preceito, pois não convergem ou não harmonizam com as IPSAS.

Ao comparar diversos quadros contábeis europeus com os preceitos da EC-IPSASB, (Jorge, 2019) verificou que países com tradições contábeis muito profundas, Alemanha e Finlândia, tendem a divergir da perspectiva do IPSASB, mesmo que alguns conceitos utilizados por esses possam se aproximar dos preceitos da EC-IPSASB. Assim observa-se uma postura mais conservadora nessas localidades quanto as mudanças contábeis (Jorge, 2019).

Por meio de uma análise fatorial exploratória Marques et al. (2020) procuram obter a percepção dos preparadores das demonstrações contábeis aplicadas ao setor público quanto à adoção das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público convergidas com as IPSAS.

Para Marques et al. (2020), os resultados da pesquisa indicam que há necessidade de alterações organizacionais, estruturais, sensibilização da alta administração, de competência técnica/profissional e mudanças culturais nos segmentos de Contabilidade e auditoria interna dos entes públicos visando atender ao processo de convergência.

No trabalho de Marques et al. (2020), o objeto não era a EC-IPSASB, porém os resultados da pesquisa podem indicar os efeitos que possivelmente essa Estrutura teria no processo de mudança dos usuários das IPSAS. Sendo assim, os autores evidenciaram a necessidade de uma mudança para viabilizar o processo de convergência em andamento no território brasileiro.

A partir de uma pesquisa comparativa entre Itália e Suécia, Natalizi (2020) procurou focar as características de seus processos de harmonização e normatização para a contabilidade aplicada ao setor público com o propósito de avaliar os pré-requisitos para uma harmonização internacional.

De acordo com Natalizi (2020) a situação italiana mostra que o sistema legal adotado pode aumentar a rigidez no processo de definição de padrões, ao passo que os normatizadores suecos possuem flexibilidade na definição dos padrões.

Na pesquisa de Natalizi (2020), verificou-se, por meio de um estudo comparativo, as implicações práticas para os formuladores de políticas e normatização no campo da contabilidade aplicada ao setor público, notou-se também que há uma probabilidade maior de uma mudança no caso sueco em função do seu modelo legal.

A partir de uma abordagem qualitativa, fundamentada nas teorias dos *stakeholder* e da contingência, Igboke & Raj (2021) pesquisaram o conteúdo e a apresentação das demonstrações financeiras, especificamente as informações básicas a serem fornecidas nos relatórios narrativos das entidades do setor público nigeriano.

Os resultados indicaram que não há o desenvolvimento de relatórios narrativos, do ponto de vista legal/conceitual nem prático, e que as demonstrações financeiras se constituem nos relatórios legais das entidades do setor público nigeriano Igboke & Raj (2021). Além disso, as partes interessadas concordam que os relatórios narrativos são instrumentos úteis para ampliar a

utilidade da prestação de contas dos relatórios financeiros anuais publicados no âmbito do setor público nigeriano (Igboke & Raj, 2021).

No trabalho de Igboke & Raj (2021) a EC-IPSASB foi utilizada como pedra angular em referência ao conteúdo que deveria conter as demonstrações contábeis e, também, não há sinais de mudança em função da utilização da EC-IPSASB no do setor público nigeriano.

Da análise do estado da arte coletado observamos que há uma lacuna não preenchida pela literatura, que é investigar se a EC-IPSASB proporciona, ou não, aos usuários das IPSAS, uma mudança, ou seja, uma contabilidade fundamentada em princípios no lugar de uma contabilidade fundamentada em regras.

2.2. Revisão de Literatura

Nesta seção apresentam-se os caminhos que foram percorridos pelo normatizador, IPSASB, desde a sua concepção até a publicação de sua estrutura conceitual presentes na literatura investigada, foco desse estudo. Aborda-se, também, a NIS, bem como as pesquisas em contabilidade desenvolvidas sob essa perspectiva.

2.3. Influência do Modelo de Gestão da Iniciativa Privada no Setor Público

2.3.1. A nova gestão pública – surgimento e status

Nos tópicos anteriores encontram-se evidências de que a Contabilidade evoluiu de uma técnica de registros, que tinha a finalidade de auxiliar os comerciantes na gestão de seu patrimônio, para uma ciência com diversos ramos. Um deles, a Contabilidade Societária, voltada para a iniciativa privada, progrediu ao longo dos anos até que seus conceitos e métodos foram adaptados às necessidades da Contabilidade Aplicada ao Setor público. Mas de onde surgiu essa necessidade de aprimoramento, ou evolução, da Contabilidade aplicada ao setor público? Será que partiu da premência na gestão do setor público?

No campo da gestão pública ocorreu algo semelhante ao processo de harmonização das normas internacionais de Contabilidade do IPSASB em que as técnicas utilizadas na gestão privada passaram a ser utilizadas na administração pública Hood (1991, 1995). Esse movimento foi observado após as crises do petróleo ocorridas na década de 70 Abrucio (1997). Esses colapsos

colocaram fim na era dourada, segundo Hobsbawm & Cumming (1995), iniciada após o final da segunda guerra, foi necessário rever o papel do Estado como garantidor de prosperidade econômica e bem estar social.

O modelo de Estado que ruía era cunhado em três dimensões interligadas: econômica, social e administrativa. A primeira, keynesiana, primou pela ativa intervenção estatal em setores considerados estratégicos, a segunda, social, ficou conhecida como *Welfare State* e procurou garantir o bem-estar social e a dimensão administrativa era alicerçada no modelo burocrático weberiano conhecido por ser impessoal e neutro Abrucio (1997).

Por oportuno, o debate sobre o gerencialismo no setor público faz parte de uma discussão mais ampla, visto que o modelo weberiano estagnou e não correspondia mais aos anseios dos cidadãos (Pollitt, 1990).

Sendo assim, o contexto que chancelou o gerencialismo na gestão pública era o de um Estado inchado, com seu poder reduzido, sem recursos para financiar seus déficits e de contribuintes que não aceitavam o aumento de impostos. A via mais rápida era cortar gastos – leia-se corte de pessoal – entregar à iniciativa privada – por meio da privatização – setores que necessitavam de investimentos e respostas rápidas do mercado, aumentar a eficiência e flexibilizar o aparato burocrático. Assim, o gerencialismo substituiria o modelo weberiano por modelo que introduziria a lógica da produtividade existente no setor privado (Abrucio, 1997).

A ascensão de teorias extremamente críticas às burocracias estatais, como o public choice nos Estados Unidos e o ideário neoliberal hayekiano (principalmente na Grã-Bretanha), abriu espaço para o avanço do modelo gerencial como referência ao setor público. Mas a visão negativa a respeito da burocracia não se vinculava apenas a teorias intelectualmente mais elaboradas. De uma forma avassaladora, a perspectiva do senso comum contra a burocracia, normalmente anedótica, se expandia rapidamente no final da década de 70 e no começo da de 80 (Abrucio, 1997, p. 10).

Para Hood (1991, 1995), o gerencialismo, ou simplesmente NPM, fundamenta-se: na ênfase de satisfazer os cidadãos como clientes dos serviços do setor público, nos métodos de avaliação gerencial e contábil, na abertura das entidades do setor público à concorrência, *benchmarking* e na separação da formulação de políticas da prestação de serviços e a criação de agências para prestar serviços.

Os primeiros sinais da administração gerencial ocorreram nos países anglo-saxões: EUA, Grã-Bretanha, Austrália e Nova Zelândia, com mais força na gestão do presidente norte-americano Ronald Reagan e, especialmente, na gestão da primeira ministra inglesa Margareth Thatcher; o

ponto em comum foi a implantação de um modelo gerencial que priorizou a redução dos custos na área social e o aumento da eficiência (Abrucio, 1997).

O modelo gerencial puro foi implantado por Thatcher na Grã-Bretanha e o primeiro sinal de mudanças dado à população e ao mercado foi a indicação do administrador de empresas Dereck Rayner para o comando da reforma administrativa inglesa que era necessária por causa dos problemas existentes no modelo de gestão em uso, o *Whitehall* (Abrucio, 1997).

Thatcher buscou pela eficiência na gestão do setor público reduzindo gastos sociais e, conseqüentemente, diminuindo a máquina pública. Assim, os processos contábeis tiveram um papel fundamental nessa empreitada. Num primeiro momento a atenção foi voltada para os instrumentos de racionalização orçamentária que deveriam possibilitar a incorporação de uma maior consciência dos custos no serviço público (Metcalf & Richards, 1989).

Segundo a Comissão *Fulton* havia problemas na área de pessoal: uma hierarquização excessiva, um despreparo gerencial e um distanciamento dos burocratas com o cidadão no serviço público britânico e foi esse cenário que pavimentou as reformas promovidas por Thatcher (Parry, 2011).

O alvo de Thatcher era a busca pela eficiência na gestão do setor público e, para fugir do modelo weberiano enraizado, reduziu os gastos com empregados estatais, por causa das privatizações, e instituiu as agências executivas (Abrucio, 1997; Bouckaert & Pollitt, 2004; Gualmini, 2008). Foi necessária, segundo Butler (1993), a redefinição do papel de cada funcionário nas agências, a instituição de novos objetivos organizacionais e a conscientização quanto ao custo do setor público; ou seja: fazer mais com menos recursos.

Segundo Parry (2011) o conceito de agência foi deturpado, uma vez que deveria ser implementado quando houvesse a privatização ou terceirização da atividade pública, mas; não houve zelo com os gastos provocados por sua implementação e o estabelecimento de metas era escasso.

Para (Gualmini (2008), a gestão *Major* ficou conhecido pelo compromisso de implantar o governo aberto, versado pelo estímulo à terceirização de serviços públicos e pela demonstração dos resultados alcançados e, no governo Blair, a reforma administrativa não se constituiu como uma reviravolta, aos preceitos de Thatcher. De acordo com Bevir & Rhodes (2003) houve uma suavização no formato da governança e a ideia de gestão em rede é implantada com sólidas parcerias que aproximaram o mercado da gestão pública.

[...] o termo “privatização” é substituído por “concorrência”. Sustenta-se que o monopólio é sempre mau, quer seja público quer seja privado. Assim, o que importa, então, é criar as regras de jogo (regulação) para que os diversos atores públicos e privados possam atuar. A concorrência entre serviços públicos e entre estes e os privados seria o elixir para a modernização da Administração e a solução para uma Administração mais eficiente, eficaz, económica e ética (Bilhim, 2014, p. 44).

A crise de 2008 afetou substancialmente dois setores relevantes para a economia do Reino Unido – finanças e habitação – e houve um crescimento desordenado da população, derivado da imigração. Nesse cenário, os governos conservadores eleitos em 2010 e 2015 promoveram grandes cortes nos gastos públicos a fim de conterem o crescimento da dívida pública (Pollitt & Bouckaert, 2017). Atualmente, os fatos ocorridos no Reino Unido nos últimos doze anos não contribuem para o surgimento de previsões futuras (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Nos EUA a ascensão e a consequente eleição do governo conservador corroboraram para o aumento do sentimento antiburocrático (Abrucio, 1997; Kaufman, 1981). Entretanto, o debate entre serviço público versus gestão pública nos EUA vem desde o século XIX com o enunciado de *Woodrow Wilson* que política e administração pública deveriam ser separadas (Abrucio, 1997; Martin, 1993; Wilson, 1887).

Ao final do século XIX e, ao longo do XX, a burocracia norte-americana se organizou em linhas flexíveis e descentralizadas e sua modernização partiu de dois pontos distintos: a revisão dos procedimentos internos e as relações com os cidadãos (Gualmini, 2008).

Porém, a gestão por meio de metas e as auditorias de desempenho foram o legado da racionalização na política orçamentária durante os anos 60 adicionados à necessidade de se controlar melhor o orçamento público e, conseqüentemente, seus gastos derivados ao longo da década de 70 e, com a introdução do *Planning Programming Budget* nas agências do governo federal, instituído pelo Presidente Johnson, o debate sobre a implantação do gerencialismo nos EUA é retomado (Carter et al., 1995; Gualmini, 2008; Pollitt & Bouckaert, 2017).

Na gestão do presidente Carter entrou em vigor a lei que reformulou as funções públicas seniores, introduzindo o sistema de mérito, restringindo as nomeações políticas e introduzindo novas regras quanto à mobilidade e flexibilidade salarial dos servidores públicos de alto escalão. Nascia, assim, um sistema que primava pela classificação pessoal e dava liberdade aos políticos para movimentarem funcionários para novos cargos sem prejudicar seu *status* (Aberbach & Rockman, 2001; Gualmini, 2008).

Durante o governo Reagan, foram implantados, em 1984, o Sistema de Gestão e Reconhecimento de Desempenho e, no ano seguinte, o Programa de Produtividade do Presidente que, em conjunto, vinculavam uma parte dos salários dos funcionários do serviço público à avaliação de desempenho (Gualmini, 2008).

Nos idos de 1988, com a denominada Reforma 88, introduziu-se padrões para a prestação de serviços públicos, o orçamento delegado e a gestão por objetivos que se destacaram como os principais instrumentos de ação dos servidores públicos, constituindo-se um precursor para a introdução de sistema de controle de custos, oriundo da iniciativa privada (Gualmini, 2008).

No governo Clinton a avaliação de desempenho evoluiu para um conjunto de procedimentos distintos em três etapas e, a gestão Bush, de 2001 a 2009, foi favorável às abordagens de origem do setor privado, com a modernização do setor público por meio da implementação do governo eletrônico e a continuidade das reformas que incluíram uma economia de 108 bilhões de dólares e a redução do contingente de servidores para 273 mil funcionários (Gualmini, 2008; Pollitt & Bouckaert, 2017).

Não se pode menosprezar os impactos que os ataques terroristas, ocorridos em onze de setembro de 2001, e a crise econômica global de 2008 causaram na administração pública norte-americana. O primeiro evento pavimentou um aumento nos gastos com as forças armadas norte-americanas, e o segundo evento possibilitou, em 2010, a Lei *Dodd-Frank* que além de criar um conselho que supervisiona a estabilidade financeira, concedeu ao governo poder para intervir no setor financeiro como resposta à crise (Pollitt & Bouckaert, 2017).

Atualmente, os EUA possuem o *status* de superpotência econômica e militar, têm o dólar como moeda internacional e se encontram numa posição de influência das tendências globais (Pollitt & Bouckaert, 2017). Porém, existem preocupações que merecem atenção da gestão pública e que podem influenciar o crescimento dos gastos sociais e suas medidas de saneamento: o envelhecimento da população, a imigração crescente, o crescimento econômico chinês e sua consequente rivalidade política e os efeitos causados pela pandemia global ocorrida em 2020.

O cenário econômico da década de 70 permitiu o avanço do gerencialismo no setor público, porém, há diferenças e semelhanças entre os modelos de gestão, pública e privada e do ponto de vista institucional tem-se: o espaço e os objetivos institucionais, as questões sobre a racionalidade, o destinatário, as relações com meio ambiente, o tamanho, a complexidade dos objetivos e os modelos de gestão.

Entretanto, as críticas à Nova Gestão Pública e sua aplicação concentram-se na sua aceitação universal sem que seja considerado o contexto no qual o poder público está inserido (Bilhim, 2014).

Assim, é importante lembrar que a iniciativa privada está vinculada aos procedimentos e normas legais; não há um vínculo com o ideal político vigente, ao passo que a gestão pública, além de ser vinculada e ter suas ações limitadas ao disposto na lei, se vê envolvida na crença política corrente. E essa lacuna imposta pela crença política presente, entre os tipos de gestão, deve ser levada em consideração na aplicação da Nova Gestão Pública e sua universalização no setor público (Bilhim, 2014).

Do mesmo modo, as décadas de 80 e 90 ficaram marcadas pela mudança no modelo jurídico da burocracia estatal para o modelo empresarial na maioria dos países europeus. Essa transição foi completada nos países onde os fatores institucionais se ajustaram de forma a construir um conjunto situacional favorável, ao passo que nos países do sul da Europa situações institucionais específicas permitiram a adoção de partes da Nova Gestão Pública (Gualmini, 2008).

2.3.2. Influência da nova gestão pública no desenvolvimento da Contabilidade e seu processo de harmonização

Para Manes Rossi et al. (2014), a introdução da *New Public Management* (NPM) no âmbito internacional pressionou os países a reformarem seus sistemas de contabilidade aplicada ao setor público. Essas reformas se caracterizaram pela produção de normas locais exclusivas à contabilidade aplicada ao setor público e, em seguida, pela busca de padrões internacionais que possibilitassem o processo de harmonização contábil.

No âmbito da Contabilidade Societária esse processo já estava mais evoluído por causa do IASB, que foi fruto de um sonho inglês na década de 50, nasceu na década de 70, fortaleceu-se na década de 80, com o apoio dos EUA, e se consolidou no início dos anos 2000, quando os padrões emitidos pelo IASB foram modernizados, de modo que proporcionassem mais comparabilidade e segurança aos acionistas.

Os modelos contábeis adotados nos países são fundamentados nas abordagens de gestão pública, tradições culturais e administrativas (Manes Rossi et al., 2014). Sendo assim, nos países

anglo-americanos – Austrália, Nova Zelândia, Reino Unido e EUA – prevalece um modelo de contabilidade aplicada ao setor público semelhante ao do setor privado, em que as experiências deste são adaptadas para o uso na contabilidade pública, o uso do regime de competência é amplamente difundido e fundamental para controle do patrimônio (Dollery et al., 2008).

Os países nórdicos – Dinamarca, Finlândia, Suécia e Holanda – se caracterizam por serem estados unitários e por empregarem um modelo de administração pública voltada para a satisfação dos desejos dos cidadãos (Manes Rossi et al., 2014). Na Europa, especificamente na França, Alemanha, Grécia, Itália, Portugal e Espanha, existem diferentes graus de descentralização, estrutura burocráticas impessoais e prevalece o modelo *code law* (Kuhlmann, 2010).

No continente europeu, a partir de 1987, a *Federation des Experts Comptables Europeens* (FEE) iniciou suas atividades e era composta por trinta e oito profissionais da Contabilidade representantes de vinte e seis países (Montesinos & Vela, 2013). Na esfera societária, o objetivo da FEE era representar os interesses da União Europeia (UE) nos assuntos contábeis; *a posteriori* incentivou a UE a adoção de normas internacionais de contabilidade em vez de desenvolvê-las ou mesmo adotar as *US GAAP* e, em 2001, a FEE regulamentou o uso das IAS, futuramente denominadas IFRS (Montesinos & Vela, 2013).

No âmbito da contabilidade aplicada ao setor público a FEE concentrou-se nas atividades voltadas para a melhoria da gestão no setor público, por exemplo: governança corporativa, medição de desempenho, *benchmarking*, planejamento de negócios no setor público e o papel e responsabilidades dos auditores em relação à fraude (Montesinos & Vela, 2013).

Esse apego maior à gestão pública vem ao encontro das normas contábeis, cujo objetivo é garantir que o setor público relate de forma clara e compreensível, e no âmbito do PSC a FEE teve seu apoio limitado somente à condição de comentarista, o que reforça a inclinação da FEE aos assuntos afetos à gestão pública (Montesinos & Vela, 2013).

Porém, esse apoio à gestão não é algo surpreendente, uma vez que, a mudança no modelo jurídico da burocracia estatal, para o modelo empresarial no âmbito da gestão pública na maioria dos países europeus, suscitava sua visão de controle gerencial para auxílio da gestão e, nesse sentido, não se discutiu as bases da Contabilidade – caixa ou *accruals* –, para mensuração ou registro de determinado tipo de operação, mas para apoiar a gestão sob a ótica gerencial (Montesinos & Vela, 2013).

Não se pode esquecer a influência da auditoria na evolução dos processos contábeis, especialmente no continente europeu.

A auditoria no setor público europeu pode ser dividida em dois grupos, o primeiro é aquele fundamentado na Contabilidade anglo-saxônica e ficou conhecido como Auditores Gerais que buscavam um olhar em que a essência deveria prevalecer em relação à forma, ao passo que o outro foi influenciado, demasiadamente, pela abordagem legal da auditoria, ou seja, laboravam em Tribunais de Contas e se assemelhavam a magistrados no julgamento das contas (Montesinos & Vela, 2013).

Essas abordagens de auditoria pouco contribuíram para o desenvolvimento dos processos contábeis na Europa, pois o modelo jurídico dos países era diferente e o pequeno apoio dos auditores ocorria somente nos trabalhos realizados nas empresas estatais, ao passo que nos organismos governamentais da administração pública a auditoria limitou-se ao *check list* imposto pelas normas à época (Montesinos & Vela, 2013).

Os EUA são um país à parte e suas medidas muitas vezes são adaptadas por outros em contextos distintos. Do seu lado houve a criação do GASB na década de 80, especificamente em 1984, ao final do primeiro mandato do Presidente Reagan. A criação desse *board* possibilitou a modernização dos processos de contabilidade aplicados ao setor público, aproximando-os do modelo societário, e estimulou a adoção do regime de competência, em 1984, nos EUA (Zuccolotto et al., 2017).

Durante o processo eleitoral norte-americano, no início da década de 90, o presidenciável Clinton prometeu mudar bruscamente a forma como o governo operava, ou seja, substituir uma burocracia de cima para baixo para um governo empreendedor (Watkins & Arrington, 2007). Após vencer a disputa eleitoral, *Clinton* determinou ao seu vice, *Al Gore*, que estabelecesse um governo que funcionasse melhor e custasse menos aos pagadores de impostos (Watkins & Arrington, 2007).

Nesse cenário, e com uma equipe múltipla de executivos, governo e iniciativa privada, iniciaram a tarefa de desenvolver a *National Performance Review* (NPR) que consistia em uma combinação dos ideais de privatização das décadas de 70 e 80, na economia de mercado livre e na literatura que versava sobre os negócios contemporâneos à época (Moe, 1994; Watkins & Arrington, 2007).

Assim como ocorreu em muitas iniciativas da NPM, a Contabilidade foi essencial para auxiliar a realização dos objetivos da NPR (Watkins & Arrington, 2007). Para Hood (1995); Moe

(1994), os relatórios contábeis produzidos a partir da NPR descartaram a linguagem tradicional do discurso administrativo substituindo-a por uma linguagem carregada de valor e empregada por entusiastas da gestão empresarial de modo que evitassem possíveis questionamentos.

Uma iniciativa que representou os valores da NPR pode ser encontrada no relatório *Truth in Budgeting* que continha uma determinação do governo ao FASAB para que emitisse um conjunto de normas voltadas à apuração dos custos no âmbito federal; esperava-se que essas normas pudessem definir um método de identificação dos custos unitários das atividades governamentais (Watkins & Arrington, 2007).

Essas normas possibilitariam a comparação dos custos entre as agências, estimulariam a competição entre elas e, com a apuração e divulgação dos custos, demonstrariam aos usuários, cidadãos, se o que eles estavam pagando de impostos era convertido em serviço público de qualidade (Watkins & Arrington, 2007).

Diversos países buscaram melhorar as contas do setor público implementando novos padrões em nível nacional. No entanto, com o movimento da NPM e as crises financeiras, em vários países europeus, aumentaram a atenção para a necessidade de padrões de contabilidade aplicados ao setor públicos harmonizados internacionalmente (Brusca et al., 2018; Kidwell & Lowensohn, 2019).

Nesse cenário é que surge o IPSASB, por estar na vanguarda do desenvolvimento de um conjunto de normas internacionais de contabilidade aplicadas ao setor que apoiam a aplicação de rotinas contábeis robustas no setor público (Christiaens et al., 2010; Vivian & Maroun, 2018).

O ponto chave que torna a normatização praticada pelo IPSASB tão especial é a sua posição quanto ao uso do regime de competência em substituição fundamentado em caixa utilizado por grande parte das organizações do setor público (Vivian & Maroun, 2018).

Assim, um conjunto de demonstrações contábeis padronizadas, o uso de princípios contábeis na consolidação das informações para entidades governamentais, a ênfase no fornecimento de informações sobre desempenho e responsabilidade das entidades do setor público (IPSASB, 2014a; Vivian & Maroun, 2018).

A adoção da normatização produzida pelo IPSASB pelos governos é considerada um elemento controverso das reformas do setor público e fazem parte da NPM (Humphrey & Miller, 2012).

Contudo, para Guthrie (1998); Humphrey & Miller (2012); Lapsley et al. (2009) as reformas proporcionadas pela NPM são vistas como alternativa ao regime de caixa, essenciais na produção de relatórios mais abrangentes sobre a posição financeira e o desempenho do setor público.

Para Christiaens et al. (2010); Vivian & Maroun (2018) a suposição de que a contabilidade inspirada nos ditames da NPM podem levar a maior capacidade de transparência e responsabilização resultou na pressão de instituições, como as Nações Unidas (ONU) e a Comissão Europeia (CE), para que os governos promovam reformas em suas contabilidades aplicadas ao setor público locais em prol da segurança internacional, conformidade e legitimidade.

Os críticos informam que não há consenso entre governos e funcionários públicos, atores dos processos, que um processo de convergência/harmonização às normas do IPSAS resultará na melhoria da eficiência e responsabilidade previstos na NPM (Ellwood & Newberry, 2007; Vivian & Maroun, 2018).

Neste cenário posto pela NPM, o IPSASB iniciou suas atividades, sob o nome de PSC, vinculado à IFAC. Inicialmente, o PSC era uma equipe que compartilhava questões contábeis do setor público, era uma espécie de reunião formal sem a apresentação de soluções práticas para os problemas debatidos. A partir de 1997 o PSC passa a ser considerado um órgão de definição de padrões sob a liderança neozelandesa; a mudança do nome oficial para IPSASB ocorreu ao final de 2004 (Kidwell & Lowensohn, 2019).

Em 1997, no início da sua operação de emissão de padrões de contabilidade aplicados ao setor público observou-se que houve uma influência saxã, especificamente neozelandesa. Nessa época, o PSC era chefiado pelo Sr. *Ian Ball* que possuía uma vasta experiência no setor público (Jensen & Smith, 2013).

O Sr. *Ball*, no período de 1987 a 1994, atuou como Diretor de Política de Gestão Financeira e depois como Controlador Financeiro Central do Tesouro neozelandês. Nessas funções, foi o responsável direto pela concepção e implementação das reformas na gestão financeira do Governo da Nova Zelândia, contribuindo, ativamente, para a aprovação da Lei de Finanças Públicas da Nova Zelândia em 1989 (IFAC, 2021).

Coincidentemente, nos anos de 1988 e 1989 a Nova Zelândia repaginou seu modelo de gestão no governo central, segundo as linhas da gestão privada, nos moldes da NPM, por meio da

emissão das Leis do Setor Estadual e Finanças Públicas, respectivamente (Newberry & Pallot, 2004).

No âmbito da Contabilidade o regime de competência foi implantado em 1989, quando a apuração dos custos do setor público passou a ser feita e os relatórios contábeis, aplicados ao setor público, seguiam os moldes da contabilidade financeira. Todo esse aparato foi implantado e gerenciado, inicialmente, pelo Sr. Ian Ball que mais tarde se tornaria gestor do PSC, futuro IPSASB (Newberry & Pallot, 2004).

Ao assumir o PSC, em 1995, o Sr. *Ian Ball* trabalhou junto à sua equipe na divulgação do planejamento estratégico (Jensen & Smith, 2013; Points, 2001). Após o feito publicou o estudo 11 – *Governmental Financial Reporting: Accounting Issues and Practices* múltipla e o *Exposure Draft 9, Financial Reporting Under The Cash Basis of Accounting*. O âmago desses documentos era criticar o uso do regime de caixa em detrimento do regime de competência nos relatórios financeiros governamentais emitidos (Jensen & Smith, 2013; Points, 2001).

No início dos anos 2000, o PSC publicou oito IPSAS e desenvolveu mais seis padrões, que foram aprovadas no início do mandato do sucessor do Sr. *Ian Ball* (Points, 2001). Todo esse trabalho desenvolvido nos primeiros quatro anos de atividade do *board* foi produzido a partir da experiência do Sr. *Ball* na condução das reformas implantadas na contabilidade aplicada ao setor público neozelandês fundamentada nos ditames na NPM e no regime de competência.

O sucessor do Sr. *Ball* na condução do PSC, o Sr. *Mackintosh*, também era neozelandês, porém radicado na Austrália, e ele não participou ativamente do processo de introdução da NPM na Austrália no início dos anos 80, diferentemente de seu antecessor.

Entretanto, seu papel no *Australian Public Sector Accounting Standards Board*, e o resultado das reformas que a NPM proporcionou na contabilidade aplicada ao setor público australiano, influenciaram a emissão de normas produzidas pelo PSC. Assim, as gestões de *Ball* e *Mackintosh*, são conhecidas pela intensa produção de padrões influenciados pelas reformas nos processos contábeis australianos e neozelandeses (Jensen & Smith, 2013).

Mesmo com as evidências de que a NPM impulsionou o processo de harmonização contábil na contabilidade aplicada ao setor público, o FASB e o GASB reconhecem que as informações financeiras relatadas pelos governos em cada país podem ser diferentes, porque são determinadas pelas características de seu sistema governamental e seu ambiente (Rodríguez Bolívar & Galera, 2013).

A ocorrência dessas características depende da organização administrativa da administração pública em cada país e a depender dessa administração, os países poderão adotar diferentes conceitos de separação de poderes, funções atribuídas ao orçamento, papel dos cidadãos, capacidade de endividamento e mecanismos de controle (Rodríguez Bolívar & Galera, 2013).

Por sua vez, essas características administrativas são capazes de influenciar a utilidade dos sistemas governamentais (FASB, 1993; GASB, 1987). E o êxito das demonstrações contábeis para fins de reformas da NPM depende da tradição administrativa e de sua influência nas características ambientais (Rodríguez Bolívar & Galera, 2013).

Portanto, os novos modelos contábeis introduzidos pelas IPSAS, fundamentados no regime de competência e nas IFRS, podem influenciar a necessidade de informação quando são implementados os modelos NPM. Esses requisitos de informação são exercidos de maneira semelhante em países com diferentes tradições administrativas; dessa forma, mesmo com essas diferenças, a utilização de um processo contábil harmonizado pode contribuir com as reformas do NPM independentemente de suas tradições (Rodríguez Bolívar & Galera, 2013).

2.3.3. Do PSC para o IPSASB

Em 2004 houve a mudança do *Public Sector Committee* (PSC) para o IPSASB; essa mudança decorreu de uma revisão do PSC, em 2003, encomendada pelo IFAC Aggestam-Pontoppidan & Andernack (2016); Berger (2012); IPSASB (2014). O propósito do IFAC era que essa revisão, feita por meio da aplicação de questionário, pudesse contribuir para a melhoria dos relatórios financeiros e na gestão do setor público, como nos governos e suas agências, normatizadores nacionais e internacionais, instituições intergovernamentais, financiadores externos das atividades do PSC etc (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

No passado, houve críticas sobre a participação no IPSASB ser muito pesada para os profissionais de práticas contábeis privadas, com experiência limitada do setor público. No entanto, a composição do Conselho evoluiu significativamente nos últimos anos. Os membros do conselho e os consultores técnicos agora incluem profissionais de ministérios das finanças, instituições de auditoria do governo, práticas de contabilidade privada e membros públicos. Hoje, o Conselho é formado por 18 membros voluntários de todo o mundo, com experiência e conhecimento em relatórios financeiros do setor público. Representantes de organizações que têm um forte interesse nos relatórios financeiros do setor público, como o FMI, o Banco Mundial, a OCDE e a Comissão Europeia, também participam das reuniões do Conselho como observadores (IPSASB, 2014b, p. 7).

O foco das perguntas, constantes no questionário aplicado, era sobre o papel do PSC, sua governança, organização, tradução de padrões contábeis e o devido processo. As respostas coletadas (Figura 1) suscitaram uma série de razões que justificavam o estabelecimento de um normatizador independente para a contabilidade aplicada ao setor público (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

Figura 1: Fatores que justificam o uso das IFRS na padronização da Contabilidade aplicada ao setor público.

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> • A necessidade de aprimoramento da qualidade dos relatórios financeiros do setor público e aproveitando as melhorias recentes. • Promover a melhoria da consistência e a comparabilidade em âmbito internacional. • Demonstrar a devida importância da dívida do setor público nos mercados de capitais. • O fato de poucos países terem normatizadores independentes com responsabilidade do setor público. • A necessidade de um normatizador independente dos governos nacionais. • As economias de escala globais que podem ser alcançadas por meio de um normatizador internacional independente. • Melhorar a qualidade da gestão financeira no setor público. |
|---|

Fonte: Aggestam-Pontoppidan & Andernack (2016, p. 20).

Assim, diante dos resultados apontados nas recomendações do *Likierman Review* o IFAC restabeleceu o PSC como o IPSASB, em 2004, com novos termos de referência que refletiam seu objetivo e sua independência no desenvolvimento e emissão de IPSAS (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

O IPSASB adota em sua produção normativa um processo semelhante ao das IFRS: estruturado, transparente e público (IFAC, 2018). Também oportuniza aos interessados nas demonstrações contábeis do setor público, incluindo preparadores e usuários, a evidenciar seus pontos de vista, por meio de cartas comentário e assegura que esses pontos de vista sejam consideradas no desenvolvimento da definição de novos padrões que, após aprovação, são denominados de *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS) (IFAC, 2018).

As IPSAS têm por objetivo melhorar a qualidade dos relatórios financeiros de propósito geral emitidos pelas entidades do setor público, proporcionando análises mais acuradas dos processos de alocação de recursos feitos pelos governos e uma maior transparência na prestação de contas (Berger, 2012).

A partir de 2006, *Mike Hathorn*, auditor, substituiu *Philippe Adhémar* na presidência do IPSASB e, durante seu mandato de três anos, houve continuidade do desenvolvimento de IPSAS fundamentadas nos padrões IFRS, ao contrário do trabalho desenvolvido pelo seu antecessor que

primou pela emissão de normas, com assuntos específicos, para o setor público (Jensen & Smith, 2013).

Em 2007 o IPSASB inicia os estudos direcionados para o desenvolvimento de uma estrutura conceitual específica para relatórios financeiros do setor público, diferentemente do que ocorreu durante o desenvolvimento do estudo 11 feito no início do PSC (Jensen & Smith, 2013).

A partir de 2010 a presidência do IPSASB volta ser ocupada por um membro da academia, *Andreas Bergmann*, e o foco principal de sua gestão foi o desenvolvimento de uma estrutura conceitual específica para relatórios financeiros do setor público. Embora tenha havido a convergência entre as IFRS e as IPSAS as estruturas conceituais não poderiam ser convergentes dada às especificidades que existem no setor público (Jensen & Smith, 2013).

Houve, ainda em 2011, a publicação conjunta entre IFAC e IASB de um memorando, *Memorandum of Understanding* (MoU), que teve por objetivo fortalecer a cooperação e o desenvolvimento de padrões de Contabilidade tanto no setor público quanto no setor privado (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016; Berger, 2012).

O mandato do Sr. *Andreas Bergmann* durou até dezembro de 2015 e durante sua gestão foram aprovadas onze normas, além da EC. Do conjunto de normas aprovadas nesse período dez delas foram fundamentadas nas IFRS – ou IAS – e somente a EC e a IPSAS 33 – adoção do regime de competência – pela primeira vez foram feitas, exclusivamente, para o setor público (IPSASB, 2019).

Desde 2016 a cadeira da presidência do IPSASB é ocupada pelo Sr. *Ian Carruthers*, funcionário do Tesouro Inglês, e até 2019 foram aprovadas quatro IPSAS, três delas fundamentadas nas IFRS e uma confeccionada, exclusivamente, para o setor público: a IPSAS 42 – Benefícios Sociais (IPSASB, 2019; IPSASB, 2015).

Essa produção normativa dos últimos quatro anos pode parecer insuficiente. Nesse sentido, o IPSASB criou grupos de pesquisa em contabilidade aplicada ao setor público, em diversas partes do mundo, cujo objetivo é pesquisar temas importantes na área contábil e propor recomendações quanto ao escopo do *Board* (IPSASB, 2017). Nos últimos anos alguns temas são debatidos no IPSASB com possibilidade de se tornarem padrões normativos, tais como: *differential reporting*; *discount rates*; *presentation of financial statements in the public sector*; and *tax expenditures* (IPSASB, 2017).

Para (Berger, 2012) a trajetória do IPSASB pode ser dividida em três fases: a primeira consistiu na criação de um conjunto de normas principais, de 1996 a 2002; a segunda, de 2002 a 2009, foi considerada um período de transição no *Board* da convergência com as normas IFRS para as questões específicas do setor público e, a terceira fase, de 2010 em diante, o objetivo tem sido as questões mais críticas para a contabilidade aplicada ao setor público.

A trajetória do IPSASB é marcada profundamente pela influência das IFRS; pelo cenário econômico nos anos 90; pela Nova Gestão Pública, por causa do investimento promovido por agências de fomento, governos, Banco Mundial, Nações Unidas etc. e, ainda, pelas vanguardas neozelandesa e australiana, que foram o ponto de partida da padronização contábil no setor público.

2.4. A Estrutura Conceitual do IPSASB

A produção normativa do IPSASB não começou pela produção de uma Estrutura Conceitual. Assim, a falta de uma ordenação teórica específica para o setor público estimulou diversas críticas ao seu trabalho e, conseqüentemente, seus membros laboraram por alguns anos em sua primeira Estrutura Conceitual, específica para o setor público, com foco nos Relatórios Financeiros de Uso Geral por Entidades Públicas (Glöckner, 2015).

Ademais, no setor público, além de existir diferentes partes interessadas e usuários, existem também pequenas e médias entidades do setor público e esses fatores deveriam ter sido considerados na produção normativa voltada à contabilidade aplicada ao setor público (Glöckner, 2015).

A estrutura conceitual constitui-se em um documento técnico de orientação e fundamentação de aspectos contábeis relevantes a serem observados pelos profissionais da contabilidade, contadores e auditores, na execução das rotinas e divulgação das demonstrações contábeis (Luz, 2015).

Nesse cenário, o estabelecimento de uma estrutura conceitual no setor público era fator determinante para o futuro do IPSASB, que dividiu o projeto da estrutura conceitual em quatro fases, a primeira tratou dos objetivos e escopo do RCPG, características qualitativas e definição da entidade que reporta; a segunda incluiu os elementos de relatórios e critérios de reconhecimento (IPSASB, 2015) e as fases terceira e quarta tratam da mensuração de ativos e passivos, e da

apresentação e divulgação nas demonstrações financeiras, respectivamente (Vivian & Maroun, 2018).

Assim, em janeiro de 2013, foi publicada parte da EC-IPSASB, os quatro primeiros capítulos da obra; por sua vez, a publicação dos demais capítulos, do quinto ao oitavo, ocorreu em outubro de 2014 (IPSASB, 2019).

Somente em outubro de 2014, o IPSASB concluiu a emissão da primeira estrutura conceitual de normas contábeis aplicadas ao setor público. Considerada um marco conceitual global para entidades dessa esfera, a norma magna sustentará o desenvolvimento, diretrizes e definição de padrões do IPSASB no futuro (IPSASB, 2018).

Berger (2018) afirma que a estrutura conceitual é um meio necessário para garantir padrões coerentes e consistentes. Ademais, a ela deve ser vista como uma direção para desenvolver novos padrões e deve ser usada como instrumento de orientação onde uma questão contábil não pode ser especificamente abordada em uma IPSAS ou outra orientação do IPSASB (Berger, 2018).

Para o (IPSASB, 2014b) nela são estabelecidos os conceitos que devem ser aplicados no desenvolvimento das IPSAS e as diretrizes de práticas recomendadas aplicáveis à preparação e apresentação dos RCPG.

Para Ellwood & Newberry (2016) o alcance das IPSAS, quanto à aceitação dos países, é crescente no cenário internacional, vez que 51% dos países, no mundo, adotam IPSAS direta ou indiretamente (IFAC, 2018). Entretanto, o estabelecimento de uma Estrutura Conceitual, que fizesse a distinção dos objetivos e usuários para relatórios financeiros do setor público daqueles do IFRS, se mostrou um passo importante dado que a contabilidade aplicada ao setor público serve a propósitos diferentes da Contabilidade Societária e isso, necessariamente, afeta seus procedimentos.

O IPSASB procura seguir as IFRS com um mínimo de desvio e, portanto, existia o risco de os padrões existentes não terem o foco suficiente quanto aos requisitos de responsabilidade que são necessários no setor público e isso implicaria em alterar muitos desses padrões. Assim, espera-se que a *The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities* (EC-IPSASB) afete as normas produzidas no futuro; se isso ocorrer indicará que essa estrutura estará funcionando, efetivamente, como base conceitual e não como enfeite (Ellwood & Newberry, 2016).

Entretanto, muitos pesquisadores criticaram a possibilidade de haver uma relação entre a estrutura conceitual do IPSASB e a produzida pelo IASB em função das normas do IPSASB serem fundamentadas nas IFRS e com isso a estrutura conceitual do IPSASB ser considerada somente uma mera tradução das IFRS no setor público (Jones, 2007; Laughlin, 2008; Oulasvirta, 2010; Rossi et al., 2016a).

Para dirimir as críticas em relação a proximidade da EC-IPSASB entre sua contraparte no setor privado o *Board* afirma:

Muitas das IPSASs atualmente em questão são baseadas em Normas Internacionais de Contabilidade (IASs/IFRSs) na medida em que os requisitos das IASs/IFRSs são relevantes para o setor público. Portanto, as IPSASs atuais baseiam-se em conceitos e definições da Estrutura do IASB com modificações quando necessário para abordar as circunstâncias do setor público (IPSASB, 2015, p. 1).

Assim, em 2010, sob a gestão de *Andreas Bergmann*, o IPSASB priorizou o desenvolvimento de uma estrutura conceitual para relatórios financeiros do setor público. Embora o *Board* tivesse monitorado o trabalho feito pelo IASB em sua estrutura conceitual, o projeto de estrutura conceitual do IPSASB foi específico do setor público e os comentários das partes interessadas, enfatizavam a importância da estrutura conceitual para a credibilidade do IPSASB como organismo normatizador (Jensen & Smith, 2013).

Para Bergmann et al. (2019) a EC-IPSASB foi desenvolvida independentemente da Estrutura Conceitual do IASB. Além disso, foi publicada quatro anos antes de sua contraparte do setor privado refletindo, principalmente, o conceito de Contabilidade por meio do regime de competência em contraste com o regime de caixa no contexto do setor público.

Por sua vez, Christiaens & Vandendriessche (2015) afirmam que a EC-IPSASB respeita as características do setor público ao abordar avaliação de ativos, passivos e apresentação dos relatórios financeiros, pois, também, orienta como devem ser produzidos os relatórios financeiros de alta qualidade para fins de responsabilidade e tomada de decisão, facilita a implementação das IPSAS e melhora sua consistência na prática.

A necessidade de se ter uma EC-IPSASB era tamanha, segundo a publicação do *Eurostat* (2012), citado por Christiaens & Vandendriessche (2015, p. 2), dado que as IPSAS eram uma referência para a harmonização da contabilidade aplicada ao setor público na Europa e a falta de uma base conceitual consistente poderia prejudicar o processo de harmonização e o desenvolvimento de normas futuras (Christiaens & Vandendriessche, 2015).

Seria recomendável que o IPSASB tivesse desenvolvido a estrutura conceitual antes de outras normas e, também se fazia necessário a aproximação da academia com o IPSASB para o desenvolvimento de pesquisas a fim de verificar a necessidade do usuário e a confirmação da estrutura atual (Christiaens & Neyt, 2015; Christiaens & Vandendriessche, 2015).

De acordo com Christiaens & Vandendriessche (2015) as normas produzidas pelo IPSASB possuem estreita relação com as IFRS; entretanto, para que houvesse uma consistência entre as diferentes regras contábeis nos diferentes setores, público e privado, fez-se necessário que a EC-IPSASB produzida fosse distante, conceitualmente, da norma de cunho geral criada pelo IASB dado os diferentes *stakeholders* envolvidos no processo decisório, essa distância é observada pois somente há menção das IFRS na discussão sobre valor justo ou valor de mercado na (IPSASB, 2014b, p. 97).

Mesmo diante de críticas, por causa do desenvolvimento tardio da estrutura conceitual em relação às demais normas produzidas pelo *board* (Christiaens & Neyt, 2015), o IPSASB procurou preservar as especificidades do setor público em sua estrutura (Polzer et al., 2021).

A EC-IPSASB está dividida em oito capítulos, o primeiro define as regras, trata do papel e da autoridade que tem sobre as demais normas produzidas pelo IPSASB; o segundo capítulo discorre sobre os objetivos e usuários dos RCPG, além disso, o capítulo 2 descreve as características da informação financeira, princípios e documentos que devem ser incluídos no RCPG e informar, no mínimo, a posição financeira da entidade que reporta a *performance* financeira e os fluxos de caixa, a situação orçamentária e de *compliance* (IPSASB, 2014b; Polzer et al., 2021).

No terceiro capítulo da EC são elucidadas as características qualitativas da informação contábil produzida pelo setor público; no quarto são apresentadas as tratativas da entidade que reporta; no quinto são especificados os elementos das demonstrações financeiras e os critérios de reconhecimento; no sexto são tratadas as bases de mensuração dos ativos e passivos; no sétimo capítulo são apresentadas as formas de apresentação e, no oitavo, é tratado o RCPG de forma específica (IPSASB, 2014b; Polzer et al., 2021).

Os benefícios que a estrutura conceitual traz para o campo da contabilidade aplicada ao setor público, enquanto prática e ciência, vai desde a sustentação e coerência das IPSAS, serve de base para o fornecimento de um arcabouço teórico sobre o qual serão construídos os padrões

futuros e é parte essencial do processo de territorialização; no entanto, a estrutura conceitual também é uma contenda para o papel mediador da Contabilidade (Bisogno et al., 2019).

A EC-IPSASB não estabelece requisitos de autoridade para relatórios financeiros por entidades do setor público que adotam IPSAS e nem substitui os requisitos delas. Os requisitos de autoridade atinentes ao reconhecimento, mensuração e apresentação de transações, outros eventos e atividades que são relatados nos RCPG são especificados nas IPSAS (IPSASB, 2014b).

Contudo, a estrutura conceitual pode fornecer orientação para lidar com questões de relatórios financeiros não tratadas pelas IPSAS, assim os usuários podem consultar e considerar a aplicabilidade das definições, critérios de reconhecimento, princípios de mensuração e outros conceitos identificados na EC-IPSASB (IPSASB, 2014b).

Atualmente, a EC-IPSASB passa por atualizações, por meio do *exposure drafts* 76, que propõe uma hierarquia de mensuração para orientar o IPSASB no desenvolvimento de padrões e para ajudar as partes interessadas a aplicar os princípios na prática, com isso esperara-se que sejam eliminados da Estrutura Conceitual, bases de mensuração que não foram usadas no desenvolvimento de padrões e que sejam inseridas bases de novas, revisadas ou comumente usadas (IPSASB, 2021).

A outra trata, especificamente, dos seus capítulos 3 Características Qualitativas e 5, Elementos nas Demonstrações Financeiras, sob a ótica: da expertise do IPSASB na aplicação da estrutura conceitual para o desenvolvimento e manutenção das IPSAS e do desenvolvimento em relação ao pensamento internacional sobre questões conceituais desde que a estrutura foi aprovada (IPSASB, 2022).

Para o IPSASB (2022) as sugestões dos usuários irão reforçar o papel da EC-IPSASB como referência na atividade de definição de padrões do *Board* e para o desenvolvimento de padrões referentes aos relatórios financeiros de alta qualidade (IPSASB, 2022).

2.5. Contexto da Pesquisa – O Brasil

Essa pesquisa tem como foco os preparadores e auditores que laboram no setor público do Brasil, tratados nessa como usuários das IPSAS. O país tem sua normatização jurídica e contábil fundamentada no *code law* conforme artigo 5º, inciso II, e artigo 37º da Constituição da República Federativa do Brasil (Brasil, 1988). Essa tradição jurídica é fruto de seu processo de colonização

por Portugal, dado que, ambos os países têm sua normatização contábil influenciada por regras fiscais e leis locais (Fernandes et al., 2015).

Nesse sentido, o processo de convergência, no Brasil, às normas internacionais de Contabilidade também foi submetido aos procedimentos legais no país. Sendo assim, o primeiro a passar pela agenda do Parlamento Brasileiro foi o processo de convergência das normas contábeis locais, voltadas para o setor privado, às normas do IASB, ao final de 2007, em decorrência da promulgação da Lei nº 11.638/2007 que alterou diversos artigos da Lei nº 6.404/1976 e permitiu a convergência com as IFRS.

No âmbito da Contabilidade aplicada ao setor público o processo de convergência às normas do IPSASB foi um pouco diferente do ocorrido na Contabilidade aplicado ao setor privado, mas isso não evitou o devido processo legislativo. No Brasil, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) é o órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, conforme delegação de competência feita por meio da Lei nº 10.180/2001, que, por sua vez, é subordinada ao Ministério da Fazenda.

Segundo de Azevedo, de Aquino, et al. (2020); Lino (2015) no Brasil as questões contábeis e fiscais são divididas em três níveis dada sua composição federativa formada por mais de 5.500 municípios, 26 estados, um distrito federal e o governo federal. No campo normativo, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), organismo representativo da profissão contábil no Brasil, por sua vez, passou a produzir normas aplicadas ao setor público a partir de 2008 (Amaral & Lima, 2013; Zuccolotto et al., 2017).

Porém, esse trabalho começou antes, em 2004 quando o CFC criou um grupo de trabalho para analisar as IPSAS produzidas e a partir dessa análise, fundamentar a elaboração das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) (Amaral & Lima, 2013; Lino, 2015).

No campo regulatório o Ministro da Fazenda, publicou a Portaria nº 184, de 25 de agosto de 2008, que determinou:

[...] à Secretaria do Tesouro Nacional - STN, órgão central do Sistema de Contabilidade Federal, o desenvolvimento das seguintes ações no sentido de *promover a convergência às Normas Internacionais de Contabilidade publicadas pela International Federation of Accountants - IFAC* (ênfase adicionada) e às Normas Brasileiras de Contabilidade aplicadas ao Setor Público editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade - CFC, respeitados os aspectos formais e conceituais estabelecidos na legislação vigente (Brasil, 2008, p. 1).

Com o advento desta o Brasil retomou o movimento contábil visando o regime de competência e lançou o processo de convergência as IPSAS que compreende: harmonização e

adoção de um plano de contas único, harmonização das demonstrações contábeis e a adoção do regime de competência (de Azevedo et al., 2020). Assim, o distanciamento da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil com a contabilidade societária começou a ser diminuído (Brasil, 2008).

Nesse cenário, coube à STN, em parceria com o CFC, criar e gerir os Grupos Técnicos de Padronização de Relatórios e Procedimentos Contábeis (GTCONs) para que propusessem recomendações tendentes a reduzir divergências e duplicidades, buscando beneficiar a transparência da gestão fiscal e a racionalização de custos nos entes da Federação (Amaral & Lima, 2013; Lino, 2015).

Assim é iniciado o processo de convergência às normas internacionais de Contabilidade aplicada ao setor público produzidas pelo IPSASB. Entretanto, foi necessário respeitar a legislação, ainda desatualizada – Lei nº 4.320/64 – que versa sobre contabilidade aplicada ao setor público.

Em 2009 a STN os prazos necessários para convergência da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil utilizando uma abordagem de prazo universal (de Azevedo et al., 2020). Segundo Agyemang & Yensu (2018); de Azevedo et al. (2020) a abordagem por prazo universal coloca pressão sobre os governos, devido a necessidade de se implementar uma série de políticas e rotinas contábeis associadas ao processo de convergência, que podem sofrer consequências danosas em função das questões legais e culturais.

Nesse sentido a STN propôs que nos três níveis de governo brasileiro fossem adotadas medidas para que as políticas, rotinas, plano de contas e demonstrações contábeis fossem harmonizadas em um período de 4 anos de Azevedo, de Aquino, et al. (2020a). Contudo, a STN, entre 2009 a 2013, não observou e não tratou da complexidade e resistência que o processo de convergência pudesse causar (de Azevedo, de Aquino, et al., 2020a).

O prazo inicialmente proposto, 4 anos, mostrou-se inviável em todos os níveis de governo, dadas as dificuldades de adaptação nos softwares que operavam principalmente no governo federal, houve também o não apoio dos tribunais de contas que se recusavam no cumprimento das exigências que a STN emanava em relação ao plano operacional dos municípios para fazer face aos prazos estabelecidos.

Em 2013 houve a publicação da Portaria STN nº 634, que entre as diversas disposições adota o regime de competência – *accruals basis* – obrigatório a partir de 2015 e a aproximação da

Contabilidade aplicada ao setor público no Brasil aos processos praticados na Contabilidade Societária (Brasil, 2013).

Com o advento desta a STN alterou sua forma de abordagem, de universal, para gradual na implementação de políticas e rotinas necessárias para a adoção do regime de competência. Contudo, o prazo, no formato universal, foi mantido para adoção do plano de contas e demonstrações contábeis padronizadas (de Azevedo et al., 2020).

Para não deixar esquecida sua tradição consuetudinária, *code law*, desde 2009 tramita no Parlamento Brasileiro o Projeto de Lei Complementar nº 295/2016, antigo Projeto de Lei Simples 229/2009, que estabelece, com amparo nos arts. 163 e 165, § 9º, da Constituição Federal, normas gerais de planejamento, orçamento, fundos, contabilidade, controle e avaliação na administração pública; altera a Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 e revoga a Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964 (Brasil, 2022).

Em 2015, por meio da Portaria nº 548, houve a divulgação de novos prazos para a implantação completa do processo de convergência, informando que a expectativa de que o processo de convergência das normas internacionais de Contabilidade aplicadas ao setor público com o IPSASB esteja concluído até 2025 (Brasil, 2015). Mesmo com a publicação desta nova portaria mais incertezas foram adicionadas, vez que por dois anos o órgão responsável ficou silente sobre os prazos que os demais entes deveriam cumprir (de Azevedo, de Aquino, et al., 2020a).

2.5.1. A Relação entre Auditor e Preparador

No âmbito do setor público brasileiro não há pesquisas, específicas, sobre a relação entre auditor e preparador das demonstrações contábeis. Contudo, a gestão das finanças públicas brasileiras é constitucionalmente uniforme em todos os níveis de governo (Aquino & Batley, 2022). Essa uniformidade pode ser explicada segundo a (Brasil, 1988) por ambos profissionais observarem a legalidade dos seus atos. Porém, de Azevedo & Lino (2018) encontraram disparidades entre regulação e prática de auditoria quando do uso padronizado de Normas de Auditoria Governamentais.

Para Campos & Pradhan (1996) o processo de fiscalização é essencial para garantir a legalidade e eficiência das ações de governo dentro do ciclo de gestão financeira no setor público, conferindo ao auditor uma posição de prestígio na administração pública. Para Curty & Tavares

(2014) os preparadores são profissionais éticos e confiáveis, entretanto, acreditam que deveriam ser mais valorizados pela sociedade que não reconhece seu trabalho.

A relação entre os preparadores e os auditores deve ser pautada pela imparcialidade, especialmente no lado que envolve o auditor (Gendron et al., 2006). Para Arens et al. (2002) a independência do auditor envolve assumir um ponto de vista imparcial na execução de um trabalho de auditoria, isso contrasta com a advocacia onde se espera uma posição parcial do advogado em relação ao seu cliente (Gendron et al., 2006). Do outro lado, os preparadores exaltavam um discurso ético, que enfatiza o caráter correto, o dever, a lealdade e o apego as normas impostas (Gendron et al., 2006).

Gendron et al. (2006). apresentaram, após o colapso do caso Enron em conluio com uma empresa de auditoria, um constructo referente ao compromisso ético existente entre os auditores e preparadores. Para isso, examinaram, por meio de questionários online, a relação entre o compromisso ético do preparador, a independência do auditor, as características de seu trabalho e ambiente cultural que estão envolvidos.

Seus achados mostram que o comprometimento com a independência do auditor e da ética do preparador podem ser influenciados por variáveis relacionadas ao seu ambiente de trabalho e cultura local. Além disso, indicam que, no momento da coleta de dados, o compromisso de independência dos respondentes era relativamente alto, sugerindo, assim, que os preparadores consideravam a independência como uma característica fundamental do auditor e também bastante receptivos a sua regulação por meio de mecanismos de controle (Gendron et al., 2006).

Convém salientar que nos EUA, a independência do auditor é definida pelas regras da SEC, ou seja, o auditor deve incluir qualquer situação ou contexto em que o preparador não seja capaz de exercer julgamento objetivo e imparcial sobre todas as questões abrangidas no âmbito do seu trabalho (Gendron et al., 2006).

No âmbito brasileiro, especificamente auditoria no setor público, Silva et al. (2018) analisaram a evolução da normatização brasileira aplicada ao controle no âmbito do setor público no período de 2003 a 2016. Seus achados apontam para um crescimento normativo a partir dos desdobramentos da operação lava jato, indicam também que a normatização nesse segmento está mais próxima dos padrões emitidos pelo COSO, que houve a introdução de novos mecanismos de controle e a revisão da estrutura de controle da administração pública com a introdução de novos elementos, tais como: lei anticorrupção, lei de acesso à informação, criação de programas voltados

para a integridade na gestão pública, de um Conselho de Transparência Pública e Combate a Corrupção, Estatuto das Empresas Estatais e etc.

Sendo assim, mesmo com todo esse arcabouço evolutivo na auditoria no setor público brasileiro ela continua sendo regida por leis e normativos produzidos pelos tribunais de contas, internamente, e esse rol acaba por balizar a conduta dos preparadores das demonstrações contábeis no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público (Silva et al., 2018).

de Azevedo & Lino (2018) compararam as Normas de Auditoria Governamental com os processos de auditoria que realizados nos Tribunais de Contas brasileiros em relação às contas de governos municipais. Seus achados apontam para pouca observação de uso padronizado de Normas de Auditoria Governamentais e expõe disparidades entre regulação e prática de auditoria, além disso, informa que o escopo de auditoria no âmbito do setor público é voltado à legalidade e com pouca atenção à auditoria presencial. Considerando o fato de que os auditores, na realização de seu trabalho, exigirem dos preparadores dados e informações, de Azevedo & Lino, 2018 (p. 5) recomendam que “uma forma de aumentar a confiança nos processos de auditoria seria a interação frequente com os auditados por meio de auditoria presencial (*in loco*)”.

Não há pesquisas que relatem, especificamente, a relação entre preparador e auditor no âmbito do setor público brasileiro. No que tange as rotinas de cada profissional a atividade de auditoria está mais relacionada aos aspectos normativos e de proteção de ativos D’Avila (2002) e os preparadores estão mais voltados aos aspectos operacionais e financeiros D’Avila (2002), execução, propriamente dita, no âmbito do setor público.

Essas rotinas operacionais colocam os auditores em uma posição onde exigir determinada informação é necessário para demonstrar que o cumprimento de uma norma foi satisfeita e, caso, essa exigência não seja satisfeita da maneira devida o auditor tem a possibilidade de questionar tal resposta ou propor a devida ação legal para cumprimento de sua exigência. Essa possibilidade acaba por colocar os auditores públicos em uma posição de “suposta superioridade funcional” em relação aos preparadores.

2.6. A Nova Sociologia Institucional

A Teoria Institucional nos fornece *insights* sobre os diversos fatores que causam mudanças nas características das organizações e dos atores que as compõe. Em outras palavras, a Teoria Institucional nos explica por que essas estruturas e rotinas organizacionais se tornaram mais similares e como e por que essa mudança ocorre (DiMaggio & Powell, 1983).

Além disso, a Teoria Institucional foi apontada por Wanderley & Cullen (2012) como popular dentre os paradigmas de pesquisa alternativa em Contabilidade, ou seja, a mais observada pelos pesquisadores dentre as lentes teóricas alternativas ao funcionalismo. Embora, seja dividida em três vertentes o foco deste tópico será os conceitos, aspectos e fundamentos da *New Institutional Sociology* (NIS) ou Nova Sociologia Institucional (NSI).

Considerando a diversidade de conceitos e abordagens dispostas na literatura, essa revisão teórica não pretende se limitar a um resgate histórico, mas, expor os conceitos que suportam as pesquisas realizadas em Contabilidade, abordadas na sequência, bem como a identificação das possíveis pressões, a que estão sujeitos os atores foco da pesquisa.

Em meados da década de 50 as organizações passam a ser reconhecidas como um campo de estudo e os pesquisadores desse campo começam a interligar os argumentos institucionais ao comportamento e estrutura organizacional (Scott, 2014). Essas reflexões institucionais são pioneiras no trabalho de Merton e seus alunos, particularmente Selznick e Hughes (Scott, 2014).

A pesquisa rotulada como teoria neoinstitucional é vista nas ciências econômicas, em que os pressupostos de racionalidade são utilizados como argumentos para fundamentar a existência da organização (Scott, 2014).

Nas ciências políticas é partilhada em dois extremos sendo que um deles focaliza o olhar histórico para a natureza das instituições e o outro procura explicar os sistemas políticos a partir da racionalidade econômica, seu foco é verificar se as decisões, convergir, ou não, usar estrutura conceitual, ou não, tomadas partem da racionalidade econômica. (Scott, 2014)

Na sociologia essa teoria engloba os conceitos da psicologia cognitiva, dos estudos culturais, fenomenologia e etnomedologia (Scott, 2014). Na ciência contábil é muito utilizada para retratar aspectos relacionados a mudança (Major & Hopper, 2005).

Em síntese a NIS procura enfatizar fatores culturais, cognitivos, normativos sob o ponto de vista das pressões institucionais externas que modelam as rotinas e estruturas organizacionais (Baxter & Chua, 2003; Meyer & Scott, 1992; Scott, 2014).

A NSI ocorre nas obras, seminais, de DiMaggio & Powell (1983); Meyer & Rowan(1977); Scott & Meyer (1991) ela procura entender como as organizações legitimam-se em seu ambiente ou perante seus pares externos, como ocorre os processos relacionados ao isomorfismo e como as estruturas organizacionais percebem crenças e regras institucionalizadas como realidade e aceitas como certas.

2.6.1. Legitimidade

Para Deephouse et al. (2017), a legitimidade é um conceito fundamental na teoria institucional. Segundo Scott (2014) ela pode ser compreendida como as ações de uma entidade se tornam desejáveis ou apropriadas em uma estrutura institucional construída por normas, valores, crenças e definições. Para Suchman (1995, p. 574) ela é um processo de avaliação generalizado do evento e é “possuída objetivamente, mas criada subjetivamente”

O processo de legitimação se justifica pela existência de estruturas organizacionais análogas e de organizações que adotam práticas de gestão similares, segundo a NIS (Hussain & Hoque, 2002; Schultz, 2016).

Segundo Meyer & Rowan (1992), a NIS recupera a ideia de legitimidade nas estruturas formais racionalizadas, na gestão dos processos organizacionais, uma vez que as organizações formais desenvolvem-se, com mais facilidade, em contextos de institucionalização, fazendo assim com que reflitam as exigências de seu ambiente.

Após uma revisão da pesquisa realizada por Deephouse & Suchman (2008), esses autores identificaram cinco questões chave em relação ao termo legitimidade: a primeira refere-se ao seu conceito, a segunda à sua importância, a terceira como ela seria conferida, a quarta relaciona-se com os critérios utilizados e a quinta como ela é construída ao longo do tempo.

O conceito pioneiro de legitimidade foi proposto por Weber (1978) em que a legitimidade resulta de as práticas sociais serem orientadas conforme normas ou regras, ao passo que Meyer (1977) não oferece um conceito explícito de legitimidade, mas conjectura outras dimensões e Meyer

& Scott (1983) conceituaram legitimidade enfatizando seus aspectos cognitivos (Deephouse et al., 2017).

Para Scott (1995), a utilização da cognição para fundamentar o processo de legitimação relaciona-se às situações comuns em que se encontram os atores sociais ou quando da adoção de um quadro de referência que orienta a ação organizacional.

Diversos pesquisadores se debruçaram na mensuração da legitimidade ou como ela poderia ser conferida, Deephouse & Suchman (2008) afirmaram que ela pode ser mensurada de forma binária ou dicotômica, legítima ou ilegítima, ao passo que Deephouse (1996) sugeriu uma escala ordinal para mensurá-la. Destarte, Deephouse et al. (2017) ampliam esse escopo ao reconhecerem quatro dimensões possíveis para mensurar a legitimidade, sendo elas classificadas como aceita, adequada, debatida e ilegítima.

Ao passo que na literatura há várias outras formas de se mensurar a legitimidade organizacional, sendo que a principal diferença entre elas reside na fonte de informações utilizadas na mensuração e seus critérios de avaliação (Díez-Martín et al., 2021).

Alguns pesquisadores concentraram-se na mensuração da percepção coletiva dos avaliadores: reguladores (Deephouse, 1996), clientes (Randrianasolo & Arnold, 2020) ou mídia (Bansal & Clelland, 2004; Payne et al., 2018; Vergne, 2011). Outros mensuram a legitimidade a partir dos entendimentos individuais (Alexiou & Wiggins, 2019; Díez-Martín et al., 2013; Miotto et al., 2020; Pollack et al., 2012). Outros autores criaram escalaram de mensuração (Chaney et al., 2016; Chung et al., 2016) e os seguintes utilizam tipologias (Alexiou & Wiggins, 2019).

Deephouse et al. (2017), de modo mais singelo, recomendam que os pesquisadores devem utilizar a classificação como aceita, quando o público usuário assim definir, e, como adequada, quando os organismos fiscalizadores, após a inspeção, informarem que o objeto de pesquisa obteve a menção mínima para ser adequada.

Na classificação debatida estão inclusos questionamentos sobre os valores e atividades da organização e ela reflete um constante conflito dentro do sistema social, causado por diferentes grupos de interesse, dissidentes e pela própria organização. Essa classificação é vista com mais frequência quando a organização procura expandir seus horizontes ao enveredar-se em novas áreas ou ao envolver-se no empreendedorismo social (Deephouse et al., 2017).

Por fim, a classificação ilegítima, segundo Deephouse et al. (2017, p. 7) “[...] reflete a avaliação do sistema social de que a organização é inadequada e que deve ser radicalmente reformada ou deixar de existir.”

O próximo passo é tratar de sua importância, quem confere e quais são as bases da legitimidade. A ela é importante por causa das consequências que traz para a organização, pois as partes interessadas só se envolvem com organizações legítimas e isso é refletido nos intercâmbios social e econômico (Deephouse et al., 2017).

É conferida por meio de fontes e rotinas. Consideram-se fontes as partes interessadas, internas ou externas, que observam e avaliam de modo geral a adequação da organização em seu sistema social. As fontes podem ser: o Estado, as profissões, as agências reguladoras, a opinião pública etc. (Deephouse et al., 2017).

As primeiras pesquisas enfocavam o Estado como provedor da legitimidade, entretanto Deephouse et al. (2017) amplia esse escopo informando que não somente o Estado teria a capacidade de conferir a legitimidade, mas bancos, agências reguladoras, organizações sem fins lucrativos, autoridades fiscais e, por que não, normatizadores internacionais. Por fim, a opinião pública ou até mesmo a opinião dos atores envolvidos no processo de mudança pode ser vista como fonte de legitimidade e reflexo dos valores sociais compartilhados por esses atores (Deephouse et al., 2017).

Uma fonte de pesquisa abundante em relação ao processo de concessão da legitimidade concentra-se no empenho cognitivo para dar sentido às organizações, embora exista a figura dos vieses cognitivos, contudo essa linha de investigação se omite em relação ao papel das emoções ou do afeto, pois os indivíduos procuram utilizar mais a racionalidade no julgamento de legitimidade (Deephouse et al., 2017).

Para Lok et al. (2017) o institucionalismo organizacional é marcado pelo início das pesquisas cognitivas Powell & DiMaggio (1991), assim o foco teórico centra-se nas pessoas como portadores de meios institucionais tomados como corretos e os estudos sobre a legitimidade começam a incorporar as emoções ao seu rol.

Em contrapartida, Deephouse et al. (2017) não reconhece que a legitimidade seja captada exclusivamente por meio de avaliações emocionais dos atores envolvidos, uma vez que ela é compreendida, de modo geral, mas como senso de adequação, não por questões de simpatia, associação, honra e status.

Para finalizar o debate em torno das fontes de legitimidade Deephouse et al. (2017) recomenda que os pesquisadores observem que fontes devem ser usadas para avaliar as organizações, ou seja quais rotinas eles utilizam para verificar e avaliar o processo que conduz a legitimidade.

Deephouse et al. (2017) ainda informa que o processo de deslegitimação contábil ocorre por conta de fraudes ou por decisões que caminham no sentido da fraude como nos casos da Enron e Parmalat, também sugere que a deslegitimação no âmbito do governo é mais complexa em função dos atores e elementos que compõe o sistema de justiça criminal.

Para avaliar a legitimidade organizacional outros autores sugerem que as fontes utilizem como base, ou dimensões, a adequação às regras, seu pragmatismo, seus valores morais e culturais/cognitivos (Scott, 2014; Suchman, 1995). Deephouse et al. (2017) não os sugere como critérios dado que estimula necessariamente a necessidade de padrões para avaliar as organizações.

Meyer & Rowan (1977) debateram sobre a importância de outros requisitos como eficácia racional, mandatos legais, propósitos, meios e objetivos valorizados corretamente. Suchman (1995) propôs três categorias gerais para classificar a legitimidade como pragmática, moral e cognitiva.

Scott (1995) aventou que as bases da legitimidade devem ser vinculadas aos pilares de instituições: regulador normativo e cognitivo e posteriormente Scott (2014) refinou o pressuposto cognitivo para cultural cognitivo refletindo assim os conhecimentos compartilhados. Outras categorizações surgem à medida que as pesquisas no campo avançam como legitimidade: cultural, sociopolítica e da psicologia social (Deephouse et al., 2017).

O debate sobre legitimidade centrou-se na aceitação, propriedade, classificações e rejeição, contudo é necessário verificar como gerenciar e mantê-la ao longo do tempo nesse sentido Suchman (1995) sugeriu uma estrutura de propósitos para obtê-la, mantê-la e repará-la a legitimidade. Deephouse et al. (2017) aprimoraram essa estrutura alterando de propósito para cenários, adotando a perspectiva da organização e incluindo duas tipologias: desafiado por e inovando institucionalmente.

Diante de diversos conceitos na literatura, esta pesquisa utilizará o refinado por Deephouse et al., (2017) em que informam que a legitimidade pode ser conceituada como a adequação percebida de uma organização para um sistema social em termos de regras, valores, normas e definições, que representam sistemas regulatórios, pragmáticos, morais e culturais/cognitivos ou aspectos que auxiliem na avaliação da legitimidade .

2.6.2. Isomorfismo

Os primeiros pesquisadores que investigaram sobre o tema organizações apontaram que elas quando compartilham o mesmo ambiente procuram assumir posições semelhantes, vez que as organizações tendem a buscar eficiência e o melhor ajuste em seu ambiente (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Assim a NIS agregou duas demandas relacionadas ao tema, a primeira informa que as organizações não se adaptam somente em função das pressões técnicas, mas seu processo adaptativo ocorre com mais frequência por conta das expectativas da sociedade, o que leva a um processo de isomorfismo institucional (Boxenbaum & Jonsson, 2017). Assim é necessário que haja legitimidade para laborar e essa é obtida conforme as expectativas da sociedade (Boxenbaum & Jonsson, 2017). A segunda demanda trata do desacoplamento e será tratada no tópico próprio.

Apesar da ideia de isomorfismo não ser nova no campo da teoria organizacional, dado que as organizações ao longo do tempo galgassem a compartilhar aspectos de sua aparência (Boxenbaum & Jonsson, 2017). Vez que Weber, citado por Boxenbaum & Jonsson (2017, p. 103), já informava que havia uma gaiola de ferro racional e a competição instalada na sociedade pressionavam as organizações para que fossem semelhantes em estruturas e ações.

Mas o isomorfismo institucional pregado por DiMaggio & Powell (1983) era distinto dessas posições, pois as organizações adotam processos semelhantes não por conta da adaptação ao ambiente externo, tecnicamente exigente ou por eliminação de desarranjos técnicos sociais, mas por conta da adaptação a um ambiente socialmente construído (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Essa posição sobre o isomorfismo institucional deve ser encarada como uma herança das teorias dos sistemas abertos e por conta do desenvolvimento da pesquisa sobre ecologia populacional (Scott, 2004).

Sendo assim, DiMaggio & Powell (1983) balizaram o conceito de isomorfismo institucional, infomando que o mesmo está atrelado ao processo de homogeneização organizacional e pode ser descrito como um método que obriga, em condições ambientais de igualdade, uma organização a se assemelhar às demais. Os autores delineararam os três tipos de pressões que induzem as organizações a se tornarem cada vez mais parecidas.

O primeiro mecanismo está relacionado à coerção, ou isomorfismo coercitivo, resultado das pressões, formais ou não, das relações de poder e políticas exercidas sobre as organizações que buscam legitimidade. Comumente são emanadas pelo Estado ou por grandes atores que induzem

as organizações a adotarem rotinas específicas sob pena de sanções e não ocorrem apenas por meio de decreto, pois pode ocorrer em função da dependência econômico-financeira e também por conta de exigências específicas por exemplo a adoção de práticas contábeis geralmente aceitas (Boxenbaum & Jonsson, 2017; DiMaggio & Powell, 1983).

O segundo é patrocinado pela incerteza do ambiente e proporciona um novo padrão organizacional, também conhecido como isomorfismo mimético, pois em função da incerteza as organizações procuram imitar seus pares, considerados sucedidos ou influentes, na busca por legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983).

O terceiro mecanismo é conhecido como isomorfismo normativo, para Suchman (1995) ele pode ser considerado como um caminho necessário ou quando a organização demonstra sinais de seu ambiente organizacional necessita que uma determinada rotina seja escolhida corretamente. Outros autores associam o isomorfismo normativo à profissionalização do campo ou seja a educação e formação que suscitam valores profissionais considerados adequados (DiMaggio & Powell, 1983).

Para DiMaggio & Powell (1983), o debate em torno do isomorfismo institucional pode auxiliar na explicação do processo de homogeneização das organizações, da capacidade de conquista das elites e da compreensão da vida organizacional quanto à capacidade de gestão, especificamente, da gestão do poder e da falta de inovação organizacional.

Outro ponto de vista da teoria institucional é descrito por Machado da Silva (1991) em que, segundo o autor, essa teoria caminha para um determinismo ambiental e isso ocorre quando são enfatizados elementos reguladores e normativos nas instituições. Essas características podem explicar a homogeneidade organizacional em um dado campo, ainda que distantes geograficamente umas das outras ou que sejam diferentes em tamanho e idade (Carvalho et al., 2005).

Após formularem diversas hipóteses sobre a direção das mudanças isomórficas DiMaggio & Powell (1983, p. 154) afirmam que: “quanto maior a dependência de uma organização em outra organização, mais semelhante ela se tornará àquela organização em estrutura, clima e foco comportamental.”

Esse pensamento de DiMaggio & Powell (1983), alinhado ao fato dos organismos que financiaram o início das atividades do IPSASB também pode ser utilizada para explicar o processo de convergência dos países às IPSAS. Afinal, os mesmos organismos que financiaram o IPSASB também financiam países e, para aportar dinheiro, os obrigam a convergir esses valores para as

IPSAS, como visto em Portugal, de acordo com Jesus & Almeida (2017), impondo, assim, duas formas de isomorfismo: coercitivo e normativo.

Outra ótica de análise dos mecanismos de isomorfismo foi proposta por Boxenbaum & Jonsson (2017); Strang & Soule, (1998) para Eles os mecaninos de pressão podem ser considerados como direções que indicam como elas emanam no campo organizacional, por exemplo: as pressões miméticas e normativas tem sua origem em pares que estão posicionados horizontalmente e as pressões reguladoras emanam de atores posicionados verticalmente ou seja em uma suposta posição de superioridade.

Hersberger-Langloh et al. (2021) pesquisaram como organizações sem fins lucrativos adotam cada vez mais rotinas de negócios distintos em respostas às pressões institucionais. Para Eles as pressões institucionais que essas organizações são submetidas são de difícil distinção em relação aos demais tipos de organização. Seus achados informam que o isomorfismo normativo tem relação direta com o desempenho organizacional, quando essas organizações estão sob pressão coercitiva a possibilidade de desvio da missão é iminente e o investimento na estratégia de negócios e no pessoal contribui para a melhoria do desempenho organizacional.

Amoako et al. (2021) Procuraram fornecer uma síntese sobre isomorfismo institucional, contabilidade ambiental e *accountability* ambiental, enfatizaram a necessidade de se propor um referencial teórico afim de subsidiar o nexo entre esses conceitos. Seus achados reforçam que há uma relação entre os fatores isomórficos institucionais e as práticas de responsabilidade ambiental.

Moser et al. (2020) buscaram revisar como as organizações respondem, com o conhecimento adequado, aos ambientes institucionais desfavoráveis estando sob pressão. Seus achados informam que as organizações respondem passivamente às pressões afim de evitarem processos não conforme e isso implicou na criação e categorização das respostas em relação ao conhecimento organizacional às pressões sofridas.

Alsharari (2022) apresentou uma pesquisa com o objetivo de verificar se a implantação de um sistema de gestão de risco promoveria eficácia nos processos da alfandega jordaniana. Sob o guarda-chuva qualitativo, sintetizou uma estrutura sobre isomorfismo institucional afim de interpretar as relações entre as práticas de gestão de risco na alfandega e seus achados informam que ela tem experimentado pressões institucionais que estimularam a implantação do sistema de gestão de risco e o resultado da implantação contribuiu para facilitar o comércio internacional, aumentar a receita pública de impostos e reduzir o déficit no orçamento público.

Mnif Sellami & Gafsi (2017) buscaram compreender quais fatores ambientais estão associados à decisão de convergir ao padrão normativo estabelecido pelo IPSASB. Seus resultados indicam que há processos isomórficos atrelados a essa decisão sendo que o primeiro deles se relaciona a questões de financiamento externo (isomorfismo coercitivo), o segundo está atrelado ao nível de abertura externa (isomorfismo mimético) e o derradeiro, grau de conhecimento dos atores envolvidos (isomorfismo normativo), não é considerado relevante para a decisão de convergir.

Gómez-Villegas et al. (2020) procuraram verificar como se deu o processo de reforma na gestão das finanças públicas e qual o status de implantação das IPSAS na América Latina. Seus achados indicam a convergência aos padrões do IPSASB ocorreu em função de um isomorfismo mimético, em âmbito internacional, entre os governos, vez que havia uma pressão sob esses para iniciarem o processo de convergência.

Porém, alguns países da região alegam que convergiram, sem observar os pré requisitos e as mudanças nas rotinas contábeis internas necessárias. Assim ao declarar a convergência indicam ser modernos mimetizando as ações de seus pares ou por conta de pressões externas (Gómez-Villegas et al., 2020).

Na busca de contribuir com o campo científico Aksom et al., (2020) pesquisaram sobre a possibilidade dos conceitos de isomorfismo e desacoplamento não serem estendidos, modificados ou refutados em função de serem consideradas teorias fechadas.

Os autores argumentam que as teorias, consideradas modernas: empreendedorismo institucional, trabalho institucional e lógicas institucionais, possuem pouco poder explicativo, preditivo e não refutam ou estendem os conceitos de isomorfismo e desacoplamento. Seus achados informam que novas teorias organizacionais somente limitam o domínio e a aplicabilidade dos conceitos clássicos da NIS (Aksom et al., 2020).

2.6.3. Desacoplamento

Outro conceito importante na teoria institucional está relacionado ao desacoplamento que ocorre quando a organização é pressionada a se adaptar às crenças aceitáveis, ou mitos racionais, impostas pela sociedade sobre como as organizações devem agir e se comportarem, contudo esse processo de adaptação organizacional às pressões contradiz as insuficiências internas de eficiência,

nesse caso as organizações afirmam que estão se adaptando, mas esse processo não ocorre realmente (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Nessa situação, a organização enfrenta dois problemas, o primeiro refere-se ao mito racional não ofertar uma solução eficiente para a organização e o segundo denota que pode haver outras crenças concorrentes (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Para contornar essa situação de desacoplamento Meyer & Rowan (1977) sugerem que as organizações desvinculem suas rotinas da sua estrutura formal. O efeito causado pelo desacoplamento é que as organizações vão obedecer, superficialmente, às pressões institucionais impostas pelos mitos racionais adotando novas estruturas sem, necessariamente, implementar as práticas relacionadas (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Em sua afirmação original, o desacoplamento pode ser uma resposta racional às demandas de adaptação organizacional que são inconsistentes ou prejudiciais à organização. Quando engajadas no desacoplamento, as organizações alcançam legitimidade por meio de sua estrutura adotada, mas permanecem eficientes ou consistentes por meio de sua ação real, o que aumenta suas perspectivas de sobrevivência (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Ganhar legitimidade sem realmente adaptar-se depende criticamente da “lógica de confiança e boa-fé”, ou seja, que as pessoas confiam que a organização realmente faz o que diz que fará (Meyer & Rowan, 1977, p. 357), o que significa que as organizações que se separam devem evitar uma inspeção rigorosa ou então serão expostas como fraudulentas. Um corolário da proposição de desacoplamento é, portanto, que quando as pressões institucionais levam ao desacoplamento, as organizações farão o possível para evitar o escrutínio ou pelo menos para controlar esse processo (Boxenbaum & Jonsson, 2017, p. 4 e 5).

O conceito de desacoplamento nos remete a uma espécie de falsidade organizacional em função da necessidade de se obter legitimidade estando sob pressão. Contudo, é necessário verificar como esse processo de desacoplamento ocorre, permanece ou se dissipa e suas consequências para a organização.

Edelman et al. (1992) procuraram verificar o papel das pessoas e das profissões jurídicas na formação do consenso dos empregadores sobre determinada legislação e a ameaça representada por essa. Seus achados indicaram que o responsável por ações afirmativas em uma faculdade de artes liberais nos EUA tornava, por conta própria, o processo de contratação mais flexível em detrimento das normas que tratavam do assunto. Contudo, a faculdade obteve legitimidade,

conferida por atores organizacionais que atendiam às preocupações divergentes relacionadas ao apelo normativo e de seu corpo docente.

Mas o efeito das influências externas sobre organizações aumentou com o passar dos últimos anos especificamente em relação ao avanço da responsabilidade, aumento da transparência e capacidade de avaliação (Bertello et al., 2022).

Para Bromley & Powell (2012) as pressões externas e os desafios regulatórios, alimentados por questões legais, induzem as organizações no alinhamento de suas estratégias e rotinas para a adequação aos critérios de avaliação externos. Contudo, Bromley & Powell (2012) contrários à essa ideia clássica de dissociação propuseram um reexame das alegações relativas de como ocorre esse processo.

Argumentam que a dissociação político-prática procura analisar os fundamentos conceituais do processo de dissociação de forma estreita (Bromley & Powell, 2012), enfatizando o alinhamento entre políticas e rotinas com o passar do tempo (Boxenbaum & Jonsson, 2017). As pesquisas nessa área procuram explicar como os gestores evitam ou falham na implementação de regras formalmente exigidas (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Um exemplo de dissociação político-prática ocorre quando uma organização adota políticas simbolicamente para satisfazer, lidar ou agradar as pressões internas das partes interessadas, contudo essas políticas não são disseminadas internamente, uma mera fachada, ou adoção simbólica (Bertello et al., 2022; Boxenbaum & Jonsson, 2017; Crilly et al., 2012)

Outro argumento proposto por Bromley & Powell (2012) informa que a dissociação deve incluir instâncias em que meios e fins sejam dissociados, nesse caso as políticas são implementadas, contudo não se relacionam com as rotinas centrais da organização ou falham na busca de atingir os objetivos estabelecidos, ou implementação simbólica (Bertello et al., 2022).

Bertello et al. (2022) verificaram a ocorrência do processo de desacoplamento, com foco na dissociação político-práticas e no meio-fins, em um consórcio de pesquisa e desenvolvimento financiado por meio de recursos públicos. Seus achados indicaram que a dissociação voltada para os meio-fins ocorre por conta da complexidade técnica e a dissociação político-prática acontece em fundação da limitação de recursos, encargos administrativos e fatores comportamentais.

Laguecir & Leca (2022) desenvolveram o conceito de dissociação organizada a partir de um estudo de caso sobre fraude praticada por *trader*. Para os autores essa forma de desacoplamento explica como os sistemas de controle gerenciais são estruturados com a cultura organizacional de

modo que sejam favorecidos os comportamentos antiéticos, utilizados como mecanismo de segurança na gestão do risco e reputação da instituição financeira.

Seus achados salientaram três características da dissociação organizada em relação ao sistema de controle gerencial: distâncias física, técnica e social. Por fim, demonstraram que o desacoplamento não ocorre apenas de forma emergente, pode ser intencional e organizado (Laguecir & Leca, 2022).

Discorremos sobre como a dissociação ocorre, porém, isso significa que sempre as organizações correram o risco de desacoplar. Vez que, o processo de dissociação está atrelado ao risco de detecção e uma vez descoberta a organização torna-se deslegitimada (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Para Boxenbaum & Jonsson (2017) as organizações recorrem ao desacoplamento por não acreditarem na eficácia da prática em questão, já Kostova & Roth (2002) atribuem a ocorrência do desacoplamento a desconfiança do ator que exerce a pressão sobre a organização e Seidman (1983) atribuiu o desacoplamento a uma exagerada pressão coercitiva na implementação de novas rotinas.

Crilly et al. (2012) pesquisaram a dissociação entre subsidiárias da mesma corporação, seus achados mostram que há uma grande variação na probabilidade de desacoplamento nas subsidiárias em função do ambiente local e do contexto interno da corporação, ou seja, mesmo que essas subsidiárias estejam submetidas ao mesmo tipo de pressão algumas irão dissociar enquanto que outras não o farão.

Outra variável que contribui para a dissociação está associada ao poder interno exercido dentro da organização, esse poder intermedia a vontade e a ação de desacoplamento (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Westphal & Zajac (2001) Pesquisaram sobre a possibilidade de dissociação por conta da recompra de ações em grandes corporações norte americanas. Seus achados indicam que a dissociação ocorre com mais frequência quando os altos executivos exercem seu poder e influência sobre os conselhos dessas corporações para resistirem às pressões de mudança.

Nessa investigação de Westphal & Zajac (2001) eles identificaram também que redes e coalizações podem causar dissociação. Nesta ótica os altos executivos por possuir experiência com desacoplamento ou organizações que já o faziam eram mais propensos em se engajar com a dissociação.

Brunsson (2002) ampliou o escopo original de desacoplamento ao afirmar que nem sempre a confiança externa, ou lógica de boa fé, é necessária para que a dissociação aconteça, muitas vezes as organizações buscam essa fé ativamente, ou seja quando uma organização dissocia uma rotina estrutural ela procura ofuscar essa situação informando algo enquanto faz outro, para Brunsson (2002) isso se chama hipocrisia organizacional. Diversos autores identificaram a chamada hipocrisia organizacional em pesquisas posteriores (Briscoe & Murphy, 2012; Fiss & Zajac, 2006; Lim & Tsutsui, 2012).

Em várias situações a possibilidade de dissociação pode ser útil para as organizações (Boxenbaum & Jonsson, 2017). Westphal & Zajac (1998) verificaram que o preço das ações aumentava quando essas corporações adotavam práticas legítimas, mesmo que não estivessem implementadas de fato.

Para Boxenbaum & Jonsson (2017) nem sempre o fingimento de uma prática organizacional poderá ser sustentada permanentemente, assim o que começa com desacoplamento acaba por se tornar com o tempo em acoplamento. Nessa seara Edelman et al. (1992) informou que as empresas que dissociaram a legislação sobre ações afirmativas acabaram acoplando ela em suas estruturas organizacionais, vez que os funcionários contratados procuravam cumprir seu papel, mesmo que fosse simbólico.

Boxenbaum & Jonsson (2017) informaram que a acepção clássica do desacoplamento refere-se a estruturas organizacionais sendo dissociadas da prática, contudo, as pressões institucionais podem formalizar esquemas simbólicos que modelam as rotinas organizacionais. Esses esquemas simbólicos podem ser classificações ou certificações visto com mais abundância nas pesquisas voltadas para a educação (Boxenbaum & Jonsson, 2017).

Discorreremos sobre o conceito, tipos e causas do desacoplamento, contudo são necessários outros conceitos relacionados a teoria institucional que possam auxiliar na explicação do processo de, possível, mudança contábil causada pelo uso de uma norma de conceitos gerais.

2.6.4. Outros Conceitos Relacionados a Mudança

A Instituição e seus Pilares – O Sistema Normativo

Segundo Scott (2014, p. 56), as instituições podem ser conceituadas da seguinte forma: “compreendem elementos reguladores, normativos e culturais-cognitivos, junto com atividades e recursos associados, fornecem estabilidade e sentido para a vida social”.

Quanto ao pilar regulador, grande parte das pesquisas ressalta os aspectos que: restringem, modelam o comportamento, estabelecem regras, fiscalizam a conformidade e determinam sanções na tentativa de influenciar o procedimento das instituições no futuro (Scott, 2014).

O segundo pilar, o normativo, enfatiza que as normas prescritas incorporam determinados preceitos, possuem a capacidade de avaliar e é de uso compulsório na dimensão histórica da vida social das instituições (Scott, 2014). Além disso, o sistema normativo inclui valores. “Os valores são concepções do preferido ou desejável juntamente com a construção de padrões para os quais as estruturas existentes ou comportamentos podem ser comparados e avaliados. Normas especificam como coisas devem ser feitas, elas definem meios legítimos para buscar fins valiosos” (Scott, 2014, p. 64).

Nesse contexto, os sistemas normativos procuram definir objetivos como, por exemplo: ganhar uma disputa, obter lucro de x% etc., e caminhos para alcançá-los, por exemplo: as regras que especificam como o jogo deve ser disputado, concepções de práticas comerciais etc (Blake & Davis, 1964; Scott, 2014).

O terceiro pilar, cultural/cognitivo, nasceu a partir das pesquisas dos antropólogos Geertz e Douglas e dos sociólogos Berger, DiMaggio, Goffman, Meyer, Powell e Scott; eles destacam que o objetivo do pilar cultural/cognitivo é o compartilhamento de concepções e por meio dessa repartição ocorre a constituição da realidade social e a criação dos meios pelo qual o significado é produzido (Scott, 2014).

Para Gronow (2008), há um quarto pilar conhecido por as ações habituais em que essas ações se relacionam com as práticas repetidas, em contextos estáveis; sendo assim, não requer muitos esforços cognitivo e material para iniciá-lo nem o implementar. Embora, as instituições estejam laborando em modo automático, Gronow (2008) afirma que para os pragmáticos os hábitos não são rotinas vazias, mas podem incluir e se sobreporem à razão e escolha conscientes.

Ambiente Institucional

Scott & Meyer (1991) se dedicaram a pesquisar como o ambiente afeta a organização, especificamente, seu desempenho e sua estrutura organizacional. Segundo os autores os modelos organizacionais existentes na década de 70 subestimaram a extensão com as quais as organizações estão conectadas e a forma como elas se relacionam.

Além disso, cunharam o conceito de setor social que inclui todas as organizações dentro de uma sociedade e que fornecem um determinado tipo de produto ou serviço com seus conjuntos organizacionais associados: fornecedores, financiadores, reguladores e assim por diante (Scott & Meyer, 1991).

Atualmente, os sistemas de relações que as organizações estão inseridas mostram cada vez mais uma estrutura vertical, com decisões sobre propósitos e financiamento cada vez mais centralizados, além de serem formalmente melhor estruturadas. As conexões verticais entre as organizações são um fato cada vez mais dominante e evidente nas estruturas sociais, e tão significativa, quanto a existência dessas conexões verticais, é sua variedade (Scott & Meyer, 1991).

Os setores sociais variam em muitos aspectos: sejam eles dominados por processos institucionais ou técnicos, número de níveis em que as organizações se desenvolvem, estrutura da tomada de decisão e a natureza dos controles entre os níveis. Sendo assim, supõe-se que essas dimensões, além de outras não identificadas, influenciem o número e os tipos, bem como a estrutura e o desempenho das organizações dentro de cada setor (Scott & Meyer, 1991).

Segundo Thomas & Meyer (1984), o conceito de ambiente institucional está relacionado aos processos de racionalização e de expansão da jurisdição do estado, essa visão concebe a ordem normativa coletiva incluindo as profissões e acordos compartilhados por membros de campos organizacionais. Ademais, essa ordem normativa corrobora para o aumento dos fluxos de recursos sociais e das perspectivas de sobrevivência a longo prazo (Thomas & Meyer, 1984).

Scott (1987) sugere que esse ambiente seja visto de forma nivelada, ou seja, dois níveis sendo um geral e outro imediato. No geral prevalecem as regras e normas compartilhadas que afetam de modo genérico as organizações e no outro nível, imediato, prima-se pelos aspectos relacionados à dependência, poder, políticas e capacidade das organizações em como lidar com esses elementos (Carvalho et al., 2005; Scott, 1987).

Nesse contexto, Oliver (1991) enfatiza que nesse ambiente o poder pertence àquele que molda e executa regras e, segundo Carvalho (2010) e Scott (1987), os processos que interligam o

ambiente e a organização são fundamentados na incorporação e no isomorfismo. Dessa forma, a sobrevivência da organização depende de estar em conformidade com o ambiente institucional e a capacidade de incorporar e adaptar-se às novas regras e normas externas (Oliver, 1991).

Para DiMaggio & Powell (1983); Meyer & Rowan (1977) o ambiente institucional exerce maior influencia no desenvolvimento de uma estrutura formal que as pressões do mercado. Nesse sentido, as estruturas fundamentadas na inovação são legitimadas de forma mais simples na organização (DiMaggio & Powell, 1983a).

Contudo, quando as organizações não aceitam as inovações consideradas legitimadas, isso pode ser entendido como um comportamento relapso. Portanto, as organizações procuram adquirir e promover estruturas formais, embora isso não aumente a sua eficiência e o uso da legitimidade (DiMaggio & Powell, 1983a).

Para Lang (2018) instituições devem ser visualizadas como forças estruturais que orientam o comportamento dos atores, ou seja impõe as regras do jogo, enquanto que organizações e atores devem ser vistos como os jogadores inseridos no jogo.

Normas, Regras e Valores

Lang (2018) Recomenda que estudar as regras, normas, e valores que constituem os ambientes institucionais e fazem parte do cotidiano dos atores envolvidos na mudança pode ajudar a compreender melhor o comportamento dos atores e os processos dinâmicos de mudança.

Berger & Luckmann (1967) afirmam que normas, regras e valores produzidos por um determinado grupo social são repassados, ou impostos, aos demais indivíduos do mesmo grupo, pelos processos de socialização acordados entre si. Dessa forma, as organizações respondem às pressões de seus ambientes institucionais e aceitam estruturas e procedimentos impostos por terceiros, como normas contábeis, socialmente aceitas, adotados como corretas e funcionando como símbolo, a fim de ascender a legitimidade externa (Meyer & Rowan, 1977; Powell & DiMaggio, 1991; Reginato, 2010).

Lang (2018) afirma que normas, rotinas e práticas coletivas são visualizadas como um processo que se constitui de um comportamento instituído e em situações semelhantes, os atores tomam a decisões semelhantes dado o quadro de referência comum. Além disso, rotinas, normas e regras que restringem a ação no curto prazo podem se transformar em oportunidades ao longo do tempo.

Para Reis (2008), existem organizações que podem ser consideradas como padrões, ou modelos, a serem seguidos. Ao analisar a evolução dos organismos normatizadores internacionais vê-se que a primeira fase de produção normativa do IPSASB foi marcada, profundamente, pelos modelos contábeis neozelandês e australiano de contabilidade aplicada ao setor público reproduzindo, assim, uma espécie de isomorfismo que, adiante, fora aprimorado e expandido para outras nações que adotaram as IPSAS.

Conteúdo, Preceitos e Valores

Utilizamos o preceito sobre constituição da cultura humana Kroeber & Parsons (1958), emprestado da sociologia, para possibilitar a explicação de como determinado elemento, estrutura conceitual, pode influenciar no cotidiano e na rotina dos atores envolvidos no processo de mudança. Vez que diversos estudos na NIS também abordam os fenômenos culturais e esses estão atrelados ao processo de mudança (Scott, 2014).

Kroeber & Parsons (1958) afirmam que o processo de formação cultural está atrelado aos conteúdos repassados e criados, preceitos padronizados, ideias e pela influência de elementos simbólicos e normativos.

Elementos Institucionais e Simbólicos

Além do ambiente organizacional e do processo de disseminação do conhecimento, existe a figura dos elementos institucionais que, segundo Zucker (1987), surgem de três formas, a primeira, de fora para dentro da organização por meio de pequenos grupos ou processos que se relacionam com a organização; a segunda ocorre por meio da formalização de novas estruturas que tendem a ser novas fontes de institucionalização e a terceira se relaciona com o aumento da estabilidade organizacional ao serem criadas novas rotinas que procuram a melhoria do desempenho institucional.

Os elementos institucionais se caracterizam por se referirem à sua facilidade de transmissão aos novatos, à sua capacidade de preservação ao longo do tempo e à sua resistência ao processo de mudança (Zucker, 1987).

Para Lang (2018); Scott (2014) as instituições estáveis são formadas por elementos simbólicos, atividades sociais e recursos materiais e esses elementos são responsáveis por dar estabilidade à sociedade e à ação organizacional.

Os pesquisadores que estudam a mudança sinalizam quanto à importância dos elementos simbólicos no cotidiano da vida social, não só como esses sistemas incorporam conteúdos, mas como afetam, também, esses sistemas (Scott, 2014). Heise (1979) citado por Scott (2014), informa que os diversos significados, atores, cenários e comportamentos, de uma categoria social são primeiramente afetivos.

Sendo assim, a motivação que impulsiona a ação, ou sentimento de mudança, nasce de sensações evocadas pelos padrões que os elementos simbólicos criam no cotidiano da vida social (Scott, 2014).

No campo da pesquisa organizacional, caracterizado por um conjunto particular de lógicas institucionais (regras, relações, hábitos, redes, etc), também são incorporados “artefatos” ou tecnologias como importantes veículos institucionais (Andrews-Speed, 2016). Esses veículos institucionais podem ser elementos que promovem a mudança. Além disso, conforme destacado por Terpstra (2020, p. 3) “os símbolos também podem ser úteis na divulgação da mensagem da mudança de forma compreensível”. Esforços recentes enfatizam a importância dos elementos simbólicos na formação da vida social (Scott, 2010) e, conseqüentemente, como uma ferramenta para a mudança institucional.

A literatura tem fornecido diversos exemplos de como os elementos simbólicos atuam no processo de mudança institucional. Essa ação, pode ser no sentido de acelerar o processo de mudança, mas também pode ser no sentido de impedir ou pelo menos postergar tal processo.

Genus & Mafakheri (2014) analisaram o campo organizacional da bioenergia para a geração de calor e energia no Reino Unido sob a ótica da teoria institucional. Eles aplicaram os conceitos de (Scott, 2014) referente aos portadores institucionais – rotinas, sistemas simbólicos, sistemas relacionais e artefatos – para explicar como os elementos simbólicos podem propiciar ou restringir o progresso da mudança institucional (mudança da matriz bioenergética).

Altayar (2018) investigou os fatores motivacionais para a adoção de dados governamentais abertos no governo da Arábia Saudita. Segundo o autor, embora o governo Saudita possa ser entendido como uma cultura governamental fechada, o conceito de dados governamentais abertos – desenvolvido nas culturas ocidentais – provavelmente deve ter “viajado” para o Oriente Médio por meio de veículos institucionais (elementos ou sistemas simbólicos) para fazer parte da realidade atual do governo Saudita. Um desses elementos simbólicos promotores da mudança pode ser a linguagem – falada ou escrita – pois ela, segundo as palavras de Harmon et al. (2015, p. 78) molda

e reflete as premissas de atores sociais, sendo uma ferramenta dinâmica e reflexiva que “fornece um motor para a transformação social”.

Terpstra (2020) discute o processo de mudança institucional nas forças policiais da Europa Ocidental e do Norte, em especial da polícia holandesa, com base em dois aspectos críticos da teoria institucional: os símbolos da reforma e os dilemas institucionais. O autor salienta que o nível simbólico é fundamental para a compreensão da reforma policial. O artigo conclui que os elementos simbólicos são relevantes não apenas na apresentação e promoção da mudança, mas também como “contra-símbolos”, ou seja, uma forma de resistência a ela (mudança).

Essa ação dos elementos simbólicos na promoção da mudança também pode ocorrer através de canais religiosos. Biygautane et al. (2020) discutiram os papéis do trabalho simbólico religioso e do poder na implementação de projetos de parceria público privada. Os autores propõem que o trabalho simbólico religioso, pode ser considerado uma forma de “trabalho institucional”, no qual atores individuais ou organizacionais propositalmente empregam símbolos e crenças religiosas socialmente compartilhadas para persuadir outros atores a apoiar seus objetivos. Os autores observaram que o trabalho simbólico religioso como integração social desencadeou o trabalho de integração do sistema, que expandiu as capacidades de poder dos atores individuais que lideram o projeto de parceria público privada na expansão e transformação de um aeroporto público na Arábia Saudita.

Sendo assim, os elementos simbólicos variam à medida que demonstram regularidade e proporcionam a consistência da ação do ator, nesse sentido, assume-se que os hábitos são estáveis e resistentes ao processo de mudança (Scott, 2014). Entretanto, com o passar do tempo verifica-se que os hábitos são responsáveis pela continuidade de uma atividade ou de uma prática, ele organiza e fundamenta o comportamento e a ação do indivíduo e se adapta a medida que novos elementos simbólicos surjam para proporcionar a regularidade nas ações dos indivíduos (Scott, 2014).

Rotina e Aprendizado Atrelados a Mudança

Para Scott (2014), a aprendizagem do ser humano é influenciada e ocorre dentro de um contexto social, independentemente de suas capacidades e predisposições.

Lang (2018) sugere que as pesquisas sobre a NIS enfocam a relação entre os atores individuais e a rotina desenvolvida. E essa rotina é estruturada não apenas por requisitos formais, por exemplo leis, decretos, manuais ou estruturas técnicas, mas também por ambientes

institucionais informais nos quais as organizações existem à medida que são integradas em sistemas sociais e políticos mais amplos.

Lang (2018) As instituições podem reproduzir as rotinas, consideradas legítimas, à medida que os atores utilizem suas experiências anteriores para reagirem de maneira semelhante ou em situações análogas. Dessa forma, as rotinas podem levar a ações semelhantes, apesar das condições terem sido alteradas. ademais, as normas como elementos morais de estruturação podem ser visualizadas como restritivas, obrigatórias, habilitadora ou premiadora (Lang, 2018).

March & Olsen (2006) procuram explicar a NIS a partir de duas lógicas interligadas, a primeira e a das consequências que a ação dos atores pode causar e a segunda refere-se ao comportamento do ator que é impulsionado pela ansiedade na antecipação dos resultados que suas atitudes podem demonstrar, assim é comum vislumbrar que o comportamento dos atores seja racional em relação as rotinas.

Nesse sentido o comportamento humano é muitas vezes criticado por ser considerado subsocializado (Granovetter, 1985), pois o mesmo nem sempre é visto como resultado da racionalidade, nem como resultado de regras, hábitos, normas e rotinas obedecidos consciente ou inconscientemente (Lang, 2018).

O comportamento dos atores, assim como as instituições, pode mudar ao longo do tempo. Nesse sentido, normas, rotinas ou práticas consideradas contraditórias existem paralelo e competem pelo domínio. Como os atores estão inseridos em diferentes estruturas e conjuntos de instituições ou diversos ambientes institucionais, eles podem ter que escolher entre observar rotinas organizacionais concorrentes enquanto agem (Lang, 2018; Peters, 2019).

3. METODOLOGIA DE PESQUISA

O capítulo anterior apresentou o estado da arte em relação ao tema, os efeitos da NPM na consolidação do organismo normatizador, informou sobre o estado do processo de convergência no Brasil e tratou da NSI. Esta seção trata das regras e diligências estabelecidas a fim de obter meios para responder à indagação formulada. Sendo assim, esta metodologia de pesquisa representa o procedimento, ou caminho, que foi percorrido pelo pesquisador na busca de evidências que respondam às inquietações.

3.1. Classificação da Pesquisa

Quanto à área do conhecimento esta pesquisa pode ser caracterizada em Ciências Sociais Aplicadas; quanto à sua finalidade ela se classifica em aplicada, por procurar respostas com a finalidade de preencher a lacuna de pesquisa, e quanto aos seus propósitos gerais a pesquisa é explicativa, uma vez que busca identificar se a EC-IPSASB provocou, nos preparadores das demonstrações contábeis, uma mudança (Gil, 2017; Prodanov & de Freitas, 2013).

Prodanov & de Freitas (2013) informam que há métodos gerais, ou de abordagem, vinculados a correntes filosóficas específicas que se propõem a explicar como ocorre o conhecimento da realidade, além de oferecem ao pesquisador normas genéricas destinadas a determinar uma ruptura entre objetivos científicos e de senso comum. Nesse grupo, se incluem os métodos: dedutivo, indutivo, hipotético-dedutivo, dialético e fenomenológico.

O método indutivo surgiu e serviu para que os pesquisadores sociais abdicassem de uma postura especulativa, dado que o mesmo é responsável pela generalização, ou seja: parte de algo particular para uma questão mais ampla. Assim, dada sua influência desenvolveu-se técnicas de coletas de dados e instrumentos de análise capazes de mensurar os fenômenos sociais (Gil, 2017; Prodanov & de Freitas, 2013).

Considerando, a princípio, a lacuna encontrada nas pesquisas anteriores, e por se mostrar o mais adequado às pesquisas no campo das ciências sociais, aplicadas e, ainda, à investigação do problema deste estudo, exposto anteriormente, é que esta tese adotou o método indutivo.

Os métodos visam o fornecimento da orientação necessária à realização da pesquisa nas ciências sociais, especialmente, na obtenção, processamento e análise do material pertinente à lacuna pesquisada. Nas ciências sociais é comum a adoção de métodos combinados e os mais

utilizados são: histórico, experimental, observacional, comparativo, estatístico, clínico, monográfico, documental, bibliográfico (Major & Vieira, 2009; Prodanov & de Freitas, 2013).

Elaborada com base nos materiais já publicados, a pesquisa bibliográfica é utilizada em quase todos os trabalhos acadêmicos (Gil, 2017). A pesquisa documental assemelha-se muito com a pesquisa bibliográfica; porém, a diferença entre elas está na natureza das fontes documentais (Gil, 2017).

A pesquisa bibliográfica é calçada nos materiais já elaborados, com propósito e público específicos, ao passo que a pesquisa documental se vale de toda a sorte de documentos elaborados com finalidades diversas (Gil, 2017).

O estudo de caso era encarado como procedimento pouco rigoroso que servia apenas para estudos de natureza exploratória. Mas, atualmente, é considerado como o delineamento mais adequado para a investigação de um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto real, em que os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente percebidos (Gil, 2017; Yin, 2001).

Sendo assim, há utilização do estudo de caso no âmbito das ciências sociais, com diferentes propósitos, tais como: a) explorar situações da vida real cujos limites não estão claramente definidos; b) preservar o caráter unitário do objeto estudado; c) descrever a situação do contexto em que está sendo feita determinada investigação; d) formular hipóteses ou desenvolver teorias; e) explicar as variáveis causais de determinado fenômeno em situações muito complexas que não possibilitam a utilização de levantamentos e experimentos (Gil, 2017).

Portanto, a abordagem escolhida precisa ser consistente e apropriada para encontrar respostas para as questões de pesquisa e à natureza dela. Assim, a abordagem geral que foi adotada neste estudo, para avaliar e buscar explicações para os principais objetivos dele, é uma combinação de estudo de caso, pesquisa bibliográfica e pesquisa de campo.

Quanto a estratégia de pesquisa este estudo se posiciona dentro do paradigma da pesquisa qualitativa para coletar as opiniões e experiências dos usuários internos envolvidos com a contabilidade aplicada ao setor público no Brasil. De acordo com Mason (2017), esse tipo de investigação procura lidar com a maneira pela qual o mundo social é interpretado, compreendido, experimentado, produzido ou constituído, assim ela é fundamentada em uma posição filosófica interpretativista.

3.1.1. Roteiro de entrevista

Para viabilizar esta pesquisa foi feito o uso de entrevistas, considerado bastante usual na pesquisa qualitativa (King, 2004). As entrevistas permitem coletar informações sobre as interações e processos complexos relacionados à tomada de decisão, por meio de perguntas, especialmente quando há necessidade de entender as influências das interações (Krishnan, 2016; Saunders et al., 2012; Smith & Thorne, 2008).

Existem diferentes tipos de entrevistas: as estruturadas, não estruturadas e semiestruturadas. A entrevista estruturada é um método organizado que repete as mesmas perguntas padronizadas para cada entrevistado, em uma ordem preestabelecida, e o entrevistador anota as respostas em algumas categorias predeterminadas como, por exemplo: concordo, discordo ou indeciso (Krishnan, 2016; Wilson & Sapsford, 2006).

A entrevista estruturada possibilita ao pesquisador, além do tratamento qualitativo, o tratamento quantitativo dos dados o que permite ao investigador o desenvolvimento de levantamentos sociais. Além disso, ela se mostra mais ágil em relação aos demais tipos, mais prática no momento de sua transcrição e tem seus custos relativamente mais baixos (de Britto Júnior & Júnior, 2012).

Sendo assim, devido às restrições impostas quanto ao tempo disponível para entrevistar os usuários internos, funcionários governamentais de alto nível, é que esses modelos de entrevistas, semi e não estruturados, não foram adequados para uso neste estudo. Portanto, levando em consideração esses fatores, esta pesquisa emprega o método de entrevista estruturada.

Para que a construção e coleta do material fossem viáveis, foi elaborado um roteiro de entrevistas estruturado, de maneira geral, sendo que o propósito dele, em um primeiro momento, foi estabelecer o contato inicial com o entrevistado, expondo os objetivos da pesquisa, informando que o sigilo do entrevistado seria mantido e que o pesquisador conta com a anuência do Programa de Pós Graduação em Ciências Contábeis e do Comitê de Ética em Pesquisa da UnB.

E, em um segundo momento, buscou-se informações sobre a qualificação e experiência profissional do entrevistado e, por último, se o entrevistado gostaria de indicar outras pessoas para participarem da pesquisa.

De modo específico o objetivo do roteiro de entrevistas foi identificar:

- Se os usuários das IPSAS, no Brasil reconhecem que padrão normativo produzido pelo IPSASB é, ou não, fundamentado em princípios;

- Se os usuários das IPSAS, no Brasil reconhecem, ou não, que a Contabilidade Societária influenciou o processo de produção normativa relacionado à contabilidade aplicada ao setor público em relação ao organismo padronizador e em relação à regulação local;
- Como e quais aspectos da estrutura conceitual influenciam na tomada de decisão por parte dos usuários das IPSAS;
- Se a estrutura conceitual é capaz de alterar a normatização local, de uma contabilidade fundamentada em regras para uma abalizada em princípios na ótica dos usuários das IPSAS.

Com o intuito de robustecer o roteiro de entrevista e validá-lo, perante os pares, foram realizados, em outubro/2021, dois pré-testes com usuários das IPSAS, que ocupam função de chefia de departamento de Contabilidade, o que possibilitou o amadurecimento e o aprimoramento do roteiro inicialmente proposto, bem como a inclusão, ou exclusão, de perguntas.

Após os ajustes, o roteiro foi submetido a dois especialistas doutores em contabilidade, um docente e outro perito federal, a fim de verificar sua clareza e pertinência, por fim submetido ao Comitê de Ética na Pesquisa. A seguir, o roteiro da entrevista (Tabela 1):

Tabela 1: Roteiro da entrevista aplicada

Momento / Objetivo	Perguntas / Informações Orientadoras
Apresentação do Entrevistador	<ul style="list-style-type: none"> • O doutorado no PPGCont/UnB; • A pesquisa; • Sigilo do entrevistado; • A utilização exclusiva para fins acadêmicos;
Características do Entrevistado	<ul style="list-style-type: none"> • Quanto tempo o(a) Sr.(a) tem de experiência no setor público? • Qual sua formação acadêmica (graduação, especialização, mestrado e doutorado); • Relate sua trajetória profissional no setor público e seu envolvimento com a contabilidade aplicada ao setor público;
Aspectos Históricos	<ul style="list-style-type: none"> • O que você acha das normas produzidas pelo IPSASB serem fundamentadas nas normas IFRS, justifique sua resposta. • Você pode relatar, na sua opinião, os benefícios ou malefícios das normas produzidas pelo IPSASB serem fundamentadas nas normas IFRS. • Poderia me falar a respeito dos benefícios ou malefícios advindos do processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil às normas internacionais de contabilidade produzidas pelo IPSASB. • Você acredita que o processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil às normas internacionais de contabilidade produzidas pelo IPSASB foi uma iniciativa brasileira ou ocorreu por conta de pressões externas, justifique sua resposta.

Aspectos da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	<ul style="list-style-type: none"> • Descreva quais aspectos diferenciam a contabilidade societária da contabilidade aplicada ao setor público; • Relate se o processo de harmonização internacional da contabilidade aplicada ao setor público, fundamentado nas IFRS, atende aos objetivos da contabilidade aplicada ao setor público; • Explane sobre como o processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público influencia a produção normativa local; • Descreva qual tipo de processo normativo, fundamentado em regras ou princípios, melhor se adequa ao processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público.
Aspectos da Estrutura Conceitual	<ul style="list-style-type: none"> • Descreva o papel da estrutura conceitual da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil; • Na condição de preparador das demonstrações contábeis, qual sua percepção em relação a estrutura conceitual? • Na sua opinião houve uma pressão externa para adoção da estrutura conceitual do IPSASB no Brasil ou ela ocorreu por conta da evolução da contabilidade aplicada ao setor público? Justifique sua resposta;
Aspectos Relacionados a Mudança	<ul style="list-style-type: none"> • Diversos aspectos influenciam a trajetória da produção normativa local, seja ela fundamentada em regras ou princípios, na sua opinião qual modelo de produção normativa prevalece no Brasil? justifique; • Descreva como uma estrutura conceitual pode influenciar a produção normativa local; • Descreva em quais situações da prática contábil a estrutura conceitual é capaz de influenciar a tomada de decisão do preparador das demonstrações contábeis; • De maneira específica, em um país onde prevalece o modelo jurídico de produção de normativa fundamentado em regras, como a estrutura conceitual pode influenciar no processo de tomada de decisão do preparador das demonstrações contábeis? • Relate como a aceitação de uma estrutura conceitual aplicada ao setor público pode indicar uma mudança, do processo contábil fundamentado em regras para um abalizado em princípios, na ótica dos preparadores das demonstrações contábeis;
Aspectos relacionados à Auditoria	<ul style="list-style-type: none"> • Relate como a aceitação de uma estrutura conceitual aplicada ao setor público pode indicar uma mudança, do processo contábil fundamentado em regras para um abalizado em princípios, na ótica dos auditores; • No seu ponto de vista como os processos de auditoria serão afetados por normas cada vez mais fundamentadas em princípios? Justifique sua resposta;
Finalização da Entrevista	<ul style="list-style-type: none"> • O(a) Sr.(a) gostaria de relatar qualquer outro aspecto não abordado? • O(a) Sr.(a) gostaria de indicar alguém para ser entrevistado? • Muito obrigado pelas contribuições.

Fonte: Própria da Pesquisa

3.2. Seleção Teórica dos Entrevistados

A seleção dos entrevistados levou em consideração: ser usuário das IPSAS (preparador ou auditor) e laborar no setor público, especificamente, nas repartições públicas brasileiras, em sua maior parte no âmbito da União. Por se tratar de uma pesquisa qualitativa, a amostra, por sua vez, é do tipo de bola de neve.

O tipo de amostragem bola de neve é uma forma de amostra não probabilística, que utiliza cadeias de referência, ou seja, a partir desse tipo de amostragem não é possível determinar a probabilidade de seleção de cada participante na pesquisa. Esse tipo de amostragem se mostra útil na investigação de grupos difíceis de serem acessados (Vinuto, 2014).

A execução da amostragem bola de neve ocorre da seguinte forma conforme Vinuto (2014): no início foram avaliados e convidados potenciais candidatos a partir da expertise do pesquisador, vez que nessas situações o pesquisador opta pelos elementos no qual possui acesso, admitindo assim que eles possam representar o início do universo populacional.

Esses potenciais candidatos foram nomeados de sementes e a partir das indicações deles (questão 23 da entrevista) foram sendo localizadas pessoas com o perfil necessário para a pesquisa (Vinuto, 2014). Esse procedimento foi aplicado para possibilitar que o pesquisador pudesse tatear o grupo a ser pesquisado (Vinuto, 2014).

Os critérios que fundamentaram a seleção dos entrevistados foram: (i) ter exercido função comissionada no setor público atuando enquanto contador responsável ou substituto, (ii) atuar em órgão/área de controle no exercício do cargo / função de auditor e (iii) atuar ou ter atuado em órgãos normatizadores ou reguladores internos.

Em 27 de dezembro de 2021 o objeto / metodologia de pesquisa desta tese foram submetidos ao Comitê de Ética na Pesquisa da Universidade de Brasília, por meio da Plataforma Brasil do Ministério da Saúde. Sendo gerado o Certificado de Apresentação de Apreciação Ética número 54627321.7.0000.5540, a submissão foi aprovada em 19 de janeiro de 2022.

Após a aprovação do Comitê de Ética na Pesquisa foi realizado um contato inicial com os usuários sementes, no mês de março/2022, em função das atividades laborais referentes ao encerramento do exercício financeiro demanda, com o intuito de relatar o objetivo da pesquisa, verificar seu interesse em participar dela, informar que não haveria identificação dos entrevistados nem dos seus locais de trabalho, preservando, assim, o anonimato.

A fim de obter respostas mais profundas na entrevista e considerando os critérios apresentados para seleção dos entrevistados, foi disponibilizado previamente a eles o roteiro de entrevista, permitido, assim, que os respondentes fizessem uma análise dos temas a serem abordados na entrevista.

Esse envio antecipado do roteiro foi necessário para que o entrevistado pudesse avaliar se tem conhecimento do assunto a ser tratado e se teria tempo disponível para a entrevista dadas suas

restrições laborais (processo de encerramento do exercício financeiro, divulgação das demonstrações contábeis e formalização da prestação de contas aos tribunais competentes).

As entrevistas duraram, em média, 45 minutos e todas foram gravadas e transcritas, em 200 páginas aproximadamente, não incluídos nesta tese por questões éticas. Optou-se por coletar as entrevistas por meio de videoconferência em função da pandemia causada pelo COVID-19 que acometeu o País.

A entrevistas foram conduzidas pelo pesquisador levando em consideração os seguintes comportamentos: ser empático, não sugerir respostas, respeitar o posicionamento do entrevistado, não o interromper, não o intimidar, estabelecer um clima de confiança entre as partes, utilizar uma linguagem acessível e não esboçar sentimentos em suas feições. Com esses comportamentos, e somado à sua capacidade de julgamento esperou-se que o pesquisador conseguisse captar a essência dos relatos e das percepções dos entrevistados.

3.3. Perfil dos Entrevistados

Considerando os critérios dispostos na seção Seleção Teórica da Amostra, o conjunto de entrevistados que formam a amostra da pesquisa é composta por: doze preparadores das demonstrações contábeis que laboram em órgãos federais, estaduais ou municipais, um preparador que labora em órgão regulador / normatizador local e dez auditores que laboram no controle interno ou externo, totalizando assim vinte e três entrevistas realizadas.

Ao todo foram convidadas trinta e quatro pessoas a serem entrevistadas, entretanto, por motivos pessoais ou profissionais, onze delas declinaram o convite levando, assim, o pesquisador ao encerramento do envio de convites por não haver mais indicados pelas sementes.

Para que a amostra pudesse ser de uma parcela representativa da população procurou-se convidar pessoas localizadas nos diversos estados e municípios, que fossem representantes dos poderes: legislativo e executivo locais. Não houve semente que indicasse servidor público do judiciário local.

Diante o exposto a Tabela 2 informa quais são as características dos entrevistados que contribuíram para essa pesquisa:

Tabela 2: Perfil dos Entrevistados

Entrevistado	Localidade	Sexo	Formação	Titulação	Tipo	Segmento Profissional	Experiência no Setor Público
1	DF	Mulher	C. Contábeis	Especialista	Contador	Educação	28
2	PR	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Setor Elétrico	12
3	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Educação	11
4	DF	Mulher	C. Contábeis	Doutor	Auditor	Educação	11
5	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Auditor	Educação	11
6	DF	Homem	C. Contábeis	Doutor	Auditor	Educação	16
7	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Auditor	Controle Externo	15
8	RJ	Homem	C. Contábeis	Especialista	Contador	Educação	14
9	RN	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Educação	11
10	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Educação	6
11	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Órgão Regulador	22
12	MG	Mulher	C. Contábeis	Mestre	Contador	Educação	13
13	MT	Homem	C. Contábeis	Especialista	Contador	Saúde	6
14	DF	Homem	C. Contábeis	Especialista	Auditor	Controle Interno	15
15	PA	Homem	C. Contábeis	Especialista	Contador	Educação	19
16	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Setor Fundiário	13
17	GO	Homem	C. Contábeis	Mestre	Contador	Legislativo	6
18	DF	Homem	C. Contábeis	Especialista	Auditor	Controle Interno	16
19	BA	Homem	C. Contábeis	Doutor	Auditor	Controle Interno	17
20	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Auditor	Controle Interno	21
21	RN	Homem	C. Contábeis	Doutor	Contador	Educação	15
22	DF	Homem	C. Contábeis	Doutor	Auditor	Controle Externo	35
23	DF	Homem	C. Contábeis	Mestre	Auditor	Controle Interno	26

Fonte: Própria da Pesquisa

Apesar de observar, quando no envio dos convites aos pretensos entrevistados, o balanceamento entre homens e mulheres, o aceite por parte do público masculino foi maior que o do público feminino. Foi observado que houvesse pelo menos um representante de cada região brasileira, de modo que a amostra pudesse ser representativa. Entretanto, pelo fato da maioria dos auditores estarem lotados na capital federal, o DF predominou a localidade como maior número de entrevistados.

Da mesma forma foram convidados diversos preparadores de ramos diferentes no setor público, de modo que a amostra pudesse ser representativa. Entretanto, considerando o período que antecedeu as entrevistas, culminou com o encerramento do ano fiscal e preparo da prestação de contas dos ordenadores de despesas, o segmento de atividade dos entrevistados com mais representatividade foi da área da Educação.

Quanto à formação dos entrevistados 100% são bacharéis em Ciências Contábeis e toda a amostra possui titulação extra. Cabe informar que os especialistas entrevistados estão cursando o mestrado.

Em síntese, a amostra é formada por contadores, em sua maioria homens, mestres, localizados DF e o bloco de ensino superior, financiado com recursos do Poder Executivo federal, foi o segmento que mais disponibilizou profissionais a serem entrevistados.

Segue um breve relato dos entrevistados quanto a sua trajetória profissional, a identificação dos entrevistados, nomes dos órgãos públicos e localidades foram suprimidos “[...]” por questões éticas:

Minha trajetória profissional sempre foi no serviço público, sou servidora concursada pela [...], atualmente trabalho no [...]na Setorial de Contabilidade (Coordenação de Contabilidade e Custos) da Coordenação-Geral de Finanças da Subsecretaria de Planejamento e Orçamento (desde 2013), trabalhei na Prefeitura Municipal de [...] (1995-1997), na [...] (2004-2009) na Diretoria de Contabilidade e Finanças, Auditoria Interna e Secretaria de Planejamento e na [...]na Subsecretaria de Contabilidade Pública (2009-2013);

Trabalhei por 11 anos na [...], sempre na Coordenadoria de Contabilidade e Finanças, atuando na gestão das atividades de contabilidade, financeiro e orçamento público, há 5 meses passei a trabalhar na [...], no setor de contabilidade;

Desde 2012 trabalho na seccional de Contabilidade da administração indireta do Poder Executivo Federal;

Meu primeiro emprego foi no setor público, no cargo de Auditor, cargo que ocupo até a presente data, sou formada em Contabilidade e atuo na Auditoria Interna da [...];

A minha experiência profissional, o primeiro é vínculo emprega... empregatício foi com a própria administração pública, né? No cargo que eu ocupo atualmente, né? Que é o cargo de auditor. É... esse é um cargo que ele é de um dos ramos da, da contabilidade, né? Mas é, o, o seu exercício é especificamente na área de auditoria;

[...] durante basicamente a graduação eu já, eu já, é... desde então, eu posso dizer assim, antes de iniciar a graduação, eu já era servidor público né? Também do mesmo cargo de técnico em contabilidade, mas já atuando com aspectos orçamentários financeiros, é... de auditoria e prestação de contas no contexto do setor público, né? Iniciei minha carreira na [...] é... e por lá fiquei um certo tempo até ser convidado para assumir um cargo de direção e assessoramento, o DAS, é no [...], onde eu atuei basicamente sendo chefe da área de compras é... e na área de patrimônio e logística, que basicamente foi a minha atuação e também gestão de contratos, né? Eu também lá estive e fiquei à frente de alguns contratos. É... depois disso, basicamente na época do mestrado, por coincidência também, eu decidi pedir vacância da [...] e assumi o cargo de contador da universidade e atuei por um tempo na auditoria interna da universidade, depois assumi cargos relacionados com execução orçamentária financeira de um programa que se chama [...], [...] contribui é... em alguns cargos de gestão na universidade, então fui diretor executivo do antigo [...], também auditor chefe do [...], mais recentemente auditor já há três anos [...];

Eu fui analista de gestão financeira do [...] por um ano, trabalhando na auditoria interna, lá eu fazia auditoria, né? Para a parte logística, as aquisições da empresa, como auditoria financeiro, auditoria sobre os demonstrativos contábeis na empresa. Trabalhei um ano, né? Como, como contador da [...], no setor de contabilidade, sendo encarregado pelos registros de gestão, né? Na contabilidade. Depois trabalhei mais dois anos na auditoria interna também da [...]. Então lá eu fazia auditoria também nessa parte financeira e na, na área de regulação. Depois eu fui para a [...], fui auditor lá durante dois anos e meio. Lá eu não atuei diretamente na contabilidade, trabalhei mais no setor de inteligência lá. Hoje eu estou no [...], já tem oito anos que eu estou no [...], é... sou diretor da... da área de auditoria [...];

Bom, é... a minha atividade profissional ela é 100% voltada, desde o início da, da, minha carreira, a... atividade do setor público. Eu trabalhei, no início, cerca, após de formado, cerca de um ano, mas foi com perícia contábil, né? Logo após eu ingressei, né? Na Universidade Federal do [...], onde eu estou até hoje, e na área de, de contabilidade. Então eu posso dizer que é fortemente amparada aí a minha experiência profissional na contabilidade aplicada ao setor público;

[...] a minha grande experiência de fato é com a contabilidade pública, né? Eu sou o contador da universidade desde 2010, né? Então já fazem 12 anos que eu, que eu trabalho exclusivamente com contabilidade pública, né? Esses 12 anos que eu estou como contador da universidade é... eu sempre fui lotado na Diretoria de Contabilidade e Finanças, né? No primeiro momento na divisão de contabilidade e atualmente, né? Há 7 anos, eu sou o gestor, né? O Diretor de Contabilidade e Finanças da [...];

Então, desde a minha graduação eu sempre trabalhei com contabilidade pública, porque eu estagiava em órgãos públicos, então eu passei pela área de controle, convênio, é a parte de execução contábil também. É na iniciativa privada tive um escritório de contabilidade, então eu tinha que mexer com a contabilidade em si societária, e, hoje, atualmente, eu sou contador da [...], então há cinco anos eu sou, eu atuo com contabilidade, como contador na [...];

[...] na parte pública eu trabalho com contabilidade há algum tempo, é... traba... trabalhei em contabilidade no [...], cuidando do patrimônio, fazendo os registros patrimoniais, também no [...], é na parte orçamentária, também mexi com con... contabilidade e, no [...], é que eu fui s... é, é trabalhar mais é fortemente com contabilidade, onde a gente é... ajudou a montar a parte teórica da contabilidade pública, que havia um hiato entre a parte conceitual e a contabilidade pública. Então com a ajuda de vários colegas e os, e os servidores do [...], a gente conseguiu então realmente

começar a fazer contabilidade e, a partir daí, a gente vivencia essa contabilidade pública patrimonial [...];

[...] eu fiz um curso técnico em contabilidade, depois que eu entrei na, na faculdade, fiz o curso de contabilidade e, assim que eu me formei na graduação, eu já trabalhava no órgão público, mas não na área de contabilidade. Quando eu me formei eu pedi desvio de função e aí eu fui para a área de contabilidade, na esfera municipal, aqui no município, né? E foi onde eu comecei a ter contato de fato com a contabilidade pública. [...], então eu posso dizer que desde que eu me formei, eu trabalho, mesmo que em desvio de função, mas eu trabalho em áreas relacionadas à contabilidade. Na esfera federal, eu ingressei em 2010, não como contadora, mas como assistente em administração e como contadora eu, dois anos depois, foi em 2012, outubro de 2012, que eu passei no concurso para contadora, mas eu já trabalhava na área de contabilidade da [...], eu só regularizei a minha situação e desde 2012, outubro de 2012, até o Presente momento eu trabalho como contadora na [...]. Há 2 anos, mais ou menos, assim que eu terminei o mestrado, eu assumi a função no... é... como contadora responsável pelo órgão;

[...] minha trajetória profissional a... a contabilidade pública entrou no ano de 2017, quando eu tomei posse no concurso da [...] em [...]. Desde então sou contador responsável pela instituição em [...], tem uma filial da sede, da [...] sede em, em Brasília. É... nós passamos por um, por um período de transição, né? Da efetivamente a contabilidade passar a ser atuante, passar a fazer as interpretações e escrituração, tudo mais, mas nos últimos dois anos a contabilidade local nossa ela está efetiva, é tanto em escrituração, como em análise, como regularizações contábeis, qualquer que seja a função da contabilidade aqui no [...];

Eu trabalhei um ano, após formar, eu trabalhei como é... analista financeiro, que envolvia um pouco de conhecimento de contabilidade privada, hã... depois eu traba... fui para o Ministério [...], trabalhei três anos como contador no [...], é... então trabalhando com contabilidade pública, né? E aí depois eu fui para a [...], em 2012 até hoje, 10 anos com auditoria governamental. E agora, é algum, de uns anos para cá, eu estou trabalhando especificamente com auditoria contábil, auditoria financeira;

[...] a minha experiência rese... se resume a [...] desde o início, né? Eu... (risos) quando eu ingressei, logo o meu primeiro emprego foi na [...], quando, na qualidade de contador, assumi, em 2009, a, a direção da contadoria, da divisão de contabilidade. É... ano passado tive uma curta trajetória de, na qualidade de pró-reitoria de administração, é... pro tempore, né? E hoje eu estou como... desde o início agora de 2021, é... perdão, em 2020 eu ti... é foi rápido, 2020 teve a experiência do, de pró-reitoria ed administração e agora, e desde 2021, eu estou como diretor de finanças e contabilidade. Entrevistador: Você tem quanto tempo exatamente na [...]? Deixa eu ver, de 2004 pra cá, é 16, é 18 anos, é isso, é;

[...] eu comecei é, minha expe... primeira experiência [...] instituição financeira. É, de lá eu migrei pro Ministério da [...], é trabalhei, e aí virou a chave, né? Comecei a trabalhar com contabilidade pública, eu trabalhei especificamente com é sistema de informações sobre orçamento público em saúde. Trabalhava no [...], lá do Ministério [...]. Lá também eu fiquei por um ano e pouco, um ano e alguma coisa, é... também com demonstrativos contábeis aplicados ao setor público, é relatórios, né? Da administração pública e eu fiquei por um ano e pouco. De lá eu fui para [...], É... fiquei lá também por um período de um ano, é e de lá eu fui para a [...], a [...]. Na [...] eu fui trabalhar na [...], eu trabalhei como contador na [...] e... é também com, né? A contabilidade aplicada ao setor público, [...] É... de lá eu, eu fui para a [...], [...], é... mais especificamente na, na [...]da, do [...], né? Do [...], é... lá eu assumi a contabilidade de lá, é trabalhando com contabilidade aplicada ao setor público. Lá eu passei dois anos e meio. [...] eu fui para a [...], que é uma empresa pública, né? É... natureza jurídica de pessoa privada, mas é uma empresa pública. É... onde, é 49% é da União e 51% do [...]. E... e de lá, eu estou desde 2015 na, na, na [...];

Eu [...] prestei vários concursos e fui, passei em alguns e fui convocado mais rapidamente no [...], o cargo lá era de auxiliar em administração, era o cargo de fundamental e envolvia parte administrativo,

né? Que no momento eu não, é embora estava, estava no setor público, eu não trabalhava com contabilidade. Eu fiquei lá três anos, né? Terminei o estágio probatório, a... fui aprovado no concurso a... da [...], embora na época é uma sociedade de economia mista, era basicamente contabilidade societária, né? A gente adotava todas as normas lá do IFRS, a do IASB, aliás e... eu fiquei lá um, um mês e treze dias, né? Eu era responsável por toda a parte de análise tribu... análise tributária lá na, na [...], [...], então com um mês e treze dias eu acabei pedindo demissão. A... nesse período eu já estava aprovado para a [...], para o cargo de contador, no qual eu me encontro hoje. Então de 2000 e... novembro de 2015, até os dias atuais, eu permaneço na [...]. Aí na [...] eu comecei primeiro auxiliando o contador geral, né? Eu trabalho diretamente com ele, com toda a parte de contabilidade que envolvia a lei 4320, o MCASP, a... as normas do TCE, o [...]... aqui o Tribunal de Contas do estado de [...] tem algumas normas específicas, né? Tinha à época, então eu comecei nisso. Em 2016 eu assumi uma divisão de, nós chamávamos de divisão de apoio financeiro, essa divisão de apoio financeiro era responsável por toda a parte orçamentária, contábil e financeira, então eu me tornei chefe do meu chefe, né? A... posição que eu estou até hoje, né? Hoje trocamos o nome, fizemos uma reestruturação. Hoje, eu sou assessor adjunto de finanças, eu sou a... na estrutura, né? Tem a presidência, tem a secretaria geral e eu assessoro o s... o secretário geral e o presidente em matérias financeiras e que envolve finanças públicas. Por exemplo, lei orçamentária anual, LDO, PPA, leis que envolvam finanças do estado aqui de [...], eu sempre estou participando;

[...] eu atuo no setor público já há 15 anos, é... comecei como, como técnico administrativo, né? É... e depois entrei na [...], tem, tô fazendo 10 anos agora e atuo como auditor governamental. Nessa atuação como auditor governamental, os primeiros anos assim, talvez os primeiros sete anos, tenham sido mais com atividades relacionadas à auditoria operacional, tá? E de desconformidade, é... e nos últimos três anos eu tenho estado mais próximo de auditoria financeira é... e aí a minha proximidade com a contabilidade aumentou bastante. Hoje eu estou em um setor que faz o acompanhamento da [...], da [...] e realiza as auditorias financeiras aqui no, no controle interno do poder executivo federal, pela [...]. Então tenho, tô voltando aí mais próximo da, da minha formação como contador;

[...] certo, na área societária eu, eu comecei pela, como eu brinco, eu comecei pela contabilidade privada, né? Eu fui de banco, atuei em contabilidade de banco, depois eu ingressei em empresa de auditoria, na época eu não quis participar de *big four*, e foi interessante porque era uma empresa local, né? Aqui mesmo de [...] e que, de repente, ela foi incorporada... incorporada não, ela, ela... conseguiu um cliente que era um, o cliente espanhol, que veio comprar as empresas de energia. Então, de repente, a empresa cresceu bastante, né? Inclusive depois ela foi... ela s... ela terminou acabando, porque as *big fours* terminou tomando o, os e... os trabalhadores, né? Fez proposta, faz parte do jogo, daí o... eu caminhei para o terceiro setor, fui gerente de uma fundação, e daí em diante eu ingressei no setor público, é o tempo que eu mais tenho no setor público. Eu fui servidor estadual aqui do Tribunal de Justiça, depois eu ingressei na área federal, aí eu passei por vários órgãos. Na área federal eu passei pela [...], [...], passei pelo antigo [...], hoje [...], né? Passei pelo [...], aí do [...] eu saí para fazer o doutorado e... terminei me exonerando, eles não liberaram para fazer, e aí eu voltei no concurso do [...]. Aí passei um tempo no [...], [...] eu era, trabalhava na área responsável pela elaboração do [...], e depois de um tempo no [...], eu consegui essa migração, estou hoje na [...], onde eu atuo como... auditor da área de... do, do, supervisionando entidades do Ministério [...];

[...] assim, eu tenho, eu nunca tive contato com a contabilidade societária, tá? Acho que desde do início que eu me formei, é... eu s... meu contato foi sempre com contabilidade do setor público. É... eu comecei ali 2002 até 2004, metade de 2004, eu, eu, eu trabalhei em uma setorial contábil, tá? É... e aí desde 2004 eu, eu estou na [...], né? Então é tive, tive esse contato inicial que eu falo assim, para todo mundo, que foi a minha base assim, né? Tá numa, tá numa setorial contábil e posteriormente, desde que eu entrei na [...], eu tenho aplicado esse meu conhecimento no dia a dia das minhas atividades, então passei na [...] muito tempo na área de contas de governo, que é essa parte de, de, de prestação de contas do Presidente da República, onde a parte contábil ela era, ela era muito, muito forte, então na área, ah, um tempo atrás, tinha, tinha esse viés de, das informações contábeis todas passarem por lá, a gente analisar, a gente fazer informações, levantar, levan... é levantamento de informações e isso veio ao longo todo do, do meu processo aí vamos dizer, de construção. Então eu

passsei pela coordenação, fui coordenador dessa área, né? Em um, em um momento, por conta de governo passsei para a coordenação geral de auditoria da área [...], né? É onde eu já tinha al... em algum momento no passado, por causa contas de governo uma aproximação muito com a [...], então na verdade eu, esse processo de convergência eu acompanhei ele todinho, [...], né? Posteriormente com a fusão aí da [...] eu fui, fui o, o coordenador geral de auditoria da área [...], é... a qual eu sai, tem, vai fazer um ano que eu saí da coordenação e atualmente eu tô... tô no gabinete do Secretário, né? [...], agora eu sou o coordenador do, da área de planejamento, monitoramento e, e avaliação na [...];

[...] sou professor do curso de ciências contábeis, aqui da Universidade Federal [...], professor do programa, do mestrado profissional em administração pública, o [...], e também contador responsável [...] da Universidade Federal [...];

[...] eu no início, depois que eu, é fiz graduação, eu comecei a atuar um pouco nessa, na parte da contabilidade societária, mas aí o... meu encaminhamento acabava me jogando sempre para a área pública, então eu tenho uma ex... uma expertise maior na área pública, é... do que na área privada. Então a área, na privada eu atuei, né? Muito pouco tempo, né? Então na... não tenho muita... digamos assim, experiência nisso, mas na área pública eu já atuei por mais tempo, basicamente mais ainda na parte de controle interno e... nos últimos anos, agora aqui nessa parte de controle externo da administração pública;

[...] minha trajetória profissional no, no setor público, vou começar assim, hã... ela começou em 1997 quando eu ingressei no... no Ministério [...], tá? Eu trabalhei no Ministério [...], na época com... cargo de nível médio, né? De técnico administrativo, e eu já ingressei trabalhando na parte de orçamento. Então eu trabalhava com orçamento e execução orçamentária e financeira, né? Na época. É... e já, já, já trabalhava com, vamos dizer assim, com contabilidade, [...]. E aí em 2007 eu passei num concurso para a [...], tá? Concurso para, para a [...]. Então em 2007 eu vim para Brasília, tá? Para trabalhar na [...], onde é... eu trabalhei, inicialmente, na parte de normas, né? Então eu trabalhei na parte de normas de 2007 até 2009, mais ou menos, na parte de normas, é... inclusive participei do processo inicial de, de harmonização, né? [...], início de 2010, até 2013 eu trabalhei na gerência de custos da [...], então participei do desenvolvimento do [...], [...]. Aí de 2013 eu fui para a área de demonstrações contábeis no [...], então trabalhei na parte demonstrações contábeis lá, é... com a elaboração dos balanços, tudo mais, e em 2014 eu, eu fui é... redistribuí, pedi a redistribuição para a [...]. E aí na [...] (risos), aí começa uma nova carreira, aí eu come... trabalhei como auditor na área de... segurança pública, né? Então eu fiz auditoria da parte de segurança pública, e aí... é as polícias, né? Tal do, tanto do DF, quando federal, tal. Depois eu fui para a área econômica, onde eu trabalhei lá na... na parte de... é, era uma, a gente fazia auditoria das contas, né? [...]. Então eu fiquei auditando o Ministério [...] de 2016 até 2018, aproximadamente. De 18 a 19 eu trabalhei no orçamento, da [...], tá? E de 19 é... para cá, eu estou como auditor chefe aqui do... do [...]. Então vim aqui para, para a auditoria aqui do, do [...]. Então tem sido essa a... a trajetória, né? No setor público;

3.4. Técnica Empregada na Análise

A técnica utilizada nesta tese foi a análise de conteúdo, que consiste na análise das comunicações e procura analisar o que foi dito nas entrevistas ou observado pelo pesquisador durante as entrevistas (Silva & Fossá, 2015).

Segundo Silva & Fossá (2015) um dos precursores da análise de conteúdo foi Laswell, em meados de 1915 nos EUA, que buscou verificar as estratégias adotadas por outros países a partir da suas imprensa e propaganda locais. Entretanto, a técnica popularizou-se a partir de Bardin

(1977) e, aos poucos, a análise de conteúdo foi ingressando em diferentes áreas, como a linguística, ciências sociais, psiquiatria, jornalismo e ciências políticas.

Para Bardin (2011) e Weber (1990), a análise de conteúdo pode ser conceituada de várias formas, tendo em vista a teoria utilizada e as intenções do pesquisador que a desenvolve, seja adotando conceitos relacionados à semântica estatística do discurso ou visando à inferência por meio da identificação objetiva de características das mensagens. Entretanto, deve ser salientado o caráter social que a técnica externa, uma vez que ela procura produzir inferências de um texto para seu contexto social de forma objetivo (Bauer & Gaskell, 2017).

Atualmente, a análise de conteúdo pode ser definida como um conjunto de instrumentos metodológicos em aperfeiçoamento que se propõe a analisar diversos conteúdos – verbais ou não –, quanto à interpretação. Essa técnica permite ao pesquisador transitar em duas frentes: o rigor da objetividade e a fecundidade da subjetividade (Silva & Fossá, 2015).

As etapas empregadas na técnica utilizadas nessa tese foram propostas por (Bardin, 2011), por ser a obra de referência, sendo elas organizadas em três fases: a) pré-análise, b) exploração do material e c) tratamento dos resultados, inferência e interpretação.

A primeira fase, pré-análise, refere-se à organização propriamente dita, ou seja, a sistematização das ideias iniciais de modo que se permita o desenvolvimento das operações sucessivas, num plano de análise (Bardin, 2011).

Ela possui três etapas: a escolha dos documentos submetidos à análise, a formulação das hipóteses e dos objetivos e a elaboração de indicadores que fundamentem a interpretação final (Bardin, 2011). De modo específico ela compreendeu uma leitura geral do material produzido para a análise: referencial teórico e entrevistas transcritas. Segundo (Bardin, 2011), essa fase compreende:

- a) leitura flutuante: foi o primeiro contato após a transcrição das entrevistas;
- b) escolha dos documentos: consistiu na definição do *corpus* de análise;
- c) formulação dos objetivos: a partir da leitura inicial dos dados;
- d) elaboração de indicadores: a fim de interpretar o material coletado;

A escolha dos dados obedeceu às seguintes regras: exaustividade, que se refere à deferência de todos os componentes constitutivos do *corpus*; representatividade; homogeneidade pertinência, as fontes utilizadas na pesquisa estão concernentes com o proposto (Bardin, 2011).

A segunda etapa compreendeu a exploração do material que consiste na construção das operações de codificação, considerando-se os recortes dos textos em unidades de registros, a definição de regras de contagem e a classificação e agregação das informações em categorias temáticas (Silva & Fossá, 2015).

Segundo (Bardin, 2011), codificação pode ser definida como a transformação, por meio de recorte, agregação e enumeração, com base em regras precisas sobre as informações textuais, representativas das características do conteúdo.

Sendo assim, o texto das entrevistas foi recortado em unidades de registro, a partir daí as palavras-chaves foram identificadas e cada trecho recortado foi categorizado de acordo com os indicadores contidos na Tabela 8, e essas palavras-chaves possibilitaram as inferências. Segundo (Fossá, 2003), a partir desse processo inferencial, o pesquisador procura não apenas compreender o sentido da fala dos entrevistados, mas também buscar outros significados ou mensagens por meio ou junto da primeira mensagem.

A terceira etapa compreendeu o tratamento dos resultados, inferência e interpretação e consistiu na captação dos conteúdos manifestos e latentes contidos nas entrevistas. A análise comparativa foi realizada pela justaposição das diversas categorias existentes em cada análise, ressaltando os aspectos considerados semelhantes e os que foram concebidos como diferentes (Bardin, 2011; Silva & Fossá, 2015).

Em síntese, o método de análise de conteúdo compreendeu as seguintes fases (Bardin, 2011; Silva & Fossá, 2015):

1. leitura geral do material;
2. codificação para formulação de categorias de análise, utilizando o referencial teórico, especificamente a Teoria Institucional;
3. recorte do material em unidades de registro comparáveis e com o mesmo conteúdo semântico;
4. estabelecimento de categorias;
5. agrupamento das unidades de registro em categorias comuns;
6. agrupamento progressivo das categorias;
7. inferência e interpretação, respaldadas no referencial teórico.

A análise de conteúdo, enquanto conjunto de técnicas de análise de comunicações, ao longo dos anos, passou por revisões desde os primeiros preceitos até os dias atuais, de acordo com

(Bardin, 2011). Com isso, foi se tornando uma análise mais contemporânea e influenciada pelo avanço tecnológico incluindo o uso de software, especificamente o NVivo.

Neste estudo fez-se o uso dos seguintes recursos do *software* NVivo: codificação das entrevistas, estrutura de análise das categorias e subcategorias, quadros do volume de codificação, hierarquia de codificação, correlação de *Pearson*, dendograma por similaridade de palavras e matriz de codificação de dados cruzados com as unidades de análise, *tag cloud* e árvore de palavras.

3.5. Elaboração das Categorias de Análise

3.5.1. Categorias iniciais

O processo de categorização desta pesquisa ocorreu, conforme prevê (Bardin, 2011), após a seleção do material e a leitura flutuante, esse exame foi realizado por meio da codificação. Ele se deu em função dos conceitos da NSI observados e foram constituindo-se em unidade de registro para, então, efetuar-se a categorização progressiva.

Sendo assim, o processo de construção dos indicadores nesta tese seguiu as seguintes etapas:

- Foi feita a primeira leitura dos objetivos, do referencial teórico e das entrevistas transcritas para que não houvesse desvios quando da realização da leitura flutuante.
- Foi feita uma segunda leitura, flutuante; nesse momento o pesquisador optou por fazê-la somente no capítulo que trata da NSI, uma vez que essa seria a lente usada para enxergar uma possível mudança.
- E, então, com mais um refino, fundamentado na NSI, chegou-se à categoria inicial (Tabela 3).

Tabela 3: Categorização inicial

Codificação	Fonte
Contexto do Ambiente Institucional	(Thomas & Meyer, 1984)
Conteúdo, Preceitos e Valores	(Kroeber & Parsons, 1958)
Contexto Social	(Scott, 2014)
Hábitos	(Gronow, 2008)
Sistema Normativo	(Blake & Davis, 1964; Scott, 2014)
Elementos Simbólicos	(Scott, 2014)
Instituições	(Scott, 2014)
Isomorfismo	(DiMaggio & Powell, 1983a)
Coercitivo	(DiMaggio & Powell, 1983a)
Mimético	(DiMaggio & Powell, 1983a)
Normativo	(DiMaggio & Powell, 1983a)
Olhar Histórico sobre a Natureza das Instituições	(Scott, 2014)
Estrutura	(Meyer & Rowan, 1977)
Legitimidade Externa	(Deephouse et al., 2017)
Processo de Socialização	(P. L. Berger & Luckmann, 1967)
Regras, Normas e Valores	(P. L. Berger & Luckmann, 1967)
Processo de Institucionalização	(Selznick, 1957)
Realidade Social	(Scott, 2014)
Sistemas Políticos a Partir da Racionalidade Econômica	(Scott, 2014)

Fonte: Própria da Pesquisa

As codificações configuram-se como as impressões acerca da possível mudança em função do emprego de uma norma de uso geral por parte dos usuários das IPSAS. Resultaram do processo de codificação dos conceitos da NSI em relação ao objeto de pesquisa a ser alcançado, e após a do material disponível dezenove categorias foram levantadas inicialmente.

Segundo (Silva & Fossá, 2015), não existem regras para nomeação das categorias e para a quantidade delas; esses aspectos ficam contingentes à quantidade do *corpus* de dados coletados anteriormente.

Cada categoria estabelecida para a análise das entrevistas realizadas possui um conceito norteador fundamentado na NSI. A Tabela 4, a seguir, apresenta essas categorizações e seus respectivos conceitos.

Tabela 4: Categorias e conceitos

Codificação	Conceito
Contexto do Ambiente Institucional	Concebe a ordem normativa coletiva incluindo as profissões e acordos compartilhados por membros de campos organizacionais.
Conteúdo, Preceitos e Valores	Organiza e fundamenta o comportamento e a ação do indivíduo.
Contexto Social	A aprendizagem do ser humano é influenciada e ocorre em um contexto social, independentemente de suas capacidades e predisposições.
Hábitos	Ações habituais em que essas ações se relacionam com as práticas repetidas.
Sistema Normativo	Procuram definir objetivos e caminhos.
Elementos Simbólicos	Variam à medida que demonstram regularidade e proporcionam a consistência da ação do indivíduo.
Instituições	Compreendem elementos reguladores, normativos e culturais/cognitivos, junto às atividades e recursos associados, fornecem estabilidade e sentido para a vida social
Isomorfismo	Está atrelado ao processo de homogeneização organizacional e pode ser descrito como um método que obriga, em condições ambientais de igualdade, uma organização a se assemelhar às demais.
Coercitivo	Resultado das pressões, formais ou não, exercidas sobre as organizações e na busca da legitimidade organizacional.
Mimético	Se fundamenta na adoção dos componentes relacionados ao êxito de outros quando incerto sobre as alternativas disponíveis.
Normativo	Associado à profissionalização do campo.
Olhar Histórico sobre a Natureza das Instituições	Verifica em qual contexto histórico se deu a tomada de decisão.
Estrutura	Demonstra a estrutura da organização.
Legitimidade Externa	Adequação, entre os pares externos, percebida de uma organização para um sistema social em termos de regras, valores, normas e definições, que representam sistemas regulatórios, pragmáticos, morais e culturais/cognitivos ou aspectos que auxiliem na avaliação da legitimidade.
Processo de Socialização	Processo no qual determinada norma ou regra é repassada ou está em processo de disseminação no grupo.
Regras, Normas e Valores	Produzidos por um determinado grupo social são repassados, ou impostos, aos demais indivíduos, do mesmo grupo, pelos processos de socialização acordados entre si.
Processo de Institucionalização	Ocorre à medida que os gestores respondem às forças endógenas e exógenas que são colocadas sobre as organizações.
Realidade Social	É a criação dos meios pelo qual o significado é produzido.
Sistemas Políticos a Partir da Racionalidade Econômica	Verificar se as decisões tomadas – convergir, ou não, usar estrutura conceitual, ou não – partiram de uma racionalidade econômica.

Fonte: Própria da Pesquisa

3.5.2. Categorias intermediárias

As primeiras categorias foram criadas e nomeadas conforme os dados que as constituíram; infere-se aqui a subjetividade do pesquisador ao conceder a identificação das categorias (Silva & Fossá, 2015). Após a apresentação e discussão das categorias iniciais, emergiram seis categorias

intermediárias, sendo que a primeira se refere ao Contexto do Ambiente e está relacionado aos processos decisórios de racionalização e expansão da contabilidade aplicada ao setor público no Brasil que afetam os usuários das IPSAS.

A segunda categoria decorreu da aglutinação das três categorias subsequentes e foi denominada de Mudança por se referir ao processo de aceitação/mudança, por parte dos usuários das IPSAS, de normas fundamentadas em regras para normas abalizadas em princípios (Tabela 5). Aqui, então, a normatização fundamentada em princípios já faz parte do cotidiano dos usuários das IPSAS e traz segurança jurídica em seu uso.

Tabela 5: Categorias intermediárias I e II

Codificação	Intermediária
Contexto do Ambiente Institucional	I. Contexto do Ambiente
Conteúdo, Preceitos e Valores	
Contexto Social	II. Mudança
Hábitos	
Sistema Normativo	

Fonte: Própria da Pesquisa

A terceira categoria intermediária se refere ao Elemento Simbólico, própria EC-IPSASB, capaz de promover a mudança nos usuários das IPSAS. A quarta categoria, decorre da aglutinação das categorias Instituições e Isomorfismo, foi denominada de Evolução da Profissão e se refere à evolução da contabilidade aplicada ao setor público enquanto ramo da profissão e, essa evolução, pode decorrer de processos coercitivos, normativos ou miméticos. A terceira e quarta categoria intermediárias estão representadas na Tabela 6.

Tabela 6: Categorias intermediárias III e IV

Codificação	Intermediária
Elementos Simbólicos	III. Elemento Simbólico capaz de promover a mudança
Instituições	
Isomorfismo	IV. Evolução da Profissão
Coercitivo	
Mimético	
Normativo	

Fonte: Própria da Pesquisa

A quinta categoria intermediária refere-se ao aglutinamento das categorias iniciais: Olhar Histórico sobre a Natureza das Instituições, Estrutura, Legitimidade Externa, Processo de Socialização, Regras, Normas e Valores, Processo de Institucionalização e Realidade Social e foi denominada de Cultura Normativa Predominante. Nela está representada a normatização predominante na localidade utilizada para a pesquisa, no caso em tela, a normatização fundamentada em regras. E, por fim, a última categoria se refere às Decisões Políticas que Influenciam a Normatização Local e que não sopesaram os impactos que poderiam causar na contabilidade aplicada ao setor público local. Essas duas categorias estão dispostas Tabela 7.

Tabela 7: Categorias intermediárias V e VI

Codificação	Intermediária
Olhar Histórico sobre a Natureza das Instituições	V. Normatização Predominante
Estrutura	
Legitimidade Externa	
Processo de Socialização	
Regras, Normas e Valores	
Processo de Institucionalização	
Realidade Social	VI. Decisões Políticas que Influenciam a Normatização Local
Sistemas Políticos a Partir da Racionalidade Econômica	

Fonte: Própria da Pesquisa

3.5.3. Síntese das progressões das categorias

Com a intenção de evidenciar, de forma sistemática, a construção progressiva das categorias de análise que emergiram por meio da coleta de dados, que a pesquisa em tela se propôs, foi elaborada a Tabela 8 que sintetiza essa construção.

Tabela 8: Síntese da categorização

Codificação	Final
Contexto do Ambiente Institucional	I. Contexto do Ambiente
Conteúdo, Preceitos e Valores	
Contexto Social	
Hábitos	II. Mudança
Sistema Normativo	
Elementos Simbólicos	III. Elemento Simbólico capaz de promover a mudança
Instituições	
Isomorfismo	
Coercitivo	IV. Evolução da Profissão
Mimético	
Normativo	
Olhar Histórico sobre a Natureza das Instituições	
Estrutura	
Legitimidade Externa	
Processo de Socialização	V. Normatização Predominante
Regras, Normas e Valores	
Processo de Institucionalização	
Realidade Social	
Sistemas Políticos a Partir da Racionalidade Econômica	VI. Decisões Políticas que Influenciam a Normatização Local

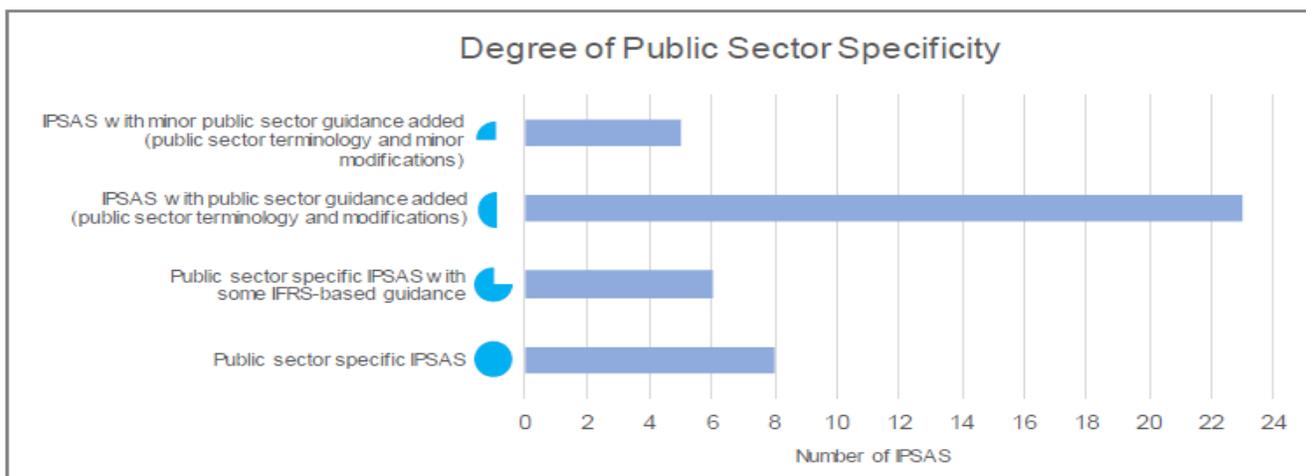
Fonte: Própria da Pesquisa

4. Análise das Entrevistas e Principais Achados

4.1. Quanto a Percepção dos Usuários se o Padrão Normativo do IPSASB é Fundamentado em Princípios

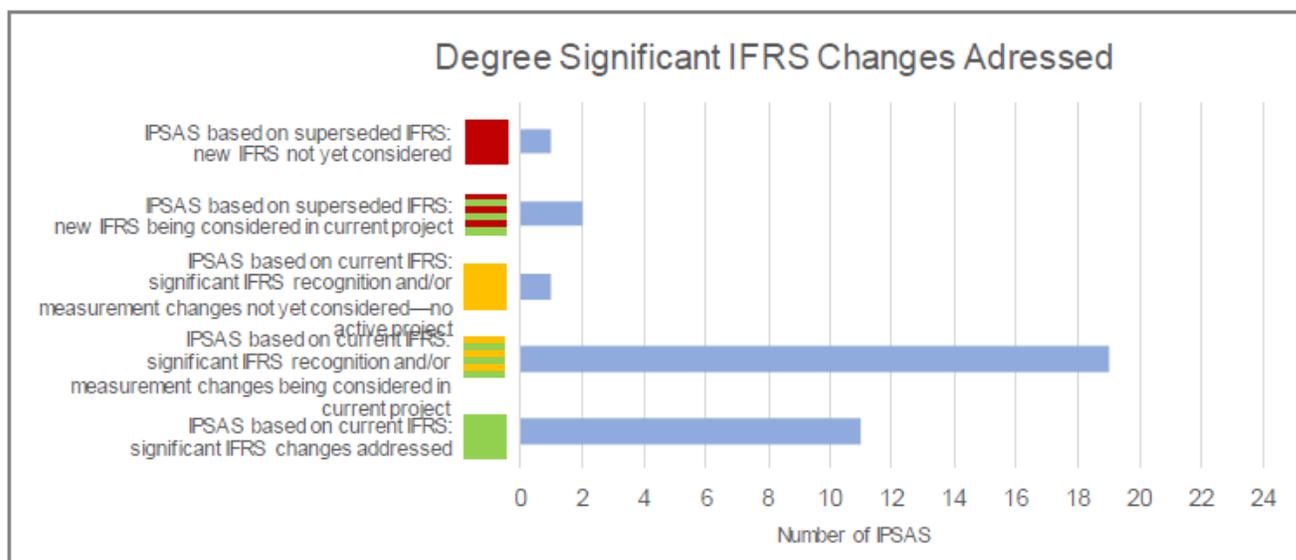
Segundo Christiaens & Vandendriessche (2015); Ellwood & Newberry (2016); IPSASB (2018); Jensen & Smith (2013) a normatização do IPSASB é fundamentada nas IFRS. O próprio IPSASB também informa isso conforme ilustram as Figuras 2 e 3.

Figura 2: Padronização do IPSASB para o setor público



Fonte: IPSASB (2022a).

Figura 3: Grau significativo das mudanças IFRS abordadas



Fonte: IPSASB (2022a).

A Figura 2 nos informa que 23 IFRS foram adaptadas e tiveram uma orientação para a contabilidade aplicada ao setor público adicionada, ao passo que somente oito IPSAS foram produzidas, especificamente, para o setor público. Na Figura 3 podemos observar que dezoito IPSAS foram produzidas com base nas IFRS atuais e o ponto de adaptação ocorreu, de forma mais significativa, no: reconhecimento e/ou mensuração. Por sua vez, onze IFRS tiveram seu conteúdo profundamente alterados ao serem adaptadas para as IPSAS.

Quanto a padronização do IPSASB ser fundamentada em princípios, devemos analisar como ocorreu sua concepção, ela remonta aos anos 80, com o PSC (Aggestam-Pontoppidan & Andernack, 2016).

Os primeiros gestores foram profissionais oriundos da Austrália e Nova Zelândia que já utilizavam o regime de *accruals* na contabilização das receitas e despesas do setor público, e o plano de contas utilizado nesses países era semelhante ao da Contabilidade Societária, vigente neles (Barton, 2009; Jones, 1992). A tradição normativa desses países que gerenciaram o IPSASB impactou significativamente sua produção normativa, fundamentada em princípios (Jensen & Smith, 2013).

Para Lorson et al. (2018); Polzer et al. (2021) as IPSAS são fundamentadas em princípios, isso significa que elas fornecem apenas orientações para que os países possam convergir ou harmoniza-las a sua contabilidade local.

A EC-IPSASB nasceu após a publicação de diversos padrões já terem sido emitidos pelo IPSASB (Christiaens & Neyt, 2015), em que pese Bergmann et al. (2019) afirmarem que a mesma seja desenvolvida independentemente da Estrutura Conceitual do IASB outros pesquisadores discordam dessa afirmação informando que a mesma é fundamentada na sua contraparte do setor privado com algumas alterações (Jones, 2007; Laughlin, 2008; Oulasvirta, 2010; Polzer et al., 2021; Rossi et al., 2016b).

Contudo, ela respeita as características do setor público ao abordar avaliação de ativos, passivos, apresentação dos relatórios financeiros, facilita a implementação das IPSAS e melhorar sua consistência na prática buscando considerar as especificidades das entidades do setor público, mas apresenta diversas contradições na tentativa de se aproximar da abordagem do IASB (Christiaens & Vandendriessche, 2015; Polzer et al., 2021).

Para avaliar se os usuários das IPSAS, no Brasil, percebem que o padrão normativo produzido pelo IPSASB como fundamentado em princípios foram feitas as seguintes perguntas:

- a. O que você acha das normas produzidas pelo IPSASB serem fundamentadas nas normas IFRS, justifique sua resposta.
- b. Descreva qual tipo de processo normativo, fundamentado em regras ou princípios, melhor se adequa ao processo de harmonização da contabilidade aplicada ao setor público.

Com isso foram coletadas várias respostas em relação aos questionamentos, entre as quais apontamos:

[...] em minha opinião, as IPSAS são influenciadas pelas IFRS, como se estas fossem o padrão dos padrões;

[...] normas aplicadas ao setor público, seguem a mesma linha de raciocínio que o IFRS;

[...] a contabilidade financeira ou aquilo que nós temos hoje como arcabouço teórico advindo dos IFRS, é... sustentam quase que 80%, eu vou chamar assim, dos normativos que embasam ou aquilo que... que é, foi considerado como base para as IPSAS [...];

[...] eu acredito que sim. Hã... as normas privadas elas influenciam as normas de contabilidade pública sim [...];

[...] eu, eu vejo influência sim, né? Com a, a, a, as IPSAS, elas aproximaram a contabilidade aplicada à instituição, às instituições privadas, à contabilidade para aplicar às instituições públicas, principalmente no nosso arcabouço [...];

A partir do momento que esses princípios é eles foram é alterados, convergidos ou, ou, ou, ou ajustados, né? Todas as regras elas têm, elas precisam ser revistas para que não haja nenhum ruído aí na informação no final que é, que é produzida pelos pares;

[...] na área pública aquilo que, que é formal é mais forte do que, do que princípios, então assim, o desejo é esse, da, da contabilidade, né? Pública, que a lei ela não venha a interferir na forma de a... de se fazer contabilidade [...];

Um exemplo dessa da, da... da... dessa influência, né? Dessa alteração do nosso normativo, são as próprias normas de contabilidade aplicada ao setor público, né? Publicadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, aonde se traduziu, basicamente se traduziu a, a, a... as IPSAS, né? A que, a única coisa que não pode ser convergido foi o que ia de encontro a nossa legislação, então é capaz de afetar sim, principalmente a ti... a nível do nosso regimento, é do nosso órgão de, de controle à contabilidade aplicada ao setor público [...];

[...] para mim é bem temerário, sabe entrevistador? A gente trazer algo de fora e de, de, de fora para dentro, né? Justamente pelas questões culturais, é uma, é uma reflexão muito boa, sabe? Muito complexa, e assim, eu vejo, hoje, eu vejo uma certa evolução, eu vejo uma certa evolução no... na postura do CFC e, principalmente nas, da Secretaria do Tesouro Nacional da normatização das IPSAS, você passa a ser baseado em, em princípios, em conceitos, né, ter estrutura conceitual, e, e, e, nos conceitos, nas definições lá de ativo, de passivo que são muito importantes aí, hã... e aí a... acaba influenciando essa parte de, da normatização ser mais baseada hoje na, em, em princípios, do que meramente em, em regras

Diante do exposto, os usuários percebem que a normatização produzida pelo IPSASB é fundamentada em princípios e esse padrão normativo já está afetando, de alguma forma, o dia a dia da prática contábil no Brasil.

4.2. Análise dos Dados Processados Pelo NVivo

4.2.1. Estrutura de Codificação das Categorias na Percepção dos Usuários

Para que a análise de conteúdo atinja seus objetivos é necessário percorrer diversas fases como: leitura geral do material, codificação para formulação de categorias de análise, recorte do material em unidades de registro comparáveis e com o mesmo conteúdo semântico, estabelecimento de categorias, agrupamento das unidades de registro em categorias comuns, agrupamento progressivo das categorias e a inferência e interpretação, respaldadas no referencial teórico (Bardin, 2011; A. H. Silva & Fossá, 2015).

Após o processo de categorização foi feita a leitura das entrevistas transcritas e a codificação dos trechos foram estabelecidos conforme ilustra a tabela 9.

Tabela 9: Entrevistas codificadas

Categorias	Nº de fontes	Nº de trechos codificados
Contexto do ambiente institucional	15	45
Conteúdo, Preceitos, Valores	23	122
Contexto social	24	173
Hábitos	22	71
Sistema normativo	12	35
Elementos simbólicos	23	73
Instituições	2	2
Isomorfismo	1	1
Coercitivo	15	18
Mimético	19	36
Normativo	20	70
Olhar histórico sobre a natureza das instituições	10	24
Estrutura	3	6
Legitimidade externa	12	25
Processo de socialização	15	39
Regras, Normas, Valores	15	41
Processo de institucionalização	11	22
Realidade social	20	235
Sistemas políticos a partir da racionalidade econômica	17	54

Fonte: Própria da Pesquisa

Da leitura da tabela 9 denota-se que as categorias que receberam o maior número de codificações foram: Realidade Social, Contexto Social, Conteúdo, Preceitos e Valores, Elementos Simbólicos e Hábitos.

Verifica-se para realidade social:

[...] a área pública ela é muito legalista, talvez usar é palavras bem próximas daquilo que a legislação pública ela positiva, ela conceitua, ficaria mais fácil de aplicar é o conceito e o, e o, a tipicidade do fato[...];

Então, é nós como contadores públicos, a gente atua é, é pautado em normas, né? E, e sempre foi isso, o padrão estabelecido é, é, são normas, essa é a nossa fundamentação [...]; na prática, na prática, nós temos informações que propiciam, ao gestor, tomar decisões. No entanto, essas decisões que ele pode tomar, a... são, são muito amarradas em legislações, sabe;

[...] uma possibilidade de tomar uma decisão, que uma outra lei aqui no Brasil ela trava, você não pode tomar, né;

[...] no Brasil, né? Que é uma estrutura muito engessada. Tudo se faz uma lei, absolutamente tudo se faz uma lei;

[...] o Brasil ele tem uma, é... o conceito de ser a tradição de direito romano, ele é bem influenciado por... por regras, né;

Os elementos patrimoniais, hã... mas tem uma cultura muito forte ainda, igual eu falei, está mudando, mas tem uma cultura muito forte ainda orçamentária;

O setor público faz o que a lei permite e o setor privado faz o que a lei não proíbe, né? Então essa, essa segmentação, eu acho que ainda está muito é... é... enraizada, na área pública, extremamente;

[...] tem casos específicos que necessitam, de fato, dessa normatização, acho que um exemplo que eu tenho trabalhado aqui e acompanhado, é, por exemplo, as transferências com obrigação de performance, né;

[...] compartilho dessa percepção de, de que o valor justo ele pode trazer mais confusão do que auxiliar em alguns momentos, principalmente quando você pensa no setor público numa, num viés de administração direta, sabe? Daquela estrutura convencional;

[...] esse é um dos pontos que, que eu acho mai... mais relevantes assim. De fato, assim, simplesmente você convergir uma norma, sair um NBCT SP, ou atualizar o MCASP, isso não vai fazer com que, com que o contador na ponta, de fato, é... adote, é... os princípios, é... a... expostos ali nessa norma, porque a gente tem uma cultura legalista muito forte no país;

Considerando os conceitos e os critérios utilizados para a codificação e mesmo com o processo de convergência em andamento depreende-se que a Realidade Social, ou seja, a normatização local fundamentada em regras na percepção dos usuários, ainda é muito presente no cotidiano dos profissionais entrevistados.

Contrapondo a realidade social, dado os conceitos e critérios utilizados para a codificação, é possível visualizar o início de um processo de mudança, de regras para princípios, ao vermos o

contexto social, categorização voltada para a aprendizagem do ser humano, no qual os entrevistados estão submetidos, em função do processo de convergência às normas internacionais produzidas pelo IPSASB estarem em andamento, conforme os seguintes recortes:

[...] apesar das normas hoje permitirem a gente fazer boas discussões e representações, a gente está ainda avançando bastante no setor público para conseguir garantir é a melhor evidência dessas informações;

[...] a gente está num processo agora de mudança, por exemplo, do processo de prestação de contas um... da União, antigamente a gente tinha auditorias de contas aí muito, muito operacionais, de conformidade, e agora a gente está muito forte numa visão de auditoria financeira, e nesse processo, acho que... médio prazo você consegue mudar a cultura;

[...] a contabilização aqui tem que seguir, é a essência, se não, você tem que fugir um pouco dessa, desse parâmetro normativo aqui, que eventualmente até está atrasado, é... e tá, e tá tratando de um outro processo, de um controle orçamentário, não necessariamente de um registro patrimonial aqui. É, é um processo que, que vai demorar algum tempo, mas assim, ele é necessário para, para mudar;

[...] penso que pode, pode, pode contribuir para uma mudança, sabe? Que, que não é só o processo de convergência, né? É, ou melhor, o processo de convergência também interfere, ah, exige a capacitação dos contadores, né? Que, que... é algo que é extremamente necessário, se não, não vai adiantar;

Então, essa é a escadinha, sabe? De prioridades, para depois para chegar no que o MCASP no, do que, do que o, no que a... a Secretaria do Tesouro Nacional e o CFC querem, né? Que é de fato uma contabilidade mais voltada para a tomada de decisão

[...] as regras, elas não, nunca vão abarcar tudo, né? As regras elas, elas vão ser elaboradas para abarcar os fatos, então se a gente é, é, tivesse forjado de forma forte, intensa, é... e pujante os princípios e as informações qualitativas, elas seriam muito mais eficientes e legítimas do que as regras positivadas em simples normativos ou, ou leis;

[...] que a lei ela não venha a interferir na forma de a... de se fazer contabilidade. Então é... ainda é fraco esse movimento, mas já existe sim uma influência é... dos princípios contábeis, das informações qualitativas da contabilidade, influenciando normativos e regras, né;

[...] de um modo geral, eu daria destaque aí, eu acho que foi algo que... é... pecamos por muito tempo, né? Foi em relação a... a, a... ao que a conversão trouxe, antes mesmo da estrutura conceitual, em relação a... ao resgate, né? É do objeto da contabilidade, que é o patrimônio, né? Porque antes nós sabemos que, assim, a contabilidade era muito focada na questão orçamentária;

Também é possível verificar esse processo de mudança no cotidiano dos usuários ao ver que Conteúdo, Preceitos e Valores já estão sendo absorvidos e postos em prática pelos entrevistados, no decorrer de suas atividades cotidianas, conforme ilustram os recortes a seguir:

[...] A ineficiência não pode ser justificativa para que eu não adote um procedimento ou uma regra orçamentária é... vigente, que me limita em alguns pontos, é não (risos) pode ser a justificativa para, para que eu não adote a, a contabilização mais adequada. É... assim, não adianta que o número finja informação, a informação tem que ser a... a verdadeira e aí o papel do, eu acho que de um, de um julgamento tempestivo das contas dos gestores entra aí;

[...] o princípio é a base de tudo, onde começa o meu norte, onde eu tenho que estar muito bem alinhado, tem que ser um, um, um, um profundo conhecedor, porque quando eu for aplicar as regras, né? No momento que haja alguma dúvida, né? É que eu precise entrar em algum tipo de, de, de interpretação, ou essa regra me faltar, eu vou me ancorar e vou me f... me fazer valer dos princípios, não tenho outro caminho a ser tomado;

[...] por conta... é de princípios de controle interno mesmo, né? Que houve uma mudança aí de, de, de, de paradigma, né? Que precisa se somar a todos esse... esse, esses princípios fundamentais que nós conversamos aqui, para que a gente possa ter um resultado mais efetivo aí em relação aos trabalhos, aos acompanhamentos, né;

[...] na contabilidade pública, entre outros aspectos quando a gente está discutindo a mudança do sistema de contabilidade pública ao redor do mundo, se tem como pontapé inicial a discussão da qualidade da dívida dos entes federados;

[...] só para chamar atenção que é, essa adoção baseada, é claro, nos IFRS, impactou a necessidade de você, nós contadores, né? É de sim, começar do zero, tudo, desde do, desde do aspecto é, vamos dizer assim, de pensar, né? Nos procedimentos, como também se apropriar de conceitos e tudo, que é o arcabouço teórico é... requer, né;

[...] os elementos hoje do balanço patrimonial são dispostos em grau decrescente de liquidez ou de exigi... de exigibilidade, que é um critério patrimonial, e a adoção de, de... de procedimentos corriqueiros na iniciativa privada, e que não eram feitos no setor público, e consequentemente prejudicava informação contábil como, por exemplo, a depreciação, o registro da receita pelo pri... pelo regime de competência, é... a, a incorporação do patrimônio público dos bens de uso comum. Então os, o, o, os, os benefícios são inúmeros, né? Principalmente voltados a, o, um me... uma melhor, um melhor registro e evidenciação dos registros patrimoniais, tá certo;

[...] um dos, dos pontos é... que afetou bastante a gente, que a estrutura conceitual ela, ela... ela passou a implementar, foi no próprio reconhecimento e desreconhecimento de ativos, né;

[...] o contador ele ainda vivencia essa questão da legislação nos demonstrativos, na vivência, no dia a dia ali, e quando ele... ele começa assim a ten... e... tender para esse lado da estrutura conceitual que é mais baseada em princípios, de certa forma, ele, ele, ele por ele mesmo tem que falar assim: poxa, estou saindo ali daquela, daquela... daquela... é estrutura, como que eu vou dizer? É... baseada na legislação e vou para uma, para uma questão baseada nas regras, né? Na legislação e vou para um, para um aspecto mais a nível mais dos princípios. Ele, de certa forma, ele fica ali entre a cruz e a espada, ali medindo, pesando entre o que ele tem que fazer, porque a lei fala como que ele tenha que fazer e ele tem que aventar onde que ele pode ir, para mesclar as duas coisas;

Nesta Tese a EC-IPSASB é considerada um símbolo, por demonstrar regularidade e proporcionar consistência na ação dos usuários das IPSAS. Assim, espera-se que ela seja capaz de promover o processo de mudança conforme demonstra os seguintes recortes:

[...] ela é o fundamento de toda a interpretação, né? É... então eu acho que ela, ela é de, é de funda... fundamental importância na uniformização dos conceitos de contabilidade pública [...] sem a estrutura conceitual, eu arrisco dizer que a gente ficaria sem norte [...];

[...] o papel dela para mim é fundamental para... para determinar o tom mesmo, o tom da contabilização ou a cultura da contabilização, eu acho que, que é fundamental, não dá para você simplesmente soltar normas específicas e interpretá-las sem considerar a estrutura conceitual [...];

[...] quando eu faço [...] algumas auditorias financeiras, por exemplo, [...] eu sempre comento com os colegas: primeiro vá na estrutura conceitual, depois você procura é... a norma específica, quando, quando exista, para fazer a sua interpretação, mas eu acho que a estrutura conceitual é se, ele, ela consegue, de fato, mostrar quais são os balizadores [...];

[...] buscar uma, uma padronização, uma forma de, de diálogo entre a contabilidade no Brasil com o restante do mundo. Acho que, que é, e além disso buscar a, a... interação com a sociedade, né? A estrutura conceitual ela, ela busca, ela traz essa mudança e... e ela busca trazer isso, colocar o indivíduo na... na função dele, auxiliar o indivíduo a exercer a função dele, que é a fiscalização do, do serviço público, né? Utilização do recurso público, e ao mesmo tempo, é... fazer essa, essa con... conversão, fazer essa... ligação da... da estrutura aqui no Brasil, com o restante, né? Fazer esse diálogo, essa ponte;

[...] na verdade é a base de tudo, tem que ser de profundo conhecimento de todos os profissionais da... da contabilidade, para que a gente possa desenvolver, não apenas as regras, né;

[...] Onde ele passou, onde ele causou uma, uma revolução na nossa contabilidade, trazendo de volta os aspectos patrimoniais à contabilidade, né? Devolvendo os holofotes é... para contabilidade pública e passou a, a, a reger, né? O... a forma de efetuar os registros e os caminhos a serem tomados pela contabilidade aplicada ao setor público;

[...] Então assim, é de extrema importância a estrutura conceitual, extrema importância, porque ela vai guiar toda e qualquer interpretação das demais IPSAS, né? E no contexto do Brasil das normas internas;

[...] e na minha opinião das, das normas ela, ela, ela foi uma das melhores aí que chegaram para a gente aí, né? Pro, pro setor público. Apesar de ainda terem alguns conceitos que foge um pouco do nosso cotidiano, né? Umas terminologias;

[...] ela, ela, ela é muito importante, né? Porque ela traz os principais conceitos e os princípios básicos da contabilidade, as informações qualitativas, características qualitativas da informação contábil;

[...] Eu acredito seguir de... diretriz para as outras normas, né? Esclarecer algumas questões, alguns conceitos e seguir, a... a... e servir de... de leme, né? De... de bússola para outras normas;

A categorização Hábitos, nesta pesquisa, está relacionada ao conceito de rotinas propriamente ditas, ou seja, como ocorrem as rotinas e como novos procedimentos se tornam rotinas para os usuários das IPSAS. Sendo assim, é possível visualizar a incorporação de princípios na rotina dos entrevistados conforme relato a seguir:

[...] vou dar um exemplo bem simplório da questão: ah, você vai fazer uma, uma depreciação do veículo 5% ao ano, você vai ter, aplicar lá 20% e está resolvido, não é assim. É hoje você vê os próprios contadores públicos, quando você baixa algumas notas explicativas de balanço de órgãos, que você vê que dependendo do tipo da situação é, é, é o cara ele a... ele aplica um subjetivismo em cima de uma depreciação, por exemplo, por exemplo é carros, por exemplo do, do órgão, tipo do Ibama, que são carros, carros, carros, né? Que estão em, em, acabam atuando em lugares mais é, é, é complicado, tipo na Amazônia, não sei o que, você vê que lá, por exemplo, tem, tem, tem contadores que eles, em dois, três anos, eles estão depreciando totalmente um, aquele veículo. Então assim, então eu vejo que de alguma forma é, é, é, essa estrutura conceitual, esses princípios, de alguma forma, eles vêm, eles vêm influenciando aí, vem modificando algumas regras é até então impostas aí, né;

[...] a gente conseguiria, usando a estrutura conceitual, verificar se, é, lançamento a lançamento, ou pelo, pelo menos os mais determinantes, os mais significativos, se, se utilizaram de um conceito contábil e se a demonstração contábil realmente representa aquela natureza, aquela competência daquele órgão público, né? Tudo fundamentado com os olhos da estrutura conceitual;

[...] Uma situação, por exemplo, que... que... é... que precisou de uma adaptação, né? Para atender as nossas necessidades, nós já tínhamos um balanço orçamentário e ele era o mais, eu acho ele o mais completo e mais interessante do que, do que prevê a norma, né? A IPSA, no que se tange às informações orçamentárias no balanço patrimonial, porque a norma ela sugere até acrescentar apenas uma coluna no próprio balanço patrimonial, né? Mas também abre a brecha para uma demonstração específica, então a gente tem o nosso balanço orçamentário para trazer as informações orçamentárias;

[...] Estava lá, parece piada mesmo, mas tínhamos, né? Da, da, da, de caixa de disquete, então esses disquetes, eles não tinham mais capacidade de prestação de serviço presente ou futuro, então não fazia mais sentido, de acordo com a nova estrutura conceitual, eles serem reconhecidos no nosso patrimônio;

[...] O próprio plano de auditoria vai ter que ser repensado de forma a, a se adequar a esse novo normativo, né? É baseado em princípios para evitar diminuir, ao máximo, a subjetividade do julgamento do auditor;

[...] acho que um, um dos bons exemplos aí é a gente ter hoje grandes preocupações em registrar um passivo atuarial, é... que é uma grande discussão da sociedade, a gente acabou de passar por uma alteração de emenda constitucional, e discutir se o registro contábil ele está, está adequadamente representado é muito relevante, outros aspectos aí de precatórios e demandas judiciais;

[...] a natureza está qualificada ali, é só que os processos de contabilização hoje são diferentes. Então assim, quando a gente re... recorre a e, a, a é, a estrutura conceitual para discutir essas questões, é... você pode facilitar, de fato, a decisão do operador;

[...] eu acho que em casos, que não e... exijam uma complexidade muito grande ou um custo operacional muito grande, a estrutura, a estrutura conceitual ela é aceita de uma forma mais rápida;

[...] Então eu acho que o, única coisa que vai ter que mudança, vai ter de mudança assim cultural, é que o contador vai ter que se preparar e vai ter que mudar o seu perfil;

4.2.2. Hierarquia de codificação por entrevistados

Para representar as entrevistas que tiveram mais trechos codificados foi utilizado o gráfico mapa de árvore e nele são exibidos os dados organizados em hierarquias de dimensão. Sendo assim, o gráfico 1 possibilita demonstrar quais são as entrevistas mais representativas referentes aos trechos selecionados nelas.

Gráfico 1: Hierarquia de Codificação por Entrevistado



Fonte: Própria da Pesquisa

O gráfico 1 apresenta o volume de codificações por entrevistados, em que a entrevista: 6, 7, 19, 22, 23, 5, 17, 2, 1, 10, 11, 16, 18, 8, 21, 3, 4, 9, 13, 12, 15, 20 e 14 respectivamente, representativas dos trechos selecionados das entrevistas. Os entrevistados 6, 19, 7, 17 e 23 apresentaram forte argumentação nas discussões das categorias: Realidade Social, Conteúdo/Preceitos/Valores, Contexto Social e Contexto do Ambiente Institucional.

Com base no cruzamento das codificações, em relação aos entrevistados: 6 (auditor), 19(auditor), 7(auditor), 17(contador) e 23(auditor), nas categorias argumentadas a realidade social, fundamentada em regras, prevalece no Brasil mesmo que haja um processo de convergência em andamento.

[...] O setor público, a administração pública, é... nós só, literalmente só fazemos o que a regra nos coloca como necessidade, tá? O que o procedimento nos coloca como necessidade, ou que é.... vamos dizer assim, é uma mensagem via SIAFI nos coloca como um procedimento. É um contador isoladamente, mesmo que interpretando a norma, é ele tem, eu vou chamar assim (pausa), até um certo medo de fazer alguma coisa tão diferente dos demais;

[...] a nossa contabilidade é muito legalista, legalista que eu falo o princípio constitucional da legalidade que tudo que a gente faz tem que estar na lei, eu acredito que a gente tem dificuldades quanto a isso, então eu não acredito que é... a gente vai mudar de regras para princípios;

[...] então como a contabilidade pública tem que seguir o princípio da legalidade, sempre vão ter que ter regras para estabelecer;

[...] o nosso sistema é mais voltado ao code law;

[...] O setor público faz o que a lei permite e o setor privado faz o que a lei não proíbe, né? Então essa, essa segmentação, eu acho que ainda está muito é... é... enraizada, na área pública, extremamente;

[...] compartilho dessa percepção de, de que o valor justo ele pode trazer mais confusão do que auxiliar em alguns momentos, principalmente quando você pensa no setor público numa, num viés de administração direta, sabe? Daquela estrutura convencional puramente legalista;

[...] De fato, assim, simplesmente você convergir uma norma, sair um NBCT SP, ou atualizar o MCASP, isso não vai fazer com que, com que o contador na ponta, de fato, é... adote, é... os princípios, é... a... expostos ali nessa norma, porque a gente tem uma cultura legalista muito forte no país, muito forte;

Porém, parece ocorrer uma tendência de mudança gradativa e lenta considerando o disposto das categorias: Conteúdo/Preceitos/Valores, Contexto Social, referente ao processo de mudança, em relação a uma normatização fundamentada em princípios no lugar de regras.

Quanto ao Conteúdo/Preceitos/Valores que estão norteando o comportamento e a ações dos usuários das IPSAS, neste caso os auditores, no Brasil podemos visualizar uma aceitação maior da normatização fundamentada em princípios que o *Board* produz:

[...] enquanto a preocupação, no contexto do mundo financeiro, era que os stakeholders pudessem ter certeza que o que eles estavam ali avaliando, é, é, projetando em nível de informações e cenários financeiros, sim, é, é, sem qualquer tipo de dúvida teria sido é escriturado, evidenciado, mensurado, numa mesma base, na contabilidade pública, entre outros aspectos quando a gente está discutindo a mudança do sistema de contabilidade pública ao redor do mundo, se tem como pontapé inicial a discussão da qualidade da dívida dos entes federados;

[...] a priori, por mais que eu conheça, inclusive olhando para os IFRS, a boa prática adotada lá no mundo financeiro, eu não posso, da minha cabeça, aplicar dentro de uma unidade gestora, porque aqui no mundo do setor público nós temos outros, eu posso dizer assim, pilares a serem seguidos;

[...] por exemplo, é... é... a... recuperação... é impairment de ativos não geradores de caixa, essa é uma norma específica do setor público, porque não tem essa norma no setor privado, mas mesmo [...] assim, ela é baseada em conceitos daquela norma de... redução ao valor recuperável para ativos geradores de caixa, que é do setor privado;

[...] O modelo de competência ele é mais complexo, por quê? A gente sai da lógica orçamentária e passa a focar em outra lógica, ou seja, eu tenho que registrar o passivo antes de exe... de começar a execução orçamentária. Não tem conversa. Então hoje, por exemplo, isso é uma grande dificuldade das entidades, porque elas ainda enxergam a lógica orçamentária. Digo não meu amigo, o passivo nasce no momento em que você oco... ocorreu a transferência de riscos e benefícios. Então ali tem um passivo, ali você tem que começar a... a... a controlar, mesmo que a execução orçamentária venha a acontecer daqui a 10 anos, 20 anos, isso não é problema é... orçamentário, isso é uma questão do regime de competência. Então essa é uma grande vantagem: a gente saiu de um modelo simples para um modelo mais complexo;

[...] Cara, hum, sem dúvida, maior precisão, né? No registro dos nossos ativos e dos nossos passivos. Então, se a gente bem acompanha a contabilidade do setor público, a gente, a gente pega aí a partir de 2012, 2011, 12, a inversão do patrimônio líquido, né? E ela nada mais é do que a gente... aplicando as, as normais internacionais nos registros dos nossos ativos e dos passivos;

[...] Sim, sim e o Tesouro tem feito isso cada vez mais e, e a gente tem... e a gente tem exemplos, né? Dessa, dessa... dessa convergência, inclusive alterando procedimentos, né? Em outras áreas, como por exemplo, a área orçamentária, né? Que era muito enraizada em, em, em... em alguns aspectos de caixa, por exemplo, né? E a gente tem visto isso pautando a agenda do Tesouro, né;

[...] Então eu acho que, que, que uma mescla entre os dois seria o ideal, né? Que é o que, que de fato a gente, pelo menos aqui no setor público, a gente tem. Quando a gente, se a gente assumir que todos, todos os normativos contábeis são baseados em princípios, né;

Quanto ao Contexto social, que está influenciando a aprendizagem dos usuários das IPSAS no Brasil podemos visualizar na opinião dos auditores que o contexto de regras ainda é muito enraizado e a capacidade de absorção e retenção dos usuários precisa ser melhor trabalhada em função dos novos conceitos:

[...] imagine uma mudança de normas, ou no nosso contexto do mundo do setor público, a adoção de normas que não se... não existiam anteriormente, né, imagine você a, a depender, né? No caso do Brasil, eu, eu costume dizer que é começou a ser exigido, na realidade das unidades gestoras, procedimentos patrimoniais que não existiam. Então imagine você, o contador, né? Ter a obrigação de ter que evidenciar é adequadamente, né? Dentro, eu vou chamar assim, é do SIAFI, ali é explicar em notas explicativas, eu posso dizer grande parte de por que foi é, é contabilizado de uma forma ou de outro, né? Com a transação, sendo que as unidades gestoras não estavam entendendo o que que é isso;

[...] Então eu destacaria isso: é um ponto de partir de uma base contextual muito forte, ligado às discussões que existiram na contabilidade e, por outro lado, eles não conseguem adaptar bem para o setor público, alguns aspectos da norma, tem novas que ficam bastante interessantes, mas tem normas que alguns aspectos não ficam tão claros, como essa de instrumento financeiro, que estou lhe dando o exemplo, a definição de instrumento financeiro para o setor público ficou ruim, ficou ruim, ela precisaria ser revista para adequar uma, uma, um ativo, uma, um ativo financeiro muito importante que é o... crédito a receber da tributação;

[...] Mas assim, então assim, a gente tinha essa dificuldade no modelo. Partindo desse modelo, que era um modelo muito ruim, a gente teve a primeira leva de normas contábeis. Essas normas foram interessantes? Foram, porque elas começaram a trazer alguns conceitos que a 4320 não trazia, porém elas ainda foram tímidas, que são as NBCT 16. As NBCT 16 elas representam uma mudança nesse modelo, mas de forma tímida, por quê? Assim trouxeram conceitos importantes, falaram de competência pela primeira vez, mas deixaram de abordar, assim, não, não dava para ser tão simples como elas foram. Elas eram muito compactas. Com essa mudança agora, a gente teve a oportunidade de discutir o que? Passar para um modelo mais robusto, ou seja, suportes, ou coisas que a gente praticava e não tinha suportes na norma, ganharam suportes, e outras coisas que a gente ainda não praticava ou não discutia;

[...] Então eu acho que isso é muito da gente, o processo de convergência, eu acho que no, que no... a pressão externa aí é secundária;

O Contexto do Ambiente Institucional, tem um papel preponderante no Brasil, onde prevalece o modelo normativo de *code law* e esse impacta diretamente a Realidade Social, normatização fundamentada em regras, que ainda prevalece em diversos momentos de tomada de decisão do entrevistado.

[...] A questão de estar fundamentada no mesmo arcabouço teórico, é justamente para que a gente possa partir do pressuposto que estamos falando de uma mesma contabilidade. A única coisa que difere é a aplicação dela no ambiente de negócios, então é a contabilidade é, quando dita financeira, ela é aplicada em um ambiente de negócios do mundo corporativo, né? Das corporações, é... do, é quer seja do sistema financeiro, e aqui, quando esta mesma contabilidade é aplicada no contexto é dos governos, né? Então temos essa roupagem;

[...] até hoje nenhum país está sendo punido por não adotar, por isso que nós temos no Globo, é o, o relatório mais recente do IPSAS board, que trata do mapeamento à respeito da adoção de 2021, ele está lá: colocado o mapeamos no Globo, tem um percentual de países que até hoje não adotam, tem um outro percentual que adota IFRS, do contexto do setor público.

[...] a dificuldade que eles ainda têm de adaptar algumas normas do setor privado, isso é, isso, isso é visível em umas normas, por exemplo, a norma de instrumento financeiro, a norma de instrumento financeiro ela não incorpora instrumentos específicos do setor público, e ela incor... e ela traz um conceito ruim para o setor público

[...] eu acho que foi uma, uma, uma, uma... uma iniciativa brasileira mesmo, né? Eu acho que assim, a gente tem, a gente, é, aí já é uma coisa bem, bem da, da minha experiência mesmo, né;

[...] A gente tem um, um, um, um conselho bastante atuante aí, então a gente percebe o, o CFC aí é... junto com as outras instituições de, de, né? O IBRACON, as outras instituições de regulação profissional, né? E p... e fiscalização profissional bastante é engajado nesse processo, né? São, são, são instituições que a gente, que a gente não, não consegue é perceber uma inação diante de, de, de, da produção normativa, né;

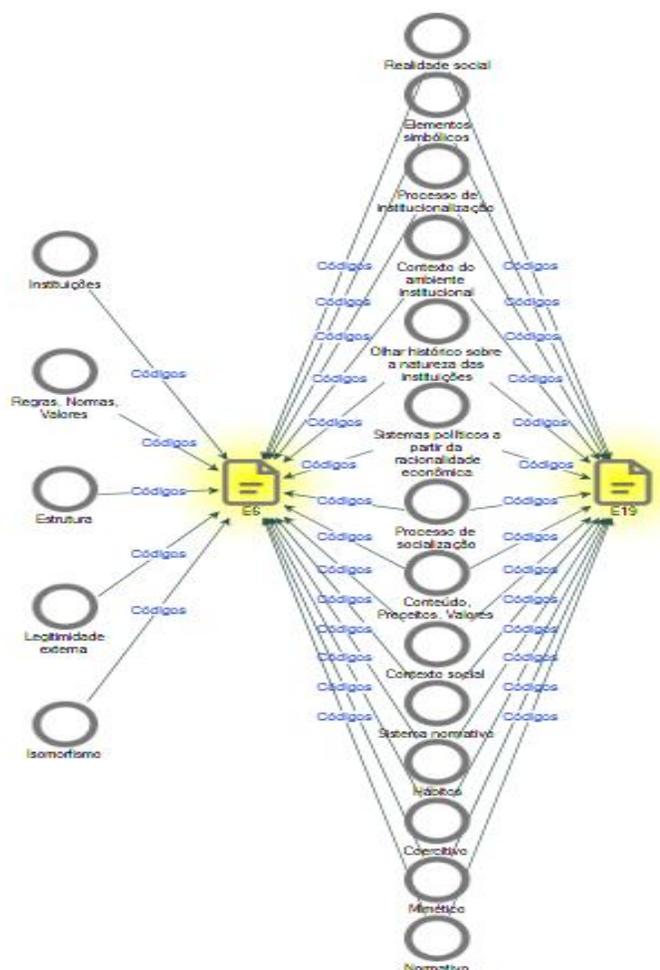
[...] Então, para mim auditor cara, quanto melhor o critério, quanto mais, quanto mais estabelecido, mais objetivo é o meu trabalho, né? Então, quando você tem uma contabilidade baseado, né? É... em regras, você, você oferece ao auditor, né? Uma es... uma estrutura de re... de, de relatório financeiro mais objetiva, né? Então você limita mais o julgamento do profissional e isso é bom, né;

Os resultados apresentados no gráfico 1 também nos permite inferir que a percepção dos entrevistados com maior número de categorizações é de mudança, mesmo que lenta, para uma normatização fundamentada em princípios no Brasil.

4.2.3. Codificação por entrevistados e números de categorias associadas

A figura 4, a seguir, representa o diagrama de codificação comparativa entre os entrevistados 6 e 19. As categorias ao meio representam as discussões comuns entre eles, enquanto que as categorias à esquerda do entrevistado 6 foram apresentadas somente por ele.

Figura 4: Diagrama de Codificação Comparativo



Fonte: Própria da Pesquisa

Ao compararmos as codificações dos entrevistados 6 e 19, conforme ilustra a figura 4, verifica-se que ambos concordam que o processo de mudança, normatização fundamentada em regras para princípios, ocorre em função dos usuários da pesquisa incorporarem o elemento simbólico, EC-IPSASB, nas suas rotinas diárias, quando não há uma norma específica. Contudo, a questão do regramento legal brasileiro é perceptível nas rotinas dos usuários das IPSAS ainda.

Quanto ao Entrevistado 6:

[...] Olha Entrevistador, até então, como eu aqui já me, já disse, né? Então assim, quando até então se tinha é... uma, uma, uma, vamos dizer assim, um, um... um procedimento padronizado, né? Ou leia-se, né? Uma, uma, uma regra pré-estabelecida e agora eu tenho princípios a serem seguidos, que o contador nesse caso, ele vai ter que ter uma maior liberdade para julgamento, só aí nós já es... nós já temos um momento de mudança, porque é... a partir de agora, nós temos que mudar, eu não vou dizer é... basicamente a cabeça dos contadores, mas assim, como que as unidades gestoras estão

forneendo a informação aos contadores. Então o contador ele tem que compreender que para que ele possa é... nesse caso, né? Reconhecer ativos e passivos é... no contexto da administração pública atual, ele é precisa estar justificado, sustentado na estrutura conceitual para que ele possa indicar para as uni... para as áreas, unidades, departamento e tudo, por que que a informação daquela forma ela não atende ao regramento de contabilidade patrimonial, sabe? Então, de certa forma, só aí eu já tenho indicativo, tá? Da mudança necessária nas organizações. A mudança no contador, você pode ter certeza que ele ainda vai trabalhar olhando, olhando para o MCASP como a regra, tá? E talvez, entre eu pegar o MCASP e pegar a norma basicamente, a IPSA, ele ainda vai ser é seduzido, né? A, a se prender ali no MCASP, por mais que o MCASP esteja ancorado nas IPSAS, mas é o aspecto que o que eu estou querendo dizer é que ele está tão viciado com a regra, com o procedimento, que ele quer, entendeu? Alguma coisa que tenha essa característica. Nesse caso. E olhando, e olhando para a maturidade do, dos processos, né? A cada ciclo financeiro, essa mudança já começa a ser impactada aos diversos, diversas áreas, diversos processos, porque ele precisa escriturar baseado em princípio. Ele precisa, ele sabe que ele precisa, né? Agora é difícil alguns contadores é, é... não só contadores, os auditores também e outros, né? É... estão tendo essa... essa... necessidade de refletir como fazer a mudança organizacional, porque no primeiro momento a mudança chegou nos contadores, só que agora a gente sabe que não é suficiente somente os contadores, então como envolver a governança das organizações com o olhar para princípios? Tá...

Quanto ao Entrevistado 19:

[...] O ma... o maior complicador, volto a dizer para você, são os próprios contadores, aí a gente tem que fazer a nossa meia culpa, por quê? E aí eu não posso dizer que a culpa é só dos profissionais, é porque a gente passou 50 anos falando desse tal de regime misto cara e isso ainda está na cabeça das pessoas, você ainda ouve contador dizendo que regime de competência é empenhar. Aí você tem que dizer para o cara: não amigo, são duas coisas distintas, você não empenha para o suprimento de fundo? O cara executou a despesa? Não, mas você empenha cara, empenhar não é regime de competência, empenhar é um ato apenas que eu início a execução orçamentária. Ele gera um compromisso? Gera, no orçamento, por isso que empenhar sempre vai gerar um passivo financeiro na lógica da 4320, mas empenhar não gera uma obrigação no regime de competência, porque eu posso fazer um suprimento de fundo e o cara não usar nada, entendeu? Então assim, eu fu... fiz um suprimento de fundo para, por exemplo, um piloto da [...], fiz um suprimento de fundo para o cara abastecer o avião presidencial, aí você bota uma fortuna lá, porque gasolina de aviação é caríssima, chega lá, às vezes até para um, você chega nos Estados Unidos e diz to aqui na base aérea a gente vai abastecer... então, o seu avião. O cara não gasta um centavo, pode acontecer. O cara não gastou um centavo, ele vai voltar e vai me devolver o suprimento de fundos, entendeu? Eu tive que empenhar, fazer todo o processo, mas eu não executei a despesa, porque não foi necessário e também nunca surgiu o passivo, entendeu? Então é, a grande dificuldade que a gente tem nessa questão da mudança contábil é isso, é... ela ajuda, ela, o regime de competência, a estrutura conceitual ajuda essa discussão, mas a gente ainda tem muito esse legado, entendeu? A gente ainda está muito preso à execução orçamentária como mola mestre da contabilidade, como foi por mais de 50 anos. Então isso é uma dificuldade de fazer essa mudança.

Há também um consenso entre eles em relação ao processo de isomorfismo para a promoção da convergência da normatização brasileira com as normas produzidas pelo IPSASB.

Quanto ao Entrevistado 6:

[...] Totalmente, totalmente, é totalmente é um processo isomorfo. Temos aí um processo de isomorfismo coercitivo, que é o que você está relatando, que depende de que? É, imagine, se eu tenho diversos mercados internacionais é... caminhando para adoção, ou pelo menos caminhando para a discussão da adoção, das normas no contexto que temos das IPSAS, é, é, é assim, é quase que, eu vou chamar é..., não faz nenhum sentido o Brasil, que é o maior país da América Latina, é não ter iniciativas para tanto [...]

Quanto ao Entrevistado 19:

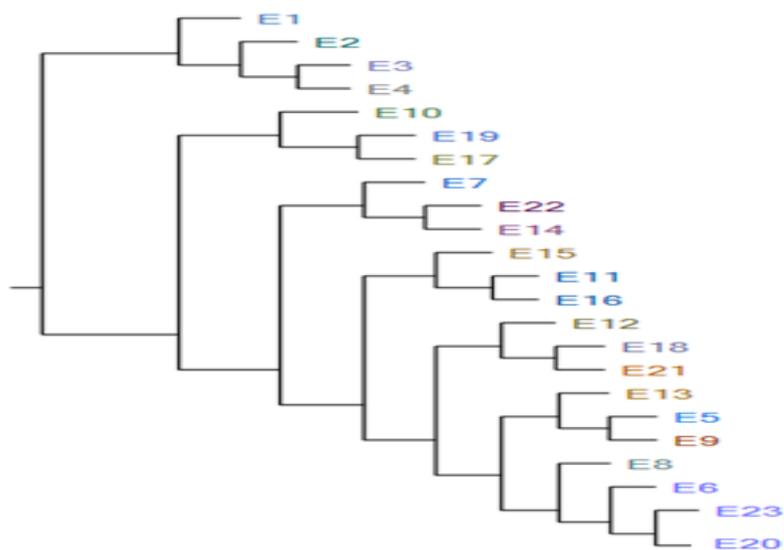
[...] Então internacionalmente você tem es... teve essa pressão, obviamente que nos países é subdesenvolvido ela é mais forte, né? Porque a gente precisa de capital estrangeiro e para os países desenvolvidos essa pressão já é um pouco menor, ele não precisa tanto desse capital, então ele consegue. Então a gente teve um pouco de cada: tanto pressão interna, dos próprios profissionais que estavam insatisfeitos com isso, quer seja os, os próprios contadores governamentais, como alguns contadores ligados ao Conselho, que não necessariamente precisavam ser governamentais, e por outro lado você teve essa pressão internacional.

4.2.4. Análise por Similaridade de Palavras

É possível construir agrupamentos entre as observações, aglutinadas por similaridade, de acordo com o conteúdo transcrito da entrevista, ou seja, utilizando todas as palavras disponíveis, e representando-as de maneira bidimensional com um dendrograma (Machado et al., 1998). Nesse caso, quanto menor o colchete maior será a relação do conteúdo, ou seja, há uma maior similaridade de palavras. Outro critério que pode ser utilizado é o de cores, em que as cores semelhantes correspondem a uma maior força do conteúdo por razão de sua repetição.

O dendrograma, conforme mostra a figura 5, pode ser utilizado para identificar tendências, complementariedades, associações e confirmações, demonstrando as similaridades entre os entrevistados por causa das suas respostas às entrevistas transcritas.

Figura 5: Dendrograma dos Entrevistados Por Similaridade de Palavras



Fonte: Própria da Pesquisa

A primeira relação apontada na figura 5 mostra a existente entre os entrevistados 1, 2, 3 e 4, na maioria contadores, pois esse conjunto de entrevistados apresentaram em comum as seguintes categorias: Regras/Normas/Valores, Sistema Normativo, Conteúdo/Preceitos/Valores, Hábitos e Legitimidade Externa.

Essa relação demonstra que os contadores são mais céticos em relação ao processo de mudança, normatização fundamentada em regras para uma abalizada em princípios. Porém, eles reconhecem que esse processo de mudança, mesmo que lento, está afetando a produção normativa local e as rotinas dos usuários das IPSAS.

[...] Pelo processo fundamentado em regras, posso responder que na administração pública federal utiliza-se obrigatoriamente o Siafi para o registro de atos e fatos da execução orçamentária, financeira e contábil/patrimonial. Assim, todo e qualquer registro, independentemente da vontade do gestor, deverá ser feito nesse sistema.

[...] Quando o profissional compreende que há muito o que se avaliar, ponderar, considerar, com base na essência contábil e não na legislação, a cultura muda. Inclusive para construir entendimentos que determinados normativos precisam ser ajustados, revistos, revogados.

[...] Há um efeito negativo nisso, pois o gestor público fica condicionado a emissão de normas contábeis pelo órgão regulador para então começar a preparação do relatório contábil aplicado.

[...] a estrutura conceitual auxilia no esclarecimento dos conceitos, para então se promover os ajustes necessários na norma para aplicabilidade pelos profissionais da área

Para o conjunto esse processo foi necessário para que Brasil obtivesse legitimidade externa em relação a outros países em função de um processo de isomorfismo mimético.

[...] Acredito que a convergência decorreu do próprio estágio da globalização que interfere diretamente na economia de um país, e no caso Brasil, por ser um país dependente de capital de investidores, teve que se adaptar às mudanças e por conseguinte desencadeou na própria Contabilidade Pública.

[...] Entendo que se iniciou por pressões internacionais. O Brasil estava ficando ainda mais atrasado em relação aos países desenvolvidos e provavelmente havia exigências de organismos internacionais para a adoção.

[...] Ocorreu por pressão externa, pois o Brasil necessita de figurar bem no cenário externo para atrair investidores para financiar seus títulos de dívida pública bancados pelo Tesouro Nacional.

Na segunda, terceira, quarta, quinta e sexta conexões visualizada na figura 5, as relações são semelhantes a primeira, pois para esses grupos o processo de mudança também está ocorrendo a passos mais lentos dada a normatização brasileira, fundamentada em regras, ser muito presente no cotidiano dos profissionais locais.

[...] A estrutura conceitual vai apresentar um caminho e eu acho que a, a, por mais que, às vezes o, o nosso sistema é mais voltado ao *code law*, mas ele nunca vai ter 100% de cenários. Então vai ter

sempre em algum momento que o preparador das demonstrações contábeis vai ter que recorrer a ela para verificar determinada situação;

[...] Eu acredito que ela pode influenciar quando do contador tiver um entendimento, que a estrutura conceitual, assim como todas as outras normas, né? De qualidade da informação contábil, elas estão justamente para... apresentar a informação de uma forma mais, mais completa e mais útil, né? Porque aí, aí eu vejo entrevistador, que nem é uma, né? Nem é uma questão de e, e influência, de influenciar o processo de tomada de decisão, é o contador a... que está lá, o preparador, ter a consciência de que, olha, poxa, nós estamos discutindo estrutura conceitual de geração de informações úteis, né? De... pra sociedade ter condições de ter o controle social. Então é a, é questão de escolha, questão de escolhas, né? E como eu te disse, eu faço escolhas que eu corro risco de ser questionado, já fui questionado, e até de ter responsabilidade técnica. Mas a... eu... no meu julgamento profissional, eu, eu penso que... é a melhor forma de gerar informação útil para tomar decisão. Então o que acontece? Se você pegar um sujeito legalista, que tem a, seja assim, a, a estrutura conceitual (risos), não vai influenciar a tomada de decisão.

[...] Olha, a partir do momento que as regras são estabelecidas, né? A... o julgamento do contador ele fica, ele fica limitado, vamos dizer assim, ao atendimento das regras, então é... nós podemos, nós temos algumas situações em que podemos usar a estrutura conceitual, né? O, o julgamento do profissional de contabilidade, porém esse julgamento ele não pode infringir as regras pré-estabelecidas, né? Então nós temos liberdade de julgar, desde que esteja dentro dos parâmetros estabelecidos pela, pelas regras, pelos normativos.

[...] Como, hã... pode influenciar no caso de um, um... uma estrutura baseada em regras? Hã... se, se, se ela tá, tá, tem uma cultura muito forte de regras, vai ser mais difícil para, para ela ter influência, né.

[...] Assim, quando você tem a possibilidade, em algum momento, de abandonar uma regra, porque ela está defasada ou não, não condiz com a realidade daquele órgão, e adotar um princípio que você é consiga balizar isso e... e... e tornar aquilo fidedigno, relevante, comparável, verificável, é... é interessante, porque você é entrega, de fato, né? É... o... o valor, enfim, a... a... é... espelha, né? A realidade do órgão, ou enfim. Então assim, eu acredito que nessa medida, é... é interessante é... pegar a IPS... IPAS, né? Alguma, algumas IPSAS, e... e aplicabilidade delas, trazer para a realidade do órgão, para os demonstrativos contábeis, é... uma aderência à realidade. Quando você é, fatalmente, é pode fazer isso, você não, não precisa é ficar totalmente vinculado a uma regra, realmente a gente tem esse movimento, onde é, né? A... a estrutura conceitual, né? Aplicada à, À contabilidade, ela contribui é para que é... de fato, se entregue uma contabilidade mais real, mais verdadeira, digamos assim, que espelhe a realidade do órgão ou da, do ente, né;

[...] Faz a... faz assim a gente refletir que a gente é contador público, importância que a gente tem nessa função, enquanto servidor público, e mais ainda, enquanto contador público, a importância que a gente tem nesse processo da, da... da... da modificação da contabilidade, da, da modificação dessa padronização, é... para... globalização, de certa forma, né? Eu acho que a gente, apesar de ser, sermos poucos no Brasil, a gente tem um papel ali preciosíssimo, né? Nesse processo e, e depende do nosso trabalho, do nosso trabalho de formiguinha, desse..., o sucesso aí dessa mudança de cultura, que eu acho que é um, o principal aspecto aí do, do, de toda essa mudança, é... é a mudança de cultura. E como eu te falei, parte de nós, sementinhas ali, plantada em cada instituição, trabalhar isso aí e tentar de alguma forma é... colaborar. Mas, ao mesmo tempo é aquela angústia, né? Que pena que não é rápido, que pena que... que é um processo assim bem demorado;

[...] É... eu acho que em casos, que não e... exijam uma complexidade muito grande ou um custo operacional muito grande, a estrutura, a estrutura conceitual ela é aceita de uma forma mais rápida. Olha, eu não vou ter que mexer num processo, por exemplo, orçamentário, é não vou ter que pedir mais recursos, eu não vou ter problemas com teto de gastos, eu, então assim, a adesão é muito mais rápida em relação a isso.

[...] a estrutura conceitual, ele de alguma forma ele, ele, ela é a base né? É... é... pra todo, para todo contador público, né? Assim, eu acho que ela de alguma forma, ela acaba influenciando e ela, ela, muitas vezes, ela acaba sendo, na verdade, uma, uma diretriz é, é... é para que ele... é, é, ele perceba, vamos dizer assim, qual é a melhor forma de ele fazer aquele registro contábil, de uma forma melhor, de uma, de mensurar de uma forma melhor, né?

No sétimo e último bloco de similaridades apontado na figura 5, entre os entrevistados 8, 6, 3, 23 e 20, é composto por auditores em sua maioria e a similaridade reside nas categorias: Contexto Social, Realidade Social e Contexto do Ambiente Institucional. Nesse sentido, o processo de mudança está ocorrendo fomentado pela vontade emanada do Estado que concebe a ordem normativa coletiva, embora a realidade social ainda prevalece na cultura local.

[...] Então o auditor vai exigir do contador que ele assim interprete, porque o auditor ele quer testar se existe compliance na, na mensuração, na é... no reconhecimento e na evidenciação dos elementos patrimoniais. Então o auditor ele vai buscar esse compliance a princípios, pela mudança, é que aí é como eu estou dizendo, pela mudança é parcial, né? Porque o Brasil adota por um lado normas de contabilidade brasileira, de contabilidade aplicada ao setor público, mas por outro ainda tem uma 4320;

[...] Olha, eu acho que essa mudança ela é mais, é mais complicada, é mais complexa, principalmente quando você tem um profissional de, de, de contabilidade que já atua há muitos anos, né? Na, na, na, na contabilidade ao setor público e já tem essa cultura muito forte, enraizada, essa mudança de ruptura vai enfrentar barreiras é considerável, né;

[...] A própria, a própria, é... mudança introduzida pela estrutura conceitual, quando ela diz que a classificação contábil não, a classificação patrimonial, não precisa seguir a classificação orçamentária, já causou um reboliço tremendo, né? Porque antes se a gente fazia um empenho e o cama... e o empenho era de material de con... era de, de serviços e o camarada entregava uma nota de consumo, não se pagava, porque o empenho era de serviço e a nota era de consumo e vice-versa, né? E com essa nova, com essa nova possibilidade, isso pode ser feito, né? Porque a classificação patrimonial é uma coisa e a classificação orçamentária é outra, então para aqueles profissionais que já têm essa cultura enraizada há muito tempo, tá? Essa mudança é muito delicada. O, os processos de convencimento, né? Pra, pra, pra essa ruptura, enfrentam barreiras é muito significativa e muito difícil de serem quebradas.

[...] Se eu tivesse no lugar do auditor, eu preferiria fazer uma auditoria baseada em regras, pelo fato de... de ser mais fácil inferir quando essa foi cumprida... é... foi cumprida ou descumprida, né? Com... é baseado em princípios aonde, aonde, ao meu ver, a, a interpreta... a interpretação, né? Passa a ser um pouco mais é... subjetiva, né? Pode ter um, um aspecto mais subjetivo, isso deixaria a vida do auditor um pouco mais, mais complicada, tá certo? Um pouco mais complicada. Enquanto auditor eu preferia manter, eu preferia continuar com as regras;

[...] A gente está num processo de, de, de auditoria financeira, né? É... essa mudança, né? Que vem aí pelo menos nos últimos três anos é de orientações pro TCU, a CGU é, é, é ela está dentro dessa, desse, dessa mudança que está ocorrendo, né? A gente está fazendo auditoria financeira junto com o TCU e em diversas parcerias e... a gente vê que, de fato, isso vem mudado muito a perspectivas, né? As pessoas que estavam em algum momento receosas com essa mudança drásticas que o, que o TCU fez, mas hoje em dia eu, assim, posso dizer com dois, três anos, que todos estão muito satisfeitos com o resultado dos trabalhos

A análise por similaridade de palavras, expressa na figura 5, nos mostra que os usuários das IPSAS observam que está ocorrendo uma mudança nas rotinas do seu dia a dia causada por normas fundamentadas em princípios. Porém, quando analisamos o tipo de usuário notamos que os preparadores são mais céticos em relação a mudança ao contrário dos auditores que aceitaram melhor esse processo e procuraram incorporar em suas rotinas esse marco normativo.

Outra forma de verificar a similaridade de palavras é utilizando um coeficiente matemático, especificamente, a correlação de *Pearson* que segundo (Paranhos et al., 2014), é uma medida de associação linear entre variáveis quantitativas. Na tabela 10 são apresentadas as 3 maiores correlações de *Pearson* por similaridade de palavras entre os entrevistados, corroborando com os resultados obtidos na figura 5.

Tabela 10: Correlação de Pearson por similaridade de palavras

Entrevista A	Entrevista B	Coeficiente de Correlação de Pearson
E20	E23	0,93
E20	E6	0,93
E23	E6	0,92

Fonte: Própria da Pesquisa

Em relação ao par, E20/E23, temos dois auditores e as categorias mais abordadas por eles foram: Contexto Social, Realidade Social, Contexto do Ambiente Institucional e Sistemas Políticos a partir da Racionalidade Econômica. Para eles as decisões governamentais tomadas no Brasil influenciam a rotina dos usuários IPSAS no seu dia a dia, dado que, nem sempre essas decisões estão mais relacionadas ao agrado de grupos específicos do que, propriamente, os usuários das IPSAS.

[...] É... é... primeiro assim, o debate sobre, sobre a necessidade de convergência, ele surgiu no Brasil, há muito tempo, saiu bem antes, né? Saiu, inclusive, na, no setor público, até muito próximo de quando começou no setor privado também, só que o setor privado evoluiu um pouco mais rápido do que, do que a gente. É... eu diria o seguinte: não é que haja, houve uma, uma pressão externa, né? Assim, do ponto de vista: olha, vocês têm que adotar as normas por isso, ou por aquilo outro, diferentemente do, das estatísticas fiscais que a gente acaba levando, recebendo algumas imposições do... do FMI para, para adoção. Mas, é, acaba tendo a influência, por quê? Porque do, do... a gente, sob um aspecto institucional, é... a gente quer, de certa forma, o país ele quer mostrar, internacionalmente, que ele é... tem determinadas capacidades o que é uma, uma economia mais desenvolvida, vamos dizer assim.

[...] eu vejo que também tem muita que... questões, assim como tem da questão da auditoria financeira, é, é a questão da acessão ao Brasil a OCDE, então tem esses aspectos que eu acho que também acabam influenciando aí.

Em relação aos pares, E20/E6 e E23/E6, temos somente auditores e as categorias mais abordadas por eles foram: Realidade Social e Contexto do Ambiente Institucional. Para eles mesmo que aceitem melhor esse processo de mudança, procurando incorporar em suas rotinas esse marco normativo e fato da normatização fundamentada em regras ainda é uma realidade.

[...] Você tem que pensar na nossa cultura como nós somos. Não adianta, às vezes, você tentar é... nesse processo, mudar alguns aspectos culturais. Então, por exemplo, nós somos é... é... muito vinculados às normas, né? A... a lei, legalidade, né? É... então a nossa cultura é essa. É... eu entendo que assim: olha, não, vamos fugir disso, vamos, vamos trabalhar só com princípios, né? Sai a norma do CFC, o pessoal adapta, né? Sai a norma do CFC, sai uma orientação da, da STN, mas, novamente, não basta é... eu, eu querer isso, eu preciso ter ações que transformem essa, esse aspecto cultural e que mudem essa, essa, essa perspectiva. Então, muitas, muitos municípios, muitos estados estão esperando a alteração da 4320, estão esperando;

[...] eu defendo, por exemplo, que talvez haja necessidade de uma alteração da lei, ok, mas uma lei que... que crie autoridades que possam fazer esses detalhamentos de uma forma mais suave. Então, por exemplo, eu não preciso ter uma lei extremamente detalhada sobre questões contábeis, para não perder o dinamismo. Eu preciso ter uma lei simples, né;

[...] eu, eu acho o seguinte, novamente, é... é... se estrutura conceitual conseguir prevalecer, a gente conseguir fazer com que ela sempre se prevaleça em relação às regras que estão postas, é... acredito que haverá um ganho em termos de, de... na, na elaboração da... da... das demonstrações, haverá um ganho. Só que realmente é... existe a necessidade assim, de que o profissional de contabilidade, ele se fortaleça, né? Perante as suas instituições, então, né;

Após a análise desses pares mais significativos, apontados pela correlação de *Pearson*, pode-se deduzir que a opinião dos auditores está em sintonia com relação ao processo de mudança provocado pela EC-IPSASB.

Pode-se inferir, também, que a opinião dos contadores não está em sintonia com o processo de convergência e as possíveis razões, com base nas evidências da pesquisa, são: a normatização local ser fundamentada em regras, o tamanho geográfico da localidade, a forma como o órgão normatizador local impõe a modernização do campo para os usuários locais, a incapacidade de tomada de decisão que é imposta aos preparadores e a falta de normas específicas, para aperfeiçoamento dos contadores locais, ao contrário dos auditores que são compelidos, legalmente, a se atualizarem anualmente com uma carga horária mínima na localidade.

4.2.5. Síntese da Codificação nas Entrevistas

A tabela 11, a seguir, refere-se ao cruzamento dos números dos trechos das entrevistas codificadas para cada uma das subcategorias de análise para cada um dos 23 entrevistados. A tabela pode auxiliar na identificação das maiores discussões temáticas e das unidades de análise da

pesquisa, representando assim, uma maior força de saturação dos dados que são apontados em algumas direções.

A análise da tabela 11 nos indica que para o grupo entrevistado, independente do processo de convergência ou uso da EC-IPSASB, prevalece no Brasil a normatização fundamentada em regras, realidade social.

Segundo os entrevistados o processo de mudança é observado em diversas situações do cotidiano, seja na consulta ao manual de contabilidade aplicado ao setor público fundamentado na Estrutura Conceitual do IPSASB, na atualização dos sistemas de gestão internos e nas novas normas disponibilizadas pelo órgão normatizador local. Ademais, para o grupo todo esse processo é decorrente de um processo isomórfico coercitivo, onde o Brasil sofreu pressões externas para participar e normativo, decorrente da evolução da contabilidade enquanto profissão.

Tabela 11: Matriz global de codificação por categorias

Entrevistado	Contexto do ambiente institucional	Conteúdo, Preceitos, Valores	Contexto social	Hábitos	Sistema normativo	Elementos simbólicos	Instituições	Isomorfismo	Coercitivo	Mimético	Normativo	Olhar histórico sobre a natureza das instituições	Estrutura	Legitimidade externa	Processo de socialização	Regras, Normas, Valores	Processo de institucionalização	Realidade social	Sistemas políticos a partir da racionalidade econômica
1	1	1	2	4	5	4	0	0	0	0	2	0	0	3	1	6	1	0	1
2	2	6	6	4	7	3	0	0	1	0	6	1	0	3	0	1	3	0	1
3	1	1	6	3	8	0	0	0	0	1	3	0	0	3	1	3	0	0	0
4	0	4	2	3	2	4	1	0	0	0	2	0	0	4	3	3	0	0	0
5	0	7	8	4	2	6	0	0	1	2	3	1	0	2	2	4	1	1	0
6	8	8	8	11	4	9	1	1	2	5	10	4	3	1	10	7	8	8	6
7	7	19	3	1	1	5	0	0	0	3	5	0	1	1	2	2	1	6	1
8	1	4	3	1	1	2	0	0	0	1	6	1	0	0	0	3	0	5	0
9	0	5	7	0	0	1	0	0	1	1	5	0	0	0	0	2	2	14	1
10	0	8	5	6	0	2	0	0	2	1	1	2	0	1	2	0	0	6	3
11	1	3	9	5	0	2	0	0	0	1	6	0	0	0	2	2	1	14	3
12	0	2	8	1	0	1	0	0	0	1	3	0	0	0	0	0	0	8	2
13	2	4	4	0	0	3	0	0	0	3	2	0	0	2	0	0	0	10	2
14	0	6	9	2	0	2	0	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	10	0
15	0	6	16	3	0	1	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	14	4
16	0	4	5	2	2	3	0	0	2	1	6	5	0	0	0	0	1	10	2
17	1	7	6	2	0	1	0	0	1	2	2	2	0	0	1	2	0	28	2
18	4	3	9	3	0	4	0	0	1	0	1	0	0	0	1	3	0	16	7
19	4	15	14	1	1	4	0	0	1	2	4	3	0	0	2	0	1	23	4
20	0	5	4	5	0	3	0	0	1	2	0	0	0	0	0	0	0	2	2
21	1	2	7	3	0	2	0	0	1	1	1	0	0	0	1	0	0	18	0
22	5	1	10	2	1	4	0	0	1	1	0	4	0	1	2	1	0	11	6
23	5	0	13	3	1	6	0	0	1	5	1	1	0	3	8	1	1	21	0

Fonte: Própria da Pesquisa

4.2.6. Análise por contexto dos entrevistados

Uma das análises que podem ser feitas é por contexto do entrevistado, ou seja: a opinião do grupo de preparadores das demonstrações contábeis, a dos auditores e a opinião geral do grupo de entrevistados.

A codificação das entrevistas dos auditores está expressa na tabela 12, com a organização dos trechos mais categorizados podemos observar a opinião dos auditores, na tabela 12 foram suprimidas as categorias com menos de vinte apontamentos por não serem representativas.

Tabela 12: Categorização dos Auditores

Tipo	Entrevistado	Contexto do ambiente institucional	Conteúdo, Preceitos, Valores	Contexto social	Hábitos	Elementos simbólicos	Normativo	Processo de socialização	Regras, Normas, Valores	Realidade social	Sistemas políticos a partir da racionalidade econômica
Auditor	4	0	4	2	3	4	2	3	3	0	0
Auditor	5	0	7	8	4	6	3	2	4	1	0
Auditor	6	8	8	8	11	9	10	10	7	8	6
Auditor	7	7	19	3	1	5	5	2	2	6	1
Auditor	14	0	6	9	2	2	0	0	0	10	0
Auditor	18	4	3	9	3	4	1	1	3	16	7
Auditor	19	4	15	14	1	4	4	2	0	23	4
Auditor	20	0	5	4	5	3	0	0	0	2	2
Auditor	22	5	1	10	2	4	0	2	1	11	6
Auditor	23	5	0	13	3	6	1	8	1	21	0
Total -		33	68	80	35	47	26	30	21	98	26

Fonte: Própria da Pesquisa

Para o grupo de Auditores as categorias mais relevantes foram: Realidade Social, Contexto Social, Conteúdo/Preceitos/Valores e Elementos Simbólico. Nesse conjunto de entrevistados a Realidade Social, normatização fundamentada em regras, prevalece na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro e no cotidiano dos usuários internos. Entretanto, o ambiente de mudança é

estimulado pelo contexto social, em que há um incentivo do normatizador local, para disseminação da normatização fundamentada em princípios, dado o processo de convergência às normas internacionais em andamento.

Na ótica dos auditores o processo de mudança está ocorrendo a passos lentos em função do trabalho do normatizador brasileiro; contudo, no Brasil prevalece a normatização fundamentada em regras.

A codificação das entrevistas dos preparadores está expressa na tabela 13, com a organização dos trechos mais categorizados podemos observar a opinião deles, na tabela 13 foram suprimidas as categorias com menos de vinte apontamentos por não serem representativas.

Tabela 13: Categorização dos preparadores das Demonstrações Contábeis

Tipo	Entrevistado	Conteúdo, Preceitos, Valores	Contexto social	Hábitos	Sistema normativo	Elementos simbólicos	Normativo	Realidade social
Preparador	1	1	2	4	5	4	2	0
Preparador	2	6	6	4	7	3	6	0
Preparador	3	1	6	3	8	0	3	0
Preparador	8	4	3	1	1	2	6	5
Preparador	9	5	7	0	0	1	5	14
Preparador	10	8	5	6	0	2	1	6
Preparador	11	3	9	5	0	2	6	14
Preparador	12	2	8	1	0	1	3	8
Preparador	13	4	4	0	0	3	2	10
Preparador	15	6	16	3	0	1	1	14
Preparador	16	4	5	2	2	3	6	10
Preparador	17	7	6	2	0	1	2	28
Preparador	22	2	7	3	0	2	1	18
Total -		53	84	34	23	25	44	127

Fonte: Própria da Pesquisa

Para o grupo dos preparadores das demonstrações contábeis as categorias mais relevantes foram: Realidade Social, Contexto Social, Conteúdo/Preceitos/Valores e Isomorfismo Normativo. Semelhante à opinião dos auditores, nesse conjunto de entrevistados, a Realidade Social, normatização fundamentada em regras prevalece na contabilidade aplicada ao setor público

brasileiro e no cotidiano desses usuários pelas limitações legais de tomada de decisão que eles enfrentam em seu dia a dia. Contudo, quanto ao processo de mudança os preparadores são mais resistentes.

No geral as categorias mais relevantes são: Realidade Social, Contexto Social, Conteúdo/Preceitos/Valores, Elementos Simbólicos, Hábitos e Isomorfismo Normativo conforme ilustra a tabela 14. Nela, foram suprimidas as categorias com menos de sessenta apontamentos por não serem representativas.

Tabela 14: Categorização global

	Conteúdo, Preceitos, Valores	Contexto social	Hábitos	Elementos simbólicos	Normativo	Realidade social
Total -	122	173	71	73	70	235

Fonte: Própria da Pesquisa

O grupo todo concorda que a Realidade Social, normatização fundamentada em regras, prevalece na contabilidade aplicada ao setor público brasileiro e no cotidiano dos usuários internos; entretanto, o ambiente de mudança é estimulado pelo contexto social criado por causa do incentivo que o normatizador local produz para disseminação da normatização fundamentada em princípios, dado o processo de convergência às normas internacionais em andamento.

4.3. Principais Achados da Tese

Os principais achados dessa tese foram:

- Os usuários das IPSAS no Brasil percebem que o padrão normativo do IPSASB é fundamentado em princípios, nas normas IFRS e a Nova Gestão Pública teve um papel significativo para que esse padrão se desenvolvesse.
- Mesmo com o processo de convergência em andamento depreende-se que a Realidade Social, ou seja, a normatização local fundamentada em regras na

percepção dos usuários, ainda é muito presente no cotidiano dos profissionais entrevistados;

- A Estrutura Conceitual do IPSASB promoveu uma mudança nas rotinas dos auditores estimulando-os no uso de normas fundamentadas em princípios.
- Os preparadores são mais resistentes e céticos em relação a mudança;
- Na opinião dos entrevistados o processo de convergência às normas do IPSASB ocorreu em função do isomorfismo coercitivo exercido pelos organismos de financiamento mundial, há também um processo de isomorfismo mimético brasileiro para se legitimar perante seus pares externos, a opinião técnica não foi um fator preponderante nesse processo.
- Do ponto de vista dos usuários das IPSAS entrevistados, prático/contábil, a Estrutura Conceitual do IPSASB consolida o processo de mudança iniciado pelo processo de convergências as normas do IPSASB.
- Para o conjunto dos entrevistados o processo de mudança está ocorrendo de forma lenta e gradativa. Porém, o padrão normativo brasileiro – representado pelas regras – permanecerá vigente.

5. Discussão Teórica dos Achados

Na ótica dos entrevistados houve uma pressão exercida por entidades externas para que o Governo brasileiro iniciasse o processo de convergência de sua contabilidade local aplicada ao setor público são consistentes com as descobertas de Aquino et al. (2020); Marques et al. (2020) em relação ao processo de isomorfismo coercitivo (DiMaggio & Powell, 1983).

Pode-se dizer que instituições como Grupo do G20, Fundo Monetário Internacional (FMI), Banco Mundial, Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) e firmas internacionais de auditoria exerceram uma pressão na deliberação de convergir para as IPSAS (Marques et al., 2020, p. 1).

Os objetivos do Brasil, segundo os entrevistados, em relação ao processo de convergência foram claros, ou seja, promover alterações em sua contabilidade aplicada ao setor público local que atendessem as expectativas externas, entrada na OCDE, de modo que as informações financeiras disponibilizadas pudessem ser comparadas as de outros países em situação análoga, correspondendo assim a um processo de isomorfismo mimético (DiMaggio & Powell, 1983).

Os entrevistados relataram que o processo de convergência só foi debatido no Brasil por que o país queria entrar na OCDE e para isso um dos passos necessários era que o país estivesse com a contabilidade local convergida.

[...] assim, tem esse processo atual de adesão aí a OCDE, é que o Brasil tá, tá mais forte, então é, é uma exigência, mas as normas elas têm uma característica assim, de permitir é... um, uma adequação quando elas estão sendo convergidas, né;

[...] Então até porque também desde, desde um certo tempo, o Brasil tem, é eu posso dizer assim, o governo brasileiro tem aspirações de adentrar a OCDE, então assim todos os países da OCDE estavam caminhando para adoção;

Esse processo de convergência, as normas do IPSASB, também pode ser observado pela ótica do isomorfismo mimético, dado que o Brasil tinha aspirações em fazer parte da OCDE semelhante a outros países membros, essa intenção brasileira é uma forma de se legitimar perante seus pares externos (Deephouse et al., 2017).

A opinião técnica, convergir ou não, não foi um fator preponderante nesse processo conforme relatado pelos entrevistados. Porém, como o processo regulamentado a abordagem *middle-up-down*, que favorece a interação entre múltiplos atores no processo, foi adotada no processo de convergência brasileiro (Gama et al., 2014).

O processo de convergência em um país de dimensões continentais tornou-se demorado e dispendioso pois foram necessárias alterações na legislação local, nas rotinas contábeis, no software de gestão (de Azevedo, de Aquino, et al., 2020b), capacitação da equipe (Azevedo et al., 2019), capacitação da equipe e outros.

Quanto aos atores envolvidos nesse processo Aquino & Neves (2019); de Azevedo, de Aquino, et al. (2020b); Sedyama et al. (2017) apontam que os contadores exercem um papel passivo em função do desconhecimento. Ao passo que outros fatores em relação aos atores foram catalogados: como o despreparo para lidar com esse tipo de informação (Bilhim et al., 2022), a falta de treinamento constante (Abdulkarim et al., 2020; Ademola et al., 2020; Adhikari et al., 2013; Bilhim et al., 2022; Tanjeh, 2016) e a pouca experiência dos profissionais com o regime de competência (de Azevedo, de Aquino, et al., 2020b).

Ainda em relação aos usuários das IPSAS envolvidos nesse processo de convergência, os entrevistados nessa pesquisa não relataram resistência ao processo, pelo contrário sinalizaram que

esse processo era necessário e coerente com a evolução da profissão contábil, consistente com o processo de isomorfismo normativo (DiMaggio & Powell, 1983b).

Eles também sinalizaram que as IPSAS são fundamentadas nas IFRS e em princípios (Lorson et al., 2018; Polzer et al., 2021). Especificamente, quanto aos preparadores relataram que os treinamentos ministrados não foram suficientes frente a demanda, consistente com (Abdulkarim et al., 2020; Ademola et al., 2020; Adhikari et al., 2013; Bilhim et al., 2022; Tanjeh, 2016), mesmo com o esforço da STN durante o processo.

Ao contrário dos auditores entrevistados, não consistente com (Bilhim et al., 2022), demonstraram maior habilidade em relação ao processo de convergência em função do programa de capacitação continuada e por conta da realização de auditoria financeiras nos órgãos públicos locais.

Os resultados obtidos por meio das entrevistas apontaram que o setor público no Brasil é fundamentado em regras (Brasil, 1988) e essa realidade social (Scott, 2014) influencia fortemente a rotina dos usuários das IPSAS entrevistados, muitas vezes limitando seu processo de tomada de decisão, o uso da EC-IPSASB e a mudança que normas fundamentadas em princípios possam causar nos atores envolvidos.

Também foram apontados pelos entrevistados que o processo de aprendizagem que os usuários das IPSAS se submeteram nos últimos anos, consistente com (Kroeber & Parsons, 1958), foi fundamental para que o processo de mudança pudesse ser observado, o uso da EC-IPSASB no cotidiano do dia a dia também contribui para esse processo de mudança. Contudo, ele ainda é tímido dada a limitação imposta pela normatização local.

Por ser o último recurso do usuário da IPSA na falta de uma norma específica (IPSASB, 2014b) o conjunto de entrevistados reconhecem a EC-IPSASB como um símbolo que demonstra regularidade, por ser única, de caráter geral e por proporcionar a consistência na tomada de decisão dos usuários das IPSAS, consistente com (Scott, 2014).

Os preparadores são mais resistentes e céticos em relação ao processo de mudança, normatização fundamentada em regras para princípios, em função dos riscos profissionais envolvidos e por conta da normatização local. Mas em nenhum momento das entrevistas se mostraram contrários ao processo de convergência, alguns demonstraram restrições ao uso da EC-IPSASB, por conta das restrições impostas pela legislação local, ao contrário entendem que a

convergência as normas do IPSAB é uma evolução da profissão contábil (DiMaggio & Powell, 1983a).

A opinião dos preparadores em relação ao uso da EC-IPSASB é incoerente com a resistência encontrada por outros profissionais da contabilidade (Armstrong, 2002; Major & Hopper, 2005a). Armstrong (2002) descreve que houve resistência por parte dos funcionários em relação a implantação do sistema de controle gerencial por este ameaçar a autonomia, facilitar as estratégias da gestão de downsizing, redesenhar e intensificar processos de trabalho, ao contrário dos preparadores brasileiros em que a resistência é provocada justamente pela liberdade que a EC-IPSASB pode trazer para o profissional.

Contudo, os preparadores relataram que há um sentimento de mudança, dicotômico com a realidade social vigente, coerente com o processo de dissociação meios e fins (Bertello et al., 2022; Bromley & Powell, 2012) que neste a EC-IPSASB até pode ser utilizada, porém, o que prevalecerá é a normatização local definida em regras, ou seja, um uso/implementação simbólica da estrutura conceitual.

A ótica dos auditores entrevistados é diferente, para eles o uso da EC-IPSASB consolida a mudança em suas rotinas, estimulando-os ao uso de normas fundamentadas em princípios no seu dia a dia, coerente com (de Azevedo & Lino, 2018) quanto ao uso padronizado de Normas de Auditoria Governamentais. Na ótica dos auditores deve prevalecer a essência sobre a forma nas demonstrações contábeis, assim o uso de uma norma de conceitos genéricos, na falta de uma específica, torna a atividade do auditor legitimada perante aos pares, coerente com (Deephouse et al., 2017) .

Do ponto de vista do conjunto de entrevistados, prático/contábil, a Estrutura Conceitual do IPSASB consolida o processo de mudança, ocorrendo de forma lenta e gradativa, iniciado pela convergência às normas internacionais do IPSASB, por ser a opção que o usuário tem na falta de uma norma específica, coeso com (Scott, 2014). Em que pese haver um processo de mudança, o padrão normativo brasileiro – representado pelas regras – permanecerá vigente na ótica dos usuários das IPSAS mesmo com a conclusão do processo de convergência ao padrão normativo fundamentado em princípios.

Sob a ótica da NIS podemos observar que o Brasil buscou a legitimidade, em relação aos seus pares com o processo de convergência às normas do IPSASB, porém, ainda não figura como membro da OCDE.

Sob a ótica da NIS, para os atores envolvidos no processo, entrevistados, o processo de legitimação só pode ser considerado para o grupo de auditores em relação aos seus pares, dado o status que os auditores possuem por laborar no setor público brasileiro. Enquanto, que os preparadores não se sentem legitimados em função das limitações impostas pela normatização local fundamentada em regras.

Por fim, o processo de convergência no Brasil, bem como o uso da EC-IPSASB, não estavam diretamente ligados a um sistema recompensas ou avaliações de desempenho – um fator crítico em estudos como (McGowan & Klammer, 1997; Shields, 1995). Atrelar o desenvolvimento a evolução do processo de convergência a ganhos e metas poderia ter tornado o processo mais ágil e aceitável por parte dos usuários, muitos relataram que houve um aumento no número de aposentadorias nos primeiros anos do processo de convergência, mas esse tópico não foi debatido ou questionado com os entrevistados durante a pesquisa.

6. Considerações Finais

Esta tese verificou se uma norma de caráter generalista, Estrutura Conceitual do IPSASB, é capaz de promover a mudança nos usuários das IPSAS envolvidos em um contexto normativo fundamentado em regras para um abalizado em princípios. Vez que a literatura existente a respeito da Estrutura Conceitual a visualiza como instrumento facilitador para o processo de convergência ou como pano de fundo teórico para pesquisas futuras em contabilidade aplicada ao setor público.

As dificuldades iniciais desta pesquisa foram relacionadas aos possíveis impactos que essa norma pode impor aos atores envolvidos em uma normatização fundamentada em regras. Assim, foi necessário responder ao questionamento de pesquisa e aos objetivos propostos na introdução.

Importa salientar que um único caso, Brasil, não é uma evidencia conclusiva de um eventual processo de mudança que o uso da normatização fundamentada em princípio pode causar nos usuários das IPSAS, envolvidos em um contexto normativo fundamentado em regras, pois é necessário replicá-la em outros países com o modelo normativo semelhante afim de avaliar se as conclusões apresentadas nesta se assemelham.

Os usuários das IPSAS no Brasil percebem que a normatização produzida pelo IPSASB é fundamentada em princípios, nas IFRS e os ditames na Nova Gestão Pública foram significativos para que o IPSASB alcançasse o status de normatizador global no âmbito da contabilidade aplicada ao setor público.

Na ótica dos entrevistados o processo de convergência aos padrões do IPSASB no Brasil ocorreu em função de dois aspectos distintos: o primeiro atrelado à pressão exercida (isomorfismo coercitivo) por organismos financiadores de âmbito internacional e o segundo dado o desejo que o país tinha de entrar na OCDE, a opinião técnica não foi um fator determinante nesse processo e de acordo com os ditames da NIS esse mimetismo, fazer parte de um grupo seletivo, seria uma forma de se legitimar perante seus pares externos.

Foi verificado a partir da análise das entrevistas, e externado de modo resumido na tabela 14, que a realidade social no Brasil, normatização fundamentada em regras, prevalece. Contudo, os usuários observam que há um processo de mudança, uso de princípios no lugar de regras, acentuado, em partes, pela utilização da EC-IPSASB.

No Brasil o processo de convergência à normatização produzida pelo IPSASB iniciou-se em 2008 e passados quinze anos houve provocou o desenvolvimento nos usuários das IPSAS, de

forma acentuada nos auditores, novos conteúdos, preceitos e valores em decorrência desse processo de convergência.

Esse incremento de novos conhecimentos e valores foi fortalecido com a publicação da Estrutura Conceitual, em 2014, que veio preencher uma lacuna teórica e prática que o padrão normativo do IPSASB carecia até então. Para o grupo de entrevistados, principalmente os auditores, ela consolida esse processo de mudança, mesmo que lento.

O ponto de vista dos usuários das IPSAS entrevistados é dicotômico e vão de encontro um ao outro. Para os auditores a Estrutura Conceitual do IPSASB simboliza essa mudança, de uma contabilidade fundamentada em princípios no lugar de regras, pois ela os estimula a utilizar seus conceitos. Porém, convém observar a posição que os auditores ocupam, pois eles se encontram numa situação de exigência no cumprimento de determinada interpretação.

Ao passo que os preparadores são mais resistentes e céticos em relação a mudança, uma vez que eles são avessos ao risco de possivelmente descumprir uma norma local, regra. Essa resistência dos preparadores é causada pelo formato da normatização contábil brasileira, fundamentada em regras, que limita a ação e tomada de decisão do preparador no seu dia a dia.

A opinião dos usuários das IPSAS entrevistados converge no sentido prático, pois para ambos a Estrutura Conceitual do IPSASB consolida esse processo de mudança, em andamento a passos lentos, iniciado pelo processo de convergências as normas do IPSASB. Mesmo assim, os usuários das IPSAS concordam, também, que independente da conclusão do processo de convergência, a Realidade Social, ou seja, a normatização local fundamentada em regras na percepção dos usuários, prevalecerá no Brasil dada suas raízes.

Pode-se inferir, de acordo com os achados dispostos nessa, que a partir do momento que os países, independentemente de sua tradição normativa, aceitam convergir ou harmonizar com o padrão normativo produzido pelo IPSASB, eles estão aceitando que normas fundamentadas em princípios passem a ser utilizadas e aceitas como ideais em seus territórios. Muitas vezes, esse tipo de decisão tem um viés político dada à necessidade de adaptação que esse tipo de processo exige.

Sendo assim, de acordo com as evidências coletadas nesta pesquisa, depreende-se que a tese posta pode ser confirmada:

Em países code law a decisão de utilizar uma norma de caráter genérico, fundamentada em princípios, como ferramenta no dia a dia, nem sempre é capaz de promover uma

mudança nos usuários das IPSAS regidos pela normatização contábil fundamentada em regras.

A principal contribuição desta pesquisa é aproximar a academia da prática contábil trazendo à tona a opinião dos usuários das IPSAS, muitas vezes relegados a decisões políticas e aos procedimentos impostos pelos organismos normatizadores. Ademais, é possível enumerar outras contribuições que esta pesquisa oferece aos pesquisadores do assunto, como se verifica a seguir:

- Expor as fraquezas e forças do processo de normatização local e servir de exemplo para outras nações que têm a intenção de atravessar esse processo;
- Demonstrar que o processo de convergência da contabilidade aplicada ao setor público ocorreu no Brasil em função da busca de legitimação externa, ou por conta da pressão de organismos financiadores;
- Expor a opinião divergente entre os usuários das IPSAS no Brasil em função da posição profissional que ocupam, se auditor ou preparador.

Como sugestão de pesquisas futuras propomos aplicá-la em outros países *code law* e comparar as experiências advindas do uso de uma norma de cunho genérico, pesquisar como se sentem os preparadores em relação aos auditores, e vice e versa, no âmbito do setor público, verificar o porquê da Academia brasileira não ter tido um papel mais ativo no processo de convergência às normas IPSASB e investigar os impactos da Nova Gestão Pública antes e depois do processo de convergência em países fundamentados no *common law*.

7. Referências Bibliográficas

- Abdulkarim, M. E., Umlai, M. I., & Al-Saudi, L. F. (2020). Exploring the role of innovation in the level of readiness to adopt IPSAS. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 16(3), 469–495.
- Aberbach, J. D., & Rockman, B. A. (2001). Reinventing government, or reinventing politics? The American experience. *ROUTLEDGE ECPR STUDIES IN EUROPEAN POLITICAL SCIENCE*, 22, 24–34.
- Abernethy, M. A., & Chua, W. F. (1996). A Field Study of Control System “Redesign”: The Impact of Institutional Processes on Strategic Choice*. *Contemporary Accounting Research*, 13(2), 569–606. <https://doi.org/10.1111/J.1911-3846.1996.TB00515.X>
- Abrucio, F. L. (1997). *O impacto do modelo gerencial na administração pública: um breve estudo sobre a experiência internacional recente*.
- Ademola, A. O., Ben-Caleb, E., Madugba, J. U., Adegboyegun, A. E., & Eluyela, F. D. (2020). International public sector accounting standards (IPSAS) adoption and implementation in Nigerian public sector. *International Journal of Financial Research*, 11(1), 434–446.
- Adhikari, P., Kuruppu, C., & Matilal, S. (2013). 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*, 37(3), 213–230.
- Aggestam-Pontoppidan, C., & Andernack, I. (2016). *Interpretation and Application of IPSAS* (1st ed.). Wiley Online Library. <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/9781119170327>
- Aksom, H., Zhylynska, O., & Gaidai, T. (2020). Can institutional theory be refuted, replaced or modified? *International Journal of Organizational Analysis*, 28(1), 135–159. <https://doi.org/10.1108/IJOA-02-2019-1666/FULL/PDF>
- Alexiou, K., & Wiggins, J. (2019). Measuring individual legitimacy perceptions: Scale development and validation. *Strategic Organization*, 17(4), 470–496. <https://doi.org/10.1177/1476127018772862>
- Alsharari, N. M. (2019). Management accounting and organizational change: alternative perspectives. *International Journal of Organizational Analysis*, 27(4), 1124–1147. <https://doi.org/10.1108/IJOA-03-2018-1394/FULL/PDF>
- Alsharari, N. M. (2022). Risk management practices and trade facilitation as influenced by public sector reforms: institutional isomorphism. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 18(2), 192–216. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2018-0117/FULL/PDF>
- Alsharari, N. M., & Abougamos, H. (2017). The processes of accounting changes as emerging from public and fiscal reforms an interpretive study. *Asian Review of Accounting*, 25(1), 2–33. <https://doi.org/10.1108/ARA-01-2016-0007/FULL/PDF>
- Altayar, M. S. (2018). Motivations for open data adoption: An institutional theory perspective. *Government Information Quarterly*, 35(4), 633–643.
- Amaral, G. F., & Lima, D. V. de. (2013). A contribuição da nova contabilidade pública sobre os efeitos dos ciclos políticos no Brasil. *REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL-Universidade Federal Do Rio Grande Do Norte-ISSN 2176-9036*, 5(2), 173–189.
- Amoako, G. K., Adam, A. M., Arthur, C. L., & Tackie, G. (2021). Institutional isomorphism, environmental management accounting and environmental accountability: a review. *Environment, Development and Sustainability*, 23(8), 11201–11216. <https://doi.org/10.1007/S10668-020-01140-Y/FIGURES/1>
- Amor, D. B., & Ayadi, S. D. (2019). The profile of IPSAS-adopters. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 18(2), 262–282.
- Andrei, P., Baker, C. R., & Sargiacomo, M. (2017). Public sector accounting in Italy at the beginning of the 20th century: The contributions of fabio besta. *Accounting Historians Journal*, 44(1), 35–50. <https://doi.org/10.2308/aahj-10521>

- Andrews-Speed, P. (2016). Applying institutional theory to the low-carbon energy transition. *Energy Research & Social Science*, 13, 216–225.
- Anessi-Pessina, E., Caruana, J., Sicilia, M., & Steccolini, I. (2019). Heritage: the priceless hostage of accrual accounting. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 285–306. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-12-2018-0263>
- Aquino, A. C. B. de, & Batley, R. A. (2022). Pathways to hybridization: Assimilation and accommodation of public financial reforms in Brazil. *Accounting, Organizations and Society*, 98, 101297. <https://doi.org/10.1016/J.AOS.2021.101297>
- Aquino, A. C. B. de, Caperchione, E., Cardoso, R. L., & Steccolini, I. (2020). Influências estrangeiras no desenvolvimento e inovações recentes em contabilidade e finanças do setor público na América Latina. *Revista de Administração Pública*, 54(1), 1–10. <https://doi.org/10.1590/0034-761220200057>
- Aquino, A. C. B. de, & Neves, F. R. (2019). Efeitos de redes e atuação de fornecedores na adoção de novas práticas contábeis por municípios distantes. *Advances in Scientific and Applied Accounting (ASAA Journal)*, 12(3), 120–143.
- Arens, A. A., J. K. Loebbecke, W. M. Lemon, & I. B. Spletstoeser. (2002). *Auditing and Other Assurance Services* (Prentice Hall, Ed.; 9th ed.).
- Armstrong, P. (2002). The costs of activity-based management. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1–2), 99–120. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(99\)00031-8](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(99)00031-8)
- Azevedo, R. R. de, Lino, A. F., & Diniz, J. A. (2019). Efeitos da rotatividade de pessoal sobre práticas das equipes de contabilidade em municípios. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 13, e144691. <https://doi.org/10.11606/ISSN.1982-6486.RCO.2019.144691>
- Bansal, P., & Clelland, I. (2004). Talking trash: Legitimacy, impression management, and unsystematic risk in the context of the natural environment. *Academy of Management Journal*, 47(1), 93–103. <https://doi.org/10.2307/20159562>
- Bardin L. (1977). *L'Analyse de contenu*. Presses Universitaires de France.
- Bardin, L. (2011). *Análise de conteúdo* (Edições 70, Ed.).
- Barton, A. (2009). The Use and Abuse of Accounting in the Public Sector Financial Management Reform Program in Australia. *Abacus*, 45(2), 221–248. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2009.00283.x>
- Baskerville, R., & Grossi, G. (2019). Glocalization of accounting standards: observations on neo-institutionalism of IPSAS. *Public Money & Management*, 39(2), 95–103. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1580894>
- Bauer, M. W., & Gaskell, G. (2017). *Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático*. Editora Vozes Limitada.
- Baxter, J., & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research—whence and whither. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 97–126. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(02\)00022-3](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(02)00022-3)
- Beerbaum, D. O., Piechocki, M., & Weber, C. (2021). Is there a Conflict between Principles-based Standard Setting and Structured Electronic Reporting with XBRL? *SSRN Electronic Journal*. <https://doi.org/10.2139/SSRN.3837235>
- Benston, G. J., Bromwich, M., & Wagenhofer, A. (2006). Principles- versus rules-based accounting standards: The FASB's standard setting strategy. *Abacus*, 42(2), 165–188. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2006.00196.x>
- Berger, P. L., & Luckmann, T. (1967). *The social construction of reality* (1st ed.). Penguin Group. <http://newschoolhistories.org/wp-content/uploads/2019/03/Berger-social-construction-of-reality.pdf>
- Berger, T. M.-M. (2012). *IPSAS explained: A summary of international public sector accounting standards*. John Wiley & Sons.

- Berger, T. M.-M. (2018). *IPSAS explained: A summary of international public sector accounting standards*. John Wiley & Sons.
- Bergmann, A., Fuchs, S., & Schuler, C. (2019). A theoretical basis for public sector accrual accounting research: current state and perspectives. *Public Money & Management*, 39(8), 560–570. <https://doi.org/10.1080/09540962.2019.1654319>
- Bertello, A., De Bernardi, P., Ferraris, A., & Bresciani, S. (2022). Shedding lights on organizational decoupling in publicly funded R&D consortia: An institutional perspective on open innovation. *Technological Forecasting and Social Change*, 176, 121433. <https://doi.org/10.1016/J.TECHFORE.2021.121433>
- Bevir, M., & Rhodes, R. A. W. (2003). Searching for civil society: changing patterns of governance in Britain. *Public Administration*, 81(1), 41–62.
- Biancone, P., Secinaro, S., Brescia, V., & Iannaci, D. (2019). The Popular Financial Reporting between Theory and Evidence. *International Business Research*, 12(7). <https://doi.org/10.5539/ibr.v12n7p45>
- Bilhim, J. A. de F. (2014). *Ciência da administração*. Universidade Aberta.
- Bilhim, J. A. de F., Azevedo, R. R. de, & Santos, P. G. dos. (2022). Reformas do Setor Público e Mudanças na Contabilidade Pública. *Contabilidade Gestão e Governança*, 25(esp), 388–397. <https://doi.org/10.51341/CGG.V25IESP.3012>
- Bisogno, M., Aggestam Pontoppidan, C., Hodges, R., & Manes-Rossi, F. (2019). Setting international public-sector accounting standards: Does ‘public’ matter? The case of revenue from non-exchange transactions. *Accounting in Europe*, 16(2), 219–235. <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1624791>
- Biygautane, M., Clegg, S., & Al-Yahya, K. (2020). Institutional work and infrastructure public–private partnerships (PPPs): the roles of religious symbolic work and power in implementing PPP projects. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(5), 1077–1112.
- Blake, J., & Davis, K. (1964). Norms, values, and sanctions. *Handbook of Modern Sociology*, 101, 456–484.
- Bogt, H. J. Ter. (2008). MANAGEMENT ACCOUNTING CHANGE AND NEW PUBLIC MANAGEMENT IN LOCAL GOVERNMENT: A REASSESSMENT OF AMBITIONS AND RESULTS — AN INSTITUTIONALIST APPROACH TO ACCOUNTING CHANGE IN THE DUTCH PUBLIC SECTOR. *Financial Accountability & Management*, 24(3), 209–241. <https://doi.org/10.1111/J.1468-0408.2008.00451.X>
- Botelho, B. C., & de Lima, D. V. (2015). Experiências internacionais e desafios dos governos dos países na transição da contabilidade pública para o regime de competência. *Revista Evidenciação Contábil & Finanças*, 3(3), 68–83.
- Bouckaert, G., & Pollitt, C. (2004). *Public management reform: a comparative analysis*. Oxford University Press.
- Boxenbaum, E., & Jonsson, S. (2017). Isomorphism, Diffusion and Decoupling: Concept Evolution and Theoretical Challenges I. *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, 77.
- Bradbury, M. E., & Schröder, L. B. (2012). The content of accounting standards: Principles versus rules. *The British Accounting Review*, 44(1), 1–10. <https://doi.org/10.1016/J.BAR.2011.12.003>
- Brasil. Constituição Federal, 134 (1988). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm
- Brasil. Portaria nº 184 do Ministério da Fazenda, Pub. L. No. 184, 1 (2008). <http://www.fazenda.gov.br/aceso-a-informacao/institucional/legislacao/portarias-ministeriais/2008/portaria184>
- Brasil. (2022). *Portal da Câmara dos Deputados*. <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2088990>

- Briscoe, F., & Murphy, C. (2012). Sleight of hand? Practice opacity, third-party responses, and the interorganizational diffusion of controversial practices. *Administrative Science Quarterly*, 57(4), 553–584.
- Bromley, P., & Powell, W. W. (2012). From Smoke and Mirrors to Walking the Talk: Decoupling in the Contemporary World. <https://doi.org/10.5465/19416520.2012.684462>, 6(1), 483–530. <https://doi.org/10.5465/19416520.2012.684462>
- Brunsson, N. (2002). *The organization of hypocrisy*. Abstract, Liber, Copenhagen Business School Press.
- Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., & Manes-Rossi, F. (2018). IPSAS, EPSAS and other challenges in European public sector accounting and auditing. In *The Palgrave handbook of public administration and management in Europe* (pp. 165–185). Springer.
- Brusca, I., Gómez-villegas, M., & Montesinos, V. (2016). Public financial management reforms: The role of IPSAS in Latin-America. *Public Administration and Development*, 36(1), 51–64.
- Burns, J., Ribeiro, J. A., & Scapens, R. W. (2006). Institutional theories in management accounting change: Contributions, issues and paths for development. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 3(2), 94–111. <https://doi.org/10.1108/11766090610670640/FULL/PDF>
- Busco, C., & Scapens, R. W. (2011). Management accounting systems and organisational culture: Interpreting their linkages and processes of change. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 8(4), 320–357. <https://doi.org/10.1108/11766091111189873/FULL/PDF>
- Butler, R. (1993). The evolution of the civil service—a progress report. *Public Administration*, 71(3), 395–406.
- Campos, J. E. L., & Pradhan, S. K. (1996). *Budgetary institutions and expenditure outcomes: binding governments to fiscal performance* (Vol. 1646). World Bank Publications.
- Carmona, S., & Trombetta, M. (2008). On the global acceptance of IAS/IFRS accounting standards: The logic and implications of the principles-based system. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(6), 455–461.
- Carter, N., Day, P., & Klein, R. (1995). *How organisations measure success: the use of performance indicators in government*. Psychology Press.
- Carvalho, C. A., Vieira, M. M. F., & Goulart, S. (2005). A trajetória conservadora da teoria institucional. *Revista de Administração Pública*, 39(4), 849-a.
- Carvalho, K. C. (2010). *A pequena empresa e seu ambiente organizacional: construção de um mapa das práticas dos dirigentes de uma empresa de tecnologia da informação com base na teoria da dependência de recursos e na teoria institucional*. Universidade de São Paulo.
- Chaney, D., Lunardo, R., & Bressolles, G. (2016). Making the store a place of learning: The effects of in-store educational activities on retailer legitimacy and shopping intentions. *Journal of Business Research*, 69(12), 5886–5893. <https://doi.org/10.1016/J.JBUSRES.2016.04.104>
- Cheok, M.-Y. (2021). A COMMENTARY ON THE CONCEPTUAL FRAMEWORK FOR FINANCIAL REPORTING. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(4).
- Christiaens, J., & Neyt, S. (2015). Public sector accounting and auditing in Belgium. In *Public sector accounting and auditing in Europe* (pp. 27–41). Springer.
- Christiaens, J., Reyniers, B., & Rollé, C. (2010). Impact of IPSAS on reforming governmental financial information systems: A comparative study. *International Review of Administrative Sciences*, 76(3), 537–554. <https://doi.org/10.1177/0020852310372449>
- Christiaens, J., & Vandendriessche, F. (2015). IPSAS conceptual framework: a comment. *CIGAR NETWORK NEWSLETTER*, 6(2), 2.
- Chung, J. Y., Berger, B. K., & DeCoster, J. (2016). Developing Measurement Scales of Organizational and Issue Legitimacy: A Case of Direct-to-Consumer Advertising in the Pharmaceutical Industry. *Journal of Business Ethics*, 137(2), 405–413. <https://doi.org/10.1007/S10551-014-2498-8>

- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1986). The budgetary process of power and politics. *Accounting, Organizations and Society*, 11(3), 193–214. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(86\)90021-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(86)90021-8)
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988a). The use of budgetary symbols in the political arena: An historically informed field study. *Accounting, Organizations and Society*, 13(1), 1–24. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(88\)90023-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(88)90023-2)
- Covaleski, M. A., & Dirsmith, M. W. (1988b). An Institutional Perspective on the Rise, Social Transformation, and Fall of a University Budget Category. *Administrative Science Quarterly*, 33(4), 562. <https://doi.org/10.2307/2392644>
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., & Michelman, J. E. (1993). An institutional theory perspective on the DRG framework, case-mix accounting systems and health-care organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 18(1), 65–80. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)90025-2](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)90025-2)
- Crilly, D., Zollo, M., & Hansen, M. T. (2012). Faking it or muddling through? Understanding decoupling in response to stakeholder pressures. *Academy of Management Journal*, 55(6), 1429–1448. <https://doi.org/10.5465/AMJ.2010.0697>
- Cruz, J. M. M. (2015). Barreiras no processo de implantação das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público - nbcasp: uma análise do processo nas Universidades federais brasileiras. In *Dissertação de Mestrado*. Universidade Federal de São Paulo (UNIFESP). <https://repositorio.unifesp.br/handle/11600/47646>
- Curty, N. A. P., & Tavares, T. (2014). A imagem dos contadores sobre sua profissão e a Teoria das Representações Sociais: um estudo empírico na cidade de Londrina e região. *CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE*, 5, 1–15.
- Dakata, M. N., & Hasn, K. (2016). IFRS ADOPTION AND EARNINGS MANAGEMENT: MODERATING ROLE OF INSTITUTIONAL OWNERSHIP IN NIGERIA. *International Journal of Management Research and Reviews*, 6(12), 1685–1691. <https://search.proquest.com/docview/1862880201?accountid=26646>
- Dantas, J., Costa, F., Niyama, J., & Medeiros, O. (2014). Regulação da auditoria em sistemas bancários: análise do cenário internacional e fatores determinantes. *Revista Contabilidade & Finanças*, 25(64 SE-Artigos). <https://doi.org/10.1590/S1519-70772014000100002>
- D’Avila, M. Z. (2002). *Conceitos e técnicas de controles internos de organizações*. NBL Editora.
- de Azevedo, R. R., de Aquino, A. C. B., Neves, F. R., & da Silva, C. M. (2020a). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Https://Doi.Org/10.1080/09540962.2020.1766203*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- de Azevedo, R. R., de Aquino, A. C. B., Neves, F. R., & da Silva, C. M. (2020b). Deadlines and software: disentangling local government accounting reforms in Brazil. *Public Money and Management*, 40(7), 509–518. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1766203>
- de Azevedo, R. R., & Lino, A. F. (2018). O distanciamento entre as normas de auditoria e as práticas nos Tribunais de Contas. *Sociedade, Contabilidade e Gestão*, 13(2), 9–27.
- de Azevedo, R. R., Lino, A. F., de Aquino, A. C. B., & Machado-Martins, T. C. P. (2020). Financial Management Information Systems and accounting policies retention in Brazil. *International Journal of Public Sector Management*, 33(2–3), 207–227. <https://doi.org/10.1108/IJPSM-01-2019-0027/FULL/PDF>
- de Britto Júnior, Á. F., & Júnior, N. F. (2012). A utilização da técnica da entrevista em trabalhos científicos. *Revista Evidência*, 7(7).
- Deephouse, D. L. (1996). Does isomorphism legitimate? *Academy of Management Journal*, 39(4), 1024–1039.
- Deephouse, D. L., Bundy, J., Tost, L. P., & Suchman, M. C. (2017). Organizational legitimacy: Six key questions. *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*, 4(2), 27–54.

- Deephouse, D. L., & Suchman, M. (2008). Legitimacy in organizational institutionalism. *The Sage Handbook of Organizational Institutionalism*, 49, 77.
- Díez-Martín, F., Blanco-González, A., & Díez-de-Castro, E. (2021). Measuring a scientifically multifaceted concept. The jungle of organizational legitimacy. *European Research on Management and Business Economics*, 27(1), 100131. <https://doi.org/10.1016/J.IEDEEN.2020.10.001>
- Díez-Martín, F., Prado-Roman, C., & Blanco-González, A. (2013). Beyond legitimacy: Legitimacy types and organizational success. *Management Decision*, 51(10), 1954–1969. <https://doi.org/10.1108/MD-08-2012-0561>
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983a). The iron cage revisited: Institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields. *American Sociological Review*, 147–160.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983b). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review*, 48(2), 147. <https://doi.org/10.2307/2095101>
- Dollery, B., Byrnes, J., & Crase, L. (2008). Structural reform in Australian local government. *Australian Journal of Political Science*, 43(2), 333–339.
- Dye, R. A., & Sunder, S. (2001). Why not allow FASB and IASB standards to compete in the US? *Accounting Horizons*, 15(3), 257–271.
- Edelman, L. B., Abraham, S. E., & Erlanger, H. S. (1992). Professional Construction of Law: The Inflated Threat of Wrongful Discharge. *Law & Society Review*, 26(1), 47. <https://doi.org/10.2307/3053836>
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 20(4), 549–573. <https://doi.org/10.1108/09513570710762584>
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2016). New development: The conceptual underpinnings of international public sector accounting. *Public Money & Management*, 36(3), 231–234.
- FASB. (1993). *Summary of Statement No. 117*. 1993. <https://www.fasb.org/summary/stsum117.shtml>
- Fernandes, J. L., Fernandes, J. W., Fernandes, B. A., & Martins, C. M. (2015). Implantação das normas internacionais de contabilidade: estudo comparativo entre Brasil e Portugal. *Ordem Dos Contabilistas Certificados*.
- Fiss, P. C., & Zajac, E. J. (2006). The symbolic management of strategic change: Sensegiving via framing and decoupling. *Academy of Management Journal*, 49(6), 1173–1193. <https://doi.org/10.5465/AMJ.2006.23478255>
- FOSSÁ, M. I. T. (2003). *Proposição de um constructo para análise da cultura de devoção nas empresas familiares e visionárias*. Tese (Doutorado em Administração)–Universidade Federal do Rio Grande do Sul
- Frisancho, G. M. (2022). *Legitimidade percebida sobre a reforma contábil em governos locais da América Latina: a perspectiva dos contadores*. Universidade Federal de Uberlândia. <https://doi.org/10.14393/UFU.DI.2022.224>
- Gama, J. R., Duque, C. G., & de Almeida, J. E. F. (2014). Convergência brasileira aos padrões internacionais de contabilidade pública vis-à-vis as estratégias top-down e bottom-up. *Revista de Administração Pública*, 48(1), 183–206. <https://doi.org/10.1590/S0034-76122014000100008>
- GASB, G. A. S. B. (1987). *GASB Concepts Statement No. 1 Summary*. 1987. <https://www.gasb.org/st/concepts/gconsum1.html>
- Gendron, Y., Suddaby, R., & Lam, H. (2006). An examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 169–193.
- Gil, A. C. (2017). *Como elaborar projetos de pesquisa* (Vol. 6). Atlas São Paulo.
- Glöckner, A. (2015). Towards a common conceptual framework for Public Sector Accounting in Europe? A comparative study of the IPSAS framework and the conceptual approach applied by

- the German federal state of Hessen. *International Journal on Governmental Financial Management*, 15(2), 12–45.
- Gomes, P., Brusca, I., Fernandes, M. J., & Vilhena, E. (2023). The IPSAS implementation and the use and usefulness of accounting information: a comparative analysis in the Iberian Peninsula. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 35(1), 12–40. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-12-2021-0169/FULL/XML>
- Gómez-Villegas, M., Brusca, I., & Bergmann, A. (2020). IPSAS in Latin America: innovation, isomorphism or rhetoric? *Https://Doi.Org/10.1080/09540962.2020.1769374*, 40(7), 489–498. <https://doi.org/10.1080/09540962.2020.1769374>
- Granovetter, M. (1985). Economic action and social structure: The problem of embeddedness. *American Journal of Sociology*, 91(3), 481–510.
- Gronow, A. (2008). Not by rules or choice alone: a pragmatist critique of institution theories in economics and sociology. *Journal of Institutional Economics*, 4(3), 351–373.
- GUALMINI, E. (2008). RESTRUCTURING WEBERIAN BUREAUCRACY: COMPARING MANAGERIAL REFORMS IN EUROPE AND THE UNITED STATES. *Public Administration*, 86(1), 75–94. <https://doi.org/https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.2007.00691.x>
- Guthrie, J. (1998). Application of Accrual Accounting in the Australian Public Sector - Rhetoric or Reality. *Financial Accountability and Management*, 14(1), 1–19. <https://doi.org/10.1111/1468-0408.00047>
- Harmon, D. J., Green Jr, S. E., & Goodnight, G. T. (2015). A model of rhetorical legitimation: The structure of communication and cognition underlying institutional maintenance and change. *Academy of Management Review*, 40(1), 76–95.
- Heise, D. R. (1979). *Understanding events: Affect and the construction of social action*. Cambridge University Press New York.
- Hersberger-Langloh, S. E., Stühlinger, S., & von Schnurbein, G. (2021). Institutional isomorphism and nonprofit managerialism: For better or worse? *Nonprofit Management and Leadership*, 31(3), 461–480. <https://doi.org/10.1002/NML.21441>
- Hobsbawm, E. J., & Cumming, M. (1995). *Age of extremes: the short twentieth century, 1914-1991*. Abacus London.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public Administration*, 69(1), 3–19.
- HOOD, C. (1995). EMERGING ISSUES IN PUBLIC ADMINISTRATION. *Public Administration*, 73(1), 165–183. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1995.tb00822.x>
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society*, 20(2–3), 93–109. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Hoque, Z., & Hopper, T. (1994). Rationality, accounting and politics: a case study of management control in a Bangladeshi jute mill. *Management Accounting Research*, 5(1), 5–30. <https://doi.org/10.1006/MARE.1994.1002>
- Humphrey, C., & Miller, P. (2012). Rethinking impact and redefining responsibility: The parameters and coordinates of accounting and public management reforms. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 25(2), 295–327. <https://doi.org/10.1108/09513571211198773>
- Hussain, M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Hussain, M. M., & Hoque, Z. (2002). Understanding non-financial performance measurement practices in Japanese banks: A new institutional sociology perspective. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 15(2), 162–183. <https://doi.org/10.1108/09513570210425583/FULL/PDF>
- IFAC. (2021). *The sovereign debt crisis, a matter of urgency- from lessons to reform*. 2021. https://www.ifac.org/system/files/pages/Bio_Ball.pdf
- IFAC, I. F. O. A. (2018). *Who We Are?* <http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>

- IFAC, I. F. of A. (2018). *International Public Sector Financial Accountability Index - 2018 Status Report*. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IFAC/IFAC-CIPFA-Public-Sector-Index-2018-Status.pdf>
- Igboke, B., & Raj, R. (2021). Content requirements for narrative reporting in the public sector: a contextual perspective. *Accounting Research Journal*, ahead-of-p(ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/ARJ-09-2018-0138>
- IPSASB. (2014a). *IPSASB Publica Estrutura Conceitual do Setor Público | IFAC*. IPSASB. <https://www.ipsasb.org/news-events/2014-10/ipsasb-publishes-public-sector-conceptual-framework>
- IPSASB. (2014b). The conceptual framework for general purpose financial reporting by public sector entities. *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements 2017: Vol. 1*.
- IPSASB. (2015). *Public Sector Conceptual Framework | IFAC*. IPSASB. <https://www.ipsasb.org/projects/public-sector-conceptual-framework>
- IPSASB. (2021). *Exposure Draft (ED) 76, Conceptual Framework Update: Chapter 7, Measurement of Assets and Liabilities in Financial Statements | IFAC*. IPSASB. <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-76-conceptual-framework-update-chapter-7-measurement-assets-and-liabilities>
- IPSASB. (2022). *Exposure Draft (ED) 81, Proposed Update to Conceptual Framework | IFAC*. IPSASB. <https://www.ipsasb.org/publications/exposure-draft-ed-81-proposed-update-conceptual-framework>
- IPSASB, I. P. S. A. S. (2017). *Delivering For The Future*. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IPSASB-2017-2018-Biennial-Review.pdf>
- IPSASB, I. P. S. A. S. (2019). *Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements: 2019* (2019th ed.). International Federation of Accountants (IFAC). <https://www.ipsasb.org/publications/2019-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>
- IPSASB, I. P. S. A. S. B. (2014). *The Future Governance of the International Public Sector Accounting Standards Board*. <http://www.ipiob.org/news/public-consultation-public-interest-oversight-board-work-program-2102-and-beyond>.
- IPSASB, I. P. S. A. S. B. (2015). *Ian Carruthers Nomeado Presidente do Conselho Internacional de Normas Contábeis do Setor Público | IFAC*. <https://www.ipsasb.org/news-events/2015-09/ian-carruthers-named-chair-international-public-sector-accounting>
- IPSASB, I. P. S. A. S. B. (2018). *Strategy and Work Plan 2019-2023 | IFAC*. <https://www.ipsasb.org/projects/strategy-and-work-plan-2019-2023>
- Jensen, G., & Smith, R. (2013). History of the IPSASB: Growing influence—Reduced control. *Paper to XII Permanent Study Group Pf the EGPA, Salerno, Italy. May*. https://www.researchgate.net/publication/330205427_Jensen_et_al_2013_IPSASB_history_and_IPSAS_adoption_Final_for_EGPA_Workshop_19_April_2013_1
- Jesus, M., & Almeida, R. (2017). A adoção de uma nova reforma da contabilidade pública em Portugal: Estudo de caso em algumas entidades piloto. *XVI Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*.
- Jones, R. (1992). The development of conceptual frameworks of accounting for the public sector. *Financial Accountability & Management*, 8(4), 249–264.
- Jones, R. (2007). The functions of governmental accounting in Europe. *Tékhné: Revista de Estudos Politécnicos*, 4(7), 89–110.
- Jorge, S. (2019). IPSAS conceptual framework and views on selected national frameworks. *European Public Sector Accounting*, 181–211. https://doi.org/10.14195/978-989-26-1861-6_8
- Kaufman, H. (1981). Fear of bureaucracy: A raging pandemic. *Public Administration Review*, 1–9.
- Kidwell, L. A., & Lowensohn, S. (2019). Participation in the Process of Setting Public Sector Accounting Standards: the Case of IPSASB. *Accounting in Europe*, 16(2), 177–194.

- King, N. (2004). Using interviews in qualitative research. *Essential Guide to Qualitative Methods in Organizational Research*, 2, 11–22.
- Kostova, T., & Roth, K. (2002). Adoption of an organizational practice by subsidiaries of multinational corporations: Institutional and relational effects. *Academy of Management Journal*, 45(1), 215–233. <https://doi.org/10.2307/3069293>
- Krishnan, S. R. (2016). IFRS and IPSAS Convergence in India - Transnational Perspectives [The University of Manchester (United Kingdom) PP - England]. In *PQDT - UK & Ireland*. <https://www.proquest.com/dissertations-theses/ifrs-ipsas-convergence-india-transnational/docview/1885886183/se-2?accountid=26646>
- Krishnan, G. V., & Zhang, J. (2022). Principles-based standards and conditional accounting conservatism. *Advances in Accounting*, 58, 100607. <https://doi.org/10.1016/J.ADIAC.2022.100607>
- Kroeber, A. L., & Parsons, T. (1958). The concepts of culture and of social system. *American Sociological Review*, 23(5), 582–583.
- Kuhlmann, S. (2010). New public management for the ‘classical continental European administration’: Modernization at the local level in Germany, France and Italy. *Public Administration*, 88(4), 1116–1130.
- Kuipers, B. S., Higgs, M., Kickert, W., Tummers, L., Grandia, J., & Van Der Voet, J. (2014). THE MANAGEMENT OF CHANGE IN PUBLIC ORGANIZATIONS: A LITERATURE REVIEW. *Public Administration*, 92(1), 1–20. <https://doi.org/10.1111/PADM.12040>
- Laguecir, A., & Leca, B. (2022). Organized Decoupling of Management Control Systems: An Exploratory Study of Traders’ Unethical Behavior. *Journal of Business Ethics*, 181(1), 153–169. <https://doi.org/10.1007/S10551-021-04741-3/FIGURES/3>
- Lang, T. (2018). Institutional theory, new. *The Blackwell Encyclopedia of Sociology*. John Wiley & Sons, Ltd, 1–3.
- Lapsley, I., Mussari, R., & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: A self-evident and problematic reform. *European Accounting Review*, 18(4), 719–723. <https://doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Laughlin, R. (2008). A conceptual framework for accounting for public-benefit entities. *Public Money and Management*, 28(4), 247–254.
- Lim, A., & Tsutsui, K. (2012). Globalization and commitment in corporate social responsibility: Cross-national analyses of institutional and political-economy effects. *American Sociological Review*, 77(1), 69–98.
- Lima, R. L. de, & Lima, D. V. de. (2019). Brazil’s experience in IPSAS implementation. *Revista Contemporânea de Contabilidade*, 16(38), 166–184. <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2019V16N38P166>
- Lino, A. F. (2015). *Reforma da contabilidade pública e os tribunais de contas* [Universidade de São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/D.96.2015.tde-06102015-163641>
- Lok, J., Creed, W. E. D., DeJordy, R., & Voronov, M. (2017). *The SAGE Handbook of Organizational Institutionalism*. SAGE Publications Ltd. <https://doi.org/10.4135/9781526415066>
- Lorson, P., Hausteine, E., & Beske, F. (2018). Lorson, P./Hausteine, E./Beske, F. (2018): Rechnungslegung im privaten und externen Sektor – Fallstudie zu grundlegenden Fragen der Bilanzierung nach HGB & SsD sowie IFRS & IPSAS (Teil 1: Grundbegriffe und Differenzierung der Normensysteme), in: KoR - Zeitschrift für internationale und kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 18. Jg., Heft 01/2018, S. 27-37. *KoR - Zeitschrift Für Internationale Und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung*, 18. Jg., 27–37.
- Luz, É. E. da. (2015). *Teoria da Contabilidade* (Intersaberers, Ed.; 1st ed.). 2015.
- Machado, J., Neto, M., & Ciaramella Moita, G. (1998). Uma introdução à análise exploratória de dados multivariados. *Química Nova*, 21(4), 467–469. <https://doi.org/10.1590/S0100-40421998000400016>

- MACHADO-DA-SILVA, C. L. (1991). Modelos burocrático e político e estrutura organizacional de universidades. *Temas de Administração Universitária. Florianópolis: UFSC*, 78–90.
- Major, M., & Hopper, T. (2005a). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), 205–229. <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2005.01.004>
- Major, M., & Hopper, T. (2005b). Managers divided: Implementing ABC in a Portuguese telecommunications company. *Management Accounting Research*, 16(2), 205–229. <https://doi.org/10.1016/J.MAR.2005.01.004>
- Major, M. J., & Vieira, R. (2009). Contabilidade e controlo de gestão: teoria, metodologia e prática. *Escolar Editora*.
- Manes Rossi, F., Aversano, N., & Christiaens, J. (2014). IPSASB's conceptual framework: Coherence with accounting systems in European public administrations. *International Journal of Public Administration*, 37(8), 456–465.
- Mann, B., Lorson, P. C., Oulasvirta, L., & Haustein, E. (2019). The Quest for a Primary EPSAS Purpose – Insights from Literature and Conceptual Frameworks. *Accounting in Europe*, 16(2), 195–218. <https://doi.org/10.1080/17449480.2019.1632467>
- March, J. G., & Olsen, J. P. (2006). The New Institutionalism: Organizational Factors in Political Life. *American Political Science Review*, 100(4), 675. <https://www.cambridge.org/core/journals/american-political-science-review/article/abs/6-james-g-march-and-johan-p-olsen-1984-the-new-institutionalism-organizational-factors-in-political-life/american-political-science-review78-september-73449-cited-456-times/690053A463A1D5A8E14CB1326D91310A>
- Marques, L. R., Bezerra Filho, J. E., & Caldas, O. V. (2020). Contabilidade e auditoria interna no setor público brasileiro: percepção dos contadores públicos frente à convergência para as IPSAS/IFAC. *Revista de Contabilidade e Organizações*, 14(0 SE-), e161973. <https://doi.org/10.11606/issn.1982-6486.rco.2020.161973>
- Martin, D. (1993). Competing motives in the formation of american public administration. *International Journal of Public Administration*, 16(2), 187–209.
- Mason, J. (2017). *Qualitative researching*. sage.
- Mattei, G., Jorge, S., & Grandis, F. G. (2020). Comparability in IPSASs: Lessons to be Learned for the European Standards. *Accounting in Europe*, 1–25.
- McGowan, A. S., & Klammer, T. P. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217.
- Metcalf, L., & Richards, S. (1989). *La modernización de la gestión pública*.
- Meyer, J. W. (1977). The effects of education as an institution. *American Journal of Sociology*, 83(1), 55–77.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1977). Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, 83(2), 340–363.
- Meyer, J. W., & Rowan, B. (1992). The structure of educational organizations. In *Organizational environments: Ritual and rationality*. Sage Publications, Inc.
- Meyer, J. W., & Scott, W. R. (1983). Centralization and the legitimacy problems of local government. *Organizational Environments: Ritual and Rationality*, 199–215.
- Meyer, J. W., & Scott, W. R. (1992). *Introduction: from technology to environment in Organizational environments: Ritual and rationality*. SAGE Publications, Incorporated.
- Miotto, G., Del-Castillo-Feito, C., & Blanco-González, A. (2020). Reputation and legitimacy: Key factors for Higher Education Institutions' sustained competitive advantage. *Journal of Business Research*, 112, 342–353. <https://doi.org/10.1016/J.JBUSRES.2019.11.076>
- Mnif Sellami, Y., & Gafsi, Y. (2017). Institutional and Economic Factors Affecting the Adoption of International Public Sector Accounting Standards.

- <https://doi.org/10.1080/01900692.2017.1405444>, 42(2), 119–131.
- Moe, R. C. (1994). The “Reinventing Government” Exercise: Misinterpreting the Problem, Misjudging the Consequences. *Public Administration Review*, 54(2), 111. <https://doi.org/10.2307/976519>
- Montesinos, V., & Vela, J. M. (2013). *Innovations in governmental accounting* (1st ed.). Springer Science & Business Media. <https://doi.org/10.1007/978-1-4757-5504-6>
- Morais, A. I. (2019). Are changes in international accounting standards making them more complex? <https://doi.org/10.1080/01559982.2019.1573781>, 44(1), 35–63.
- Morais, A. I., & Pinto, I. (2023). Does the Level of Enforcement Shape the Complexity in Accounting Standards? *International Journal of Financial Studies* 2023, Vol. 11, Page 34, 11(1), 34. <https://doi.org/10.3390/IJFS11010034>
- Moser, R., Winkler, J., Narayanamurthy, G., & Pereira, V. (2020). Organizational knowledgeable responses to institutional pressures – a review, synthesis and extension. *Journal of Knowledge Management*, 24(9), 2243–2271. <https://doi.org/10.1108/JKM-05-2020-0349/FULL/PDF>
- Natalizi, D. (2020). Public sector accounting contexts in the EPSAS change: a comparative study of Italy and Sweden. *International Review of Administrative Sciences*, 88(1), 205–224. <https://doi.org/10.1177/0020852319894680>
- Newberry, S., & Pallot, J. (2004). Freedom or coercion?: NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management Accounting Research*, 15(3), 247–266. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2004.03.004>
- Niyama, J. K. (2014). Teoria avançada da contabilidade. In *São Paulo: Atlas*.
- Ogundele, B. (2018). *Management accounting system changes : a case study of a family controlled bank*.
- Oliver, C. (1991). Strategic responses to institutional processes. *Academy of Management Review*, 16(1), 145–179.
- Oulasvirta, L. (2010). Public-sector accounting and the international standardization process of presenting financial statements. *Halduskultuur*, 11(2), 227–238.
- Paranhos, R., Figueiredo Filho, D. B., da Rocha, E. C., da Silva Júnior, J. A., Neves, J. A. B., & Santos, M. L. W. D. (2014). Desvendando os mistérios do coeficiente de correlação de Pearson: o retorno. *Leviathan (São Paulo)*, 8, 66–95.
- Parry, R. (2011). The United Kingdom civil service: a devolving system. In *International Handbook on Civil Service Systems* (pp. 347–367). Edward Elgar Publishing.
- Payne, G., Cruz-Suarez, A., & Prado-Román, A. (2018). Legitimacy as competitive advantage: A US airline case study. *Organizational Legitimacy: Challenges and Opportunities for Businesses and Institutions*, 121–140. https://doi.org/10.1007/978-3-319-75990-6_8
- Peters, B. G. (2019). *Institutional theory in political science: The new institutionalism*. Edward Elgar Publishing.
- Pinto, I., Morais, A. I., & Quick, R. (2020). The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor’s report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100333. <https://doi.org/10.1016/J.INTACCAUDTAX.2020.100333>
- Points, R. J. (2001). *INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) THE PUBLIC SECTOR COMMITTEE’S STANDARDS PROJECT NOTE: All International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) and Public Sector Exposure Drafts currently on issue can be downloaded free of charge from the IFAC Website. www.ifac.org. www.ifac.org*
- Pollack, J. M., Rutherford, M. W., & Nagy, B. G. (2012). Preparedness and cognitive legitimacy as antecedents of new venture funding in televised business pitches. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 36(5), 915–939. <https://doi.org/10.1111/J.1540-6520.2012.00531.X>
- Pollitt, C. (1990). *Managerialism and the public services: The Anglo-American experience*. Blackwell.

- Pollitt, C., & Bouckaert, G. (2017). *Public management reform: A comparative analysis-into the age of austerity*. Oxford university press.
- Polzer, T., Reichard, C., & Grossi, G. (2021). Organization of the IPSASB, conceptual framework and claimed benefits and criticisms of IPSAS. In *Challenges in the Adoption of International Public Sector Accounting Standards* (pp. 1–16). Springer.
- Powell, W. W., & DiMaggio, P. J. (1991). The new institutionalism in organizational analysis. In *'Institutions, Institutional Effects, and Institutionalism.'* University of Chicago Press Chicago.
- Prodanov, C. C., & de Freitas, E. C. (2013). *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico-2ª Edição*. Editora Feevale.
- Randrianasolo, A. A., & Arnold, M. J. (2020). Consumer legitimacy: conceptualization and measurement scales. *Journal of Consumer Marketing*, 37(4), 385–397. <https://doi.org/10.1108/JCM-03-2019-3124>
- Reginato, E. (2010). ACCOUNTABILITY PERSPECTIVES IN ITALIAN MUNICIPALITY ACCOUNTING SYSTEMS: THE GAP BETWEEN REGULATIONS AND PRACTICES. *Public Administration Quarterly*, 34(4), 552–590. <http://www.jstor.org/stable/41288361>
- Reis, L. G. dos. (2008). *A influência do discurso no processo de mudança da contabilidade gerencial: um estudo de caso sob o enfoque da teoria institucional* [University of São Paulo]. <https://doi.org/10.11606/T.12.2008.tde-12122008-114137>
- Rodríguez Bolívar, M. P., & Galera, A. N. (2013). The Effect of Changes in Public Sector Accounting Policies on Administrative Reforms Addressed to Citizens. *Administration & Society*, 48(1), 31–72. <https://doi.org/10.1177/0095399713498751>
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016a). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Rossi, F. M., Cohen, S., Caperchione, E., & Brusca, I. (2016b). Harmonizing public sector accounting in Europe: thinking out of the box. *Public Money and Management*, 36(3), 189–196. <https://doi.org/10.1080/09540962.2016.1133976>
- Salato, R. C. J., Gomes, P., & Ferreira, C. (2022). Transition to accrual accounting in the public sector of emerging economies. *International Journal of Business Innovation*, e27646–e27646. <https://doi.org/10.34624/IJBI.V11I.27646>
- Sasso, M., Pereira Ramos, R., Siqueira Varela, P., de São Paulo, U., & Paulo, S. (2023). Conformidade contábil e a implementação de procedimentos contábeis patrimoniais: análise dos municípios do estado do Rio de Janeiro. *Advances in Scientific and Applied Accounting*, 16(1), 035-051/052-068. <https://doi.org/10.14392/asaa.2022160102>
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students* (Harlow: Financial Times Prentice Hall, Ed.; 6th ed.).
- Schipper, K. (2003). Principles-based accounting standards. *Accounting Horizons*, 17(1), 61.
- Schultz, G. (2016). *Introdução à gestão de organizações*. PLAGEDER.
- Scott, W. R. (1987). The adolescence of institutional theory. *Administrative Science Quarterly*, 493–511.
- Scott, W. R. (1995). *Institutions and organizations* (Vol. 2). Sage Thousand Oaks, CA.
- Scott, W. R. (2004). Institutional theory. *Encyclopedia of Social Theory*, 11, 408–414.
- Scott, W. R. (2010). Reflections: The past and future of research on institutions and institutional change. *Journal of Change Management*, 10(1), 5–21.
- Scott, W. R. (2014). *Institutions and organizations: Ideas, interests, and identities* (4th ed.). Sage publications.
- Scott, W. R., & Meyer, J. W. (1991). The organization of societal sectors. In *The new institutionalism in organizational analysis* (1st ed., pp. 108–143). University of Chicago press. <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr=&id=jbTbAgAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR5&dq=The+organization+of+societal+sectors>.

- +In:+POWELL,+W.+W.%3B+DIMAGGIO+P.+J.+(Eds.).+The+new+institutionalism+in+org
anizational+analysis.+Chicago:+University+of+Chicago+Press.199
- Sediyama, G. A. S., de Aquino, A. C. B., & Lopes, G. B. (2017). A difusão das mudanças na contabilidade pública em municípios. *Contabilidade Vista & Revista*, 28(2), 78–100.
- Seidman, W. H. (1983). Goal Ambiguity and Organizational Decoupling: The Failure of “Rational Systems” Program Implementation. *Educational Evaluation and Policy Analysis*, 5(4), 399–413. https://doi.org/10.3102/01623737005004399/ASSET/01623737005004399.FP.PNG_V03
- Selznick, P. (1957). Law and the Structures of Social Action. By Kenneth S. Carlston. *Administrative Science Quarterly*, 2(2), 258–261. <https://doi.org/10.2307/2390698>
- Shields, M. D. (1995). An empirical analysis of firms’ implementation experiences with activity-based costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7(1), 148–165.
- Silva, A. H., & Fossá, M. I. T. (2015). Análise de conteúdo: exemplo de aplicação da técnica para análise de dados qualitativos. *Qualitas Revista Eletrônica*, 16(1).
- Smith, M., & Thorne, K. (2008). Accounting control and performance measurement in a teamworking environment. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 348–357. <https://doi.org/10.1108/02686900010344629>
- Portaria STN N° 634, de 19 de novembro de 2013, Pub. L. No. 634, 4 (2013). http://www.lex.com.br/legis_25094820_PORTARIA_N_634_DE_19_DE_NOVEMBRO_DE_2013.aspx
- Portaria n° 548, de 24 de setembro de 2015, Pub. L. No. 548 (2015). <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/653221/Item+1+-+Portaria+548-2015+-+PIPCP.pdf/094a16c7-930a-47af-87d9-22ce78053514>
- Strang, D., & Soule, S. A. (1998). Diffusion in organizations and social movements: From hybrid corn to poison pills. *Annual Review of Sociology*, 24(1), 265–290.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*, 20(3), 571–610.
- Tanjeh, M. S. (2016). Factors influencing the acceptance of international public sector accounting standards in Cameroon. *Accounting and Finance Research*, 5(2), 1–71.
- Terpstra, J. (2020). Police reform as institutional change: Symbols and dilemmas. *International Journal of Law, Crime and Justice*, 60, 100359.
- Thomas, G. M., & Meyer, J. W. (1984). The expansion of the state. *Annual Review of Sociology*, 10(1), 461–482.
- Vergne, J. P. (2011). Toward a new measure of organizational legitimacy: Method, validation, and illustration. *Organizational Research Methods*, 14(3), 484–502. <https://doi.org/10.1177/1094428109359811>
- Vinuto, J. (2014). A amostragem em bola de neve na pesquisa qualitativa: um debate em aberto. *Tematicas*, 22(44), 203–220. <https://doi.org/10.20396/TEMATICAS.V22I44.10977>
- Vivian, B., & Maroun, W. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: An international review. *Meditari Accountancy Research*, 26(1), 44–69. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0131/FULL/PDF>
- Wanderley, C. de A., & Cullen, J. (2012). Um caso de mudança na contabilidade gerencial: a dinâmica política e social. *Revista Contabilidade & Finanças*, 23, 161–172.
- Watkins, A. L., & Arrington, C. E. (2007). Accounting, New Public Management and American Politics: Theoretical Insights into the National Performance Review. *Critical Perspectives on Accounting*, 18(1), 33–58. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2005.02.003>
- Weber, M. (1978). *Economy and society: An outline of interpretive sociology* (Vol. 1). Univ of California Press.
- Weber, R. P. (1990). *Basic content analysis* (Vol. 49). Sage.

- Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (1998). The symbolic management of stockholders: Corporate governance reforms and shareholder reactions. *Administrative Science Quarterly*, 43(1), 127–153. <https://doi.org/10.2307/2393593>
- Westphal, J. D., & Zajac, E. J. (2001). Decoupling policy from practice: The case of stock repurchase programs. *Administrative Science Quarterly*, 46(2), 202–228. <https://doi.org/10.2307/2667086>
- Wilson, M., & Sapsford, R. (2006). Data collection and analysis. *Data Collection and Analysis*.
- Wilson, W. (1887). The study of administration. *Political Science Quarterly*, 2(2), 197–222.
- Xavier, A. E. J., & da Silva, J. D. G. (2012). Percepção de operadores da contabilidade quanto à relevância das mudanças introduzidas pela adoção das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público: um estudo em instituições vinculadas ao ministério da educação. *Anais Do Congresso Brasileiro de Custos-ABC*.
- Yin, R. K. (2001). *Estudo de Caso-: Planejamento e métodos* (2nd ed.). Bookman editora.
- Zuccolotto, R., da Rocha, D. G., & da Silva Suzart, J. A. (2017). O que o regime contábil de competência revela sobre os patrimônios dos governos? *Revista Brasileira de Contabilidade*, 228, 14–27.
- Zucker, L. G. (1987). Institutional theories of organization. *Annual Review of Sociology*, 13(1), 443–464.